

Veröffentlichungen der Deutschen
Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.

DStJG Band 13

Woerner (Hrsg.)
Umsatzsteuer in nationaler und europäischer Sicht

Umsatzsteuer in nationaler und europäischer Sicht

Herausgegeben im Auftrag der
Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.

von

Vorsitzender Richter am BFH
Dr. Lothar Woerner
München



Verlag Dr. Otto Schmidt KG · Köln

Die diesem Band vorausgegangenen Bände, die die bisherigen Jahrestagungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft dokumentiert haben, sind – bis Band 9 – ohne Nummerierung erschienen. Die neue Bezifferung wurde mit Band 10 nachträglich auch für die vorausgegangenen Bände eingeführt.

Die bisherigen 12 Bände haben folgende Herausgeber und Titel:

- Bd. 1 (1978): Tipke, Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht
- Bd. 2 (1979): Kruse, Die Grundprobleme der Personengesellschaft im Steuerrecht
- Bd. 3 (1980): Söhn, Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht
- Bd. 4 (1981): Ruppe, Gewinnrealisierung im Steuerrecht
- Bd. 5 (1982): Tipke, Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht
- Bd. 6 (1983): Kohlmann, Strafverfolgung und Strafverteidigung im Steuerrecht
- Bd. 7 (1984): Raupach, Werte und Wertermittlung im Steuerrecht
- Bd. 8 (1985): Vogel, Grundfragen des Internationalen Steuerrechts
- Bd. 9 (1986): Stolterfoht, Grundfragen des Lohnsteuerrechts
- Bd. 10 (1987): Schulze-Osterloh, Rechtsnachfolge im Steuerrecht
- Bd. 11 (1988): Kruse, Zölle, Verbrauchsteuern, europäisches Marktordnungsrecht
- Bd. 12 (1989): Friauf, Steuerrecht und Verfassungsrecht

CIP-Titelaufnahme der Deutschen Bibliothek

Umsatzsteuer in nationaler und europäischer Sicht: [dieser Band enthält die überarbeiteten auf der Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. vom 25. 9. und 26. 9. 1989 in Bamberg-Staffelstein gehaltenen Vorträge, ein Resümee des Tagungsergebnisses sowie ein Sachregister]/hrsg. im Auftr. d. Dt. Steuerjur. Ges. e.V. von Lothar Woerner. [Tagungsleiter Lothar Woerner; Georg Klemm]. – Köln: O. Schmidt, 1990

(Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.; Bd. 13)

ISBN 3-504-62013-7 4

NE: Woerner, Lothar (Hrsg.); Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft: Veröffentlichung der Deutschen ...

Zitierempfehlung: Verf., DSJG 13 (1990), S ...

© 1990 by Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln.

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlages. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Gesamtherstellung: Bercker, Graphischer Betrieb GmbH, Kevelaer

Dieser Band enthält die überarbeiteten auf der *Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V.* vom 25. 9. und 26. 9. 1989 in Bamberg-Staffelstein gehaltenen Vorträge, ein Resümee des Tagungsergebnisses sowie ein Sachregister.

Tagungsleiter war am ersten Tag Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof Dr. *Lotbar Woerner*, München, am zweiten Tag Finanzpräsident Dr. *Georg Klemm*, Nürnberg.

Inhalt

<i>Professor Dr. Joachim Schulze-Osterloh, Berlin</i>	Seite
Eröffnung	1
<i>Privatdozent Dr. Wolfram Reiß, Nordkirchen</i>	
Der Belastungsgrund der Umsatzsteuer und seine Bedeutung für die Auslegung des Umsatzsteuergesetzes	3
<i>Universitäts-Dozent Dr. Dr. Eduard Lechner, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Wien</i>	
Unternehmerischer und unternehmensfremder Bereich	39
<i>Dr. Wilfried Wagner, Richter am Bundesfinanzhof, München</i>	
Umsatzsteuer und öffentliche Hand	59
<i>Dr. Wolfgang Schön, Wiss. Assistent, Bonn</i>	
Personengesellschaften und Bruchteilsgemeinschaften im Um- satzsteuerrecht	81
<i>Werner Widmann, Ministerialrat, Mainz</i>	
Ort der Lieferung und der sonstigen Leistung unter Berücksichti- gung der Regelungen innerhalb und außerhalb der Europäischen Gemeinschaften	119
<i>Dr. Ulrich Probst, Richter am Finanzgericht, München</i>	
Übereinstimmung zwischen Umsatzsteuergesetz und 6. EG- Richtlinie sowie richtlinienkonforme Auslegung des Umsatzsteu- ergesetzes	137
<i>Peter Klezath, Ministerialrat, Bonn</i>	
Die Entwicklung der Umsatzsteuer bei Verwirklichung des ein- heitlichen Binnenmarktes	167
<i>Professor Dr. Holger Stadie, Hamburg</i>	
Probleme der Vorsteuer	179

<i>Dr. Gerrit Frotscher, Rechtsanwalt, Hamburg</i>	
Umsatzsteuer im Konkurs	213
 <i>Dr. Lotbar Woerner, Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof, München</i>	
Resümee	247
*	
<i>Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e. V.</i>	
Satzung (Auszug)	265
Vorstand und Wissenschaftlicher Beirat	266
Mitgliederverzeichnis	266
 <i>Sachregister</i>	287

Eröffnung

Professor Dr. *Joachim Schulze-Osterloh*, Berlin

Die 14. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft ist der Umsatzsteuer gewidmet. Damit gelangt diese Steuer zum ersten Mal in das Blickfeld unserer Gesellschaft. Die Einbeziehung der Umsatzsteuer in unsere wissenschaftliche Arbeit ist aus mehreren Gründen dringend geboten:

- Die Umsatzsteuer ist von erheblicher fiskalischer Bedeutung. Ihr Aufkommen im Jahre 1988 belief sich auf 103,44 Milliarden DM¹. Der Bundesanteil von 65 % macht im Jahre 1988 30,2 % der Steuereinnahmen des Bundes aus².
- Sie ist weitgehend krisenfest, weil sie nicht von der Erzielung unternehmerischer Gewinne, sondern von der Höhe des privaten Verbrauchs abhängt.
- Sie ist wissenschaftlich von größtem Interesse, weil die für sie maßgebende Tatbestandsbildung von der des Einkommensteuerrechts grundlegend abweicht. Hieraus ergeben sich Eigenständigkeiten der Dogmatik, die eingehende Untersuchungen rechtfertigen.
- Schließlich ist die Umsatzsteuer von zentraler Bedeutung für die Europäische Integration. Sie ist aufgrund der 6. EG-Richtlinie in ihren Besteuerungsgrundlagen weitgehend vereinheitlicht. Um die Annäherung der Steuersätze unter den Mitgliedstaaten wird mit Blick auf das Jahr 1992 gerungen. Weiterhin hängt der Haushalt der Europäischen Gemeinschaften insofern vom Umsatzsteuerrecht ab, als die Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer Ausgangspunkt für die Beitragspflichten der einzelnen Mitgliedstaaten ist³.

Insgesamt ist es also höchste Zeit, daß sich die Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft im 14. Jahr ihres Bestehens dem Umsatzsteuerrecht zuwendet.

1 Abgeleitet aus dem Bundesanteil an Umsatz- und Einfuhrumsatzsteuer von 66 521 000 000 DM gemäß Anlage 2 des Abschlusses des Bundeshaushalts 1988, BMF-Finanznachrichten 3/89, S. 4.

2 Steuereinnahmen gemäß Anlage 2 des Abschlusses des Bundeshaushalts 1988 (FN 1) 220 304 000 000 DM.

3 Art. 2 Abs. 1 Buchst. c des Beschlusses des Rates vom 24. 6. 1988 über das System der Eigenmittel der Gemeinschaften, BGBl. 1988 II, 1158.

Am ersten Tag werden Grundfragen der Umsatzsteuerpflicht behandelt. Der zweite Tag ist zur Hälfte den europarechtlichen Bezügen der Umsatzsteuer gewidmet. Die Tagung klingt aus mit einer Erörterung der Vorsteuer, des Elements der Umsatzsteuer, das sie zur Mehrwertsteuer macht, und außerdem mit der Darstellung der praktisch relevanten Probleme der Umsatzsteuer im Konkurs.

Unserer Einladung zur Tagung sind zahlreiche Ehrengäste gefolgt. Bitte haben Sie Verständnis dafür, daß ich Sie nicht einzeln, sondern nur insgesamt sehr herzlich begrüße.

Zusätzlich will ich hervorheben, daß die Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft einer größeren Zahl von Studenten der Rechtswissenschaft, die sich in Seminaren auf den Gegenstand der Tagung vorbereitet haben, Reisekostenzuschüsse zur Teilnahme an dieser Tagung gewährt hat. Ich hoffe, daß die Tagung auch für diese jungen Kolleginnen und Kollegen Gewinn bringe.

Der Belastungsgrund der Umsatzsteuer und seine Bedeutung für die Auslegung des Umsatzsteuergesetzes

Privatdozent Dr. *Wolfram Reiß*, Nordkirchen

Inhaltsübersicht

- I. Vorbemerkung
- II. Der Belastungsgrund von Steuern
 - 1. Verfassungsrechtliche Vorgaben
 - a) Die Allgemeinheit und Individualisierung der Steuer
 - b) Steuer und demokratisches, egalitäres Staatsprinzip
 - c) Verfassungsrechtliche Grundlage des Leistungsfähigkeitsprinzips
 - 2. Gesetzgeberische Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips
- III. Die Umsatzsteuer als Vermögensverwendungssteuer
 - 1. Zur Relevanz der Klassifizierung der Umsatzsteuer als Verkehrsteuer
 - a) Die Ertragshoheit im Bundesstaat
 - b) Die historische Bedeutung der Qualifizierung einer Steuer als Verkehrsteuer
 - c) Die Bewertungsdifferenzhypothese
 - 2. Zur Relevanz der Klassifizierung der Umsatzsteuer als Verbrauchsteuer
 - a) Die Parallele zu den speziellen Verbrauchsteuern
 - b) Die zweifelhafte Allgemeinheit
 - 3. Allgemeine Vermögensverwendungssteuer
 - a) Aufwendungen zum Bezug von Gütern und Dienstleistungen als Aspekt wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit
 - b) Die Beschränkung auf den unternehmerischen Bezug
 - aa) Besteuerung der Leistungskraft des Unternehmers?
 - bb) Keine Verletzung der Allgemeinheit und Gleichheit
 - c) Die Entlastung des Unternehmers durch den Vorsteuerabzug
 - d) Belastung des Konsums?
- IV. Die Berücksichtigung des Belastungsgrundes bei der Auslegung anhand strittiger Probleme
 - 1. Denkender Gehorsam
 - 2. Leistungen an Arbeitnehmer
 - 3. Die „Restmehrwertsteuer“
 - 4. Die außerunternehmerische Sphäre
- V. Schluß

I. Vorbemerkung

Die Notwendigkeit der Umsatzsteuer wurde von keinem Geringeren als *Popitz* wie folgt begründet: „Läßt sich mit der der persönlichen Gesamtlage folgenden Einkommensteuer nicht das herausholen, was Staat und Gesamtheit brauchen, weil die Summe der Einzelwirtschaften eben nicht genug Einkommen darzubieten vermögen, so müssen andere, rohere Steuern ertragen werden.“ Und *Popitz* fährt dann fort: „Es läßt sich nicht verhehlen, ein sehr großer Teil der Welt ist von der Umsatzsteuer ergriffen. Eine schlimme Seuche? Aber eine notwendige Krankheit, damit der Wirtschaftskörper nicht des schützenden Mantels des Staates entbehrt . . . Die Welt wird von dieser Krankheit gesunden, wenn die Gesamtbedingungen eines friedlichen Wirtschaftsaustausches wiederhergestellt sind¹.“

Nun, wenn man sich die Bedeutung des Umsatzsteueraufkommens für die öffentlichen Haushalte der Bundesrepublik², aber auch aller anderen Staaten³ der Europäischen Gemeinschaft vor Augen führt, so bedarf es keiner prophetischen Gaben, um vorherzusagen, daß wir – um im Bilde *Popitz* zu bleiben – wohl noch länger mit der Krankheit Umsatzsteuer leben müssen. Für die Bundesrepublik betrug der Umsatzsteueranteil 1985 25,1 % des Gesamtsteueraufkommens oder rd. 110 Mrd. DM. Für die Staaten der Europäischen Gemeinschaft reichte der Umsatzsteueranteil 1985 von 17,1 % in Luxemburg bis zu 35,4 % des Gesamtsteueraufkommens in Frankreich⁴. An diesem grundsätzlichen Verhältnis hat sich bis heute nichts geändert⁵.

Während an der eminenten Bedeutung der Umsatzsteuer für die Finanzierung der öffentlichen Haushalte kein Zweifel erlaubt ist, besteht unverkennbar ein Defizit in der Einordnung der von der Umsatzsteuer ausgehenden Belastungswirkungen auf den einzelnen Bürger als Mitglied der staatlichen Gemeinschaft. Dabei stellt sich diese Belastungswirkung mit

1 Geleitwort in: *Grabower*, Die Umsatzsteuer – Ihre Geschichte und gegenwärtige Gestaltung im In- und Ausland, 1924, hier zitiert nach der 2. Aufl. 1962; vgl. auch *Hensel*, Steuerrecht, 3. Aufl. 1933, S. 219 „vorläufig schwer entbehrlich“.

2 Finanzbericht 1987, hrsg. Bundesminister der Finanzen, Bonn 1986, S. 101, 181.

3 Revenue Statistics of OECD Member Countries 1965–1985, hrsg. OECD.

4 Vgl. Die Beseitigung der Steuergrenzen in der Europäischen Gemeinschaft, Sonderheft 145 DJW, Berlin 1986, S. 416 f. (418), und Die Harmonisierung der Mehrwert- und Verbrauchsteuern im Hinblick auf den europäischen Binnenmarkt, Materialien Nr. 106, Deutscher Bundestag Wissenschaftliche Dienste, Bonn 1989, S. 46.

5 Für 1987 betrug das Umsatzsteueraufkommen 118 795 Mio. DM. Das entspricht 25,3 % des Gesamtaufkommens, vgl. Monatsbericht Deutsche Bundesbank 40. Jahrgang Nr. 9/1988, S. 61/62.

nichten als eine quantité négligeable dar. Unterstellt man zunächst einmal als Arbeitshypothese, daß die Umsatzsteuer das einzelne Mitglied der staatlichen Gemeinschaft nach Maßgabe seines für den Bezug von Gütern und Dienstleistungen getätigten Aufwandes belastet, und zwar proportional zum Aufwand, so ergeben sich Auswirkungen, die eine Besteuerung nach Maßgabe des erzielten Einkommens konterkarieren oder zu konterkarieren scheinen. Geht man von der weiteren realistischen Annahme aus, daß der Verbrauch von Gütern und Dienstleistungen für die bei weitem überwiegende Mehrzahl der Bürger notwendigerweise aus dem erzielten Einkommen zu bestreiten ist, so wirkt sich eine proportional zur Höhe des Aufwandes bemessene Umsatzsteuer bezogen auf das erzielte Einkommen regressiv aus. Der prozentuale Anteil der Umsatzsteuerbelastung des einzelnen sinkt bezogen auf das Einkommen mit steigendem Einkommen. Dies ist allerdings lediglich die notwendige Kehrseite der Medaille einer progressiven Einkommensbesteuerung, denn für den Verbrauch steht nur das Einkommen nach Steuer zur Verfügung⁶. Aber selbst wenn deshalb zutreffenderweise auf das Einkommen nach Steuer als Bezugsgröße abgestellt wird, sinkt die prozentuale Belastung mit Umsatzsteuer mit steigendem Einkommen. Der Umsatzsteuerbelastung entgeht derjenige, der Teile seines versteuerten Einkommens nicht für den Bezug von Gütern und Dienstleistungen außerhalb des unternehmerischen Bereiches verwendet. Diese Optionsmöglichkeit zum Verzicht auf Konsum wächst erkennbar mit steigendem Einkommen⁷. Demjenigen, dessen Einkommen gerade zur Deckung des notwendigen Lebensbedarfs ausreicht, steht sie überhaupt

6 Wird zunächst unterstellt, daß das gesamte Einkommen zum Bezug von Gütern und Dienstleistungen aufgewendet wird, so muß jedenfalls von dem nach Abzug der Einkommensteuerbelastung (und mit unvermeidbaren Aufwendungen für die soziale Sicherung, soweit sie nicht bereits das zu versteuernde Einkommen mindern) vorhandenen Einkommen ausgegangen werden. Da bei einer progressiven Einkommensbesteuerung höhere Einkommen stärker belastet werden, steht nach Steuern relativ weniger Einkommen für Konsumaufwendungen zur Verfügung. Es ist daher eine Selbstverständlichkeit, daß eine progressive Einkommensteuer zu einer regressiven Belastungsquote bei der Umsatzsteuer führen muß, wenn auf das Haushaltsbruttoeinkommen abgestellt wird, so aber Gutachten des Instituts für Angewandte Wirtschaftsforschung im Auftrag des Bundesministers für Wirtschaft 1981.

7 So betrug die Konsumquote 1983 bei monatlichen Haushaltsnettoeinkommen von 5000–25000 DM im Durchschnitt 65%, hingegen bei monatlichen Haushaltsnettoeinkommen unter 1600 DM 97%. Mit zunehmender Kinderzahl steigt sie tendenziell, vgl. Belastungsprofile einer Mehrwertsteuererhöhung für Familien, Heft 20 „Materialien und Berichte“ der Familienwissenschaftlichen Forschungsstelle, hrsg. Statistisches Landesamt Baden-Württemberg, Stuttgart 1988, Verfasser *Hilzenbecher*.

nicht zur Verfügung. Ja, schlimmer noch, die Umsatzsteuer belastet, wenn die Arbeitshypothese richtig ist, auch denjenigen Mitbürger als Verbraucher, dessen Einkommen unterhalb des bei der Einkommensbesteuerung als notwendig anerkannten Existenzminimums liegt. Dieses unbestreitbare Defizit der Umsatzsteuer läßt sich nur über soziale Transferleistungen ausgleichen⁸.

Immerhin bleibt dabei das Unbehagen, daß dem Bürger im Wege des sozialen Transfer gegeben wird, was ihm zuvor genommen wurde. Wenn es schon als durch die Sozialpflichtigkeit des Eigentums nicht gedeckte Einschränkung individueller Freiheit betrachtet wird, eine Belastungsgerechtigkeit durch Einbeziehung sozialrechtlicher Transferleistungen in das zu versteuernde Einkommen herzustellen⁹, um wieviel mehr gilt dieses Bedenken, wenn umgekehrt eine Besteuerung über die Leistungsfähigkeit hinaus erst durch soziale Transferleistungen ausgeglichen werden muß. Allein diese Auswirkung der Umsatzsteuer, wenn sie denn zutrifft, wirft die Frage nach dem die Besteuerung rechtfertigenden Belastungsgrund auf.

II. Der Belastungsgrund von Steuern

1. Verfassungsrechtliche Vorgaben

Als vor nunmehr 200 Jahren die Nationalversammlung in Paris die Menschenrechte verkündete, lautete der Erste Artikel: „Die Menschen werden frei und an Rechten gleich geboren und bleiben es für immer. Soziale Unterschiede dürfen nur im allgemeinen Nutzen begründet sein.“ Im Artikel XIII findet sich zu den Steuern folgende Aussage: „Für den Unterhalt der Ordnungskräfte und für die Kosten der Verwaltung ist eine *allgemeine* Abgabe unumgänglich; diese muß, *unter Berücksichtigung der Vermögensverhältnisse*, gleichmäßig auf alle Bürger verteilt werden.“ Die Paulskirchen-

8 § 14 UStG 1919 v. 24. 12. 1919 (RGBl. 1919, 2157) sah deshalb vor, daß aus dem Aufkommen der Umsatzsteuer eine Vergütung an die Bezieher geringerer Einkommen zu zahlen sei. Damit sollte die „unsoziale Wirkung“ der Umsatzsteuer ausgeglichen werden, vgl. *Popitz*, Einführung in das neue Umsatz- und Luxussteuerrecht, Berlin 1920, S. 11. Diese Bestimmung wurde bereits im März 1920 wieder gestrichen, weil sie offenkundig nicht praktikabel war, siehe *Popitz*, UStG, 2. Aufl. Berlin 1921, Einl. B II, 49.

9 *Kirchhof*, Gutachten 57. DJT, F 24 f.; vgl. aber *Lang*, Reformentwurf zu Grundvorschriften des EStG, Münsteraner Symposium, Band II, 1985, S. 71 ff. und *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1988, S. 537 f. sowie *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuerreform, 1983, S. 145 ff. und *Isensee*, Referat 57. DJT, N 42 ff.

verfassung verhiess im Artikel IX § 173 unter den Grundrechten, daß die Besteuerung so geordnet werden soll, daß die Bevorzugung einzelner Stände und Güter in Staat und Gemeinden aufhört. Und in Art. 134 der Weimarer Verfassung schliesslich hiess es: „Alle Staatsbürger ohne Unterschied tragen im Verhältnis ihrer Mittel zu allen öffentlichen Lasten nach Maßgabe der Gesetze bei.“ Obwohl das Grundgesetz explizit keine Aussage zu den Besteuerungsgrundsätzen enthält, dürfte Einmütigkeit bestehen, daß, ungeachtet aller Schwierigkeiten der Konkretisierung, diese Besteuerungsgrundsätze noch immer Gültigkeit haben.

a) *Die Allgemeinheit und Individualisierung der Steuer*

Art. 13 der Menschenrechte wollte die unumgängliche allgemeine Abgabe auf *alle Bürger* verteilen. Art. 134 WRV verpflichtete *alle Staatsbürger*, zu den öffentlichen Lasten beizutragen. Nichts anderes ergab sich aus der Paulskirchenverfassung, die die Bevorzugung nach Ständen verbot. Der moderne Rechtsstaat des Grundgesetzes wird als Sozial- und Steuerstaat verstanden¹⁰. Die Übernahme sozialer Verantwortung durch den Staat gegenüber dem einzelnen als Mitglied der im Staat verfaßten Gemeinschaft erfolgt weitgehend durch Gewährung geldwerter Güter und Leistungen oder unmittelbaren Geldtransfer. Dem entspricht korrespondierend die Auferlegung von Geldleistungspflichten auf die Mitglieder der Gemeinschaft. Wenn gesagt wird, daß sich gegenwärtig in der Steuerhoheit die wesensprägende Erscheinungsform obrigkeitlicher Staatsgewalt zeigt¹¹, so drückt dies aus, daß der moderne Staat dem einzelnen als wesentliche erzwingbare positive Leistungspflicht gegenüber der Gemeinschaft nur noch die Steuerpflicht auferlegt. Die in Art. 12 Abs. 2 GG zugelassene allgemeine öffentliche Dienstleistungspflicht ist praktisch bedeutungslos. Die Wehrpflicht und die sie ergänzende Pflicht zum Ersatzdienst trifft, abgesehen von der sich aus Art. 12a GG ergebenden Einschränkung auf Männer, jedenfalls in Friedenszeiten naturgemäß nur einen beschränkten Kreis der Bürger. Vor diesem Hintergrund ercheint die Aussage *Kirchhof's*, der Staat werde nicht durch den Bürger, sondern durch den Eigentümer finanziert, der Staat nehme es hin, daß der Bürger seinen Beitrag zur Finanzausstattung verweigere¹², höchst fragwürdig. Zweifelhaft erscheint auch, ob es wünschenswert ist, daß der Staat Distanz zu seinem Financier ge-

10 Vgl. dazu *Forsthoff*, VVDStRL 12, (1954), 8 (31); *Isensee*, Steuerstaat als Staatsform, in: Festschrift für H. P. Ipsen, 1977, S.409; *Kirchhof/von Arnim*, VVStRL 39, (1980), 213 (286); *Vogel*, Der Staat 1986, 481.

11 *Isensee*, (FN 10).

12 *Kirchhof*, (FN 9), F 13.

winnt und damit Unbefangenheit gegenüber Steuerzahlern und Nichtsteuerzahlern¹³. Vor allem aber scheint es jeder Erfahrung zu widersprechen, daß jemand gegenüber seinem Financier wirklich Souveränität bewahren kann. Daher muß die Steuer eine prinzipiell alle Bürger treffende allgemeine Abgabe bleiben, wenn die staatsbürgerliche Gleichheit der Bürger gewahrt bleiben soll. Die Steuerpflicht ist nicht in der Eigentümerstellung begründet, sondern in der Stellung des Bürgers als eines mit gleichen Rechten und Pflichten ausgestatteten Mitgliedes der Gemeinschaft. Sie trifft ihn als einzelnen, nicht als Angehörigen eines Standes oder einer Klasse.

Steuern nehmen den Bürger als Person in Anspruch, zu den Lasten der Gemeinschaft einen finanziellen Beitrag aus seinem Vermögen zu leisten, nicht aber einen sich in der Allgemeinheit verflüchtigenden anonymen Abgabeschuldner¹⁴.

b) Steuer und demokratisches, egalitäres Staatsprinzip

Die Auffassung *Kirchhof's*, nicht der Bürger, sondern der Eigentümer trage in Gestalt der Steuer die finanziellen Lasten des Gemeinwesens, führt zu einer nicht akzeptablen Akzentverschiebung. Der verfassungsrechtlich geschützte Eigentumstatbestand als Summe geldwerter Güter kann Meßgröße für die Höhe der allen Bürgern aufzuerlegenden Abgabe sein, nicht aber ist er der primäre Grund für die Belastung mit einer Steuer¹⁵. Wenn sich die erzwingbaren Gemeinschaftspflichten im modernen Steuerstaat im wesentlichen auf die Steuerpflicht beschränken, so wird der Nichtzahler zum Bürger zweiter Klasse. Zu den Lasten des Gemeinwesens nichts beitragen zu müssen, mag ein Privileg sein. Zu ihnen nichts beitragen zu dürfen, ist diskriminierend¹⁶.

13 *Kirchhof*, (FN 9), F 12.

14 *Kirchhof*, (FN 9), F 12.

15 Insoweit ebenfalls kritisch gegenüber der Position *Kirchhof's*, *Isensee*, (FN 9), N 35 f.; *Tipke*, Fundamentalrevision des Einkommensteuerrechtes, NJW 1988, 2090; *Birk*, Die verteilungsgerechte Einkommensteuer – Ideal oder Utopie, JZ 1988, 820; *Meincke*, Empfiehlt es sich, das Einkommensteuerrecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und zur Vereinfachung neu zu ordnen?, DB 1988, 1869; *Wendt*, Empfiehlt es sich, das Einkommensteuerrecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und zur Vereinfachung neu zu ordnen?, DÖV 1988, 710.

16 Vgl. *Birk*, (FN 9), S. 131 und *Isensee*, (FN 10), S. 430. Wenn *Isensee* und *Birk* lediglich betonen, daß durch die Besteuerung niemandem die Chance entzogen werden darf, sich an der Mitwirkung am demokratischen Gemeinwesen zu beteiligen, so trifft dies nicht nur die übermäßige Besteuerung und die Freistellung

Dem egalitären, demokratischen Staatsprinzip widerspricht es, politische Teilhaberechte mit der wirtschaftlichen Leistungskraft zu verknüpfen¹⁷. Gegen dieses Prinzip verstieß das preußische Dreiklassenwahlrecht in eklatanter Weise. Politische Teilhaberechte setzen aber nichts anderes als politische Freiheitsrechte eine reale wirtschaftliche Basis voraus, die faktisch erst ihre ungehinderte Ausübung ermöglicht¹⁸. In diesem Sinne verlangt nicht erst das Sozialstaatsprinzip, sondern bereits das egalitäre demokratische Prinzip, daß der einzelne über eine ausreichende materielle Basis verfügt, sie sich zumindest erarbeiten kann. Dem politischen Teilhaberecht korrespondiert durchaus auch die Pflicht, zu den Lasten des Gemeinwesens beizutragen. Es ist daher kein Zufall, sondern Ausfluß des demokratischen Prinzips, wenn Art. 13 der Menschenrechte die Steuerlast auf alle Bürger verteilen will oder nach Art. 53 der Italienischen Verfassung jedermann gehalten ist, nach Maßgabe seiner Steuerkraft zur Deckung der öffentlichen Ausgaben beizutragen.

Die Allgemeinheit der Belastung jedes Bürgers mit der Steuer, aber nur nach Maßgabe seiner Steuerkraft, darf nicht nach dem Vorbilde *Kirchhof's* dahin aufgelöst werden, daß nur der steuerkräftige Bürger zu belasten ist. Vielmehr müssen die realen Bedingungen im demokratischen Staat so beschaffen sein, daß prinzipiell jeder Bürger steuerkräftig ist¹⁹ und des-

vom Staatsdienst, sondern umgekehrt auch die Tragung der öffentlichen Aufgaben durch einen „Beitrag“ in Gestalt der Steuer. Siehe dazu auch *Smend*, Verfassung und Verfassungsrecht 1928, in: Staatsrechtliche Abhandlungen, Berlin 1955, S. 119 (159).

- 17 Vgl. dazu *Böckenförde*, Lorenz von Stein als Theoretiker der Bewegung von Staat und Gesellschaft zum Sozialstaat, in: Staat, Gesellschaft, Freiheit, Studien zur Staatstheorie und zum Verfassungsrecht, Frankfurt 1976, S. 146 (163).
- 18 *Häberle*, Grundrechte im Leistungsstaat, VVDStRL 30 (1972), 43; *Böckenförde*, Freiheitssicherung gegenüber gesellschaftlicher Macht, in: Staat, Gesellschaft, Freiheit, Studien zur Staatstheorie und zum Verfassungsrecht, Frankfurt 1976, S. 336; *Hesse*, Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland, 12. Aufl. Karlsruhe 1980, S. 123.
- 19 Um Mißverständnissen vorzubeugen, sei darauf hingewiesen, daß es nicht darum gehen kann, den einzelnen erst durch soziale Transferleistungen in den Stand zu versetzen, Steuern zahlen zu können. Vielmehr geht es darum, daß die Rechts- und Sozialordnung so ausgestaltet sein muß, daß sich eine Eigentumsverteilung ergibt, die es gestattet, prinzipiell jedes Mitglied des Gemeinwesens mit der Steuer zu belasten, wenn auch nicht mit einer gleich hohen „Kopfsteuer“ und nicht notwendigerweise in der Periodizität, wie sie für die Einkommensbesteuerung kennzeichnend ist. Mit *Kirchhof* ist davon auszugehen, daß der Eigentumstatbestand des Art. 14 GG von essentieller Bedeutung für die Besteuerung ist, aber nur als Maßstab, nicht als Grund der Besteuerung. Das Gemeinwesen wird durch die Bürger konstituiert, nicht durch

halb zu den Lasten des Gemeinwesens beitragen kann und muß. Der Bürger²⁰, nicht der Eigentümer, finanziert die staatlichen Ausgaben.

c) *Verfassungsrechtliche Grundlage des Leistungsfähigkeitsprinzipes*

Daß Steuern im modernen Sinne von Geldabgaben, wie schon früher die Erbringung von Naturalleistungen oder von Naturaldiensten²¹, nur von demjenigen mit Erfolg verlangt werden können, der die Mittel dazu besitzt oder zumindest erwerben kann, ergibt sich mit Notwendigkeit. Wird die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit daher zutreffend mit der Fähigkeit beschrieben, Geldzahlungen erbringen zu können²², folgt daraus, daß Steuern nur dem wirtschaftlich Leistungsfähigen auferlegt werden können. In diesem Sinne muß jeder Steuergesetzgeber die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit beachten oder er scheidet. Zu Unrecht ist aus diesem Befund jedoch geschlossen worden, daß sich hinter dem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit lediglich eine Leerformel verberge, die nur eine Auflösung zulasse: „Nimm, wo es geht, dieser oder jener kann noch etwas geben“²³.

Diese Auflösung des Leistungsfähigkeitsprinzipes ist nur deshalb möglich, weil es lediglich in seiner bereits im Faktischen wurzelnden Begrenzungsfunktion gewürdigt wird.

die Eigentümer. Wird zutreffend der Eigentumstatbestand als notwendige Voraussetzung der Gewährleistung realer Freiheitsbetätigung des Bürgers im demokratischen Staatswesen begriffen, folgt daraus, daß jedenfalls vom Grundsatz her jeder Bürger an dieser Voraussetzung teilhaben muß.

- 20 Bürger wird hier im Sinne von Mitglied der Gesellschaft verstanden, nicht als Träger staatsbürgerlicher Rechte im Sinne von Art. 33 Abs. 1 GG. Bereits Art. 134 WRV ist dahin verstanden worden, daß er trotz Abstellens auf den Staatsbürger (dem Wortlaut nach) für alle Mitglieder des Gemeinwesens eine Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit verlangte, vgl. *Hensel*, Verfassungsrechtliche Bindungen des Steuergesetzgebers. Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, Gleichheit vor dem Gesetz, VjSchfStR 1930, 441. Für das Grundgesetz, das, anders als die WRV, aber anknüpfend an die Tradition der Deklaration der Menschenrechte, die Grundrechte – abgesehen von den im engeren Sinne politischen Grundrechten – allen Menschen gewährt, ist dies selbstverständlich.
- 21 Zur Problematik der Entfremdung bei Ersetzung von Naturaldiensten durch Geldleistungen vgl. *Isensee*, (FN 10), S. 423 und *Birk*, (FN 9), S. 11, 129 unter Hinweis auf *Rousseau*, Vom Gesellschaftsvertrag, 1762, Neudruck Stuttgart 1977, Übersetzung Brockard, 3. Buch, Kapitel 15.
- 22 Statt vieler *Birk*, (FN 9), S. 167.
- 23 *Schmoller*, Die Lehre vom Einkommen in ihrem Zusammenhang mit den Grundprinzipien der Steuerlehre, ZgS 19 (1863), 1 (57); vgl. auch *Littmann*, Ein Valet dem Leistungsfähigkeitsprinzip, in: Festschrift für Fritz Neumark, 1970, S. 13 ff.

Besteuerung nach Maßgabe der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit soll jedoch nicht nur besagen, daß niemand über diese Grenze hinaus belastet werden darf²⁴, sondern primär, daß die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit den Maßstab abgibt, nach dem die Belastungsgleichheit der Bürger herzustellen ist. Es ist erkennbar ein Unterschied, ob der Bürger nach beliebigen Kriterien bis zur Grenze der wirtschaftlichen Leistungskraft mit Steuern belastet werden darf oder ob die wirtschaftliche Leistungskraft selbst das maßgebliche Kriterium für die Steuerbelastung des Bürgers abgibt. Nur im letzteren Falle wird verlangt, daß Bürger gleicher wirtschaftlicher Leistungskraft ungeachtet aller sonstig zwischen ihnen bestehenden Unterschiede steuerlich gleich belastet werden und der Bürger mit größerer wirtschaftlicher Leistungskraft einen größeren Anteil an den allgemeinen Lasten zu tragen habe.

Das Bundesverfassungsgericht sieht den Grundsatz der Besteuerung gemäß der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit im Art. 3 Abs. 1 GG verankert²⁵. Dem ist von *Birk* entgegengehalten worden, daß erst das Sozialstaatsprinzip das Gleichbehandlungsverbot des Art. 3 Abs. 1 GG im Sinne eines Gebotes einer Besteuerung nach Maßgabe der Leistungsfähigkeit materiell aufzufüllen vermöge²⁶. Etwas vage führt *Tipke* aus, das Leistungsfähigkeitsprinzip ergäbe sich indirekt aus dem Grundgesetz. Die Anwendung des Art. 3 Abs. 1 GG setze ein sachgerechtes Vergleichsprinzip voraus. Als solches kommt nur das Leistungsfähigkeitsprinzip in Betracht²⁷, da ein anderes sachgerechtes Prinzip nicht existiere. In der Nachfolge *Schmollers* befinden sich diejenigen, die schlicht leugnen, daß das Leistungsfähigkeitsprinzip aus dem Grundgesetz ableitbar ist²⁸.

Nun kann und soll hier nicht geleugnet werden, daß sich aus dem Sozialstaatsprinzip Anforderungen an die Ausgestaltung einer Besteuerung nach Maßgabe der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ergeben. Daß aber die

24 Aus diesem Aspekt ergibt sich die rechtliche Forderung nach Nichtbesteuerung des Existenzminimums, dazu statt vieler *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 12. Aufl. 1989, S. 29; *Birk*, Gleichheit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung, *StuW* 1989, 212 (217); *Kirchhof*, (FN 9), F 51; *Söhn*, Verfassungsrechtliche Aspekte einer Besteuerung nach der subjektiven Leistungspflicht im Einkommensteuerrecht, *FA* 1988, 154; im Grundsätzlichen nunmehr auch bejaht von *Martens*, Sozialrechtsnormen im Steuerrecht, *StVj* 1989, 199 (200 f.).

25 U. a. BVerfGE 6, 55; 43, 120; 55, 274 (302); 66, 214 (233); 67, 290 (297).

26 *Birk*, (FN 9), S. 163.

27 *Tipke/Lang*, (FN 24), S. 129.

28 *Arndt*, in: Festschrift für Mühl, 1981, S. 17 ff.; *Martens*, *KritV* 1987, 40 f. (vgl. aber jetzt *StVj* 1989, 199); *Arndt*, *NVwZ* 1988, 787; *Leisner*, *Der Gleichheitsstaat*, 1980, S. 189 ff.; *ders.*, *StuW* 1983, 97.

wirtschaftliche Leistungsfähigkeit und kein anderer Maßstab das alleinige Maß ist, an dem die Belastungsgerechtigkeit zu messen ist, folgt nicht aus dem Sozialstaatsprinzip. Dies ergibt sich vielmehr aus dem Zusammenhang des Gleichbehandlungsgebotes des Art. 3 GG mit dem Demokratieprinzip²⁹.

Ein Staatswesen, das auf der absoluten Gleichheit aller Bürger bei den politischen Teilhaberechten aufbaut, setzt auch und besonders Pflichten-gleichheit voraus.

Soll und muß gleichwohl angesichts wirtschaftlicher Unterschiede die absolute Belastung des einzelnen unterschiedlich hoch ausfallen, so ist kein anderer Maßstab als die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit mit dem Gleichheitsgrundsatz für jeden Bürger im demokratischen Staat vereinbar. Es ist daher kein Zufall, daß die am Beginn der Entwicklung der europäischen Staaten zu egalitären Demokratien stehenden Menschenrechte die Steuer gleichmäßig nur unter Berücksichtigung der Vermögensverhältnisse auf die an Rechten gleich geborenen Bürger/Menschen verteilen wollen.

2. Gesetzgeberische Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips

Es ist in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes anerkannt, daß der Gesetzgeber Steuern auch als Instrumente der Wirtschafts- und – zur Zeit besonders aktuell – Umweltpolitik einsetzen darf³⁰. Der problematischen Frage, inwieweit die Verfolgung von Lenkungs-zwecken es gestattet, den Grundsatz zu durchbrechen, wonach die Belastungsgleichheit der Bürger allein Differenzierungen nach Maßgabe unterschiedlicher wirtschaftlicher Leistungskraft verträgt, braucht hier nicht weiter nachgegangen zu werden³¹. Diese Frage wird nur dann aktuell, wenn mit der Steuer insgesamt oder einzelnen Modifizierungen neben dem Einnahmeerzielungszweck noch andere Zwecke verfolgt werden. Vorbehaltlich einzelner Verschonungstatbestände, etwa im Bereich der Landwirtschaft, gibt es aber keinen Zweifel, daß mit der Umsatzsteuer allein das Ziel verfolgt wird, dem Gemeinwesen Einnahmen zu verschaffen. Insoweit hat sich seit

29 Es ist daher kein Zufall, daß bereits die Menschenrechte bei der Auferlegung von Steuern nur nach Maßgabe der Vermögensverhältnisse differenzieren wollten. Eine sozialstaatliche Komponente lag den Menschenrechten jedoch noch nicht zugrunde, wohl aber das egalitäre demokratische Prinzip. Gleiches gilt für die Grundrechte des deutschen Volkes nach der Paulskirchenverfassung, vgl. dazu *Kühne*, Die Reichsverfassung der Paulskirche, Frankfurt 1985.

30 Vgl. BVerfGE 16, 147 (162); 19, 101 (110); 21, 160 (167); 30, 250 (270); 38, 61 (79).

31 Dazu *Birk*, (FN 9), S. 224 ff.

der Wiedergeburt der Umsatzsteuer die Zielrichtung der Umsatzsteuer nicht verändert: Mit den Worten von *Popitz*: „Herausholen, was Staat und Gesamtheit brauchen“³².

Der Verfolgung des Einnahmeerzielungszweckes korrespondiert im demokratischen Staat aber allein die Verteilungsregel nach Maßgabe der wirtschaftlichen Leistungskraft. Dieses Verteilungsprinzip kann daher von Verfassungen wegen nicht nur für die Teilsteuerverordnung Einkommensteuerrecht maßgebend sein. Wenn *Tipke* daher davon spricht, daß das Leistungsfähigkeitsprinzip das geltende Steuerrecht als Fundamentalprinzip durchziehe³³, so gibt dies jedenfalls die verfassungsrechtlichen Anforderungen an das Steuerrecht zutreffend wieder.

Wenngleich der Steuergesetzgeber daher verfassungsrechtlich bei der Herstellung der Belastungsgleichheit nur nach Maßgabe der individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit differenzieren darf, ist Steuergesetzgebung nicht lediglich Verfassungsvollziehung³⁴.

Dem Gesetzgeber bleibt bei Verfolgung der steuerpolitischen Gestaltungsaufgabe ein großer Spielraum. Da wirtschaftliche Leistungsfähigkeit auf dem Vermögenspotential des Bürgers beruht, kommt dem Gesetzgeber zunächst die Auswahl zu, an welchen Aspekt des Vermögenspotentials die Steuer anknüpfen soll. Das Vermögenspotential drückt sich im aktuellen Vermögensbestand, in der erzielten Vermögensmehrung, aber auch in der Verwendung von Vermögen zum Bezug von Gütern und Dienstleistungen aus³⁵. Dem Gesetzgeber kommt die Entscheidung zu, ob und inwieweit er an den jeweiligen Aspekt des Vermögenspotentials anknüpft. Der gesetzgeberischen Entscheidung unterliegt auch die Auswahl, diese Aspekte wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit durch eine Mehrzahl von Steuern zu kombinieren. Gestaltungsspielraum verbleibt auch bei den im gesetzlichen Steuertatbestand zu bestimmenden Indikatoren, die Vermögensbestand, Vermögensmehrung oder Vermögensverwendung anzeigen. Bei der Auswahl dieser Indikatoren obliegt es primär dem Gesetzgeber, geeignete Indikatoren zu wählen, die zugleich die Einfachheit der Besteuerung ermöglichen. Dies ist nicht nur ein Gebot der Rationalität und Effizienz. Das Prinzip der Einfachheit der Besteuerung gründet seinerseits in dem auf Transparenz angelegten Demokratiegebot³⁶. Außerdem ist es geboten, um

32 (FN 1).

33 *Tipke*, BB 1973, 159.

34 *Isensee*, Referat 57. DJT, N 61.

35 *Tipke/Lang*, (FN 24), S. 160 f.; *Birk*, Steuerrecht I, 1988, § 6.

36 *Isensee*, (FN 34), N 38; *Arndt*, Praktikabilität und Effizienz, 1983, S. 7 ff.

effektiv eine gleichmäßige Durchführung³⁷ der Besteuerung ohne die Auf-erlegung von die Handlungsfreiheit unverhältnismäßig einschränkenden Mitwirkungspflichten zu ermöglichen.

III. Die Umsatzsteuer als Vermögensverwendungssteuer

1. Zur Relevanz der Klassifizierung der Umsatzsteuer als Verkehrsteuer

Ein Vortrag zum Belastungsgrund der Umsatzsteuer kann zu der Frage, ob die Umsatzsteuer als Verkehr- oder Verbrauchsteuer zu klassifizieren ist, wohl nicht vollständig schweigen. *Popitz* hat die Frage bekanntlich dahin beantwortet, daß es sich der Form nach um eine Verkehrsteuer, nach der Wirkung jedoch um eine allgemeine Verbrauchsteuer handle. Die Gesamtlast münde bei der großen Menge der Verbraucher, beim Volk als Ganzem³⁸. Bei dieser Klassifizierung ist zu bedenken, daß nach dem UStG 1919 die Einfuhr als solche keinen steuerbaren Tatbestand darstellte³⁹. *Philipowski* löst das Problem dadurch, daß er die binnenländische Umsatzsteuer und die Einfuhrumsatzsteuer als materiell selbständige Steuern ansieht. Erstere sei sowohl wegen der Anknüpfung an Verkehrsakte als auch an das Entgelt als Bemessungsgrundlage die allgemeine Verkehrsteuer. Dagegen stehe die Einfuhrumsatzsteuer wegen der gemeinsamen Anknüpfung an den Übergang von Waren aus einem steuerlich gebundenen in einen freien Bereich den Verbrauchsteuern näher⁴⁰. Der Eigenverbrauch wird etwa gleich weit entfernt von den Verkehr- und Verbrauchsteuern geortet⁴¹. Danach hätten wir es wohl mit drei selbständigen Steuerarten zu tun.

Da Steuern nach dieser Auffassung in allererster Linie dazu da sind, um dem Staat Einnahmen zu verschaffen, es dem Gesetzgeber auch nicht darum geht, wer die Steuer letztlich tragen muß, sondern nur darum, daß der

37 Zur Pflicht, den Normenvollzug zu sichern vgl. *Birk*, (FN 24), 212 (213); vgl. dazu bereits *Hensel*, (FN 1), S. 104 ff. und *ders.*, Der Einfluß des Steuerrechts auf die Begriffsbildung des öffentlichen Rechts, VVDStRL 3 (1927), 77 (82–87).

38 *Popitz*, UStG, (FN 8), Einl. 37 f.; vgl. auch *Hensel*, (FN 1), S. 219, der die Umsatzsteuer allerdings in einer „Zwischenstellung“ zwischen Verkehrsteuern und „Steuern vom Einkommen, Gewerbe und Ertrag“ ansiedelt, S. 205.

39 § 2 Nr. 1 UStG 1919 nahm Lieferungen aus dem Ausland ausdrücklich von der Besteuerung aus. Die Befreiung erschien zumindest klarstellend als erforderlich, weil das UStG 1919 keine Vorschriften über den Ort der Leistung enthielt.

40 *Philipowski*, Umsatzsteuer: Verbrauch- oder Verkehrsteuer?, Umsatzsteuerkongreßbericht 1985, S. 183 (202).

41 *Philipowski*, (FN 40), S. 189.

Fiskus sie erhält und im übrigen die Erwartungen des Gesetzgebers für die Auslegung des Gesetzes belanglos sind⁴², stellt sich die Frage nach dem Sinn einer Einteilung in Verkehr- und Verbrauchsteuern. *Philipowski* hält die Einteilung für sinnvoll, wenn sie nach den Rechtsfolgen geschehe, die speziell bei den einzelnen Steuern eintreten. Unter dem Gesichtspunkt der Rechtsfolge lassen sich Steuern jedoch nicht klassifizieren. Die Rechtsfolge eines Steuergesetzes ist allemal nur die Verpflichtung zur Entrichtung einer Geldabgabe bei Erfüllung des Steuertatbestandes oder die Verschonung davon, wenn der Tatbestand nicht oder ein spezieller Befreiungstatbestand erfüllt ist.

a) Die Ertragshoheit im Bundesstaat

Als gesetzlicher Terminus findet sich der Begriff Verkehrsteuer bei der Regelung der Ertragshoheit im Art. 106 GG. Vom Grundsatz her wird das Aufkommen aus den Verkehrsteuern den Ländern, aus den Verbrauchsteuern dem Bund zugewiesen. Da für die Umsatzsteuer im Art. 106 Abs. 3 GG eine spezielle Regelung hinsichtlich der Verteilung des Aufkommens getroffen wurde, ist es unter dem Gesichtspunkt der Ertragshoheit letztlich belanglos, ob die Umsatzsteuer als Verkehr- oder Verbrauchsteuer oder als beides zu qualifizieren ist. Für die Einfuhrumsatzsteuer folgt aus der Regelung im Art. 108 GG über die Finanzverwaltung, daß der Grundgesetzgeber sie als Verbrauchsteuer behandelt, bzw. dieser gleichstellt. Dem entspricht die Regelung im § 9 Abs. 2 und § 12 Abs. 2 FVG. Verwaltungstechnisch wird die Einfuhrumsatzsteuer als Verbrauch-, die übrige Umsatzsteuer als Verkehrsteuer behandelt. Verfahrensrechtlich wird lediglich die Einfuhrumsatzsteuer als Verbrauchsteuer behandelt, wie sich aus § 21 UStG ergibt.

Die Unterscheidung zwischen Besitz- und Verkehrsteuern ist verfahrensrechtlich belanglos. Die Abgabenordnung kennt sie daher nicht.

b) Die historische Bedeutung der Qualifizierung einer Steuer als Verkehrsteuer

Erkennbar vermag weder die Verteilung des Aufkommens aus Steuerarten noch die verwaltungstechnische Behandlung etwas über den Belastungsgrund einer Steuer auszusagen, wenn darunter wie hier verstanden wird, an welchen wirtschaftlichen Sachverhalt die Auferlegung der Steuer gegenüber dem belasteten Bürger anknüpft. Die Untersuchung könnte insoweit daher hier enden.

⁴² *Philipowski*, (FN 41), S. 183 (235, 200, 234, 207).

Wenn gleichwohl ein kurzer historischer Rückblick gewagt wird, so deshalb, um darzustellen, daß das Gegensatzpaar nicht Verkehr- oder Verbrauchsteuer lautete, wie das Grundgesetz vermuten lassen könnte, sondern direkte Steuern auf Vermögen und Einkommen einerseits und Verbrauch- und Verkehrssteuern andererseits.

Die Reichsverfassung von 1871 wies dem Reich in Art. 70 das Aufkommen aus den Zöllen und den gemeinschaftlichen Verbrauchsteuern zu. Ein zusätzlicher Finanzbedarf war durch Matrikularbeiträge der Bundesstaaten zu decken, solange Reichssteuern nicht eingeführt waren. Es entsprach zumindest der politischen Überzeugung, wenn nicht sogar dem Verfassungsverständnis, daß dem Reich nur indirekte Steuern gebühren, die direkten Steuern hingegen nur den Bundesstaaten⁴³. Die Verkehrssteuern wurden einerseits kurzerhand den indirekten Steuern zugeschlagen, andererseits aber schlicht danach definiert, ob an einzelne Akte des Verkehrs angeknüpft wird. Zu welcher aus heutiger Sicht wohl wundersamen Blüten diese Einteilung führte, erhellt daraus, daß zu den Verkehrssteuern nicht nur die Rechtsstempelabgaben auf Wertpapiere, Schlußnoten und andere über die Börse abgewickelten Geschäfte – die sog. Börsensteuer – gezahlt wurde. Vielmehr wurden als Verkehrssteuern auch in Form von Reichsstempelabgaben erhobene Steuern auf Personenfahrkarten, auf die Zulassung von Kraftfahrzeugen, auf Vergütungen an Aufsichtsratsmitglieder und schließlich auch auf die Ausgabe von Gewinnanteils- und Zinsscheinen – die sog. Talonsteuer – angesehen⁴⁴.

Den krönenden Abschluß dieser Einteilung stellte es dar, die Erbschaft- und Schenkungsteuer den Verkehrssteuern zuzuordnen⁴⁵. Die scheinbar absurde Zusammenfassung von Rechts- und Realverkehrssteuern⁴⁶ hat im Finanzbedarf des Reiches ebenso ihre historische Wurzel wie die Zuordnung der Erbschaft- und Schenkungsteuer zu den Verkehrssteuern. Die Aufsichtsratssteuer und die Talonsteuer schließlich besteuerten Teile des

43 *Popitz*, UStG, (FN 8), Einl. 32; *Strutz*, in: Handbuch des Reichssteuerrechtes, 1924, S. 2 ff.; *Hensel*, (FN 1), S. 27.

44 Vgl. dazu *Wagner*, Steuergeschichte, Leipzig 1910, Nachdruck 1973, S. 300 f. (318 f., 325 f.).

45 *Wagner*, (FN 44), S. 324 (mit deutlichem Hinweis auf den verfassungspolitischen Zweck eines Ersatzes für den fehlenden direkten Zugriff auf das Vermögen); *Strutz*, (FN 43), S. 4 (mit Hinweis auf die Insuffizienz dieser Einteilung), *Hensel*, (FN 1), S. 204, 213 (unter Betonung der Verwandtschaft mit der Vermögensteuer); so auch heute noch BFH v. 22. 9. 1982 II R 61/80, BStBl. 1983 II, 179.

46 *Tipke/Lang*, (FN 24), S. 172.

Einkommens⁴⁷. Dieses Einteilungskriterium zugrunde gelegt, würden die Kapitalertragsteuer und die Lohnsteuer zu den Verkehrsteuern gehören. Aus diesem Exkurs ergibt sich, daß jedenfalls die historisch überkommene Zuordnung einer Steuer zu den Verkehrsteuern ohne jeden Aussagewert zum Belastungsgrund der Steuer ist.

Ob und inwieweit die noch heute unter dem Oberbegriff Verkehrsteuern zusammengefaßten Steuerarten einen gemeinsamen Belastungsgrund haben, insbesondere an die Einkommens- oder Vermögensverwendung anknüpfen⁴⁸, kann sich daher nur aus der Analyse jeder dieser Steuerarten ergeben. Die Begriffsbestimmung danach, ob die Steuer im Tatbestand an einen Akt des Rechtsverkehrs oder gar an einen wirtschaftlichen oder tatsächlichen Verkehrsakt anknüpft, ist begrifflich bereits bewußt so unscharf, daß sie sowohl die Belastung der Verwendung des Vermögens wie auch der Mehrung oder der Innehabung zuläßt.

Unter dem Gesichtspunkt der tatbetandlichen Anknüpfung die Umsatzsteuer zum Teil als Verkehrsteuer zu qualifizieren, ist daher möglich, aber eine Aussage ohne jede Relevanz zum Belastungsgrund.

c) Die Bewertungsdifferenzhypothese

Rechtsverkehrsteuern sind damit gerechtfertigt worden, daß der Abschluß von Rechtsgeschäften regelmäßig beiden Parteien, zumindest aber einer von ihnen einen Vorteil bringe. Dies ermögliche es, ihren Abschluß mit einer Steuer zu belasten, solange nur noch überhaupt ein Vorteil verbleibe⁴⁹. Nur eine moderne Version dieser Auffassung scheint es mir zu sein, wenn gesagt wird, Verkehr- und Verbrauchsteuern belasteten ein freiwillig einer Neubewertung durch den Nachfrager unterworfenen Gut und vermittelten dem Staat eine Teilhabe an dem beim Gütertausch durch Neueinschätzung gebildeten Entgelt⁵⁰. Dies mag im Tatsächlichen so sein⁵¹. Bei beiden Auffassungen läßt sich ein Bezug zu einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit schon deshalb nicht herstellen, weil die Person des mit der Steuer Belasteten gar nicht erkennbar wird. Dies kann je nach Sachverhalt offenbar jeder der am Rechtsverkehr Beteiligten sein, wenn nicht gar das Wirtschaftsgut und nicht eine Person belastet wird. Für die Umsatzsteuer jedenfalls geben diese Erklärungsversuche nichts her. Käme es auf den

47 So zutreffend *Wagner*, (FN 44).

48 So *Tipke/Lang*, (FN 24), S. 166, 171 ff., 182 ff., aber mit deutlicher Kritik siehe S. 185/186.

49 *Mirre*, in: *Handbuch des Reichssteuerrechts*, Berlin 1924, S. 698.

50 *Kirchhof*, *Gutachten*, 57. DJT, F 13.

51 Zweifelnd *Tipke/Lang*, (FN 24), S. 186.

Vorteil beim Abschluß eines Rechtsgeschäftes oder auf das durch Neueinschätzung gebildete Entgelt an, wäre nicht zu rechtfertigen, daß bei Umsätzen zwischen Unternehmern eine Belastung mit Umsatzsteuer wegen des Vorsteuerabzuges nicht stattfindet. Auch hier ergeben sich – hoffentlich – Vorteile der Beteiligten durch den Abschluß des Rechtsgeschäftes und wird durch Neueinschätzung ein Entgelt gebildet.

2. Zur Relevanz der Klassifizierung der Umsatzsteuer als Verbrauchsteuer

a) Die Parallele zu den speziellen Verbrauchsteuern

Während bei der Namensgebung für die Verkehrsteuern die steuertechnische Anknüpfung an Verkehrsakte maßgebend war, verbindet sich mit den speziellen Verbrauchsteuern eine zweifache Vorstellung, die gerade nicht an den steuertechnischen Tatbestand der Verbringung von Gegenständen aus einem gebundenen in einen freien Bereich anknüpft. Zum ersten betreffen die Verbrauchsteuern Güter, die beim endgültigen Erwerb einem tatsächlichen Verbrauch unterliegen⁵². Zum zweiten wird bereits mit der Namensgebung zum Ausdruck gebracht, daß mit diesen Steuern nicht der Hersteller als technischer Steuerschuldner, sondern der Verbraucher mittels Preisüberwälzung belastet werden soll⁵³. Die letztere Eigenschaft der speziellen Verbrauchsteuern hat Pate gestanden, wenn im Anschluß an *Powitz* die Umsatzsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer⁵⁴ bezeichnet wird. Damit soll ausgesagt werden, daß die Umsatzsteuer den nichtunternehmerischen Leistungsempfänger und nicht den leistenden Unternehmer belastet, obgleich dieser formell der Steuerschuldner ist. Weiter reicht die Parallele zunächst nicht.

52 Vgl. dazu *Vofß*, Strukturelemente der Verbrauchsteuern DStJG 11 (1988), 262.

53 *Ossenbühl*, StuW 1988, 349 (353 ff.); vgl. aber auch *Beermann*, Zur Charakterisierung der Verbrauchsteuern, DStJG 11 (1988), 283 (284), der die Abwälzbarkeit nicht für ein Essentiale der Verbrauchsteuer hält.

54 So u. a. *Tipke*, Die Umsatzsteuer im Steuersystem, UR 1972, 2; *ders.*, Umsatzsteuer–Verkehrsteuer und/oder Verbrauchsteuer, DStR 1985, 595; *Söbn*, Die Umsatzsteuer als Verkehrsteuer und/oder Verbrauchsteuer, StuW 1975, 1 ff.; *ders.*, in: Festschrift für v. Wallis, 1985, S. 443 f.; *Tebler*, Die Umsatzsteuer als angewandte Verkehr- und/oder Verbrauchsteuer, Diss. Köln 1986; v. *Walden*, Die Umsatzsteuer als indirekte Verbrauchsteuer, Diss. Essen 1988; *Stadie*, Das Recht des Vorsteuerabzuges, Köln 1989, S. 1; ablehnend insbesondere *Weiß*, Wert- und Wertbemessung bei der Umsatzsteuer, DStJG 7 (1984), 350 ff.; *Hübner*, „Kleine Ursache – große Wirkung“ oder „Wehret den Anfängen“, UR 1985, 6.

b) Die zweifelhafte Allgemeinheit

Die Problematik der speziellen Verbrauchsteuern liegt in der Auswahl der Güter, deren Erwerb zu einer Steuerbelastung mittels Preisüberwälzung beim Erwerber führt. Läßt man eine mögliche Rechtfertigung durch Lenkungsziele und mittelbare Äquivalenzgesichtspunkte außer acht, erscheint es durchaus fragwürdig, weshalb die im Konsum verbrauchsteuerbelasteter Güter zum Ausdruck kommende Vermögensverwendung eine größere Leistungsfähigkeit indizieren soll als der Erwerb anderer Güter⁵⁵. Unter diesem Gesichtspunkt ließe sich allenfalls die Auswahl von Luxusverbrauchsgütern rechtfertigen. Eine derartige Auswahl liegt den geltenden Verbrauchsteuern erkennbar nicht zugrunde. Die Möglichkeit, durch Verzicht auf den Erwerb der Verbrauchsteuerbelastung zu entgehen, steht nicht allen Bürgern im gleichen Maße offen, wie etwa bei der Mineralölsteuer deutlich ist. Dem Gedanken einer allgemeinen, alle Bürger treffenden Steuer steht es vor allem aber entgegen, wenn man sich ihr schlicht durch Konsumverzicht oder Änderung der Konsumgewohnheiten entziehen kann⁵⁶.

Angesichts des unter dem Gesichtspunkt der Allgemeinheit der Steuer fragwürdigen Charakters der speziellen Verbrauchsteuern verspricht es daher wenig, wenn hinsichtlich des Belastungsgrundes der Umsatzsteuer Anleihen bei den speziellen Verbrauchsteuern gesucht werden. Der Belastungsgrund der Umsatzsteuer ist vielmehr eigenständig zu entwickeln.

3. Allgemeine Vermögensverwendungssteuer

a) Aufwendungen zum Bezug von Gütern und Dienstleistungen als Aspekt wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit

Ausdruck des Vermögenspotentials eines Individuums ist auch seine Fähigkeit, Güter und Dienstleistungen zu erwerben. Sein Vermögenspotential zeigt sich darin, daß er in der Lage ist, den Aufwand zu tragen. Für diesen Aspekt wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit ist es dabei belanglos, ob der Aufwand aus dem erzielten Einkommen, ererbtem oder geschenktem Vermögen oder aus Krediten bestritten wird⁵⁷. Auch im letzteren Falle ist

⁵⁵ Zu Recht kritisch *Tipke/Lang*, (FN 24), S. 186.

⁵⁶ Dies wird übersehen von *Birk*, Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung, *StuW* 1989, 212 (214), der allein darauf abstellt, daß kein existenznotwendiger Bedarf besteuert wird. Dies betrifft aber nur einen Aspekt der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, nicht aber die Verteilungsgerechtigkeit.

⁵⁷ Vgl. *BVerfGE* 65, 325 (347) (Zweitwohnsteuer).

das Vermögenspotential des Nachfragers, nicht des Kreditgebers betreffen. Kredite müssen und werden aus später erworbenem Vermögen zurückgezahlt. Wenn die Umsatzsteuer insoweit tatbestandlich im Merkmal des Leistungsaustausches die im Aufwand zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Erwerbers besteuert, so erfüllt dies zunächst nur die Grundvoraussetzung jeder Steuer. Belastet werden kann nur der, der effektiv in der Lage ist, die Steuer aufzubringen, egal woher. Kennzeichen der modernen Umsatzsteuer ist aber darüber hinaus, daß grundsätzlich jeder für den Bezug von Gütern und Dienstleistungen getätigte Aufwand zu einer steuerlichen Belastung führt. Da sich bei einer Anknüpfung an den Bezug von Gütern und Dienstleistungen jeglicher Art niemand dieser Belastung entziehen kann, erfüllt die Umsatzsteuer in vermutlich größerem Maße als die Einkommensteuer das im Demokratieprinzip wurzelnde Ideal einer allgemeinen⁵⁸, alle Bürger belastenden Steuer⁵⁹. Dem steht als unbestreitbarer Nachteil die mangelnde Differenzierungsfähigkeit nach dem Maße der persönlichen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gegenüber. Immerhin wird aber doch nach dem Maße des getätigten Aufwandes, wenn auch proportional, differenziert. Daß ein erhöhtes Vermögenspotential zu einem vergleichsweise höheren Aufwand führt, wenn jeder Aufwand erfaßt wird, erscheint als eine grundsätzlich zutreffende Prämisse. Die Umsatzsteuer steht daher insoweit im Einklang mit einer Besteuerung nach dem Prinzip der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit⁶⁰. Die in der Entgeltentrichtung erfolgende Vermögensverwendung des Empfängers von Leistungen dokumentiert ein vorhandenes Vermögenspotential und ist zugleich geeigneter Indikator für eine Differenzierung nach der absoluten Höhe der individuellen Belastung⁶¹. Angesichts des rohen

58 Zur Notwendigkeit der Allgemeinheit der Umsatzsteuer bereits *Hensel*, (FN 1), S. 219/220.

59 Vgl. *Tipke/Lang*, (FN 24), S. 184/185. Das dort beklagte Defizit an formeller Rationalität der Einkommensteuer ist ein Problem der Durchbrechung der Allgemeinheit der Einkommensteuer durch immer neue Steuerprivilegien.

60 Auch das Bundesverfassungsgericht geht davon aus, daß die Einkommens- und Vermögensverwendung „mittelbar“ wirtschaftliche Leistungsfähigkeit anzeigt, BVerfGE 65, 325 (347).

61 Es handelt sich zwar insoweit um eine typisierende Messung der Leistungsfähigkeit, die aber doch den Bürger als Individuum trifft und nicht einen in die „Anonymität des Marktes“ entlassenen Steuerträger, so aber *Kirchhof*, Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, *StuW* 1985, 319 (324) zu den Verbrauchsteuern. Wenn *Kirchhof* zutreffend verlangt, daß die Gesamtbelastung des Steuerschuldners oder Steuerträgers durch alle Steuern berücksichtigt wird, Gutachten 57. DJT, F 83 ff. (vgl. auch *Mellinghoff*, Maßstäbe für eine Neuordnung des deutschen Einkommensteuerrechtes, *StVj*

Differenzierungsmaßstabes kann der Umsatzsteuer allerdings nur eine Ergänzungsfunktion neben der Einkommensbesteuerung zukommen⁶².

b) Die Beschränkung auf den unternehmerischen Bezug

aa) Besteuerung der Leistungskraft des Unternehmers?

Da die Umsatzsteuer in ihrem Haupttatbestand an die Leistungen von Unternehmern anknüpft, dieser auch formell die Steuer schuldet, könnte fraglich sein, ob tatsächlich die Vermögensverwendung des Empfängers den Belastungsgrund abgibt oder nicht doch die Leistungskraft des Unternehmers, der für seine Leistung Absatz findet. Eine derartige Hypothese dürfte erhebliche Schwierigkeiten haben, die Besteuerung der Einfuhr auch durch Nichtunternehmer und die Besteuerung des Eigenverbrauches zu erklären⁶³, sofern diese Tatbestände nicht zu eigenen Steuerarten mit anderem Belastungsgrund erklärt werden⁶⁴. Dagegen spricht die gesamte Systematik des UStG, die diesen Tatbeständen eine klare Ergänzungsfunktion zum Leistungsaustausch zuweisen. Vor allem aber spricht dagegen, daß bei dieser Hypothese die Besteuerung ohne jeden Bezug zur wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Unternehmers freischwebt. Auf das zur Erstellung der Leistung verwendete Vermögen des Unternehmers kann es nicht ankommen. Insoweit wird er vielmehr gerade umgekehrt durch den Vorsteuerabzug entlastet. Soweit er einen Gewinn erzielt, wird dieser von der Einkommensteuer erfaßt, so daß nicht ersichtlich ist, welche zusätzliche Leistungskraft die Umsatzsteuer erfassen soll. Wird schlicht Partizipation an den erzielten Preisen auch bei Verlustgeschäften verlangt⁶⁵, so kann von einer zu besteuernenden Leistungskraft des Unternehmers keine Rede sein, wenn das Wort denn einen Sinn haben soll.

Tatsächlich verhält es sich so, daß der Staat von den Aufwendungen des Empfängers vorab seinen Teil verlangt. Nur der verbleibende Rest steht dem Unternehmer zur Deckung seiner Kosten und zur Erzielung eines Gewinnes zur Verfügung. Umgekehrt entfällt konsequenterweise jede steuerliche Belastung, wenn der Unternehmer für die Leistung kein Ent-

1989, 130 [135]), so setzt dies voraus, daß Steuern dem individuellen Steuerträger zugeordnet werden können.

62 *Tipke/Lang*, (FN 24), S. 184 f.

63 So grundlegend *Söhn*, *StuW* 1975, 1.

64 So *Philipowski*, (FN 40), S. 183 (189).

65 So *Kirchhof*, *Gutachten* 57. DJT, F 13, der aber gleichzeitig auf die Überwälzbarkeit abstellt.

gelt erzielt⁶⁶. Wenn gesagt wird, die Umsatzsteuer belaste den Unternehmer, falls es ihm nicht gelinge, diese im Preis abzuwälzen, so beschreibt dies eine im Einzelfall zutreffende Beobachtung⁶⁷, die aber rechtlich irrelevant ist. Weder dem einzelnen Unternehmer noch allen Unternehmern insgesamt sind bestimmte oder bisher erzielte Gewinnspannen garantiert. Gibt der Markt keinen höheren Preis her, können auch die Kosten nicht gesenkt werden, so geht die Umsatzsteuer zu Lasten der bisher erzielbaren Gewinne. Von Rechts wegen bleibt maßgebend, daß für die unternehmerische Gewinnbildung nur der Teil der Aufwendungen des Empfängers verbleibt, der übrig bleibt, nachdem der Staat seinen Anteil erhielt. Bei Preisen und Gewinnen, die am Markt gebildet werden, versteht es sich allerdings von selbst, daß eine Abschöpfung von Kaufkraft durch eine den Verbraucher treffende Steuer ihrerseits Rückwirkungen auf Preise und Gewinne haben kann⁶⁸.

66 Daher entfällt gemäß § 17 Abs. 2 UStG auch eine Besteuerung, wenn das Entgelt uneinbringlich wird.

67 Vgl. Krüger, UR 1988, 65.

68 Die Frage der effektiven Überwälzbarkeit der Umsatzsteuer wird bei Satzungsänderungen besonders aktuell. Verglichen wird dabei, ob die Satzungsänderung in vollem Umfange an den Verbraucher weitergegeben wird. Soweit dies nicht der Fall ist, muß die Satzungsänderung entweder durch anderweitige Kostensenkung kompensiert worden sein oder zu Lasten der bisherigen Gewinnspannen gegangen sein. Bisherige Satzungsänderungen haben gezeigt, daß eine (sofortige) Überwälzung nicht immer gelungen ist, vgl. Belastungswirkungen der Umsatzsteuer, Gutachten des Instituts für angewandte Wirtschaftsforschung im Auftrage des BMinW (1981) und Hilzenbecher, (FN 7).

Soweit aus diesem Befund geschlossen wird, die Umsatzsteuer belaste entgegen den gesetzgeberischen Intentionen effektiv je nach Marktlage nicht immer den (End)Verbraucher, liegt allerdings eine von Rechts wegen unbeachtliche Vergleichssituation zugrunde. Sowenig der Verbraucher von Rechts wegen Anspruch auf eine Weitergabe von Kostensenkungen im Preis hat, wenn sie nicht durch den Wettbewerb erzwungen werden, hat der Unternehmer einen Anspruch darauf, daß die Vermögensverwendung des Verbrauchers nicht über den bisherigen Umfang hinaus besteuert wird, damit sie ungeschmälert zur Güternachfrage und Gewinnbildung zur Verfügung stehe. Anders ausgedrückt: Auch wenn, verglichen mit dem Zustand vor einer Satzungsänderung, eine Satzungsänderung nicht zu einer Preiserhöhung führt, sondern voll zu Lasten der (bisherigen) Gewinne geht, bleibt der Verbraucher belastet. Die Senkung der Gewinnspanne kommt ihm dann wegen der höheren Umsatzsteuerbelastung nicht in Gestalt einer Preissenkung zugute. Solange die Umsatzsteuer daher nicht die Wettbewerbssituation der Anbieter beeinträchtigt, geht sie immer zu Lasten des Nachfragers.

Von dieser Rechtsfrage zu unterscheiden ist die Auswirkung einer Satzungsänderung auf das gegenwärtige Preisgefüge und die bisherige Gewinnsitua-

bb) Keine Verletzung der Allgemeinheit und Gleichheit

Kommt es auf die in den Aufwendungen dokumentierte wirtschaftliche Leistungskraft des Empfängers der Leistung an, so erscheint es widersprüchlich, den Bezug nichtunternehmerischer Leistungen nicht zu erfassen. Tatsächlich ist die Beschränkung der sachlichen Steuerpflicht auf den entgeltlichen Bezug von unternehmerischen Leistungen im Haupttatbestand auch nicht aus dem Charakter einer Steuer auf die Vermögensverwendung zu erklären. Der Gesetzgeber hat hier dem Gedanken der Effizienz, Einfachheit und Rationalität der Steuer Rechnung getragen⁶⁹.

Die deutsche Geschichte der Umsatzsteuer lehrt, daß selbst nur die Einbeziehung bestimmter Umsätze von Nichtunternehmern auf unüberwindliche praktische Schwierigkeiten stieß⁷⁰.

Die Gebote der Rationalität und Effizienz dürfen allerdings nicht die Allgemeinheit und Gleichheit der Steuerbelastung in wesentlichen Aspekten außer Kraft setzen. Dies trifft für die Umsatzsteuer auch nicht zu. Güter und Dienstleistungen werden in der arbeitsteiligen Gesellschaft von allen Bürgern im wesentlichen über den unternehmerischen Sektor erworben. Die besondere Problematik des Erwerbs von Gebrauchsgütern aus privater Hand rührt allerdings aus dieser Beschränkung auf den Bezug unternehmerischer Leistungen her⁷¹.

tion. Wenn und soweit aus konjunkturpolitischen Gründen angestrebt wird, die Gewinnssituation von Unternehmen zu verbessern (gegenüber dem gegenwärtigen Zustand), ist keineswegs bei jeder Marktlage eine Verlagerung von der direkten Einkommensbesteuerung zur Umsatzsteuer der geeignete Weg.

69 Vgl. *Tipke/Lang*, (FN 24), S. 504 f., mwN.

70 Das UStG v. 24. 12. 1919 kannte besondere Umsatzsteuern, u. a. die Luxussteuern. Hier wurde ausdrücklich die Lieferung bestimmter hochwertiger Gegenstände auch durch Nichtunternehmer für steuerpflichtig erklärt. Vgl. im einzelnen *Popitz*, Einführung in das neue Umsatz- und Luxussteuerrecht, Berlin 1921.

71 Diese Problematik ist bereits bei Verabschiedung der 6. EG-Richtlinie erkannt worden, vgl. Art. 32. Die dort bis zum 31. 12. 1977 vorgesehene Richtlinie ist trotz mehrfacher Anläufe bisher nicht ergangen. Der letzte Vorschlag der Kommission erfolgte im Januar 1989 (KOM [88] 846; Ratsdok. 4204/89, siehe BR-Drucks. 137/89 v. 3. 3. 1989); dazu *Schlienkamp*, Neuer Richtlinienvorschlag der EG-Kommission mit umsatzsteuerlichen Sonderregelungen für Gebrauchsgüter, Kunstgegenstände, Antiquitäten und Sammlungsstücke, UR 1989, 169.

c) *Die Entlastung des Unternehmers durch den Vorsteuerabzug*

Der Vorsteuerabzug wird zutreffend als das Kernstück des europäischen Umsatzsteuersystems angesehen⁷². Hier hat das französische Recht als Vorbild gedient. Sieht man zunächst einmal vom Ausschluß des Vorsteuerabzuges bei Ausführung bestimmter steuerfreier Leistungen ab, so ist das Prinzip klar erkennbar. Der Unternehmer soll nicht mit Umsatzsteuer belastet werden, soweit er Güter und Dienstleistungen bezieht. Nimmt man hinzu, daß er auch hinsichtlich der für seine Ausgangsleistung geschuldeten Umsatzsteuer nicht der wirtschaftlich Belastete ist, ergibt sich, daß der Unternehmer in der Tat nur das technische Vehikel⁷³ ist, um auf einfache Weise den Nichtunternehmer belasten zu können, der Vermögen zum Bezug von Gütern und Dienstleistungen aufwendet. Es geht also nicht darum, den Unternehmer bezüglich des von ihm geschaffenen Mehrwertes zu belasten. Mit diesem sich bereits aus der technischen Durchführung des Gesetzes ergebenden Ergebnis deckt es sich, daß lange vor Einführung des Nettoallphasen-Umsatzsteuersystems mit Vorsteuerabzug die Umsatzsteuer dahin charakterisiert wurde, sie solle den Endverbraucher⁷⁴ und nicht den Unternehmer belasten.

Der Vorsteuerabzug ist nur die elegante Lösung, um dieses Ziel zu erreichen. Der Vorteil ist nicht gering zu veranschlagen. Er ermöglicht, daß in jedem Einzelfall tatsächlich eine exakte Entlastung von der bei den Umsätzen auf der Vorstufe erhobenen Umsatzsteuer erfolgen kann. Der Unternehmer wird daher anders als nach früherem Recht auch im Einzelfall nicht mit Umsatzsteuer belastet, wenn es ihm entgegen den Erwartungen des Gesetzgebers im allgemeinen nicht gelingt, die im Preis entrichtete Umsatzsteuer auf seinen Abnehmer abzuwälzen.

d) *Belastung des Konsums?*

Will man nicht einem Zirkelschluß erliegen, so bedarf es allerdings noch einer Erklärung, weshalb eine Steuer auf die Vermögensverwendung den Bezug von Gütern und Dienstleistungen durch Unternehmer nicht belastet. Vermögensverwendung erfolgt auch durch den Unternehmer, wenn er zum Erwerb von Gütern und Dienstleistungen Aufwendungen tätigt. Eine mögliche Antwort könnte lauten, daß der Gesetzgeber nur den nichtunternehmerischen Verbrauch im engeren Sinne des Verzehr von Gütern

72 *Tipke/Lang*, (FN 24), S. 550; *Stadie*, (FN 54), S. 1 (systemtragendes Prinzip).

73 So besonders *Tebler*, (FN 54), *Walden*, (FN 54), *Schaub*, Der umsatzsteuerliche Unternehmerbegriff, Diss. München 1988.

74 *Popitz*, (FN 38); *Hensel*, (FN 38).

und Dienstleistungen zu privaten, konsumtiven Zwecken belasten wolle⁷⁵. Es soll hier nicht der Frage nachgegangen werden, ob eine derartige Entscheidung des Gesetzgebers sinnvoll wäre und wie sie sich in die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit einordnen ließe. Jedenfalls bedürfte es einer zusätzlichen Erklärung, weshalb nur eine bestimmte Art der Vermögensverwendung eine höhere Leistungsfähigkeit indiziere⁷⁶. Daß eine Belastung des Konsums und eine Verschonung der Investitionen je nach Konjunkturlage sinnvoll sein kann, versteht sich. Es gilt aber auch umgekehrt⁷⁷. Das geltende Recht jedenfalls erlaubt nicht den Schluß, daß die Unterscheidung von Investitionen und Konsum im Sinne von Verzehr der Belastung mit Umsatzsteuer zugrunde liegt. Nicht belastet mit Hilfe des Vorsteuerabzuges wird lediglich die unternehmerische Investition. Belastet wird sowohl die Investition im Bereich der öffentlichen Hand, privater Institutionen als auch des privaten Individuums. Dies alles zu Konsum zu erklären und nur die unternehmerische Investition zur Investition zu erklären, löst das Problem lediglich definitorisch⁷⁸. Die Erklärung kann nur darin gefunden werden, daß die offene Entlastung der unternehmerischen Vermögensverwendung erfolgt, weil der unternehmerische Bezug in die Erstellung unternehmerischer Leistungen eingeht⁷⁹. Die vermeintliche Belastung des Bezugs durch den Unternehmer würde im Ergebnis eine unkontrollierbare und unterschiedliche Mehrbelastung der nichtunternehmerischen Verbraucher bewirken. Insoweit ist Art. 17 Abs. 2 der 6. Richtlinie, der den Vorsteuerabzug von der Ausführung besteuert Umsätze abhängig macht, keine systemwidrige Durchbrechung, sondern konsequent⁸⁰. Problematisch bleibt der Ausschluß des Vorsteuerabzuges bei der Ausführung steuerfreier Leistungen⁸¹. Dies nicht etwa, weil über den Preis der

75 So explizit *Schaub*, (FN 73), S. 74 ff., 110 ff.

76 Vgl. auch *Tipke*, Steuerrechtssystem und Steuerwissenschaft, in: Festschrift für Wacke, Köln 1972, S. 211 (227).

77 Dies übersieht *Schaub*, (FN 73), S. 92–116.

78 So *Schaub*, (FN 73), S. 110–112; im übrigen dann auf S. 236 ff. mit Zirkelschluß, da plötzlich aus dem nichtunternehmerischen Bereich nur noch der „Privatbereich“ interessieren soll.

79 So im Ergebnis auch *Stadie*, (FN 54), S. 31 f.; BFH v. 17. 7. 1980 V R 5/72, BStBl. 1980 II, 622; BFH v. 20. 1. 1988 X R 48/81, BStBl. 1988 II, 557; BFH v. 26. 9. 1988 X R 6/82, BStBl. 1989 II, 122; EuGH v. 1. 4. 1982 – RS 89/81, EuGHE 1982, 1277 = UR 1982, 246; EuGH v. 8. 3. 1988 – RS 102/86, UR 1989, 275.

80 A. A. *Schaub*, (FN 73), S. 163/164.

81 Dazu u. a. *Teichmann*, Der Verlust des Vorsteuerabzugs im steuerfreien Bereich der Mehrwertsteuer, *StuW* 1975, 189; *Friauf*, Verfassungsrechtliche Probleme des Mehrwertsteuergesetzes, *StbKongrRep.* 1968, 139; *Dziadkowski*, Ausschluß

Endabnehmer belastet wird. Dies ist die gewollte Belastung⁸². Unter Vereinfachungsgesichtspunkten kann es auch geboten sein, auf die Erfassung der letzten Umsatzstufe zu verzichten⁸³. Problematisch bleibt, daß entgegen der zutreffenden Entscheidung, den unternehmerischen Bezug im Einzelfall exakt zu entlasten, im Bereich der steuerfreien Umsätze das ungenaue alte Bruttoumsatzsteuersystem fortlebt⁸⁴. Jedenfalls müßte im Wege des Erlasses geholfen werden, wo nachweisbar die Überwälzung mißlungen ist⁸⁵.

IV. Die Berücksichtigung des Belastungsgrundes bei der Auslegung anhand strittiger Probleme

1. Denkender Gehorsam

Es steht außer Streit, daß der Gesetzgeber und nicht der Rechtsanwender dazu berufen ist, im steuerbegründenden Tatbestand zu regeln, welche Indikatoren steuerliche Leistungsfähigkeit anzeigen⁸⁶. Diese Entscheidung, wie auch gegebenenfalls erfolgende Einschränkungen aus Gründen der Einfachheit und Effizienz der Besteuerung, hat der Gesetzesanwender zu respektieren. Daß jedoch Steuergesetze einer teleologischen Auslegung im Gegensatz zu zivilrechtlichen Normen nicht zugänglich sind, weil sie keine Lebenssachverhalte regeln und weil sie der austeilenden Gerechtigkeit dienen, anstelle der ausgleichenden⁸⁷, ist eine wenig plausible Einschränkung an sich anerkannter Kriterien der Gesetzesauslegung. Wie dem auch sei, die tägliche Praxis unseres höchsten Steuergerichtes zeigt, daß der

des Vorsteuerabzuges und Vorsteueraufteilung, Umsatzsteuerkongreß-Bericht 1985, 103.

82 Insoweit zutreffend *Stadie*, (FN 54), S. 8 f.

83 *Stadie*, (FN 54).

84 Die Ansicht von *Stadie*, von § 9 UStG werde wohl immer Gebrauch gemacht werden, ist zu optimistisch. Im übrigen böte sich dann an, bei Leistungen an Unternehmer von vornherein keine Befreiung zu gewähren, so zutreffend *Tipke/Lang*, (FN 24), S. 559.

85 Der Fall tritt dann ein, wenn wider Erwarten eine Ausgangsleistung unterbleibt oder dafür kein Entgelt oder kein ausreichendes Entgelt erzielt wird, vgl. BFH v. 21. 7. 1988 V R 87/83, BStBl. 1989 II, 60. Dagegen kommt es im Bereich steuerpflichtiger Ausgangsleistungen zutreffenderweise wegen des Vorsteuerabzuges auch dann nicht zu einer Belastung, wenn im Einzelfall kein oder kein ausreichendes Entgelt erzielt wird. Dies übersieht *Stadie*, (FN 54), S. 11.

86 So zutreffend *Flume*, Steuerrechtsprechung und Steuerrecht, StbJb. 1985/86, 227 (280).

87 So *Kruse*, in: *Tipke/Kruse*, AO, § 4 Tz. 95.

Wortlaut auch und gerade der Steuergesetze alles andere als eindeutig ist. Wer wollte etwa behaupten, der Unternehmerbegriff des § 2 UStG sei, selbst unter Zuhilfenahme des Art. 4 der 6. EG-Richtlinie eindeutig nach dem Wortlaut zu bestimmen⁸⁸ oder man könne dem Wortlaut des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG entnehmen, daß hier der Entgeltbegriff anders als im § 10 UStG zu verstehen sei⁸⁹? Steuergesetze verlangen, nicht anders als andere Gesetze, des „denkenden Gehorsams“⁹⁰. Dieser ist ohne Kenntnis des Gesetzeszweckes gar nicht möglich. Dabei ist die Mindestanforderung, daß anhand der gesetzlichen Vorgaben ermittelt wird, wen und was die Steuer belasten will. Für den Bereich der Umsatzsteuer glaube ich dargetan zu haben, daß jedenfalls die Berufung auf den Verkehrsteuercharakter ohne jeden auslegungsrelevanten Inhalt ist. Wenn unter Berufung auf den Verkehrsteuercharakter Auslegungsergebnisse verteidigt werden, so sind dies Leerformeln⁹¹. Die Ergebnisse mögen gleichwohl zutreffend sein.

Es entspricht allerdings einer bereits auf die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes⁹² zurückgehenden Tradition, anzunehmen, daß bei Verkehrssteuern die Auslegung ganz besonders buchstabengetreu zu sein habe und die wirtschaftliche Betrachtungsweise keine Rolle spiele⁹³. Gerade diese vermeintlich buchstabengetreue Interpretation hat dann zur Folge, daß in verstärktem Maße auf § 42 AO zurückgegriffen wird⁹⁴. Bei der vermeintli-

88 Dazu zuletzt *Giesberts*, Der Unternehmer: „Ein Händler am Markt“, UR 1989, 257 mit umfassenden Nachweisen zur Rechtsprechung des BFH und zur Literatur.

89 BFH v. 7. 5. 1981 V R 47/76, BStBl. 1981 II, 495, mit Anm. *Weiß*, UR 1981, 149; BFH v. 11. 3. 1988 V R 30/84, BStBl. 1988 II, 643; vgl. auch *Weiß*, DStR 1983, 505; dagegen *Tehler*, DStR 1983, 215; *Söhn*, in: Festschrift für v. Wallis, 1985, S. 439.

90 *Heck*, Gesetzesauslegung und Interessenjurisprudenz, 1914, S. 50.

91 So aber BFH v. 27. 7. 1988 X R 40/82, BStBl. 1988 II, 1017 unter Berufung auf BFH v. 26. 4. 1979 V R 46/72, BStBl. 1979 II, 530, wo allerdings nur von einem weiteren „Verbrauchsvorgang“ die Rede ist; vgl. auch BFH v. 9. 3. 1988 V B 48/88, BStBl. 1989 II, 580 (582).

92 RFHE 29, 137; RFH StW 1931 Nr. 325.

93 BFH v. 7. 3. 1957 IV 511/554, BStBl. 1957 III, 392; BFH v. 3. 4. 1974 II 186/65, BStBl. 1974 II, 643 und v. 23. 10. 1974 II R 87/73, BStBl. 1975 II, 152 (zur Grunderwerbsteuer); BFH v. 21. 7. 1976 II R 192/72, BStBl. 1977 II, 4; v. 8. 8. 1979 II R 99/78, BStBl. 1978 II, 422 und v. 8. 8. 1979 II R 99/78, BStBl. 1980 II, 50 (zur Kapitalverkehrsteuer); BFH v. 22. 9. 1982 II R 61/80, BStBl. 1983 II, 179 (zur Erbschaftsteuer).

94 Vgl. dazu *Fischer*, in: Boruttau/Egly/Sigloch, Gewerbesteuergesetz, 12. Aufl., Vorbem. 841 ff.; Aus der Rechtsprechung u. a. BFH v. 13. 2. 1980 II R 18/75, BStBl. 1980 II, 364; v. 19. 3. 1980 II R 23/77, BStBl. 1980 I, 598; v. 4. 12. 1985 II R 142/84, BStBl. 1986 II, 190; v. 4. 3. 1987 II R 150/83, BStBl. 1987 II, 394.

chen oder tatsächlichen buchstabengetreuen Auslegung geht es dabei vor allem darum, ob vom Verständnis zivilrechtlicher Begriffe abgewichen werden darf. Für die Umsatzsteuer verbietet sich ein derartiger Rückgriff auf das zivilrechtliche Verständnis, wie er für die Rechtsverkehrssteuern zumindest als möglich erscheint, schon deshalb, weil das UStG bereits in der Terminologie – dank Popitz – nicht an das Zivilrecht anknüpft⁹⁵. Deshalb ist hier die Berufung auf den Verkehrssteuercharakter als Auslegungskriterium ganz besonders sinnlos und besagt an sich nichts anderes, als daß man sich jeder teleologischen Sinnfrage entzieht. Um so unkontrollierter können dann Wertungen in die Auslegung einfließen, weil eine rationale Überprüfung des Ergebnisses nicht mehr möglich ist.

Umgekehrt entbindet die Erkenntnis, daß die Umsatzsteuer nicht nur „finanzpolitisch“, sondern gesetzessystematisch die Vermögensverwendung von Nichtunternehmern für den Bezug von Gütern und Dienstleistungen belastet, nicht davor, im Einzelfall gesetzgeberische Einschränkungen zu beachten. Aber sie bietet eine brauchbare Leitlinie für die Auslegung in Zweifelsfällen, wobei gleichwohl noch genügend Probleme verbleiben werden. Dies soll an drei Problemkreisen demonstriert werden:

2. Leistungen an Arbeitnehmer

Der BFH ist nach langem Schwanken nunmehr zu der Linie zurückgekehrt, daß auch freiwillige Sachzuwendungen an Arbeitnehmer umsatzsteuerlich zu belasten sind⁹⁶. Die zunächst verwirrende Rechtsprechung hat jedoch über Jahre hinweg zu einer erheblichen Rechtsunsicherheit geführt⁹⁷. Dies hätte sich bei einer konsequenten Auslegung unter Berücksichtigung des Belastungszieles der Umsatzsteuer vermeiden lassen, ohne den Wortlaut zu überschreiten. Unproblematisch ist dabei zunächst einmal, daß hier Güter und Dienstleistungen für eine nichtunternehmerische Verwendung empfangen werden. Zweifelhaft erschien und erscheint dem

95 Vgl. dazu bereits *Verf.*, Mißbrauch von Gestaltungsrechten im Umsatzsteuerrecht, Umsatzsteuerrückgriff-Bericht 1988/89, 43 (54 ff.).

96 BFH v. 11. 3. 1988 V R 30/84, BStBl. 1988 II, 643 und BFH v. 11. 3. 1988 V R 114/83, BStBl. 1988 II, 651.

97 BFH v. 6. 2. 1975 V R 103/72, BStBl. 1975 II, 255 wurde nach Inkrafttreten des § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2b UStG 1980, durch BFH v. 7. 5. 1981 V R 47/76, BStBl. 1981 II, 495 ohne Not aufgegeben; vgl. auch BFH v. 24. 3. 1983 V B 56/82, BStBl. 1983 II, 391; BFH v. 6. 6. 1984 V R 33/83, BStBl. 1984 II, 686; v. 4. 10. 1984 V R 82/83, BStBl. 1984 II, 808; v. 6. 6. 1984 V R 136/83, BStBl. 1984 II, 688; v. 4. 7. 1985 V R 82/77, BStBl. 1985 II, 538.

BFH aber wohl das Vorliegen eines Entgeltes⁹⁸. Stellt man bei der Frage nach dem Entgelt zutreffenderweise darauf ab, daß dieses Merkmal die Leistungsfähigkeit des Vermögensverwenders ausdrückt, so wird die Angelegenheit klar. Der Arbeitnehmer erhält die Zuwendung wegen seiner Arbeitsleistung oder, wie es heute § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 UStG ausdrückt, „aufgrund des Dienstverhältnisses“. Dabei ist es völlig unerheblich, ob er auf die Zuwendung einen Rechtsanspruch hat. Er erhält sie, weil er arbeitet. Der Einsatz der Arbeitskraft wird zwar gemeinhin nicht als Vermögensverwendung angesehen. Dies ist jedoch dann anders, wenn die Arbeitsleistung entlohnt wird. Es ist daher ein Widerspruch in sich, zunächst zutreffend anzunehmen, daß die Sachzuwendungen sich ertragsteuerlich als steuerpflichtiger Lohn für die Arbeitsleistung darstelle, gleichwohl aber die Arbeitsleistung nicht Entgelt für den Sachbezug sei⁹⁹.

Diese Auffassung mag durch die unzutreffende Vorstellung begünstigt worden sein, die Versteuerung der Sachzuwendungen belaste systemwidrig den Unternehmer. Dies ist ein Trugschluß. Der Unternehmer wird, wie auch sonst, mit den Lohnaufwendungen belastet. Verneint man verfehlterweise die Belastung freiwilliger Sachzuwendungen mit Umsatzsteuer, trägt die Allgemeinheit einen Teil der Lohnaufwendungen des Unternehmers.

3. Die „Restmehrwertsteuer“

Seit der „Gaston-Schul“-Rechtsprechung des EuGH¹⁰⁰ geistert durch deutsche Amtsstuben die Angst vor der „Restmehrwertsteuer“. Sie wird als Ausgeburt verfehlten verbrauchsteuerlichen Denkens¹⁰¹ oder als deut-

98 BFH v. 11. 3. 1988, (FN 96).

99 So aber BFH v. 7. 5. 1981, (FN 97) und bestätigend, BFH v. 11. 3. 1988, (FN 96); die vom BFH nunmehr vorgenommene Beschränkung des Anwendungsgebietes des § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2b UStG auf Zuwendungen für den privaten Bereich des Arbeitnehmers bestätigt die hier vertretene Auffassung.

Die von der Besteuerung ausgenommenen „Leistungen“ im überwiegenden Interesse des Arbeitgebers sind erstens keine Leistungen an die Arbeitnehmer und zweitens vor allem keine Entlohnung für die Arbeitsleistung. Der Einklang mit der entsprechenden lohnsteuerlichen Problematik ist nicht etwa zufällig. Diese Sicht verstellt sich allerdings der BFH, weil er den Leistungsempfänger (Arbeitnehmer) gar nicht in den Blick bekommt.

100 EuGH v. 5. 5. 1982 – RS 15/81, UR 1982, 242 mit Anm. *Weiß*; EuGH v. 21. 5. 1985 – RS 47/84, UR 1986, 180; EuGH v. 23. 1. 1986 – RS 39/85, UR 1986, 183; EuGH v. 25. 2. 1988 – RS 299/86, ABl. EG 1988 Nr. C 74, S. 13.

101 Vgl. *Hübner*, UR 1985, 6 f.

schem Systemverständnis fremd angesehen¹⁰². Das deutsche Systemverständnis verlangt offenbar, daß bei jedem Verkehrsakt die volle Umsatzsteuer erhoben wird, da die Umsatzsteuer eine Verkehrsteuer sei¹⁰³. In moderner Version wird gesagt, die Umsatzsteuer sei zwar eine Steuer auf den Endverbrauch. Sie belaste jedoch die jeweilige Einkommensverwendung des Letztverbrauchers. Daher könne es nicht darauf ankommen, ob ein Gegenstand bereits mehrfach mit Umsatzsteuer belastet worden sei¹⁰⁴. Das zugrundeliegende sachliche Problem besteht jedoch nicht darin, ob eine Ware bereits mit Umsatzsteuer belastet war oder nicht oder ob die Umsatzsteuer lediglich den Verbrauch im Sinne von Wertverzehr besteuern dürfe. Belastet wird durch eine Steuer weder eine Ware noch der Wertverzehr, sondern immer nur eine Person.

Die „Gaston-Schul“-Rechtsprechung des EuGH beruht auf der Annahme, daß auch bei einem nicht der Besteuerung unterliegenden außerunternehmerischen Leistungsaustausch die vom Veräußerer getragene Umsatzsteuer im Preis auf den Erwerber abgewälzt wird. Das sachliche Problem besteht darin, ob diese Belastung des Erwerbers berücksichtigt werden muß, wenn es ausnahmsweise anschließend zu einem der Umsatzsteuer unterliegenden Vorgang kommt. In dieser Problematik liegt bekanntlich das Elend der echten und unechten Agentur begründet oder allgemeiner des Handels mit Gebrauchsgütern. Bei der Lösung dieser Problematik nimmt das deutsche Systemverständnis keine Kenntnis von dem tiefgreifenden Wandel des Umsatzsteuerrechtes durch die Einführung des Vorsteuerabzuges. Durchläuft ein Produkt mehrere Umsatzstufen im unternehmerischen Bereich bis zum nichtunternehmerischen Endabnehmer, wird dieser im Preis nur nach Maßgabe des auf der letzten Stufe zu entrichtenden Entgeltes belastet. Der Unternehmer wird nicht belastet.

Geht man zutreffenderweise davon aus, daß auch beim Erwerb von einem Nichtunternehmer der zu entrichtende Preis durch eine frühere Umsatzsteuerbelastung beeinflusst wird, ergibt sich folgendes Ergebnis:

Entweder gelingt es dem Unternehmer, diesen Umsatzsteueranteil ebenfalls im Preis mit auf den Endabnehmer abzuwälzen. Dann wird dieser mit einer höheren Umsatzsteuer belastet als es dem von ihm entrichteten Entgelt = seiner Vermögensverwendung entspricht. Oder die Abwälzung gelingt wegen konkurrierender privater Angebote nicht, dann wird der Unternehmer mit dem im Erwerbspreis enthaltenen Umsatzsteueranteil bela-

102 *Schlienkamp*, UR 1989, 170 Fn. 13, 171, 172; vgl. auch *Widmann*, Zur Restmehrwertsteuer, UR 1986, 6 ff.

103 So offenbar BFH v. 27. 7. 1988 X R 40/82, BStBl. II, 1017.

104 So *Schlienkamp*, UR 1989, 170, 171.

stet. So oder so stellt sich ein Ergebnis ein, das dem durch den Vorsteuerabzug gekennzeichneten Umsatzsteuersystem widerspricht¹⁰⁵.

Dies könnte jedoch die Konsequenz daraus sein, daß der Gesetzgeber im Interesse der Praktikabilität die Umsatzbesteuerung im Inland auf die Umsätze von Unternehmern beschränken mußte. Der Vereinfachungsgesichtspunkt trägt jedoch nur die Außerachtlassung der Vermögensverwendung für den Bezug von Nichtunternehmern. Etwas ganz anderes ist es dagegen, wenn umgekehrt entweder der Endabnehmer höher belastet wird als es seiner Vermögensverwendung entspricht oder aber bei bestehender Wettbewerbssituation gegenüber privaten Anbietern der Unternehmer mit Umsatzsteuer belastet wird¹⁰⁶.

Es mag zweifelhaft sein, ob die hier angesprochene Problematik noch durch eine den Wortlaut nicht überschreitende Auslegung gelöst werden kann oder gesetzgeberischer Maßnahmen bedarf¹⁰⁷. Man kann sich der

105 Dieser Befund wird vernebelt, wenn unter Berufung auf den Verkehrsteuercharakter, so BFH, (FN 103) oder das deutsche Systemdenken, so *Schlienkamp* (FN 102) unter Berufung auf den Bericht des Finanzausschusses, BT-Drucks. V/1581 Allgemeines, Abschn. 4h, schlicht behauptet wird, rechtsdogmatisch liege keine Mehrfachbelastung vor.

106 Daß das Gebot der Wettbewerbsneutralität eine Sonderregelung rechtfertigen kann, räumt auch *Schlienkamp*, (FN 71), S. 171 ein. Die Wettbewerbsneutralität der Umsatzsteuer ist in der Tat das erklärte Ziel des deutschen Gesetzgebers und der 6. EG-Richtlinie, vgl. dazu *Stadie*, (FN 54), S. 3 und BT-Drucks. V/1581, Allgemeines unter 3. sowie Präambel der 6. EG-Richtlinie (Erwägungen) vor Art. 1. Die Wettbewerbsneutralität ist aber letztlich nur die Konsequenz daraus, daß nicht der Unternehmer, sondern der Verbraucher zu belasten ist.

107 Immerhin bot aber Art. 32 der 6. Richtlinie Anlaß, darüber nachzudenken, ob die Unfähigkeit der Mitgliedstaaten, sich termingerecht bis zum 31. 12. 1977 auf eine gemeinsame Regelung zu einigen, wirklich nur auf dem Rücken der betroffenen Unternehmer zu lösen ist, indem eine wettbewerbsverzerrende, den Unternehmer belastende Versteuerung hingenommen wird. Daß die Rechtsprechung des EuGH auch innerstaatlich einer wiederholten Belastung mit Umsatzsteuer entgegensteht, konnte man bereits den Urteilen v. 10. 7. 1985 – RS 16/84, EuGHE 1985, 2355 und v. 10. 7. 1985 – RS 17/84, EuGHE 1985, 2375 = UR 1986, 173 entnehmen. Es ist nunmehr ausdrücklich für die Besteuerung des Eigenverbrauches beim Erwerb vom Nichtunternehmer bestätigt worden, EuGH v. 27. 6. 1989 – RS 50/88, UVR 1989, 240.

Wenig überzeugend ist insoweit, daß bei Einführung der Margenbesteuerung nach dem Vorschlag der Kommission, (FN 71), ausweislich der Begründung, ein Erwerber mangels offenem Steuerausweises des Wiederverkäufers keinen Vorsteuerabzug bezüglich der auf die Marge entrichteten Umsatzsteuer haben soll. Hier, wie auch bezüglich der in der Tat systemwidrigen Besteuerung der Ausfuhr und der Befreiung der Einfuhr, sind Nachbesserungen dringend erforderlich. Insoweit zu Recht kritisch *Schlienkamp*, (FN 71).

Auseinandersetzung mit ihr jedenfalls nicht dadurch entziehen, daß man sich darauf beruft, die Umsatzsteuer besteuere Verkehrsakte, was immer das sei. Ebenso wenig wird sie dadurch gelöst, daß die Doppelbelastung des Endabnehmers oder die Belastung des Unternehmers gelegnet wird, weil rechtsdogmatisch nach deutschem Systemverständnis eine solche nicht vorliege.

Nur vermeintlich ähnlich gelagert ist hingegen die Problematik einer Belastung mit Umsatzsteuer durch die Besteuerung des Eigenverbrauches oder die Anwendung der Mindestbemessungsgrundlage, wenn die entnommene Leistung beim Empfänger für unternehmerische Zwecke verwendet wird. Hier wird vielfach gefordert, entweder auf die Besteuerung zu verzichten oder durch einen Vorsteuerabzug des Empfängers die Belastung rückgängig zu machen. Zur Begründung wird darauf verwiesen, es liege kein Endverbrauch, sondern unternehmerischer Verbrauch vor¹⁰⁸. Dem ist meines Erachtens nach nicht zu folgen, weder *de lege lata*, noch *de lege ferenda*¹⁰⁹.

Bei dieser Forderung wird verkannt, wer der „Verbraucher“ ist. Sowohl beim Eigenverbrauch als auch bei der Mindestbemessungsgrundlage wird vom zuwendenden Unternehmer und nicht vom Empfänger Vermögen verwendet. Er ist wegen dieser zu außerunternehmerischen Zwecken erfolgenden Vermögensverwendung zu belasten. Den Erwerber durch einen Vorsteuerabzug zu entlasten, besteht kein Anlaß, da er insoweit überhaupt nicht durch einen zu entrichtenden Preis belastet ist. Es kommt auch nicht zu einer Kumulation von Umsatzsteuer bei einer Weiterveräußerung. Der Belastung des Eigenverbrauches in diesen Fällen entspricht es, daß vollkommen systemgerecht auch derjenige Nichtunternehmer mit Umsatzsteuer belastet wird, der Vermögen zum Erwerb eines Gegenstandes verwendet, den er einem Unternehmer schenkt¹¹⁰. Die Umsatzsteuer besteu-

108 *Stadie*, (FN 54), S. 186 f.; 127 f.; *Friedl*, Abzug der Vorsteuer für unentgeltliche oder verbilligte Lieferungen und sonstige Leistungen an andere Unternehmer, UR 1987, 65; *ders.*, Wertabgabetheorie und Abzug der Umsatzsteuer auf den Eigenverbrauch, UR 1988, 209; *Rau*, in: *Rau/Dürnwächter/Flick/Geist*, UStG, § 14 Anm. 109.

109 Anders aber bezüglich eines Vorsteuerabzuges aus der Mindestbemessungsgrundlage Entwurf SteuerreformG 1990, BT-Drucks. 11/2157 Art. 12 Nr. 4. Der Entwurf ist insoweit – vorläufig? – nicht Gesetz geworden, zu den Gründen vgl. Finanzausschuß, BT-Drucks. 11/2529.

110 A.A. wohl *Stadie*, (FN 108). Ob die Berufung auf das Einkommensteuerrecht zutreffend ist, aaO zu Fn. 401, mag hier dahinstehen. Weder mit dem Wortlaut des § 15 UStG und des Art. 17 der 6. Richtlinie, noch mit dem Charakter der Umsatzsteuer als einer Einkommenverwendungssteuer, ist es vereinbar, den

ert nicht den nichtunternehmerischen Konsum im Sinne von Verzehr, sondern die nichtunternehmerische Vermögensverwendung, mag sie auch in unternehmerischen Verzehr münden.

4. Die außerunternehmerische Sphäre

Der Bundesfinanzhof beschränkt unabhängig von der Rechtsform den unternehmerischen Bereich auf die Erbringung von entgeltlichen Leistungen¹¹¹. Diese Begrenzung sieht er nicht nur für die Ausgangsseite bei § 1 UStG als maßgebend dafür an, ob der Unternehmer im Rahmen des Unternehmens gehandelt habe. Vielmehr soll auch auf der Eingangsseite ein Bezug für das Unternehmen, der den Vorsteuerabzug ermöglicht, nur vorliegen, wenn der Bezug der Ausführung von Leistungen dient¹¹². Dem entspricht es, wenn der Bundesfinanzhof bereits den Unternehmerbegriff mit dem Tätigwerden im Leistungsaustausch verbindet und es ablehnt, für den Vorsteuerabzug von einem anderen Unternehmerbegriff auszugehen¹¹³. Diese Rechtsprechung hat spätestens Überraschung ausgelöst, seit der Bundesfinanzhof auch die Beteiligung einer Personenhandelsgesell-

Schenker als Einkommensverwender zu entlasten, weil der Beschenkte Unternehmer ist. Anders sieht es nur dann aus, wenn sowohl der Schenker als auch der Beschenkte (wegen einer anschließenden Einfuhr) mit Umsatzsteuer (doppelt!) belastet werden, dazu EuGH v. 23. 1. 1986 – RS 39/85, (FN 100). Hier ist es übrigens systemgerecht, die Doppelbelastung durch Anrechnung auf die Einfuhrumsatzsteuer zu beseitigen. Dagegen verstößt ansonsten die Anrechnung der inländischen „Restmehrwertsteuer“ auf die Einfuhrumsatzsteuer gegen das Bestimmungslandprinzip. Vorzuziehen wäre eine Entlastung von der Umsatzsteuer des „Ausführstaates“.

111 BFH v. 28. 9. 1988 X R 6/82, BStBl. 1989 II, 122; BFH v. 20. 1. 1988 X R 48/81, BStBl. 1988 II, 557; BFH v. 18. 3. 1988 V R 178/83, BStBl. 1988 II, 646; BFH v. 19. 5. 1988 V R 115/83, BStBl. 1988 II, 916; BFH v. 17. 7. 1980 V R 5/72, BStBl. 1980 II, 622; dem zustimmend *Probst*, Vorsteuerabzug ohne Leistungsaustausch?, UR 1986, 225; *Verf.*, Gesellschafter und Gesellschafterbeitrag im Umsatzsteuerrecht, UR 1989, 289; a. A. *Rau*, Die Umsatzsteuer bei Unternehmensverbindungen, Verbänden und Kooperationen, UR 1987, 121 und *Schaub*, (FN 73), S. 145 f.

Zur Rechtsprechung des EuGH vgl. EuGH v. 8. 3. 1988 – RS 102/86, UR 1989, 275 und EuGH v. 1. 4. 1982 – RS 89/81, UR 1982, 246 = EuGHE 1982, 1277.

112 BFH v. 20. 1. 1988, (FN 111), BFH v. 26. 7. 1988 X R 50/82, BStBl. 1988 II, 10/5; BFH v. 12. 11. 1987 V R 141/83, BStBl. 1988 II, 468 (469).

113 So ausdrücklich nunmehr BFH v. 9. 3. 1989 V B 48/88, BStBl. 1989 II, 580 und implizit alle in FN 111 genannten Urteile; a. A. *Geist*, Die Tatbestandsvoraussetzungen des Vorsteuerabzuges, Umsatzsteuerkongreß-Bericht, 1985, 75 (81).

schaft und wohl auch einer Kapitalgesellschaft an einer anderen Gesellschaft nicht per se als unternehmerische Tätigkeit qualifiziert¹¹⁴. Die Folge ist, daß mit dem Erwerb der Beteiligung zusammenhängende Vorsteuern nicht abgezogen werden können. Dies scheint nun völlig dem Charakter einer Steuer nur auf den Endverbrauch zu widersprechen¹¹⁵. Dabei wird aber stillschweigend vorausgesetzt, daß Endverbrauch nur privater Konsum sei. Die Umsatzsteuer belastet jedoch auch die Investition durch Nichtunternehmer. Der Unternehmer wird durch den Vorsteuerabzug nur deshalb entlastet, damit die Leistungserbringung nicht mit ohnehin auf den Nichtunternehmer abzuwälzender Umsatzsteuer belastet wird. Wird jedoch auch die Vermögensverwendung durch Nichtunternehmer zu investiven Zwecken belastet, so ist es nicht vertretbar, die Vermögensverwendung nur deshalb nicht zu belasten, weil sie von einer nicht natürlichen Person zu nicht konsumtiven Zwecken getätigt wird. Der Rechtsprechung des BFH, die den Zusammenhang mit der entgeltlichen Leistungserbringung betont, ist in diesem Punkte uneingeschränkt zu folgen. Die Vermögensbildung, soweit sie nicht der eigenen Leistungserbringung dient, darf nicht deshalb von der Umsatzsteuerbelastung verschont bleiben, weil sie durch Unternehmer erfolgt. Allerdings ist darauf zu achten, daß der Zusammenhang mit der Leistungserbringung nicht zu eng gesehen wird. Der Erwerb von Beteiligungen kann sehr wohl und wird häufig der eigenen Leistungserstellung dienlich sein¹¹⁶, wie ja auch nicht zu bezweifeln ist, daß ein Bezug für das Unternehmen nicht auf diejenigen Eingangsleistungen zu beschränken ist, die unmittelbar in die Ausgangsleistung eingehen.

Eine ganz andere Frage ist es, ob die Unternehmereigenschaft der Gesellschaft auf den beteiligten Gesellschafter abfärbt. Dies ist im Ergebnis mit dem Bundesfinanzhof zu verneinen¹¹⁷.

Die Begründung, maßgeblich sei der „Verkehrsvorgang der Nutzungsüberlassung“, ist allerdings lediglich eine nichtssagende Leerformel. Maßgebend ist, daß der Gesellschafter bei einer bloßen Nutzungsüberlassung die Anschaffung gerade bewußt tätigt, um eigenes Vermögen (und nicht Gesellschaftsvermögen!) zu bilden. Dafür wendet er seinerseits Vermögen auf. Zutreffend verweist der BFH insoweit darauf, daß der Gesellschafter in diesen Fällen bei der Anschaffung nicht für Rechnung der Gesellschaft handelt, so daß nicht etwa unter diesem Gesichtspunkt eine Zurechnung

114 BFH v. 28. 9. 1988 X R 6/82 und v. 20. 1. 1988 X R 48/81, (FN 111) und bereits implizit BFH v. 17. 7. 1980 V R 5/72 (FN 111).

115 *Schaub*, (FN 73), S. 152 f. und 235.

116 Dazu bereits *Verf.*, UR 1989, 298 (303).

117 BFH v. 9. 3. 1988 V B 48/88, BStBl. 1989 II, 580.

erfolgen könnte. Über den Vorsteuerabzug sollen jedoch nur solche Investitionen entlastet werden, die in eine entgeltliche Leistungsabgabe münden, denn nur dadurch kann eine Überwälzung auf den Endverbraucher stattfinden. Ungeachtet der ertragsteuerlichen Behandlung nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG als Sonderbetriebsvermögen verbleibt es dabei, daß die Gesellschaft für die Nutzungsüberlassung, falls keine gesonderte Gegenleistung aufzuwenden ist, keine Aufwendungen hat. Da erst die Gesellschaft entgeltliche Leistungen abgibt, in die die Nutzungsüberlassung eingegangen ist, sie aber gerade insoweit keine Aufwendungen hatte, stellt sich gar nicht die Frage einer Überwälzung ihrer Aufwendungen. Der Rückgriff auf § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG verbietet sich für die Umsatzsteuer schon deshalb, weil umsatzsteuerlich nicht zwischen den Gesellschaftsformen – hier Personengesellschaft, dort Kapitalgesellschaft – differenziert werden darf.

Erwägenswert wäre allerdings die Überlegung, ob nicht die Beitragsleistung durch Nutzungsüberlassung seitens des Gesellschafters als entgeltlicher Vorgang zu behandeln sei¹¹⁸. Daran ist zwar richtig, daß der Beitrag nicht als Leistung *causa donandi* zu werten ist. Sieht man zutreffenderweise den Gewinnanteil nicht als Gegenleistung an¹¹⁹, so kann das bloße Erlöschen der Beitragspflicht durch Erfüllung, sofern nicht die Leistung an Erfüllungs Statt anstelle eines ursprünglich in Geld geschuldeten Beitrages bewirkt wird, nicht als Gegenleistung angesehen werden. Hier bleibt es dabei, daß die empfangende Gesellschaft weder bei Empfang oder bei der Auseinandersetzung eigene Aufwendungen aus dem Gesellschaftsvermögen zu tätigen hat, die sie auf ihre Abnehmer abwälzen müßte. Im übrigen müßte die Behandlung als entgeltlicher Leistungsaustausch auch dann zu einer Umsatzsteuerbelastung führen, wenn die Gesellschaft ihrerseits den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 UStG ausschließende steuerfreie Umsatzsteuer tätigt, so daß nunmehr eine endgültige Belastung mit Umsatzsteuer einträte. Gegen die Annahme eines entgeltlichen Leistungsaustausches sprechen daher dieselben Erwägungen, die dagegen sprechen, den Gewinnanteil als Entgelt anzusehen. Die Gesellschaft würde im Innenverhältnis praktisch aufgelöst in Unternehmen ihrer Gesellschafter¹²⁰.

118 So Schön, Bruchteilsgemeinschaften und Personengesellschaften im Umsatzsteuerrecht, DSzJG 13 (1990), 100, 109 (in diesem Band).

119 Schön, (FN 118); Verf., UR 1988, 298 (300 f.); ständige Rechtsprechung seit RFH v. 17. 2. 1925 V A 82/24 (RFHE 16, 70 bis zu BFH v. 20. 1. 1988 X R 48/41, [FN 111]).

120 So bereits Verf., UR 1988, 298 (301).

Die von *Stadie* beklagte angebliche Ungleichbehandlung¹²¹ von Einzelunternehmern und Gesellschaftern, der er mit der Zurechnung der Unternehmereigenschaft der Gesellschaft an die Gesellschafter entgegen will, hat ihren guten Grund. Der Einzelunternehmer verwendet sein (von Vorsteuer entlastetes) Vermögen zur Leistungserstellung gegen Entgelt. Ebenso wird die Gesellschaft hinsichtlich des Gesellschaftsvermögens behandelt. Der Gesellschafter, der sich bewußt zur eigenen Vermögensbildung entschließt und dieses Vermögen nicht zur entgeltlichen Leistungserbringung einsetzt, ist zwar kein Konsument, wohl aber nichtunternehmerischer Endverbraucher¹²². Das Anliegen von *Stadie*, die Unterscheidung zwischen einer entgeltlichen Nutzungsüberlassung und der gesellschaftlichen Beitragsleistung ohne Entgelt überflüssig zu machen, ist auch auf seinem Wege nicht erreichbar. Eine Zurechnung der von der Gesellschaft verwirklichten Tatbestandsmerkmale an den Gesellschafter, zB die Ausführung von den Vorsteuerabzug ausschließenden Umsätzen, kann bei entgeltlich erbrachten Leistungen des Gesellschafters nicht in Betracht kommen, so daß in diesem Bereich auch bei *Stadies* Lösungsvorschlag unterschiedliche Ergebnisse verblieben. Letztlich beruht *Stadies* Lösungsvorschlag auf der mangelnden Trennung der Vermögensmassen der Gesellschaft und des Gesellschafters. Der Gesellschafter wird mit seinem Vermögen ebenso wie der Einzelunternehmer behandelt, nämlich nur dann als vorsteuerabzugsberechtigter Unternehmer, wenn er dieses Vermögen selbst (und nicht über einen Dritten, nämlich die Gesellschaft) zur entgeltlichen Leistungserbringung einsetzt.

V. Schluß

Die Erwartungen von *Popitz*, die Umsatzsteuer werde bei einer Gesundung der wirtschaftlichen Lage wieder verschwinden, haben sich nicht erfüllt. Fast möchte man im Anklang an eine Schrift von *Teutophilus*¹²³ aus dem Jahre 1685 von einer „Goldgrube“ Umsatzsteuer sprechen. Die gravierendsten Mängel der alten Umsatzsteuer sind durch die Einführung des

121 *Stadie*, DStJG 13 (1990), 191 f. (in diesem Band); *ders.*, (FN 54), S. 47 f.; zustimmend *Schaub*, (FN 73), S. 165 f.

122 Vgl. dazu bereits EuGH v. 1. 4. 1982 – RS 89/81, UR 1982, 246 = EuGHE 1982, 1277.

123 *Christianes Teutophilus*, Entdeckte Goldgrube der Accise, 1685 zit. nach *Johann Heinrich Gottlob von Justi*, Ausführliche Abhandlung von den Steuern und Abgaben, 1762 (Neudruck Gabler 1977), Kapitel Akzise und Schlußkapitel S. 94 f., 113 f., 202.

Vorsteuerabzuges beseitigt. Gerade weil die Umsatzsteuer inzwischen so unentbehrlich geworden ist, ist es unabdingbar, daß Gesetzgeber, Rechtsprechung und Wissenschaft sich um eine Ausgestaltung bemühen, die den Anforderungen der Allgemeinheit genügt und die den Bezug auf die Leistungsfähigkeit des einzelnen berücksichtigt. Dabei kann die Umsatzsteuer angesichts der vergleichsweise rohen Anknüpfung an die Vermögensverwendung nur eine die Steuern auf das Einkommen ergänzende Besteuerung darstellen¹²⁴. Bei aller Renaissance der Umsatzsteuer und dem Verlust des Glanzes der Einkommensteuer¹²⁵ – die Probleme einer Reform der Einkommensbesteuerung einschließlich der Unternehmensbesteuerung werden sich nicht durch eine Ausweitung der Umsatzsteuer erledigen. Die Belastung auch derjenigen Bürger mit Umsatzsteuer, die ein niedriges oder gar kein Einkommen beziehen, ist nur vertretbar, wenn es innerhalb der Umsatzbesteuerung keine Verschonungsprivilegien gibt *und* durch die Einkommensbesteuerung der unterschiedlichen Leistungskraft der Bürger im besonderen Maße Rechnung getragen wird.

124 Zutreffend *Birk*, Gleichheit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung, *StuW* 1989, 212 (214/215), allerdings mit zu weitgehenden Schlüssen hinsichtlich des Steuersatzes.

Die durch die Umsatzsteuer erfolgende Verschonung des Sparens (vgl. dazu bereits kritisch in bezug auf die ähnlich gelagerte Problematik bei der Akzise, *Johann Gottlob von Justi*, [FN 123], S. 60; dazu auch *Birk*, [FN 9], S. 10) läßt sich nur rechtfertigen, wenn bei der Einkommensbesteuerung auch eine effektive Besteuerung der Kapitaleinkünfte stattfindet.

125 So *Tipke/Lang*, (FN 24), S. 185, 177 f.

Unternehmerischer und unternehmensfremder Bereich

Universitäts-Dozent Dr. Dr. *Eduard Lechner*, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Wien

Inhaltsübersicht

- | | |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none">I. EinleitungII. Der Unternehmer und das Unternehmen<ul style="list-style-type: none">1. Gewerbliche oder berufliche Tätigkeit2. Nachhaltigkeit3. Einnahmenerzielungsabsicht4. Selbständigkeit<ul style="list-style-type: none">a) Nichtselbständigkeit von natürlichen Personen und Personenvereinigungenb) Nichtselbständigkeit von juristischen PersonenIII. Abgrenzung des unternehmerischen vom unternehmensfremden Bereich<ul style="list-style-type: none">1. Das Unternehmen; unternehmerischer Bereich; unternehmensfremder Bereich | <ul style="list-style-type: none">2. Die Sphärenabgrenzung bei den einzelnen UnternehmerartenIV. Auswirkungen einer Teilunternehmenschaft auf Vorsteuerabzug und Eigenverbrauch<ul style="list-style-type: none">1. Allgemeine Voraussetzungen für Außenumsatzbesteuerung, Vorsteuerabzug und Eigenverbrauch2. Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Gegenständen3. Systemfremde Verneinung des Vorsteuerabzuges für Einlagen4. Vorsteuerberichtigung gemäß § 15 a UStG auch für Einlagen |
|--|---|

I. Einleitung

Im Mittelpunkt der täglichen Praxis des Umsatzsteuerrechts stehen wohl die steuerbaren Vorgänge, denen gegenüber die Person des Steuerpflichtigen oft in den Hintergrund tritt, weil die Unternehmereigenschaft in den meisten Fällen unzweifelhaft feststeht. Da jedoch umsatzsteuerbare Leistungen in der Regel nur von Unternehmern mit ihren Leistungen im Rahmen ihres Unternehmens erbracht werden und ein Vorsteuerabzug nur von Unternehmern in Anspruch genommen werden kann, sofern die Leistung für ihr Unternehmen erbracht wird, ist die Frage der Unternehmereigenschaft sowie die Zuordnung von Leistungen oder Vorleistungen zur Sphäre des Unternehmens eine zumindest ebenso zentrale Frage des Umsatzsteuerrechts.

Die Feststellung der Unternehmereigenschaft und der unternehmerischen Sphäre bereitet in typischen Fällen kaum Probleme. Schwierigkeiten ergeben sich jedoch nicht nur bei Erwerbsgesellschaften, sondern auch bei natürlichen Personen in der Abgrenzung gegenüber nichtunternehmerischen Tätigkeiten, wie die zT kasuistische und schwankende Judikatur vor und nach dem Systemwechsel zeigt. Der Systemwechsel hat die Bedeutung der Unternehmersphäre um weitere Aspekte bereichert und neue Fragen aufgeworfen.

Im folgenden soll ein grober Überblick über die Abgrenzung der unternehmerischen von der unternehmensfremden Sphäre gegeben werden, die durch die vor nahezu fünf Jahren erfolgte grundlegende Änderung der Rechtsprechung zu Erwerbsgesellschaften neue Akzente erhalten hat. Weiter werden die Auswirkungen einer „Teilunternehmerschaft“ im Hinblick auf den Zusammenhang zwischen Vorsteuerabzug einerseits und Eigenverbrauch sowie Steuerbarkeit von Außenumsätzen andererseits behandelt. Hauptanliegen des Beitrages ist es, die dabei nach herrschender Ansicht auftretenden Systemwidrigkeiten einer Lösung zuzuführen. Wenn auch das Thema schwergewichtig die Probleme der Abgrenzung der beiden Sphären bei gegebener Unternehmereigenschaft anspricht, so wäre es dennoch nur unvollständig abgehandelt, wenn nicht auch zumindest oberflächlich auf den Unternehmerbegriff eingegangen würde. Entsprechend der Priorität der verfolgten Anliegen erfolgt auch die Gewichtung der folgenden Ausführungen.

II. Der Unternehmer und das Unternehmen

Wer Unternehmer ist, regelt § 2 UStG. Demnach ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfaßt die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit. 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.

Tatbestandsmerkmale des Unternehmerbegriffs sind daher

- eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit
- die Nachhaltigkeit
- die Einnahmenerzielungsabsicht sowie
- die Selbständigkeit.

Bevor auf diese Merkmale einzugehen ist, ist noch festzuhalten, daß das UStG die Unternehmereigenschaft an die *unternehmerische Tätigkeit* und

nicht an eine bestimmte Unternehmensform knüpft. Unternehmer ist jeder („wer“), der eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Unternehmer ist demnach jedes Gebilde, das unternehmerische Leistungen erbringt, also natürliche Personen, Personenvereinigungen und juristische Personen. Für Personenvereinigungen ist weitere Voraussetzung, daß sie nach außen in Erscheinung treten, was bei Innengesellschaften nicht der Fall ist¹, wozu andererseits jedoch auch das bloße Tätigwerden gegenüber Mitgliedern ausreicht.

1. Gewerbliche oder berufliche Tätigkeit

Das Tatbestandsmerkmal „gewerbliche oder berufliche Tätigkeit“ wird in § 2 Abs. 1 Satz 3 UStG definiert als jede selbständige nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen und ist daher im Lichte dieser Definition zu sehen.

Demnach verlagert sich die Bedeutung des Tatbestandsmerkmals „gewerblich oder beruflich“ auf die weiteren Tatbestandsmerkmale Selbständigkeit, Nachhaltigkeit und Einnahmenerzielungsabsicht einer Tätigkeit. Nicht zu Unrecht ist daher davon auszugehen, daß das Tatbestandsmerkmal „gewerblich oder beruflich“ überflüssig und überdies gar irreführend ist². Die umsatzsteuergesetzliche Definition der Gewerblichkeit oder Beruflichkeit hat gegenüber dem Bedeutungsinhalt der Gewerblichkeit in anderen Gesetzen (zB Gewerbeordnung, Abgabenordnung, Gewerbesteuer-gesetz) einen völlig eigenständigen und viel weitergespannten Inhalt, da jede Art von Tätigkeit als unternehmerische Tätigkeit in Betracht kommt, sofern sie selbständig, nachhaltig und in Einnahmenerzielungsabsicht ausgeübt wird. Eine gewerbliche oder berufliche und damit unternehmerische Tätigkeit im umsatzsteuerlichen Sinn kann daher auch in der Veräußerung von Privatvermögen, in einer über bloße Vermögensverwaltung nicht hinausgehenden Vermietung und Verpachtung oder möglicherweise sogar in einer bloß vermögensverwaltenden Hingabe von Kapital zur Erzielung von Einnahmen bestehen. Von allen anderen Gewerblichkeitsdefinitionen

1 Vgl. nur *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 12. Aufl. 1989, S. 541; vgl. für Österreich VwGH v. 14. 12. 1987, 86/15/26 („für die Beurteilung der Umsatzsteuersubjektivität der Personengemeinschaft kommt es darauf an, ob die zu einer Gemeinschaft vereinigten Personen gemeinsam eine nach außen in Erscheinung tretende Tätigkeit entfaltet haben“); vgl. auch VwGH v. 12. 9. 1958, 1873/57; v. 26. 4. 1977, 2530/76; v. 3. 11. 1986, 84/15/141.

2 *Giesberts*, in: *Rau/Dürwächter/Flick/Geist*, UStG, § 2 Abs. 1 und 2 Tz. 83, 91 ff., 212; *Plückebaum/Malitzky*, UStG, §§ 1–3 Tz. 44/2; *Hartmann/Metzenma-cher*, UStG, S. 271; *Dziadkowski*, UR 1985, 138.

sind die genannten Tätigkeiten zweifelsfrei nicht erfasst. Das Tatbestandsmerkmal „gewerblich oder beruflich“ ist daher bloß historisch zu erklären, und es wird ihm überwiegend keine eigenständige Bedeutung beigemessen³.

2. Nachhaltigkeit

Das wohl wesentlichste und gleichzeitig umstrittenste Kriterium für die Unternehmereigenschaft ist das der Nachhaltigkeit. Es bezweckt die Abgrenzung von der bloß gelegentlichen und damit nichtunternehmerischen Tätigkeit⁴. Im Hinblick auf den Verbrauchsteuercharakter der Umsatzsteuer wäre es konsequent, auch bloß gelegentlich erbrachte Leistungen zu erfassen. Deren Ausklammerung beruht jedoch offenbar auf Praktikabilitätserwägungen⁵, was auch verständlich ist.

Unter den Tatbestandsmerkmalen des Unternehmerbegriffs ist das der Nachhaltigkeit sowohl in Judikatur als auch in Literatur das heftigst diskutierte, und es verwundert nicht, daß gerade hierzu recht unterschiedliche Auffassungen vertreten werden und insbesondere in der Beurteilung von Grenzfällen eine gelegentlich widersprüchliche Kasuistik gar nicht zu vermeiden ist⁶.

In Literatur und Judikatur wird von drei Fallgruppen⁷ nachhaltigen Leistungsverhaltens ausgegangen, wonach Nachhaltigkeit gegeben ist, wenn

- tatsächlich mehrere Handlungen (Leistungen) unter Ausnützung gleichartiger Gelegenheiten oder desselben dauernden Verhältnisses vorgenommen werden, auch wenn ein vorgefaßter Plan und eine Wiederholungsabsicht fehlen;
- einmalige Leistungen in Wiederholungsabsicht erbracht werden;
- durch einmalige Handlungen ein auf Erzielung von Einnahmen gerichteter Dauerzustand geschaffen wird.

3 Vor allem die Unterscheidung „gewerblich oder beruflich“ wird erst aus der historischen Entwicklung verständlich (vgl. *Doralt/Ruppe*, Grundriß des österreichischen Steuerrechts I, 4. Aufl. 1989, S. 278).

4 *Giesberts*, in: Rau/Dürwächter/Flick/Geist, UStG, § 2 Abs. 1 und 2 Tz. 213.

5 *Giesberts*, in: Rau/Dürwächter/Flick/Geist, UStG, § 2 Abs. 1 und 2 Tz. 220, 221.

6 Vgl. zuletzt *Giesberts*, UR 1989, 257 ff. und *Dziadkowski*, StVj 4/1989, 1 ff.

7 Vgl. für alle nur *Giesberts*, in: Rau/Dürwächter/Flick/Geist, UStG, § 2 Abs. 1 und 2 Tz. 231 mwN.

Festzustellen war lange Zeit eine eher weite Interpretation des Tatbestandsmerkmals Nachhaltigkeit durch den BFH⁸. Als Abgrenzungskriterium gegenüber nichtunternehmerischen Tätigkeiten stellt die Rechtsprechung seit einigen Jahren das einschränkende Kriterium auf, daß umsatzsteuerlich relevante Tätigkeiten Leistungen im wirtschaftlichen Sinn zum Gegenstand haben müssen, was etwa beim Kontensparen und Wertpapier-sparen verneint wird. Ob es sich dabei um ein taugliches Abgrenzungskriterium handelt und ob sich dafür eine gesetzliche Rechtfertigung findet, erscheint jedoch fraglich. Eine weitere Verengung des Nachhaltigkeitsbegriffes zeichnet sich in der Rechtsprechung durch das Bemühen einer richtlinienkonformen Interpretation des Unternehmerbegriffes im Sinne der 6. EG-Richtlinie ab, die ohne das Tatbestandsmerkmal der Nachhaltigkeit und überdies auch ohne den Begriff des Unternehmers auskommt.

Auf diese Entwicklungen und deren Kritik kann hier nicht weiter eingegangen werden und wird auf den Beitrag von *Probst*⁹ sowie insbesondere auf die jüngst erschienenen ausgezeichneten Abhandlungen von *Giesberts*¹⁰ und *Dziadkowski*¹¹ verwiesen, die die jüngere Rechtsentwicklung umfangreich darlegen und kritisch betrachten.

3. Einnahmernerzielungsabsicht

Im Gegensatz zum Gewerblichkeitsbegriff des EStG oder des GewStG kommt es umsatzsteuerlich auf eine Gewinnerzielungsabsicht nicht an; die Ausübung einer selbständigen und nachhaltigen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen genügt. Diese Regelung ist Ausfluß des Verbrauchsteuercharakters bzw. der Einkommensverwendungs-idee der Umsatzsteuer¹². Einschränkend wird interpretiert, daß eine Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen nur vorliegt, wenn Entgelte im Zuge eines Leistungsaustausches vereinnahmt werden¹³, womit etwa das bloße Halten von Beteiligungen als unternehmerische Tätigkeit ausscheidet, weil hier die Leistungen zu einer Leistungsvereinigung und nicht zu einem Leistungsaustausch bewirkt werden. Diese Einschränkung der Interpretation der Einnahmernerzielungsabsicht ergibt sich aus dem Zusammenhang mit dem Hauptsteuergegenstand der Umsatzsteuer, den gegen Entgelt erbrachten Leistungen.

8 Vgl. etwa *Dziadkowski*, UR 1985, 213.

9 DSzJG 13 (1990), 137 ff., 144 ff. (in diesem Band).

10 UR 1989, 257 ff.

11 StVj 4/1989, 1 ff.

12 *Doralt/Ruppe*, (FN 3), S. 279; *Tipke/Lang*, (FN 1), S. 542.

13 Vgl. etwa *Tipke/Lang*, (FN 1), S. 541.

Folglich kann auch eine Liebhabereitätigkeit unternehmerisch sein¹⁴, wengleich dies in Literatur und Rechtsprechung für den Vorsteuerbereich gelegentlich verneint wird. So vertreten etwa *Tipke/Lang*¹⁵ die Auffassung, daß bei einer liebhaberischen Betätigung uU eine Vorsteuerabzugsberechtigung zu versagen sei, ohne allerdings gleichzeitig die Ausgangsleistungen des Liebhabers als nichtunternehmerisch zu behandeln.

Bemerkenswert ist in diesem Zusammenhang die Entwicklung der sterreichischen Rechtslage. Durch  12 Abs. 2 Z. 2 lit. b UStG idF BGBl. 1977/645 wurden Liebhabereibetriebe kraft ausdrücklicher gesetzlicher Regelung vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen, die Umsätze eines Liebhabers blieben jedoch steuerbar. Diese Bestimmung wurde in der Folge vom Verfassungsgerichtshof als gleichheitswidrig aufgehoben¹⁶. Seit einer 1984 in Kraft getretenen Gesetzesänderung gelten Liebhabereittigkeiten, definiert als Tätigkeiten, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmen-Überschüsse nicht erwarten lassen, nicht mehr als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit ( 2 Abs. 5 Z. 2 UStG idF BGBl. 1983/587). Nach den Gesetzesmaterialien deckt sich der umsatzsteuerliche Liebhabereibegriff mit dem ertragsteuerlichen. Die Judikatur geht jedoch davon aus, daß im Hinblick auf die Rechnungserteilung und den Vorsteuerabzug beim Leistungsempfänger sofort über die Liebhaberei entschieden werden müsse und daher für die Umsatzsteuer kein längerer Beobachtungszeitraum wie für die Einkommensteuer in Betracht zu ziehen sei¹⁷. Mit dieser Bestimmung werden über die typische Liebhaberei hinaus Verlustbetriebe jeder Art und unabhängig von ihrer Rechtsform erfat¹⁸, wovon jedoch in einem (zweifellos gesetzwidrigen) Erla¹⁹ für Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts, die auf Dauer gesehen keine Gewinne erzielen, eine Ausnahme gemacht wird.

Die neue Gesetzesregelung paßt keineswegs in das System der Umsatzsteuer und wird dementsprechend im Schrifttum heftig kritisiert²⁰.

14 *Tipke/Lang*, (FN 1), S. 542.

15 *Tipke/Lang*, (FN 1), S. 552.

16 VfGH v. 28. 2. 1983, G 123/81.

17 VfGH v. 3. 11. 1986, 86/15/25.

18 *Doralt/Ruppe*, (FN 3), S. 279; VfGH v. 22. 9. 1987, 86/14/196; anders *Ruppe*, ÖStZ 1984, 188; *Stoll*, in: Festschrift Wenger, 1984, S. 479.

19 AF 1983, 309.

20 Vgl. zuletzt ausführlich *Stoll*, Verluste und Verlustquellen im Steuerrecht, 1989, S. 159 ff. und 250 ff.

4. Selbständigkeit

Das UStG regelt in § 2 Abs. 2 in einer (negativen) Definition, wann Selbständigkeit nicht anzunehmen ist; dies ist der Fall a) bei Nichtselbständigkeit von natürlichen Personen und von Personenvereinigungen und b) bei Nichtselbständigkeit von juristischen Personen.

a) Nichtselbständigkeit von natürlichen Personen und Personenvereinigungen

Nichtselbständigkeit von natürlichen Personen und Personenvereinigungen ist gegeben, soweit natürliche Personen, einzeln oder zusammengeschlossen, einem Unternehmen derart eingegliedert sind, daß sie den Weisungen des Unternehmers zu folgen verpflichtet sind.

Hinsichtlich einzelner natürlicher Personen deckt sich die umsatzsteuerliche Nichtselbständigkeit mit der einkommen- und gewerbesteuerlichen Nichtselbständigkeit, ohne daß allerdings die ertragsteuerliche Nichtselbständigkeit für die umsatzsteuerliche Nichtselbständigkeit präjudiziell wäre²¹.

Was die Nichtselbständigkeit von Personenvereinigungen anbelangt, so sind zwei Fälle denkbar. Zum einen könnte dem Gesetz unterstellt werden, daß es Personenvereinigungen im Auge hat, die einem anderen Unternehmen nach Art einer Organschaft eingegliedert sind. Diesen möglichen Bedeutungsinhalt des § 2 Abs. 2 Z. 1 UStG hat der BFH²² und schon lange davor der österreichische VwGH²³ abgelehnt. Zum anderen verbleibt der zweite Fall, daß mehrere Arbeitnehmer zusammengeschlossen²⁴ den Weisungen eines Unternehmers zu folgen verpflichtet sind. Dieser Fall wird von *Tipke/Lang* zu Recht als nicht praktischer Fall eingestuft²⁵. Folglich ist der einzige praktische Anwendungsbereich des § 2 Abs. 2 Z. 1 UStG die Arbeitnehmereigenschaft einer natürlichen Person.

b) Nichtselbständigkeit von juristischen Personen

Nichtselbständigkeit von juristischen Personen ist gegeben, wenn eine juristische Person dem Willen eines Unternehmers derart untergeordnet ist, daß sie keinen eigenen Willen hat. Eine juristische Person ist dem Willen eines Unternehmens dann derart untergeordnet, daß sie keinen eigenen

21 Vgl. nur *Doralt/Ruppe*, (FN 3), S. 277.

22 BFH v. 7. 12. 1978, BStBl. 1979 II, 356; v. 8. 2. 1979, BStBl. 1979 II, 362; dazu *Weiß*, UStR 1979, 97.

23 VwGH v. 24. 1. 1958, 1411/56; vgl. jedoch *Kranich/Siegl/Waba*, Kommentar, Anm. 173 f. zu § 2.

24 BFH v. 7. 12. 1978, BStBl. 1979 II, 356; v. 8. 2. 1979, BStBl. 1979 II, 362.

25 *Tipke/Lang*, (FN 1), S. 542.

Willen hat (Organgesellschaft), wenn sie nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in sein Unternehmen eingegliedert ist.

Es ist hier nicht der Ort, näher auf die Organschaftsvoraussetzungen einzugehen. Zu bemerken ist bloß, daß im Umsatzsteuerrecht ähnlich wie im Gewerbesteuerrecht, jedoch anders als im Körperschaftsteuerrecht als Organträger jeder Unternehmer in Betracht kommt. Nach österreichischem Recht ist zu beachten, daß die umsatzsteuerliche Organschaft auch über die Grenze wirkt, daß also Organträger oder Organ auch ausländische Unternehmer sein können, was nach deutschem Recht ausgeschlossen ist (§ 2 Abs. 2 Z. 2 Satz 2 UStG).

In beiden Fällen der Unselbständigkeit ist die Tätigkeit des Unselbständigen demjenigen zuzurechnen, für den der Unselbständige tätig ist²⁶.

III. Abgrenzung des unternehmerischen vom unternehmensfremden Bereich

1. Das Unternehmen; unternehmerischer Bereich; unternehmensfremder Bereich

Das Unternehmen umfaßt nach der Definition des § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Demgegenüber gehört nicht zu Unternehmen alles, was außerhalb des unternehmerischen Tätigkeitsbereiches des Unternehmers liegt; das ist bei natürlichen Personen die Privatsphäre, bei Körperschaften des öffentlichen Rechts der Hoheitsbereich, bei Vereinen der Bereich der satzungsgemäßen Vereinsaufgaben; seit einigen Jahren wird von der Judikatur auch bei Personen- und Kapitalgesellschaften von der Möglichkeit der Existenz eines nichtunternehmerischen Bereiches ausgegangen, worauf noch zurückzukommen sein wird. Die Existenz der beiden Sphären ist nicht nur dadurch vorgegeben, daß dem Unternehmen die gesamte gewerbliche oder berufliche – also unternehmerische – Tätigkeit des Unternehmers zugerechnet wird, woraus sich implizit ergibt, daß es auch andere Tätigkeiten gibt und diese nicht zum Unternehmen gehören; darüber hinaus spricht das Gesetz die beiden Sphären auch explizit an, wenn es regelt, daß

- Leistungen eines Unternehmens nur steuerbar sind, wenn sie im Rahmen eines Unternehmens ausgeführt werden;
- ein Vorsteuerabzug nur zusteht, wenn eine Leistung für das Unternehmen des Unternehmers ausgeführt wird;

²⁶ Tipke/Lang, (FN 1), S. 542.

- Eigenverbrauch vorliegt bei Entnahme von Gegenständen oder Nutzungen und Leistungen für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen.

Dabei ist davon auszugehen, daß der Unternehmensbegriff in allen drei Tatbeständen denselben Inhalt hat.

2. Die Sphärenabgrenzung bei den einzelnen Unternehmerarten

Hinsichtlich der Abgrenzung der Sphären bei den verschiedenen Unternehmerarten kann weitgehend auf das Grundsatzurteil des BFH vom 20. 12. 1984²⁷ verwiesen werden, welches im wesentlichen unbestritten blieb.

Bei *natürlichen Personen* wurde das Nebeneinander der beiden Sphären von Anbeginn an gesehen und entsprechend berücksichtigt, wengleich die Abgrenzung in Grenzbereichen nicht einfach ist. Für *juristische Personen des öffentlichen Rechts* ist das Nebeneinander ebenso seit jeher unbestritten²⁸.

Für *Vereine* ist das Nebeneinander beider Sphären ebenfalls weitgehend unbestritten, wengleich vereinzelt mit zT unterschiedlicher Begründung argumentiert wurde, ein Verein könne keinen nichtunternehmerischen Bereich haben²⁹. Nachhaltige Leistungen an Mitglieder zum sogenannten Sonderentgelt sowie Leistungen gegen Entgelt an Nichtmitglieder fallen in die unternehmerische Sphäre, Leistungen in Erfüllung des Gemeinschaftszweckes erfolgen in der nichtunternehmerischen Sphäre³⁰.

Für *Erwerbsgesellschaften* (also juristische Personen des privaten Rechts sowie Personenhandelsgesellschaften) wurde seit den Urteilen des RFH vom 30. 1. und 24. 4. 1931³¹ die Meinung vertreten, daß diese immer bloß eine unternehmerische Sphäre besitzen könnten und daher auch ein Eigenverbrauch durch Entnahme nicht möglich sei³². Auch der österreichische Gesetzgeber hat in den Materialien zum Entwurf eines UStG 1972 diese Auffassung bei Einführung des Eigenverbrauch-Verwendungsstatbestandes

27 BStBl. 1985 II, 176.

28 Siehe auch den Beitrag von *Wagner*, DStJG 13 (1990), 59 ff. (in diesem Band).

29 *Söhn*, Stuw 1975, 164 ff.; *Kaiser*, UR 1974, 121; *Georgi*, UR 1968, 269; *Kühn*, UR 1971, 182.

30 So auch öVwGH v. 3. 11. 1986, 86/15/3, 86/15/5.

31 RFHE 28, 100 und 29, 22.

32 Vgl. zB BFH v. 28. 1. 1971, BStBl. 1971 II, 218, siehe dazu zuletzt *Spetzler*, RIW 1989, 637.

ausdrücklich vertreten³³; der deutsche Gesetzgeber ging bei Einführung des § 1 Abs. 1 Z. 3 UStG 1980 ebenfalls von dieser Auffassung aus³⁴.

Unbezahlte Leistungen an Gesellschafter oder dritte Personen wurden nach dieser Betrachtung entsprechend der „Gegenleistungstheorie“ als Leistungsaustausch erfaßt; als Entgelt wurde die Schmälerung des Gewinnanspruchs bzw. die Minderung der Gesellschaftsrechte erblickt³⁵.

Mit Urteil des BFH vom 3. 11. 1983³⁶ wurde die bis dahin vertretene Gegenleistungstheorie im Falle einer Personengesellschaft aufgegeben. Die Entnahme von Häusern wurde als Eigenverbrauch durch Entnahme behandelt und damit eine nichtunternehmerische Sphäre von Personengesellschaften anerkannt. Im Urteil vom 20. 12. 1984³⁷ wird die Möglichkeit des Nebeneinanders umsatzsteuerlich relevanter und irrelevanter Bereiche für alle Unternehmer gleich welcher Rechts- oder Organisationsform für möglich gehalten.

Nichtunternehmerische Betätigung einer Erwerbsgesellschaft wurde von der Judikatur bereits zuvor für eine GmbH in ihrer Eigenschaft als Komplementär einer Kommanditgesellschaft angenommen; die Wahrnehmung dieser Aufgabe sei als nichtsteuerbare Ausübung der Mitgliedschaftsrechte anzusehen³⁸. Desgleichen sieht der BFH³⁹ auch das Halten von Beteiligungen durch Beteiligungsgesellschaften nicht als unternehmerisch an und ordnet diese Tätigkeit der nichtunternehmerischen Sphäre zu, da es dieser Tätigkeit an der Erzielung von Einnahmen im Sinne von Entgelten mangle.

Zu einem ähnlichen Ergebnis gelangt auch der österreichische VwGH⁴⁰, der einer reinen Holdinggesellschaft Unternehmereigenschaft abspricht, allerdings mit der Begründung, daß eine solche Gesellschaft nicht durch Lieferungen oder sonstige Leistungen selbständig am Wirtschaftsleben teilnimmt.

33 Vgl. dazu *Gassner/Ruppe*, Der Eigenverbrauch im Gesetzesentwurf, Wien o.J. (1971), S. 8.

34 Vgl. Begründung zum Entwurf eines UStG 1980, BT-Drucks. 8/1779.

35 Vgl. *Gassner/Ruppe*, (FN 33), S. 8 ff. sowie auch die dort zahlreich angeführte deutsche und österreichische Judikatur und Literatur.

36 BStBl. 1984 II, 169.

37 BStBl. 1985 II, 176.

38 BFH v. 17. 7. 1980, BStBl. 1980 II, 622; ebenso der öVwGH (v. 13. 12. 1977, 1550/77 und v. 23. 1. 1978, 1958/77).

39 20. 1. 1988, BStBl. 1988 II, 557; v. 28. 9. 1988, UR 1989, 90.

40 19. 10. 1987, 86/15/100.

Nach BFH ändert an dieser Tatsache nichts, daß eine Beteiligungsgesellschaft neben dem Halten von Beteiligungen andere wirtschaftlich unbedeutende Tätigkeiten ausübt, die insoweit Unternehmereigenschaft begründen, als sie in keinem relevanten Zusammenhang mit dem Halten der Beteiligung stehen. Unternehmereigenschaft auch hinsichtlich des Haltens von Beteiligungen könne jedoch beispielsweise vorliegen, wenn Beteiligungen erworben werden, um sich den Einfluß bei einem potentiellen Konkurrenten zu verschaffen oder um einen Lieferanten oder Kunden zu stützen. Auch wenn eine Beteiligung begründet werde, um sie für ein bereits vorhandenes Unternehmen einzusetzen, diene sie Zwecken des Unternehmens.

Alle diese Überlegungen erscheinen plausibel und gesetzeskonform. Sie bewirken überdies eine umsatzsteuerliche Gleichbehandlung aller Unternehmerarten und tragen dem Umstand Rechnung, daß das Umsatzsteuerrecht nicht auf die Person des Steuerpflichtigen, sondern auf die Art der Tätigkeit abstellt.

Bei Bestehen der Unternehmereigenschaft einer Gesellschaft kann somit das Eingehen von Beteiligungen – das für sich betrachtet keine unternehmerische Tätigkeit begründet – zum Hilfs- oder Nebengeschäft des eigentlichen Unternehmensgegenstandes werden und damit zum Rahmen des Unternehmens gehören. Ist jedoch umgekehrt das Halten von Beteiligungen der eigentliche Gegenstand des Unternehmens, so begründet dies wie bei natürlichen Personen keine Unternehmereigenschaft. Daneben ausgeübte Tätigkeiten können jedoch eine unternehmerische Sphäre begründen.

Demnach ist jedenfalls bei allen Unternehmerarten von der Möglichkeit eines Nebeneinander der beiden Sphären auszugehen, was sodann allenfalls zu einer „Teilunternehmerschaft“ führen kann.

IV. Auswirkungen einer Teilunternehmerschaft auf Vorsteuerabzug und Eigenverbrauch

1. Allgemeine Voraussetzungen für Außenumsatzbesteuerung, Vorsteuerabzug und Eigenverbrauch

Bevor nun auf die sich bei einer Teilunternehmerschaft ergebenden Zusammenhänge zwischen Vorsteuerabzug und Eigenverbrauch bzw. zwischen Vorsteuerabzug und Außenumsatz einzugehen ist, sind vorerst die drei hierfür wesentlichen Tatbestandsmerkmale „Rahmen des Unternehmens“, „Zwecke (außerhalb) des Unternehmens“ und „für das Unternehmen“ zu betrachten.

In den *Rahmen des Unternehmens* fallen nicht nur die – nachhaltig und mit Einnahmenerzielungsabsicht betriebenen – Grundgeschäfte, die den eigentlichen Gegenstand des Unternehmens bilden, sondern auch die Hilfs- und Nebengeschäfte. Hilfgeschäfte sind Geschäfte, die als solche nicht nachhaltig betrieben werden und daher für sich keine Unternehmereigenschaft begründen würden, die sich jedoch üblicherweise aus dem Betrieb des Unternehmens ergeben, wie zB der Verkauf von Anlagevermögen. Sofern sich solche Geschäfte nicht aus dem Betrieb des Unternehmens ergeben, gehören sie zum unternehmensfremden Bereich. Nebengeschäfte sind Leistungen, die weder Grundgeschäfte noch Hilfgeschäfte sind, die jedoch mit der Haupttätigkeit eines Unternehmers in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, zB eine bloß einmal durchgeführte Vermögensverwaltung durch einen Rechtsanwalt. Steuerbar sind daher auf der Leistungsseite neben den Grundgeschäften auch die Hilfs- und Nebengeschäfte.

Der Eigenverbrauchstatbestand erfaßt, soweit es hier relevant erscheint, die Entnahme und Verwendung von Gegenständen *für Zwecke außerhalb des Unternehmens*. Die Entnahme von Gegenständen setzt daher voraus, daß der Gegenstand zum Unternehmen gehört, also zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen genutzt wird. Sobald Gegenstände auf Dauer oder vorübergehend für andere, also nichtunternehmerische Tätigkeiten genutzt werden, liegt eine Entnahme oder Verwendung für Zwecke außerhalb des Unternehmens vor.

Ein Vorsteuerabzug steht nur dem Unternehmer zu unter der weiteren Voraussetzung, daß die Leistung *für sein Unternehmen* bezogen wird. Die Leistung muß der unternehmerischen Betätigung des Leistungsempfängers zugeordnet werden können und mit seiner unternehmerischen Tätigkeit objektiv in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Dabei ist es nicht erforderlich, daß bestimmte Vorleistungen zur Erzielung steuerpflichtiger Außenumsätze verwendet werden. Es reicht auch aus, wenn die Vorleistungen zur Ausführung nichtsteuerbarer Leistungen verwendet werden, die sich jedoch im Rahmen des Unternehmens bewegen müssen. Als solche nichtsteuerbare Leistungen kommen beispielsweise betriebliche Sachzuwendungen und Werbegeschenke in Frage⁴¹.

In einem vielbeachteten Einzelfall, nämlich der kostenlosen Überlassung eines Angelteiches an Arbeitnehmer, hat der BFH⁴² diese Auffassung bestätigt und damit auch implizit eine Aussage zur Abgrenzung des unter-

41 Weiß, UR 1985, 223.

42 BFH v. 4. 7. 1985, UR 1985, 221.

nehmerischen vom unternehmensfremden Bereich getroffen, indem er die konkrete Verwendung des Angelteiches dem unternehmerischen Bereich zugeordnet hat⁴³ und die damit zusammenhängenden Vorsteuern zum Abzug zugelassen hat.

Ein Zusammenhang mit dem Unternehmen ist aber nicht nur gegeben, wenn der Vorumsatz zur Ausführung nicht steuerbarer Leistungen verwendet wird, sondern auch, wenn die Vorleistung vom Unternehmer zu gar keiner Leistung verwendet wird⁴⁴, die Vorleistung aber dennoch dem Unternehmen dient (zB ein Denkmal für den Firmengründer oder ein Springbrunnen).

Maßgeblich für den Vorsteuerabzug im Zeitpunkt des Leistungsbezuges ist der Zusammenhang der Leistung mit dem Unternehmen im Zeitpunkt der Leistung⁴⁵.

Wird ein Gegenstand im Sinne der vorstehenden Ausführungen verwendet, so ist er für das Unternehmen verwendet und steht nach Maßgabe der weiteren Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug der Vorsteuerabzug zu.

2. Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Gegenständen

Bei gemischt genutzten Gegenständen – also bei Gegenständen, die sowohl für Zwecke des Unternehmens als auch für unternehmensfremde Zwecke verwendet werden – räumen der BFH sowie die Verwaltungspraxis dem Unternehmer die freie Wahl der Zuordnung zum unternehmerischen oder zum unternehmensfremden Bereich ein, wenn nicht eine der beiden Verwendungsarten 10 % überschreitet. Bei Gebäuden kann uU auch eine Aufteilung vorgenommen werden⁴⁶. Nach österreichischem Recht steht ein Vorsteuerabzug – mit Ausnahme von Leistungen im Zusammenhang mit der Errichtung von Gebäuden, die insoweit als für das Unternehmen ausgeführt gelten, als die Entgelte hierfür einkommensteuerlich abzugsfähig sind (§ 12 Abs. 2 Z. 1 öUStG) – nur zu, wenn die Leistungen *überwiegend* für Zwecke des Unternehmens erfolgen (§ 12 Abs. 2 Satz 1 öUStG).

43 *Weiß*, UR 1985, 222.

44 *Wittmann*, DStZ 1982, 19; *Tipke/Lang*, (FN 1), S. 552.

45 BFH v. 25. 1. 1979, BStBl. 1979 II, 394 mit Anm. *Weiß*, UR 1979, 125.

46 Vgl. dazu BFH v. 30. 7. 1986, BStBl. 1986 II, 877; v. 11. 12. 1986, UR 1987, 27; Abschnitt 192 Abs. 17 UStR sowie *Giesberts*, UR 1987, 93; *ders.*, in: *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, UStG, § 2 Abs. 1 und 2 Tz. 138; *Bunjes/Geist*, UStG, 2. Aufl. 1985, § 15 Anm. 7 a; *Rüttinger*, UR 1989, 233 ff.; *Völkel*, UR 1987, 189 ff.; *Zimmer*, UR 1987, 342, alle mwN.

Aus der nach deutschem Recht möglichen Zuordnung, die im aufgezeigten Rahmen im Ermessen des Unternehmers steht, folgt, daß im Falle der Zuordnung zum nichtunternehmerischen Bereich keine Gegenstände des Unternehmens anzunehmen sind, die Gegenstand eines Eigenverbrauchs durch Entnahme oder Verwendung sein können. Ebenso wird eine Veräußerung solcher Gegenstände in der Regel nicht in den Rahmen des Unternehmens fallen. Im Falle der Zuordnung eines gemischt genutzten Gegenstandes zum Unternehmen verhält es sich umgekehrt. Eine Veräußerung eines solchen Gegenstandes erfolgt im Rahmen des Unternehmens, eine Entnahme oder unternehmensfremde Nutzung führt zur Eigenverbrauchsbesteuerung.

3. Systemfremde Verneinung des Vorsteuerabzuges für Einlagen

Ein zunächst im Rahmen des Wahlrechtes nicht dem Unternehmen zugeordneter Gegenstand oder ein zunächst ausschließlich unternehmensfremd genutzter Gegenstand kann in der Folge zu einem Unternehmensgegenstand werden, wenn sich der Grad der Verwendung zwischenzeitig derart geändert hat, daß der Gegenstand zumindest nahezu ausschließlich für das Unternehmen genutzt wird. Ertragsteuerlich würde man in einem solchen Fall von einer Einlage sprechen. Wird dieser Gegenstand in weiterer Folge entnommen oder für Zwecke außerhalb des Unternehmens verwendet oder veräußert, so kommt es nach herrschender Ansicht (und wohl auch im Einklang mit § 1 UStG) zu einer Eigenverbrauchs- bzw. Außenumsatzbesteuerung⁴⁷.

Die Eigenverbrauchs- oder Außenumsatzbesteuerung tritt nach herrschender Ansicht unabhängig davon ein, ob für die Anschaffung des Gegenstandes ein Vorsteuerabzug in Anspruch genommen werden konnte⁴⁸. Daß mit diesem Ergebnis eine systemwidrige Kumulationswirkung eintritt, liegt auf der Hand.

Abweichend von der herrschenden Ansicht, daß die Besteuerung eines Eigenverbrauches nicht von einer vorangegangenen Vorsteuerentlastung abhängig ist, sehen jedoch die Art. 5 Abs. 6 Satz 1 und Art. 6 Abs. 2 Satz 2 der 6. EG-Umsatzsteuer-Richtlinie vor, daß die Besteuerung eines Entnahmeeigenverbrauchs bzw. eines Verwendungseigenverbrauchs nicht zulässig ist, wenn der Gegenstand ohne Vorsteuerentlastung erworben worden ist. Diese Richtlinienbestimmungen haben allerdings bisher noch keinen Eingang in die deutsche Verwaltungspraxis gefunden.

47 Vgl. nur *Tipke/Lang*, (FN 1), S. 552.

48 Vgl. nur BFH v. 28. 1. 1971, BStBl. 1971 II, 218.

In einem Urteil vom 27. 6. 1989 hat der EuGH⁴⁹ nunmehr in einem deutschen Beschwerdefall entschieden, daß die private Nutzung eines Betriebsgegenstandes nicht besteuert werden darf, wenn der verwendete Gegenstand nicht zum vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat. Folgewirkungen dieses Urteils werden sich zwangsläufig auch auf den Eigenverbrauch durch Entnahme ergeben⁵⁰.

Im entschiedenen Fall war ein Vorsteuerabzug nicht möglich wegen Erwerbs von einem Nichtsteuerpflichtigen. Da es nach der Richtlinienbestimmung darauf ankommt, ob eine Berechtigung zum Vorsteuerabzug bestanden hat, ergibt sich die weitere Tragweite, daß etwa auch ein eingelegter Gegenstand keiner späteren Eigenverbrauchsbesteuerung zugeführt werden darf; denn auch für diesen ist nach herrschender Ansicht kein Vorsteuerabzug möglich.

Mit diesem Urteil ist nur der Zusammenhang zwischen Vorsteuerabzug und Eigenverbrauch angesprochen. Dieselbe Problematik besteht jedoch auch im Zusammenhang zwischen Vorsteuerabzug und Außenumsatzbesteuerung. Aufgrund des Wortlautes der EG-Richtlinie wird wohl nicht gefolgert werden können, daß ein nicht gegebener Vorsteuerabzug auch die Besteuerung von Lieferumsätzen verbiete. Im Bereich der Lieferumsätze bliebe es daher auch nach dem Urteil des EuGH bei der Systemwidrigkeit der Besteuerung des Lieferumsatzes, dem kein Vorsteuerabzug vorangegangen ist. Dies ist immer dann der Fall, wenn die Veräußerung von Privatvermögen als steuerbar betrachtet wird, der Gegenstand jedoch ursprünglich nicht für das Unternehmen angeschafft wurde bzw. wenn eine Einlage aus dem nichtunternehmerischen in den unternehmerischen Bereich erfolgt ist.

4. Vorsteuerberichtigung gemäß § 15 a UStG auch für Einlagen

Es muß jedoch bezweifelt werden, ob diese Systemwidrigkeit tatsächlich besteht und ob nicht bereits das geltende Recht die erforderliche Handhabung zu ihrer Vermeidung enthält. Der Schlüssel zur Lösung könnte in § 15 a UStG liegen⁵¹, der eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges vorsieht, wenn

49 Rs 50/88, DStR 1989, 502 und UR 1989, 373.

50 Vgl. auch die Urteilsbesprechung von *Lobse*, DStR 1989, 502; vgl. auch *Spetzler*, RIW 1989, 637 ff; für *Widmann*, UR 1989, 373, sind die Folgerungen aus diesem Urteil noch offen.

51 Bloß *Stadie*, Das Recht des Vorsteuerabzuges, 1989, S. 235, 243 ff., vertritt die Meinung, daß § 15 a UStG auch bei Überführung eines bisher nicht unternehmerisch genutzten Wirtschaftsgutes in das Unternehmen eine nachträgliche Ge-

sich bei einem Wirtschaftsgut die Verhältnisse, die im Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung für den Vorsteuerabzug maßgeblich waren, ändern.

Die Vorsteuerberichtigung nach § 15 a greift nach herrschender Ansicht nur dann ein, wenn ein Wirtschaftsgut zunächst für die Ausführung steuerpflichtiger Umsätze eingesetzt wird und sich in der Folge eine Verwendung für unecht befreite Umsätze einstellt oder umkehrt⁵². Unabdingbare Voraussetzung für eine Vorsteuerberichtigung soll es überdies sein, daß im Zeitpunkt der Anschaffung Unternehmereigenschaft vorgelegen hat und daß die Leistung im Zeitpunkt des Bezuges für das Unternehmen – also für die unternehmerische Sphäre – bezogen wurde⁵³.

Während somit sowohl bei einer Entnahme oder Verwendung eines Wirtschaftsgutes des unternehmerischen Bereiches für den nicht unternehmerischen Bereich die Eigenverbrauchsbesteuerung eingreift als auch bei einem Wechsel des Einsatzes von einer steuerpflichtigen Tätigkeit zu einer unecht steuerbefreiten Tätigkeit der Vorsteuerabzug im Ergebnis rückgängig gemacht wird, wird im umgekehrten Fall zu Lasten des Steuerpflichtigen nicht so konsequent vorgegangen.

Bloß bei einer Änderung des Verwendungszweckes dergestalt, daß ein Wirtschaftsgut zunächst zur Erzielung unecht befreiter Umsätze eingesetzt war und sonach zur Erzielung steuerpflichtiger Umsätze verwendet wird, kann nach herrschender Ansicht die Vorsteuer entsprechend der Berichtigungsregel des § 15 a UStG nachträglich zugunsten des Unternehmers geltend gemacht werden. War jedoch im Zeitpunkt des Empfängers der Leistung entweder Unternehmereigenschaft überhaupt nicht gegeben, oder erfolgte ein Bezug nicht für das Unternehmen, sondern für Zwecke außerhalb des Unternehmens, also für die nichtunternehmerische Sphäre, so soll eine spätere Änderung der Verwendung des Wirtschaftsgutes für den Unternehmensbereich umsatzsteuerlich ohne Auswirkung bleiben⁵⁴.

In gleicher Weise wird auch davon ausgegangen, daß die Vorsteuerbelastung von Gegenständen, die durch Entnahme in den privaten Bereich

wahrung des Vorsteuerabzuges ermöglicht. Diese Ausführungen, mit denen der Verfasser im folgenden vollauf übereinstimmt, waren dem Verfasser zum Zeitpunkt des Vortrages noch nicht zugänglich und nicht bekannt.

52 *Rau*, in: *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, UStG, § 15 a Tz. 8 und 13; *Plückebaum/Malitzky*, UStG, § 15 a Tz. 31.

53 *Rau* und *Plückebaum/Malitzky*, (FN 52) sowie *Kranich/Siegl/Waba*, MWSt, § 12 Anm. 235 b.

54 *Rau*, in: *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, UStG, § 15 a Tz. 13; *Plückebaum/Malitzky*, UStG, § 15 a Tz. 45; *Rüttinger*, UR 1989, 234; *ders.*, UR 1988, 144; *Kranich/Siegl/Waba*, MWSt, § 12 Anm. 235 b.

gelangen, verfällt und bei einer Rückkehr in den unternehmerischen Bereich nicht wieder aufleben könne⁵⁵.

Tatsächlich ist jedoch § 15 a UStG durchaus ein weiteres Verständnis beizumessen, als dies nach herrschender Ansicht der Fall ist. Es wäre auch höchst systemkonform, ein im Zeitpunkt seines Bezuges außerhalb des Unternehmensbereiches bezogenes Wirtschaftsgut, das in der Folge in den Unternehmensbereich überführt bzw. umgewidmet wird und zur Ausführung unternehmerischer Leistungen verwendet wird, unter § 15 a UStG zu subsumieren.

Möglicherweise wurde dieser Schluß bisher nicht gezogen, weil für den Fall der Überführung eines Wirtschaftsgutes aus dem unternehmerischen Bereich in den nichtunternehmerischen Bereich ein eigener Tatbestand, nämlich der Eigenverbrauchstatbestand, eingreift. Für den umgekehrten Fall der Einlage besteht ein solches ausdrückliches Pendant nicht. Allerdings überschneiden sich § 15 a UStG und der Eigenverbrauchstatbestand zum Teil. In beiden Fällen liegt eine Änderung des Verwendungszwecks vor; bloß geht bei einer Entnahme der Eigenverbrauchstatbestand als Spezialnorm vor.

Da ein Pendant zum Eigenverbrauchstatbestand für den Fall der Überführung eines Wirtschaftsgutes von der nichtunternehmerischen Sphäre in die unternehmerische Sphäre fehlt, kann ein solcher Tatbestand auch nicht dem § 15 a UStG gehen.

§ 15 a UStG ist daher unbeeinflusst von anderen Spezialtatbeständen auf seine Anwendbarkeit für den Fall der Überführung eines Wirtschaftsgutes von der nichtunternehmerischen Sphäre in die unternehmerische Sphäre zu untersuchen.

Eine solche Interpretation führt zu dem Ergebnis, daß auch die Überführung eines nicht für das Unternehmen angeschafften Wirtschaftsgutes in die Unternehmenssphäre als eine Änderung der Verhältnisse, die im Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung für den Vorsteuerabzug maßgebend waren, anzusehen ist. Wenn ein zunächst für den unternehmensfremden Bereich bezogenes Wirtschaftsgut in der Folge für das Unternehmen verwendet wird, so haben sich eben die Verhältnisse, die für den Vorsteuerabzug maßgeblich waren, geändert und ist ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Abzugs der Vorsteuerbeträge vorzunehmen⁵⁶; auch aus dem Tatbestandsmerkmal „Berichtigung“ kann nicht geschlossen werden, daß zunächst ein Vorsteuerabzug zulässig gewesen sein müßte. Denn auch eine

55 *Rau, Plückerbaum/Malitzky und Rüttinger*, (FN 54).

56 *Ebenso Stadie*, (FN 51), S. 247.

Berichtigung von Null auf eine bestimmte Höhe ist eine Berichtigung. An keiner Stelle geht § 15 a UStG davon aus, daß im Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung Unternehmereigenschaft oder eine Verwendung für das Unternehmen vorgelegen haben muß. Von dieser Voraussetzung gehen manche Kommentatoren aus, wenn sie für die Anwendbarkeit des § 15 a UStG verlangen, daß eine Änderung der Verwendung *im Unternehmen* vorliegen müsse⁵⁷. Dieses vermeintliche Erfordernis wird man im Wortlaut des § 15 a jedoch vergeblich suchen.

Daß eine solche Interpretation überdies systemkonform wäre, kann wohl auch keinem Zweifel unterliegen⁵⁸.

Weiter ist zu fragen, ob nicht jede andere Interpretation auch verfassungsrechtlich bedenklich wäre. Eine Parallele könnte in dem nicht unähnlichen Fall gesehen werden, in dem in Österreich nach der bis 1983 geltenden Rechtslage für Liebhabereitigkeiten Umsatzsteuerpflicht bestand, die dafür bezogenen Vorleistungen jedoch vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen waren⁵⁹. Der VfGH⁶⁰ erachtete es als gleichheitswidrig, daß ein Liebhabereibetrieb gegenüber gewinnorientierten Unternehmen einer wesentlich höheren Umsatzsteuerbelastung unterworfen ist, wenn er von einem Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist und erklärte das Vorsteuerabzugsverbot für Liebhabereitigkeiten für verfassungswidrig.

Bei einem zunächst nicht für das Unternehmen verwendeten Wirtschaftsgut, für das nach herrschender Ansicht ebenfalls kein Vorsteuerabzug zusteht (und zwar nach herrschender Ansicht auch nicht in Form einer Vorsteuerberichtigung gemäß § 15 a UStG), würde ebenfalls die Wirkung eintreten, daß der Ausgangsumsatz im Effekt höher belastet ist, als wenn ein Vorsteuerabzug (bzw. eine Vorsteuerberichtigung) möglich gewesen wäre. Auch hier stellt sich die Frage, ob die Ungleichbehandlung eines solchen Umsatzes gegenüber einem Ausgangsumsatz, für den ein Vorsteuerabzug möglich war, sachlich zu rechtfertigen ist. Weiter würde sich die Frage nach der sachlichen Rechtfertigung einer Differenzierung zwischen der Überführung eines Wirtschaftsgutes aus dem unternehmerischen Bereich in den unternehmensfremden Bereich, die vom Eigenverbrauchstatbestand erfaßt ist und einer Überführung in die umgekehrte Richtung stellen.

57 *Westenberger*, in: *Schüle/Teske/Wendt*, UStG, § 15 a Tz. 37; *Rau*, in: *Rau/Dürnwächter/Flick/Geist*, UStG, § 15 a Tz. 13; *Kranich/Siegl/Waba*, MWSt, § 12 Anm. 232 und 235 b.

58 Die Systemkonformität einer aus den genannten Gründen sich ergebenden Kumulationswirkung wird in der Literatur immer wieder aufgezeigt; vgl. zB *Dziadkowski*, UR 1985, 214, 215; *ders.*, UR 1989, 138; *Wittmann*, UR 1986, 7.

59 Vgl. dazu oben Abschnitt II. 3.

60 VfGH v. 28. 2. 1983, G 123/81.

Folglich ist es nicht nur systemgerecht und entspricht es dem Wortlaut des § 15 a UStG, bei Änderung der Verwendung eines zunächst für die nicht-unternehmerische Sphäre verwendeten Wirtschaftsgutes eine Vorsteuerberichtigung vorzunehmen, sondern sprechen wohl auch verfassungsrechtliche Gründe für eine solche Interpretation.

Auch wenn dies für die umsatzsteuerliche Beurteilung unmaßgeblich ist, sei auf die ähnliche Konstellation im Ertragsteuerrecht verwiesen; dort führt – ähnlich wie der Eigenverbrauch zur Umsatzsteuerpflicht – eine Entnahme zur Gewinnrealisierung; der Entnahme steht als Gegenstück die Einlage gegenüber. Diese ist gewinnneutral, indem sie vom Differenzbetrag des Wertes des Betriebsvermögens zum Ende des Wirtschaftsjahres gegenüber dem zum Anfang des Wirtschaftsjahres abzuziehen ist. Im Einkommensteuerrecht werden sowohl Entnahme als auch Einlage mit demselben Bewertungsmaßstab, nämlich dem Teilwert, erfaßt. Im Umsatzsteuerrecht ist als Bewertungsmaßstab für den Eigenverbrauch durch Entnahme ebenfalls der Teilwert bzw. der gemeine Wert vorgesehen.

Für den Fall der umsatzsteuerlichen „Einlage“, für den nach der hier vertretenen Auffassung § 15 a UStG einen Vorsteuerabzug in Form einer Vorsteuerberichtigung ermöglicht, ist demgegenüber – bezogen auf das Entgelt – die Fünftel- bzw. Zehntelregelung anzuwenden, womit der der Einlage vorangegangenen nicht-unternehmerischen Verwendung Rechnung getragen wird und der private Verbrauch entsprechend der Fünftel- bzw. Zehntelregelung mit Umsatzsteuer belastet bleibt. Dies erscheint zumindest dem Grunde nach sachgerecht und umsatzsteuersystemkonform, wengleich der Ausgleich doch eher pauschal erfolgt und nicht unbedingt der tatsächlichen nichtunternehmerischen Verwendung Rechnung tragen muß. Aus Praktikabilitätsgründen wird darin jedoch kein gravierender Mangel zu erblicken sein. Überdies sollte ein solches Pauschalverfahren auch so lange nicht bedenklich erscheinen, als diese Regelung auch beim herkömmlichen Verständnis des § 15 a UStG als sachgerecht empfunden wird.

Umsatzsteuer und öffentliche Hand

Dr. Wilfried Wagner, Richter am Bundesfinanzhof, München

Inhaltsübersicht

- I. Die öffentliche Hand als Steuerpflichtige im Umsatzsteuerrecht
- II. Die Regelung durch das UStG 1980: Vergleich mit der Richtlinienvorgabe durch Art. 4 Abs. 5 der 6. EG-Richtlinie
 1. Beschränkung des § 2 Abs. 3 UStG 1980 auf die juristischen Personen des öffentlichen Rechts als Steuerpflichtige
 2. Sonderregelung des unternehmerischen Bereichs gegenüber § 2 Abs. 1 UStG durch die Voraussetzung des „Betriebsgewerblicher Art“ – Nichtunternehmerischer Bereich außerhalb dieser Betriebe –
 3. Nichtunternehmerischer Bereich bei „Ausübung der öffentlichen Gewalt“ (§ 4 Abs. 5 KStG)
 - a) Dem Träger der öffentlichen Gewalt „eigentümliche und vorbehalten“ Tätigkeit
 - b) Ausübung der öffentlichen Gewalt durch wettbewerbsrelevante Tätigkeit?
 4. Zuordnungsmöglichkeit bei Leistungsbezügen zum unternehmerischen Bereich einer juristischen Person des öffentlichen Rechts (Vorsteuerabzug und Eigenverbrauch)
- III. Zusammenfassung

I. Die öffentliche Hand als Steuerpflichtige im Umsatzsteuerrecht

Die Besteuerung der sog. öffentlichen Hand¹ im deutschen Umsatzsteuerrecht leidet seit ihrer gesetzlichen Konkretisierung unter zwei „Wesenszügen“, die ihr seit *Popitz*² von der herrschenden Meinung³ zugeschrieben werden, nämlich zum einen,

1 Nach *Püttner*, Die öffentlichen Unternehmen, 2. Aufl. 1985, S. 2 handelt es sich um einen Sammelbegriff für Staaten, Gemeinden und andere juristische Personen des öffentlichen Rechts als Wirtschaftskörper; wirtschaftliche Betätigung der „öffentlichen Hand“ statt „des Staates“ sei eine bessere Kennzeichnung der Situation im Staat der dezentralisierten Verwaltung. Vgl. ferner *Selmer/L. Schulze-Osterloh*, Besteuerung öffentlicher Unternehmen und Wettbewerbsneutralität, DÖV 1978, 381.

2 Umsatzsteuer, in: Handwörterbuch für Staatswissenschaften, Bd. 8, 1928, S. 373; *ders.*, in: *Popitz/Kloß/Grabower*, UStG, 3. Aufl. 1928, S. 291 und 343.

3 ZB Gesetzesbegründung bei Einführung des § 2 Abs. 3 mit dem UStG 1934 v. 16. 10. 1934, RStBl. 1934, 1549, zu § 2; BVerfG, Urt. v. 27. 2. 1971 2 BvF 1/68, 2

- daß das *Wesen der Umsatzsteuer* von jeher in einer allgemeinen Verbrauchsbelastung und Besteuerung des Leistungsaustauschs liege, der im Wirtschaftsleben vorkomme und zum anderen
- daß die *Umsatzsteuer ihrem Wesen nach* staatliches Handeln im Bereich der öffentlichen Aufgabenerfüllung nicht erfassen könne (gemeint ist wohl stets entgeltliches Handeln) – oder anders formuliert: daß dem Begriff der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit lediglich diejenige Tätigkeit öffentlicher Körperschaften widerspreche, die in Ausübung öffentlicher Gewalt erfolge⁴ –.

Die Richtigkeit der beiden „Wesen-Thesen“ unterstellt – insbesondere die der letzteren –, war es fraglos nicht ohne weiteres zu erwarten, diese Gegensätze zu einer systemkonformen Synthese formen zu können. Erreicht wurde (jedenfalls seit dem UStG 1967) mehr eine Art synthetischen Umsatzsteuerrechts für die öffentliche Hand, das an das allgemeine Umsatzsteuerrecht nicht anwachsen will. Auch die 6. EG-Richtlinie⁵ hält zumindest der Form nach an dem angeführten Wesenszwiespalt fest.

Ich komme auf den eingangs gemachten Vorbehalt zur Richtigkeit der zweiten These zurück, Umsatzsteuer könne ihrem Wesen nach staatliches Handeln zur Erfüllung öffentlicher Aufgaben nicht erfassen:

Diese These trifft m. E. nicht zu, soweit sie entgeltliches Handeln der öffentlichen Hand bei Erfüllung öffentlicher Aufgaben einbezieht.

Dem Wesen der Umsatzsteuer fremd ist lediglich die Erfassung unentgeltlicher Tätigkeit, gleich, ob man Verkehr- oder Verbrauchsteuereigenschaften heranzieht:

Jede Tätigkeit jeder Person oder Einrichtung, die gegen Gebühr oder sonstige Zahlungen (unabhängig von der Bezeichnung) als Entgelt ausgeführt wird, ist auf Einnahmeerzielung gerichtet. Wird sie nachhaltig (und selbständig) ausgeführt, ist sie steuerbar. Wer sich so betätigt, ist Steuerpflichtiger bzw. nach herkömmlicher Bezeichnung im UStG Unternehmer. Das Wesen eines durch diese Merkmale geprägten Steuerpflichtigen hat auch eine öffentliche Einrichtung, die dem Bürger für die Leistungen in Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben jeweils Entgelt abnimmt. Auch staatlich

BvR 702/68, BVerfGE 31, 314, BStBl. 1971 II, 567, unter C. II.; BFH, Urt. v. 10. 11. 1977 V R 115/74, BFHE 123, 534, BStBl. 1978 II, 80 – selbständiger Notar.

⁴ Vgl. Popitz, in: Popitz/Kloß/Grabower, (FN 2) S. 101.

⁵ Sechste Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern v. 17. 5. 1977, 77/388, ABl. EG Nr. L 145/1.

mit Gebührenzwang auferlegte Leistungen werden seit jeher als Umsatz angesehen. Sie führen wie alle anderen Umsätze zum „Verbrauch“ durch Einkommensverwendung, erfüllen also die eingangs als erste „Wesens-These“ genannte, hinter dem UStG stehende Charakteristik.

Zutreffend hat in letzter Zeit insbesondere *Theiler*⁶ Systemkritik an der Regelung des § 2 Abs. 3 UStG, soweit sie diese Grundlagen außer acht läßt, geübt.

Es ist im deutschen Umsatzsteuerrecht wie im Gemeinschaftsrecht gleichermaßen anerkannt, daß die Umsatzsteuer an den objektiv festgelegten Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit einer Person anknüpft (Lieferungen und sonstige Leistungen); diese Tätigkeit wird *unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis* betrachtet⁷.

Wenn öffentliche Einrichtungen durch ihre (entgeltliche) Tätigkeit (sei es auch im hoheitlichen Bereich) die allgemeinen Voraussetzungen als Steuersubjekt erfüllen, ist dies (abgesehen von der möglichen Steuerbelastung) ohne Auswirkung auf die der Einrichtung zugewiesenen Aufgaben oder auf deren Erfüllung. Darauf haben bereits die Richter *Geiger, Rinck* und *Wand* in ihrer „abweichenden Meinung“ zum Rundfunk-Urteil des BVerfG⁸ m. E. zutreffend hingewiesen. Für ebenso zutreffend halte ich deren Auffassung, daß es keinen verfassungsrechtlichen Satz gibt, der die (Umsatz-)Besteuerung in Rücksicht auf die öffentlich-rechtliche Organisationsform des Unternehmens verbietet⁹.

Eine Entscheidung des Gesetzgebers, entgeltliche Leistungen der öffentlichen Hand als „hoheitliche“ oder als „Ausübung öffentlicher Gewalt“ nicht zu besteuern, kann somit nicht mit dem Wesen der Leistungen oder des Leistenden begründet werden, sondern allenfalls mit Zweckmäßigkeitserwägungen¹⁰:

Wie zB *Hans Klein*¹¹ ausgeführt hat, beruht Nichtbesteuerung der Ausübung öffentlicher Gewalt im wesentlichen auf der Absicht, den öffent-

6 In: Festschrift zum 10jährigen Bestehen der Fachhochschule für Finanzen Nordrhein-Westfalen in Nordkirchen, 1986, S. 291; *ders.*, DVR 1986, 162; auch *Reiß*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 12. Aufl. 1989, S. 541.

7 EuGH, Urt. v. 26. 3. 1987 Rs. 235/85, UR 1988, 164, unter 8.; ähnlich bereits BVerfG, Urt. v. 5. 3. 1974 1 BvR 712/68, BVerfGE 36, 321, 333.

8 Urt. v. 27. 7. 1971, BVerfGE 31, 134, BStBl. 1971 II, 567, unter II. 4. und 5.

9 BVerfGE 31, 134, BStBl. 1971 II, 567, unter II. 1. Vgl. dazu ferner *Selmer/L. Schulze-Osterloh*, DÖV 1978, 381, unter III. 2.

10 BVerfGE 31, 134, (FN 9). Relativierend *Selmer/L. Schulze-Osterloh*, DÖV 1978, 381, unter III. 3.

11 StuW 1967, 657, unter 6. unter Hinweis auf *Pflaumer*, Der Begriff „Ausübung öffentlicher Gewalt“ im Steuerrecht, 1964, S. 131. S. auch die Nachweise des al-

lich-rechtlichen Körperschaften ihre Tätigkeit nicht durch gegenseitige Besteuerung zu erschweren (wobei er allerdings – m. E. unpräzise – einschränkt:), „wo sie die sich aus ihrem Daseinszweck unmittelbar ergebenden Aufgaben erfüllen“.

Im Hinblick auf die Wertneutralität des Umsatzsteuerrechts bei Erfassung von Umsätzen zur allgemeinen Verbrauchsbelastung sollte Nichtbesteuerung schließlich grundsätzlich nicht über die Freistellung bestimmter *Steuerpflichtiger*, sondern über Umsatzsteuerbefreiungen für bestimmte *Leistungen* geregelt werden¹². Solche Befreiungen treffen gleichartig jeden Unternehmer, der diese Leistungen ausführt und jeden Verbraucher, gleich, von welchem Leistenden er sie bezieht.

Weder das deutsche USt-Recht noch die 6. EG-Richtlinie führen die allgemeine Verbrauchsbesteuerung bei Ausübung öffentlicher Gewalt konsequent durch.

Im Vergleich zur Besteuerung „privater“ Unternehmer sieht § 2 Abs. 3 UStG 1980 mit seiner Sonderregelung des Steuerpflichtigen Einschränkungen sowohl der Besteuerungsschwelle als auch des Bereichs der erfaßten Umsätze vor. Einschränkungen am Begriff des Steuerpflichtigen kann der Gesetzgeber im Rahmen des ihm zustehenden Ermessens grundsätzlich vornehmen¹³. Daran rüttelt auch das Gemeinschaftsrecht nicht¹⁴. Es nimmt diese Möglichkeit in die Harmonisierungsbestrebungen bei der Besteuerung öffentlicher Einrichtungen (Art. 4 Abs. 5 der 7. EG-Richtlinie) auf.

Anhand einiger Standardfragen der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand will ich versuchen, die gegenwärtige deutsche Rechtslage und die Möglichkeit oder Notwendigkeit ihrer Entwicklung im Hinblick auf das Gemeinschaftsrecht darzustellen.

teren, grundlegenden Schrifttums bei *Selmer/L. Schulze-Osterloh*, DÖV 1978, 381, in Fn. 56.

- 12 Vgl. bereits *Klein*, (FN 11) unter 5.; auch im Anhang A der 2. EG-Richtlinie, unter 2. Zu Art. 4 war noch vorgesehen: „Beabsichtigt ein Mitgliedstaat, bestimmte Tätigkeiten nicht zu besteuern, so sollte dies eher anhand von Befreiungen geschehen als dadurch, daß Personen, die die betreffenden Tätigkeiten ausüben, vom Anwendungsbereich der Steuer ausgeschlossen werden.“
- 13 Vgl. zB BVerfG, Beschluß v. 19. 3. 1974 1 BvR 416, 767, 779/68, BVerfGE 37, 38 – zu § 12 Abs. 1, § 19 UStG 1967 –.
- 14 Vgl. EuGH, Urt. v. 11. 7. 1985 Rs. 107/84, UR 1985, 224, zur Auslegung von Art. 4 Abs. 5 und Art. 13 der 6. EG-Richtlinie.

II. Die Regelung durch das UStG 1980: Vergleich mit der Richtlinienvorgabe durch Art. 4 Abs. 5 der 6. EG-Richtlinie

Nach Art. 4 Abs. 5 Satz 1 der 6. EG-Richtlinie gelten „Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts“ nicht als Steuerpflichtige, soweit sie – verkürzt ausgedrückt – Leistungen erbringen, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie dafür Gegenleistungen erheben.

Von entscheidender Bedeutung für die Besteuerungsvorstellung der Richtlinie ist m. E. der nachfolgende Satz 2 der Bestimmung, wonach die öffentlichen Einrichtungen trotz Ausübung öffentlicher Gewalt (nach Regelung des Mitgliedstaates) als Steuerpflichtige gelten, „sofern eine Behandlung als Nicht-Steuerpflichtiger zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde“.

Daraus kann man folgern: Jeder Mitgliedstaat kann öffentliche Einrichtungen mit bestimmten Tätigkeiten als Nicht-Steuerpflichtige behandeln, soweit er mag; kommt es aber gerade bei diesen Tätigkeiten zu „größeren Wettbewerbsverzerrungen“, greift Steuerpflicht ein.

Diese Regelungsart ergab sich daraus, daß eine gemeinschaftliche Begriffsbestimmung der Tätigkeiten und Leistungen „in Ausübung öffentlicher Gewalt“ angesichts der historisch gewachsenen Unterschiede in den Mitgliedstaaten nicht möglich war¹⁵. Noch weniger war es offenbar möglich, auf das Merkmal ganz zu verzichten.

Die Abhängigkeit der Umsatzbesteuerung bei „Ausübung öffentlicher Gewalt“ vom Vorliegen „größerer Wettbewerbsverzerrungen“ mag im Hinblick auf den Zweck als allgemeine und umfassende Verbrauchsteuer, wie er auch von der EG-Kommission betont wird¹⁶, als zu kurzer Schritt angesehen werden¹⁷. Immerhin geht er m. E. aber im Ergebnis jedenfalls in die richtige Richtung.

Die Unbestimmtheit der Klausel der „größeren Wettbewerbsverzerrungen“ läßt erwarten, daß es insoweit zu Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH nach Art. 177 EWGV kommt. Überlegenswert ist, inwieweit der Wettbewerb im „Binnenmarkt“ die Auslegung beeinflussen kann¹⁸.

15 Vgl. *Wachweger*, 6. EG-Richtlinie, zu Art. 4 Abs. 5.

16 Lt. EuGH, Urt. v. 26. 3. 1987 Rs. 235/85, UR 1988, 164.

17 *Theiler*, (FN 6), S. 309; *Sarazin*, UR 1974, 281, 284.

18 Beispiel: Das Bestattungswesen würde in einem Mitgliedstaat als steuerbar und steuerpflichtig behandelt, in den übrigen Mitgliedstaaten traditionsgemäß als hoheitliche Tätigkeit öffentlich-rechtlicher Einrichtungen. Müßten letztere Mitgliedstaaten ebenfalls die Besteuerung einführen?

1. Beschränkung des § 2 Abs. 3 UStG 1980 auf die juristischen Personen des öffentlichen Rechts als Steuerpflichtige

Die Richtlinie läßt es weiterhin zu, daß die – beschränkte – Besteuerung der öffentlichen Hand auf bestimmte *Steuerpflichtige* zugeschnitten wird.

Das geltende deutsche UStG macht davon in einer Weise Gebrauch, die im Ergebnis zwar weniger gemeinschaftsrechtliche Probleme, dafür aber eine Reihe „hausgemachter“ Fragen aufwirft.

Nach Art. 4 Abs. 5 der 6. EG-Richtlinie gelten *Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts* nicht als Steuerpflichtige, soweit sie . . .

§ 2 Abs. 3 UStG 1980 begrenzt hingegen die Steuerpflichtigen nach dem Begriff der *juristischen Personen des öffentlichen Rechts* (jPöR).

Vor dem UStG 1967 gab es keine vergleichbare ausdrückliche Regelung. Nach dem mit dem UStG 1934 eingeführten § 2 Abs. 3 war die Ausübung öffentlicher Gewalt keine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit.

Erst die Neufassung des § 2 Abs. 3 durch das UStG 1967 brachte als Steuerpflichtige der Sonderregelung die Körperschaften des öffentlichen Rechts (KöR) ein. Wie der BFH in seinem zweiten Notar-Urteil vom 10. 11. 1977¹⁹ ausführte, war diese Neufassung lediglich die Verdeutlichung des bereits vorher geltenden Grundsatzes durch das Gesetz selbst, daß eine öffentlich-rechtliche Aufgabenerfüllung durch *privatrechtliche* Rechtssubjekte unternehmerische Tätigkeit ist.

Sog. *beliebte Unternehmer* sind also stets nach der allgemeinen Regelung des § 2 Abs. 1 UStG zu behandeln.

Diese Abgrenzung stimmt mit dem Gemeinschaftsrecht überein. Auch der EuGH entschied in seinem Notar-Urteil vom 26. 3. 1987²⁰, daß eine Privatperson mit der Vornahme von an sich der öffentlichen Gewalt vorbehaltenen Handlungen steuerpflichtig ist. Wer nicht in die öffentliche Verwaltung eingegliedert sei – so der EuGH – verrichte solche Tätigkeiten nicht als Einrichtung des öffentlichen Rechts, sondern übe sie in Form einer selbständigen wirtschaftlichen Tätigkeit im Rahmen eines freien Berufs aus.

Der EuGH sagte ausdrücklich, daß die Bestimmung des Art. 4 Abs. 5 der 6. EG-Richtlinie die Erfüllung zweier Voraussetzungen nebeneinander

19 V R 115/74, BFHE 123, 534, BStBl. 1978 II, 80, im Anschluß an das erste Notar-Urteil v. 28. 1. 1971 V R 38/66, BFHE 101, 318, BStBl. 1971 II, 281.

20 Rs. 235/85, UR 1988, 164.

verlange, nämlich erstens die Ausübung von Tätigkeiten durch eine öffentliche Einrichtung und zweitens die Vornahme dieser Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt.

Eine Folge der Abgrenzung, aber insbesondere eine Folge der „Umwandlungsbestimmung“ des Art. 4 Abs. 5 Satz 2 der 6. EG-Richtlinie (hoheitliche Tätigkeit einer öffentlichen Einrichtung wird bei größeren Wettbewerbsverzerrungen steuerpflichtig) ist die ergänzende Vorschrift des § 2 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 UStG 1980: die dort beschriebene Tätigkeit der Notare im Landesdienst und der Ratschreiber im Land Baden-Württemberg gilt als steuerpflichtig.

Man wird wohl die Anwendung des Gleichheitssatzes unter dem Gesichtspunkt der Wettbewerbsneutralität überdenken müssen²¹: Im zweiten Notar-Urteil²² hatte der BFH noch unter Berufung auf das BVerfG ausgeführt: „Die Regelung des Umsatzsteuerrechts, aus der sich ergibt, daß notarielle Tätigkeiten durch Körperschaften des öffentlichen Rechts nicht steuerbar sind, während freiberufliche Notare die Leistungen zu versteuern haben, entspricht den verschiedenartigen Lebenssachverhalten; von einem Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG kann somit nicht die Rede sein.“

Zurück zum Begriff der „juristischen Personen des öffentlichen Rechts“ in § 2 Abs. 3 UStG 1980, mit dem Anpassung an die Bezugsregelung des § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG erreicht wurde.

Er ist ein weder im UStG noch sonst gesetzlich definierter Begriff²³. Dieser Mangel führt insoweit zu Rechtsunsicherheit, als der Begriff, anders als die offene Formulierung des Steuerpflichtigen in § 2 Abs. 1 UStG 1980 (Unternehmer ist, wer . . .) – ähnlich auch Art. 4 Abs. 5 der 6. EG-Richtlinie – eine *Rechtsformschranke* für die Anwendung des § 2 Abs. 3 UStG 1980 aufstellt.

Streitig war dabei von jeher, ob der Steuerpflichtige i.S. des § 2 Abs. 3 UStG (zunächst KÖR, jetzt jPÖR) begrifflich eng oder weit zu verstehen ist.

Davon berührt sind zwei Bereiche: Einmal geht es um die Zuweisung zur Besteuerung entweder nach der umfassenden Regelung des § 2 Abs. 1 oder nach der eingeschränkten Sonderregelung des § 2 Abs. 3 UStG, zum ande-

21 Vgl. auch Selmer/L. Schulze-Osterloh, DÖV 1978, 381, unter III. 3.

22 S. FN 20.

23 Vgl. zB Plückerbaum/Malitzky, UStG, §§ 1–3 Rz. 325; Knop, UStR 1970, 348; auf die umfassende Darstellung und Gliederung der Körperschaften des öffentlichen Rechts durch Wolff/Bachof/Stober, Verwaltungsrecht II, 5. Aufl. 1987, § 84, wird verwiesen.

ren betrifft dies die Erfassung des richtigen Steuersubjekts innerhalb der Verwaltungsorganisation; damit verknüpft ist die Bestimmung des Umfangs des Unternehmens, zumal nach allgemeiner Auffassung auch nach § 2 Abs. 3 UStG (trotz Fehlens einer entsprechenden Regelung wie durch Abs. 1) das Unternehmen einer jPöR durch ihre sämtlichen Betriebe gewerblicher Art (und lafo Betriebe) gebildet wird²⁴.

Der BFH hat eine weite Auslegung vorgenommen bzw. akzeptiert, soweit er – übereinstimmend mit dem Schrifttum – als oder wie KöR auch Anstalten und Stiftungen des öffentlichen Rechts ansah²⁵.

Andererseits hat die Rechtsprechung bisher *nur* sog. selbständige, *rechtsfähige* Einrichtungen als KöR behandelt, ein entschiedener Fall zu einer nichtrechtsfähigen Einrichtung ist mir nicht bekannt.

So bezieht sich nach dem Fernsehturm-Urteil des BFH²⁶ der in § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG verwendete Begriff der KöR auf alle juristischen Personen des öffentlichen Rechts, zB Körperschaften, (rechtsfähige) Anstalten, Zweckverbände und Stiftungen.

Da nach diesem Urteil im Steuerrecht die Ausdrücke KöR und jPöR „offensichtlich synonym verwandt werden“, entspricht die Begründung der Regierungsvorlage zur Begriffsumstellung auf die jPöR, ... „damit seien materielle Änderungen nicht eingetreten“, jedenfalls der damaligen Gesetzesauslegung²⁷.

Die Zuordnung von sog. unselbständigen, *nichtrechtsfähigen* oder *teilrechtsfähigen* öffentlich-rechtlichen Einrichtungen (*Plückebaum/Malitzky*²⁸ zählen dazu zB kommunale Zweckverbände, Gemeinderäte, Bundestag, Bundesrat, Wissenschaftsrat, Bildungsrat) ist durch die Rechtsprechung noch nicht geklärt und in Verwaltung und Schrifttum recht widersprüchlich behandelt²⁹.

Dazu zwei bekannte Beispiele: Bundesbahn und Bundespost.

24 Vgl. BFH, Urt. v. 18. 8. 1988 V R 194/83, BFHE 154, 274, BStBl. 1988 II, 932, m. Nachw.

25 Vgl. Zur KSt: BFH, Urt. v. 13. 3. 1974 I R 7/71, BFHE 112, 61, BStBl. 1974, II, 391 – Fernsehturm-Gaststätte –; *Plückebaum/Malitzky*, UStG, §§ 1–3 Rz. 325/1. A.A. zum Österreichischen UStG 1972 zB *Dorazil, Frühwald, Hock, Mayer*, UStG, § 2 Anm. 15.

26 BFHE 112, 61, BStBl. 1974 II, 391 (FN 25); ebenso das 2. Notar-Urteil, BFHE 123, 534, BStBl. 1978 II, 80 (FN 19).

27 BT-Drucks. 8/1779, S. 29.

28 UStG, §§ 1–3 Rz. 325/1.

29 S. FN 28.

Zur *Bundesbahn* vertritt die Finanzverwaltung³⁰ die Auffassung, diese werde ab 1. 1. 1968 als selbständiges Unternehmen (§ 2 Abs. 1 UStG) behandelt und stelle ein eigenes Steuersubjekt dar.

Die Deutsche *Bundespost* wird – in ihrer bisherigen Struktur – nach Abschn. 23 Abs. 13 UStR als Hoheitsbetrieb angesehen, der überwiegend der Ausübung öffentlicher Gewalt diene. Der Hoheitsbetrieb umfasse u. a. Postverkehr und Fernmeldeverkehr. Der Formulierung nach wird § 4 Abs. 5 KStG angewandt.

Zu dieser (unterschiedlichen) Beurteilung folgendes:

- Nach Art. 86 GG kann der Bund die Gesetze durch bundeseigene Verwaltung oder durch bundesunmittelbare Körperschaften oder Anstalten des öffentlichen Rechts ausführen.
- Nach Art. 87 Abs. 1 GG werden „in bundeseigener Verwaltung mit eigenem Verwaltungsunterbau“ u. a. geführt: die Bundesbahn und die Bundespost.

Dementsprechend erkennt das Bundesbahngesetz³¹ (BbG) der Bundesbahn nicht die Eigenschaft einer rechtsfähigen Anstalt des öffentlichen Rechts zu. Es regelt in § 1 vielmehr, daß die Bundesrepublik Deutschland unter dem Namen „Deutsche Bundesbahn“ das Bundesbahnvermögen als nicht-rechtsfähiges Sondervermögen des Bundes mit eigener Wirtschafts- und Rechnungsführung verwaltet. Nach § 6 Abs. 3 BbG ist die Erfüllung der Aufgaben der DB „öffentlicher Dienst“.

Nach § 2 Abs. 1 BbG kann die DB im Rechtsverkehr unter ihrem Namen handeln, klagen und verklagt werden.

Diesen – hier nicht vollständig aufgezählten Organisationsmerkmalen – entnehmen zB *BVerwG* und *BGH*, daß die DB Teil der allgemeinen Bundesverwaltung und nichtrechtsfähige Anstalt des öffentlichen Rechts ist (eine sog. öffentliche Verkehrsanstalt)³². Sie ist aber Gewerbebetrieb i. S. des § 196 Abs. 1 Nr. 1 BGB, soweit sie sich zur Erfüllung ihrer Aufgaben der Mittel des privaten Beförderungsrechts bedient³³.

Die Einbindung der DB nach der gesetzlichen Regelung in die öffentliche Verwaltung läßt es m. E. nicht zu, sie mit dem BdF als selbständigen Un-

30 BfE-Erlaß v. 19. 3. 1968, UStR 1968, 168; und BMF-Schreiben v. 19. 2. 1969, UStR 1969, 156 = DB 1969, 727; s. auch *Plückebaum/Malitzky*, UStG, §§ 1–3 Rz. 361/2 einerseits und 7/3 andererseits.

31 BGBl. 1951 I, 955.

32 Vgl. *BGH*, Urt. v. 23. 6. 1975 III ZR 76/73, NJW 1975, 2015; *BVerwG*, Urt. v. 3. 12. 1974 I C 30.71, NJW 1975, 891; und v. 8. 2. 1974 VII C 16.71, *BVerwGE* 44, 351, NJW 1974, 1207.

33 Vgl. *BGH*, Urt. v. 2. 7. 1985 X ZR 77/84, NJW 1985, 3063.

ternehmer i. S. des § 2 Abs. 1 UStG zu beurteilen. Privatrechtliche Selbständigkeit wurde ihr nicht zuerkannt. § 2 Abs. 1 UStG ist aber keine Auffangvorschrift für unselbständige Organisationsformen des öffentlichen Rechts. Als Teil der öffentlichen Verwaltung könnte die DB allenfalls unselbständige Einrichtung der Bundesrepublik (als juristische Person des öffentlichen Rechts) sein.

M. E. kann die DB aber kraft ihrer Befugnis, unter ihrem Namen zu handeln und aufgrund der sonstigen Attribute einer begrenzten Autonomie³⁴ als jPöR i. S. des § 2 Abs. 3 UStG 1980 angesehen werden. Diese formale Befugnis ist m. E. maßgebliches Merkmal für die Anerkennung als Steuerrechtssubjekt solcher Art. Ob das Handeln „unter“ dem Namen DB sachlich Handeln im Namen der Bundesrepublik ist, bleibt für die steuerrechtliche Beurteilung nicht ausschlaggebend.

Soweit die Deutsche *Bundespost* nach bisheriger Struktur als Hoheitsbetrieb behandelt wurde, aus dem § 2 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 UStG die Beförderung von Personen mit Kraftomnibussen und die Überlassung und Unterhaltung von Fernsprech-Nebenstellen lediglich „herausfingiert“ – nicht aber den gleichfalls unternehmerischen Fernmeldeverkehr, entgegen Art. 4 Abs. 5 Satz 3 i. V. m. Anhang D der 6. EG-Richtlinie –, widerspricht das m. E. zumindest der Auslegung der Hoheitsbetriebs-Regelung des § 4 Abs. 5 KStG³⁵.

Seit dem Gesetz zur Neustrukturierung des Post- und Fernmeldewesens und der Deutschen Bundespost – Poststrukturgesetz – vom 8. 6. 1989³⁶ gilt m. E. für die Bundespost im wesentlichen die gleiche Beurteilung, wie sie für die Bundesbahn dargestellt wurde.

Jetzt nimmt der Bundesminister für Post und Telekommunikation politische und hoheitliche Aufgaben wahr, er übt die Rechte des Bundes auf dem Gebiet des Post- und Fernmeldewesens aus.

Der Deutschen Bundespost obliegen in Wahrnehmung ihres öffentlichen Auftrags . . . unternehmerische und betriebliche Aufgaben des Post- und Fernmeldewesens (insbesondere die Anlagenverwaltung).

Die Deutsche Bundespost ist nun in drei Teilbereiche gegliedert, die „als öffentliche Unternehmen“ geführt werden und – ohne daß ihnen Rechtsfähigkeit zuerkannt wird – im Rechtsverkehr unter ihren Namen handeln, klagen und verklagt werden können.

34 Vgl. *Finger*, Komm. zum Allgemeinen Eisenbahngesetz und Bundesbahngesetz, 1982, § 7 BbG Bem. 1.

35 S. unten zu 3.

36 BGBl. 1989 I, 1026.

Aus der Zuweisung der politischen und hoheitlichen Aufgaben an den Bundesminister läßt sich m.E. folgern, daß die drei öffentlichen Unternehmen i.S. des § 4 Abs. 2 KStG umfangsgleiche juristische Personen des öffentlichen Rechts und Betriebe gewerblicher Art sind.

Zum angeblich hoheitlichen Fernmeldewesen noch folgende Spekulation: Hielte die Verwaltung ihre Beurteilung von Einrichtungen wie der Bundesbahn und jetzt der Bundespost als selbständige Unternehmen i.S. des § 2 Abs. 1 UStG aufrecht, könnte ein unerwünschtes Ergebnis bezüglich der Bundespost eintreten. Das sog. Telefondienstmonopol des Bundes bleibt zwar auch nach der Neuregelung erhalten; die entsprechenden Rechte übt der Bundesminister (unter der Bezeichnung: hoheitliche Aufgabe) aus³⁷. Die Befugnis zur Ausübung auch dieser Rechte wird aber dem „öffentlichen Unternehmen“ TELEKOM übertragen. Beurteilte man dieses – wie oben erwähnt – aber als privates Unternehmen i.S. des § 2 Abs. 1 UStG, so wäre es ein „beliehener Unternehmer“, der die angeblich hoheitlichen Aufgaben des Fernmeldewesens unternehmerisch und damit steuerbar ausüben würde.

Damit wären die ganzen Mühen, über die 18. EG-Richtlinie vom 18. 7. 1989³⁸ die Fernmeldeumsätze der Deutschen Bundespost mit einer unbefristeten Übergangsregelung weiterhin unbesteuert zu halten, vergeblich gewesen.

Aber zurück zur Behandlung der „teilsrechtsfähigen“ öffentlichen Anstalten als Steuerpflichtige i.S. des § 2 Abs. 3 UStG. Einen Widerspruch zu Art. 4 Abs. 5 der 6. EG-Richtlinie sehe ich bei dieser Auslegung nicht. Mit dem Begriff der „sonstigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts“ läßt sie sich vereinbaren.

2. Sonderregelung des unternehmerischen Bereichs gegenüber § 2 Abs. 1 UStG durch die Voraussetzung des „Betriebs gewerblicher Art“ – Nichtunternehmerischer Bereich außerhalb dieser Betriebe –

Die Regelung der Besteuerung der öffentlichen Hand durch Anknüpfung an die Betriebe gewerblicher Art i.S. des KStG geschah „im Interesse einer besseren Trennung des Hoheitsbereichs vom unternehmerischen Bereich der Körperschaften des öffentlichen Rechts“ und vor allem, um die Erfassung der abziehbaren Vorsteuern zu erleichtern³⁹.

37 Vgl. § 1 des Gesetzes über Fernmeldeanlagen i.d.F. des Art. 3 Poststrukturgesetz (FN 35); BGBl. 1989 I, 1455.

38 Dazu *Schlienkamp*, UR 1989, 268.

39 Vgl. Schriftlicher Bericht des Finanzausschusses, zu BT-Drucks. V/1581, zu § 2.

Sicher gut gemeint, um Vereinfachung durch Verwertung gesicherter Erkenntnisse des Körperschaftsteuerrechts zu erhalten, erwies sich die Anknüpfung in einigen Bereichen als systematisches und ungleichbehandelndes Ärgernis.

Das Körperschaftsteuerrecht beurteilt als Betriebe gewerblicher Art Einrichtungen, die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person *wirtschaftlich herausheben* (§ 4 Abs. 1 Satz 1 KStG). Der BFH formulierte denn auch in einer Körperschaftsteuerentscheidung⁴⁰, es entspreche dem noch heute relevanten Willen des Gesetzgebers, alle diejenigen Betriebe der öffentlichen Hand der Körperschaftsteuer zu unterwerfen, die das *äußere Bild eines Gewerbebetriebs* bildeten.

Dieses wirtschaftliche Herausheben wird von der Verwaltung nach Jahresumsatz-Grenzen bestimmt, über deren Anwendung – so Abschn. 23 Abs. 4 UStR – bei Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer einheitlich zu entscheiden ist.

Es handelt sich dabei um

Jahresumsätze von 250 000 DM hinsichtlich der wirtschaftlichen Selbständigkeit und um

Jahresumsätze von 60 000 DM hinsichtlich der Gewichtigkeit.

Insbesondere letztere Umsatzgrenze – auch wenn sie nur als „wichtiger Anhaltspunkt“ für die Abgrenzung bezeichnet wird –, ist als Untergrenze für den Eintritt der Umsatzbesteuerung besonders umstritten.

Der BFH hat diese starren Umsatzgrenzen seit seinem Schwimmbad-Urteil vom 11. 1. 1979⁴¹ als nicht geeignet zur Wahrung der Besteuerungsgleichheit im Verhältnis zu privaten Unternehmern angesehen – ohne Erfolg bei der Verwaltung –.

Gegen die 60 000-DM-Grenze läßt sich insbesondere anführen:

(Einerseits aus verbrauchsteuerlicher Sicht:) Bei einer juristischen Person des öffentlichen Rechts mit mehreren Betrieben gewerblicher Art, darunter einige unter der Jahresumsatz-Grenze, würde das Unternehmen nur durch die Betriebe, deren Umsatz-Grenze jeweils über 60 000 DM liegt, gebildet. Die übrige Betätigung bliebe nichtunternehmerisch. Die Kleinunternehmer-Grenze des § 19 UStG 1980 (ab 1990 25 000 DM) würde im Verwaltungsweg für die öffentliche Hand „ausgeholt“. Sofern die 1976⁴² für das Körperschaftsteuerrecht eingeführte Umsatzgrenze von

40 Urteil v. 22. 9. 1976 I R 102/74, BFHE 120, 53, BStBl. 1976 II, 793.

41 V R 26/74, BFHE 127, 83, BStBl. 1979 II, 746.

42 BMF-Schreiben v. 5. 8. 1975, BStBl. 1975 I, 934.

60 000 DM an der damaligen Kleinunternehmer-Grenze von 60 000 DM für die Besteuerung nach altem Recht mit 4 vH orientiert gewesen sein sollte – was nicht erklärt wurde, aber naheliegt –, müßte sie jetzt angepaßt werden. Auch sieht die Verwaltungsverordnung keine „Option“ zur Besteuerung solcher Betriebe vor.

(Andererseits aus verkehrsteuerlicher Sicht:) Ob eine unternehmerische Leistung ausgeführt wurde, hat der Leistende grundsätzlich sofort bei Leistung zu entscheiden, insbesondere wenn er vom Leistungsempfänger zur Rechnungsstellung mit Steuerausweis aufgefordert wird.

Die körperschaftsteuerrechtliche Behandlung stellt aber auf „nachhaltiges Übersteigen“ des Jahresumsatzes von 60 000 DM ab, also eine ex post-Betrachtung, die der o. g. Forderung des Umsatzsteuerrechts widerspricht.

Eine klare Aussage der EG-Richtlinie dazu fehlt.

Die Wettbewerbsklausel des Art. 4 Abs. 5 Satz 2 betrifft nicht diesen Fall, sondern nur die Gleichstellung der Besteuerung bestimmter Leistungen.

Eine Umsatzgrenze ließe sich aber Art. 4 Abs. 5 Satz 3 entnehmen, der Steuerpflicht in jedem Fall in bezug auf die in Anhang D aufgeführten Tätigkeiten anordnet, „sofern der Umfang dieser Tätigkeit nicht unbedeutend ist“. Eine Verknüpfung mit der Kleinunternehmer-Grenze des Art. 24 Abs. 2 der 6. EG-Richtlinie wird nicht ausdrücklich vorgenommen, erscheint aber nicht ausgeschlossen. Die Grenze ist niedrig, sie liegt bei 5000 Europäischen Rechnungseinheiten (bei Einführung ca. je 2,66 DM, also 13 300 DM⁴³). Eine Auslegungsanfrage an den EuGH erscheint möglich.

Umsatzsteuerrechtlich skurril wird die Anknüpfung an § 4 KStG dann, wenn man auch die ertragsteuerrechtliche Besonderheit (aufgrund der Einkunftsarten) übernimmt, daß *Vermietung und Verpachtung* unbeweglichen Vermögens sog. Vermögensverwaltung ist und damit keinen Betrieb gewerblicher Art zu begründen vermag⁴⁴.

Das KStG nimmt von dieser Beschränkung nur die Verpachtung eines Betriebs gewerblicher Art aus, die nach § 4 Abs. 4 KStG selbst als ein solcher gilt.

43 Vgl. *Wachweger*, 6. EG-Richtlinie, zu Art. 24.

44 BFH, Urt. v. 13. 3. 1974 I R 7/71, BFHE 112, 61, BStBl. 1974 II, 391, unter III. 2. c; *Birkenfeld*, UR 1989, 1, unter III. 3.; *Bunjes/Geist*, UStG, 2. Aufl. 1985, § 2 Anm. 47; *Ramme*, in: *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, UStG, § 2 Abs. 3 Anm. 61; a. A. wohl *Mößlang*, in: *Sölch/Ringleb/List*, UStG, § 2 Bem. 112.

Das österreichische UStG 1972 hat diese Abweichung von allgemeinen Umsatz-Besteuerungsgrundsätzen durch die Anknüpfung an das KStG erkannt und in § 2 Abs. 3 die Sonderregelung eingefügt, daß Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch eine KöR ebenfalls der Umsatzsteuer unterliegt.

Ich will hier nicht weiter darauf eingehen, ob die Anknüpfung in diesem Fall zu einer Lücke im Gesetz führt, die durch teleologische Reduktion zu schließen ist.

M. E. liegt jedenfalls ein deutlicher Verstoß gegen Art. 4 Abs. 5 der 6. EG-Richtlinie vor. Denn von Nichtbesteuerung bestimmter Leistungen steuerpflichtiger Art aufgrund der Ausübung durch eine öffentliche Einrichtung ist darin nicht die Rede⁴⁵.

Dies scheint mir so eindeutig zu sein, daß sich eine Vorabentscheidungsanfrage erübrigen könnte⁴⁶.

Ähnlich widersprüchlich ist die Anknüpfung in folgendem Fall: Nach körperschaftsteuerrechtlicher Auslegung gilt auch die *Beteiligung* einer juristischen Person des öffentlichen Rechts an einer (ertragsteuerrechtlichen) *Mitunternehmerschaft* als Betrieb gewerblicher Art⁴⁷.

Umsatzsteuerrechtlich führt das bloße Halten einer Beteiligung an einer KG oder GmbH nicht zur Unternehmereigenschaft⁴⁸. Die Schaffung eines steuerbaren Vorgangs entgegen § 1 Abs. 1 UStG durch die Anknüpfung an Begriffe eines andersgearteten Gesetzes (zu anderen Zwecken) ist m. E. nicht zulässig⁴⁹.

45 Die Klausel des Art. 4 Abs. 5 letzter Unterabsatz (Satz), daß die Mitgliedstaaten die Tätigkeiten der Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die nach Art. 13 oder Art. 28 von der Steuer befreit sind, als Tätigkeiten behandeln können, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, ist bei Vermietung und Verpachtung nicht einschlägig. Die Befreiung nach Art. 13 Teil B Buchst. b der 6. EG-Richtlinie betrifft nicht die von den Einrichtungen des öffentlichen Rechts ausgeführten Vermietungsleistungen (zum Verhältnis von Art. 4 Abs. 5 und Art. 13 vgl. EuGH, Urt. v. 11. 7. 1985 Rs. 107/84, UR 1985, 224).

46 Dazu EuGH, Urt. v. 6. 10. 1982 Rs. 283/81, Slg. 1982, 3415.

47 BFH, Urt. v. 9. 5. 1984 I R 25/81, BFHE 141, 252.

48 BFH, Urt. v. 20. 1. 1988 X R 48/81, BFHE 152, 556, BStBl. 1988 II, 557.

49 A. A. wohl *Birkenfeld*, UR 1989, 1, unter III. 3. d.

3. Nichtunternehmerischer Bereich bei „Ausübung der öffentlichen Gewalt“ (§ 4 Abs. 5 KStG)

Der eigentliche „kritische Punkt“ der Betrachtung des § 2 Abs. 3 UStG ist der in Bezug genommene § 4 Abs. 5 KStG. Nach dieser Vorschrift gehören zu den Betrieben gewerblicher Art nicht Betriebe, die überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen (*Hoheitsbetriebe*). Deren Tätigkeit ist aufgrund der Verweisung des § 2 Abs. 3 UStG *nichtunternehmerisch*.

Um es vorwegzunehmen: Der Anwendungsbereich des als negatives Besteuerungsmerkmal⁵⁰ angesehenen § 4 Abs. 5 KStG – nicht nur im Rahmen des § 2 Abs. 3 UStG – wurde im Lauf der Zeit durch die Rechtsprechung immer mehr entschärft und entleert.

Die nach dem Gesetzeswortlaut erforderliche einheitliche Beurteilung eines Betriebs bei *überwiegendem* Dienen (nämlich hoheitlicher Tätigkeit) hat schon die Körperschaftsteuerrechtsprechung abgemildert: Nebeneinander ausgeführte hoheitliche und nichthoheitliche Tätigkeiten sind, soweit möglich, zu trennen. Nur untrennbar miteinander verwobene Bereiche sind einheitlich zu beurteilen⁵¹.

Umsatzsteuerrechtlich wurde diese Trennungsmöglichkeit insbesondere in den sog. Friedhofsurteilen aufgegriffen⁵².

Eine mehr am Wortlaut orientierte, mit den Rechtsprechungsgrundsätzen m.E. nicht vereinbare Auffassung liegt wohl noch der Einordnung der Deutschen *Bundespost* nach alter Struktur⁵³ als Hoheitsbetrieb zugrunde, aus dessen einheitlichem Bereich nur durch die Fiktion des § 2 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 UStG 1980 die ohnehin typisch unternehmerischen Bereiche – Verkehr mit Kraftomnibussen und Überlassung/Unterhaltung von Fernsprech-Nebenstellenanlagen – ausgegrenzt wurden.

Da Gesetz- und Verordnungsgeber mit der ausdrücklichen Benennung von Kriterien für hoheitliche Tätigkeit und von bestimmten Hoheitsbetrieben inzwischen sehr zurückhaltend geworden sind, steht eine mehr oder

50 Vgl. dazu *Selmer/L. Schulze-Osterlob*, DÖV 1978, 381, unter III.1., m. Nachw. Sie kommen bereits zu der nach dem Gesetzeswortlaut zulässigen und systematisch zutreffenden Auslegung des § 4 Abs. 5 KStG in Richtung einer Auffangregelung: Hoheitsbetriebe kommen nur in Betracht, wenn die anhand der Tätigkeit prüfbar Merkmale des „Betriebs gewerblicher Art“ nicht mehr angenommen werden können (s. dazu unten zu 4.).

51 ZB BFH, Urt. v. 10. 7. 1962 I 164/59 S, BFHE 75, 498, BStBl. 1962 III, 448.

52 BFH, Urt. v. 14. 4. 1983 V R 3/79, BFHE 138, 260, BStBl. 1983 II, 491; und v. 26. 5. 1977 V R 15/74, BFHE 123, 70, BStBl. 1977 II, 813, jeweils m. Nachw.

53 Vor Änderung durch das Poststrukturgesetz v. 8. 6. 1989, BGBl. 1989 I, 1026.

weniger gesetzlich vorgegebene Kasuistik einer Gesetzeszweckbezogenen Besteuerung der öffentlichen Hand weniger entgegen als bisher.

Erinnern wir uns: § 19 UStDB 1951 und § 4 KStDV vor 1977 hatten Ausübung öffentlicher Gewalt insbesondere angenommen, wenn es sich um Leistungen handelte, zu deren Annahme der Leistungsempfänger aufgrund gesetzlicher oder behördlicher Anordnungen verpflichtet war.

Zu den Hoheitsbetrieben wurden ausdrücklich gerechnet: zB Forschungsanstalten, Wetterwarten, Schlachthöfe, Friedhöfe, Anstalten zur Lebensmitteluntersuchung, zur Desinfektion, zur Leichenverbrennung, zur Müllbeseitigung, zur Straßenreinigung und zur Abführung von Abwässern und Abfällen.

Diese Aufzählung ist inzwischen – m. E. zu Recht – aus Gesetz oder Verordnung entfernt und in die KStR „abgesenkt“ worden.

Umsatzsteuerrechtlich stand das Kriterium von gesetzlichem oder behördlichem Annahmezwang ohnehin in auffallendem Widerspruch zu § 1 Abs. 1 Satz 2 UStG 1967/1980, wonach die Steuerbarkeit von Umsätzen kraft gesetzlichen oder behördlichen Zwangs gerade nicht entfällt.

Im übrigen handelt es sich bei allen der oben aufgezählten Betrieben um Tätigkeiten, die ein Privatunternehmer ebenfalls ausführen könnte.

Dazu der nächste Bereich:

a) *Dem Träger der öffentlichen Gewalt „eigentümliche oder vorbehaltene“ Tätigkeit*

M. E. zeigen alle Definitionsversuche zu dem Merkmal „Ausübung öffentlicher Gewalt“ (§ 4 Abs. 5 KStG) als umsatzsteuerrechtlich nichtsteuerbare – obwohl entgeltliche! – Tätigkeit keine haltbaren Kriterien auf.

Das dürfte an folgendem liegen: Definierbar nach der Struktur des Umsatzsteuergesetzes ist nur der unternehmerische Bereich – nämlich die Umsatztätigkeit –.

Der nichtunternehmerische Bereich ist das „Abfallprodukt“. Steuerbefreiungen aller Art müßten – als Ausnahme vom System – exakt vom Gesetz umschrieben werden. Möglicherweise beruht das „zwanghafte“ Suchen nach dem hoheitlichen (nichtunternehmerischen) Bereich auf der bis vor kurzem noch geltenden Praxis, *Körperschaften* hätten *keinen nichtunternehmerischen* Bereich.

Die Rechtsprechung ging an die Frage mit dem Obersatz heran, Ausübung öffentlicher Gewalt durch juristische Personen des öffentlichen Rechts sei

gekennzeichnet durch Erfüllung öffentlich-rechtlicher Aufgaben, die aus der Staatsgewalt abgeleitet seien⁵⁴.

Der Obersatz wurde in ständiger Rechtsprechung von RFH und BFH⁵⁵ dahingehend „erläutert“, es müsse eine Tätigkeit sein, die dem Träger der öffentlichen Gewalt eigentümlich und vorbehalten sei.

Aufgrund leidvoller Erfahrungen bei der Anwendung dieser gemischt materiellen und formellen Zuordnungserwägung und aufgrund des Wandels der staatlichen Aufgabenstellung kam die Voraussetzung hinzu: Die Zuordnungsregel sei mit strengem Maßstab anzuwenden, den der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung verlange. Übernehme die öffentliche Hand in größerem Umfang Aufgaben, wie sie auch Privatpersonen ausübten, und trete sie dadurch auch nur ungewollt in Wettbewerb zur privaten Wirtschaft, so sei die Tätigkeit nicht mehr der öffentlichen Hand eigentümlich und vorbehalten⁵⁶.

b) Ausübung der öffentlichen Gewalt durch wettbewerbsrelevante Tätigkeit?

Die neueste BFH-Rechtsprechung⁵⁷ sieht im wesentlichen die letztgenannte Erwägung als tragend an und stellt auf folgendes ab:

Weder gesetzliche Zuweisung von Aufgaben (auch Pflichtaufgaben) noch das Fehlen aktuellen Wettbewerbs durch private Unternehmer sind ausschlaggebend für eine Behandlung entgeltlicher Tätigkeit öffentlicher Einrichtungen als nichtsteuerbar i. S. des § 2 Abs. 3 UStG. Letzteres bezieht sich auf die Möglichkeit, durch Monopole und Zwangsregelungen Wettbewerb auszuschließen.

Entscheidend ist die Art der Tätigkeit, also der einzelnen Leistung.

Für die Annahme unternehmerischer Betätigung der öffentlichen Hand reicht es aus, daß sie eine Tätigkeit betreibt, die auch ein Privatunternehmer betreiben kann und gelegentlich auch betreibt – um hier an eine Formulierung des BGH anzuknüpfen –⁵⁸.

Was ist die Folge dieser Rechtsprechung?

54 Vgl. die Nachweise im BFH-Urt. v. 30. 6. 1988 V R 79/84, BFHE 154, 192, BStBl. 1988 II, 910 – Landwirtschaftskammer –.

55 Vgl. RFH-Gutachten v. 9. 7. 1937 V D 1/37, RFHE 44, 198, RStBl. 1937, 1306; und BFHE 154, 192, BStBl. 1988 II, 910 (FN 54).

56 ZB BFH, Urt. v. 13. 4. 1961 V 120/59 U, BFHE 73, 84, BStBl. 1961 III, 398; v. 18. 6. 1966 V 21/64, BFHE 87, 228, BStBl. 1967 III, 100; und v. 25. 4. 1968 V 120/64, BFHE 93, 393, BStBl. 1968 II, 94.

57 BFHE 154, 192, BStBl. 1988 II, 910 (FN 54).

58 BGH, Urt. v. 2. 7. 1985 X ZR 77/84, NJW 1985, 3063 – Bundesbahn –.

Auch im Rahmen des § 2 Abs. 3 UStG geht die Erfassung des Steuerpflichtigen letztlich wieder – positiv – von der Prüfung seiner unternehmerischen Tätigkeit aus, also nicht umgekehrt von der Prüfung eines nichtunternehmerisch hoheitlichen Tätigkeitsbereichs.

Über künftige Auswirkungen dieser Rechtsprechung auf die Praxis will ich hier nicht spekulieren.

Gegenwärtig ist damit wohl erreicht, daß im Auslegungsweg umsatzsteuerrechtliche Gleichstellung auf Gebieten hergestellt werden kann, auf denen sie der Gesetzgeber bereits hätte herstellen können bzw. müssen. Insoweit sei auf das *österreichische UStG 1972* verwiesen, das, bei entsprechender Anknüpfung an den Körperschaftsteuerrechtlichen Betrieb gewerblicher Art, ausdrücklich entgegen der dortigen Regelung die meisten der von mir bereits aufgezählten Betriebe, die nach den KStR als Hoheitsbetriebe gelten, in § 2 Abs. 3 UStG 1972 als *Unternehmen* behandelt – nämlich Wasserwerke, Schlachthöfe, Anstalten zur Müllbeseitigung, zur Tierkörperverwertung und zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen –.

Die im dortigen Regierungsentwurf ebenfalls genannten Forschungsanstalten und Anstalten zur Nahrungsmitteluntersuchung wurden nicht berücksichtigt mit der Begründung, sie erfüllten vielfach Hoheitsaufgaben und erbrächten Leistungen vielfach unentgeltlich oder an nicht zum Vorsteuerabzug berechnete Leistungsempfänger⁵⁹.

Abschließend zu diesem Bereich noch der Blick auf das Gemeinschaftsrecht: Art. 4 Abs. 5 der 6. EG-Richtlinie steht m.E. der neueren BFH-Rechtsprechung nicht entgegen, stützt diese vielmehr. Nach dem bereits erwähnten Notar-Urteil des EuGH⁶⁰ ist es zum einen die Ansicht der *Kommission* (Richtlinieninitiator, Art. 99 EWGV), daß im Hinblick auf die grundsätzliche Ausgestaltung der Mehrwertsteuer als allgemeine und umfassende Verbrauchsteuer eine *enge Auslegung des Art. 4 Abs. 5* geboten sei, zum anderen sieht der EuGH Art. 4 Abs. 5 als eine Befreiung ausschließlich für Einrichtungen des öffentlichen Rechts an, aber nicht für alle Tätigkeiten der Einrichtungen, sondern nur für Tätigkeiten und Leistungen, durch die eine *spezifische* Aufgabe im Rahmen der öffentlichen Gewalt wahrgenommen wird.

Da aber selbst bei Vorliegen solcher – nicht definierter – Aufgaben die Befreiung entfällt, wenn sonst „größere Wettbewerbsverzerrungen“ eintreten würden, braucht es die vorrangige Prüfung der Zuordnung zur öffentlichen Gewalt nicht.

59 Vgl. *Dorazil/Frühwald/Hock/Mayer*, UStG 1972, § 2 Anm. 18.

60 Urteil v. 26. 3. 1987 Rs. 235/85, UR 1988, 164.

4. Zuordnungsmöglichkeit bei Leistungsbezügen zum unternehmerischen Bereich einer juristischen Person des öffentlichen Rechts

Vorstenerabzug bei einem Leistungsbezug setzt Anschaffung oder Inanspruchnahme „für das Unternehmen“ voraus (§ 15 Abs. 1 UStG), *Eigenverbrauch* ergibt sich, wenn Gegenstände oder sonstige Leistungen aus dem Unternehmen für unternehmensfremde Zwecke entnommen werden (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 UStG).

In diesem Zusammenhang kann der nichtunternehmerische Bereich einer juristischen Person des öffentlichen Rechts m.E. besser verdeutlicht werden als bei den vorher behandelten Fragen der Umsatztätigkeit.

Der *nichtunternehmerische* Bereich umfaßt jedenfalls alle Verwaltungstätigkeiten im weiteren Sinn, die nicht darauf gerichtet sind, Einzeltätigkeiten gegen Gebühr oder andere Zahlungen als Entgelt zu erbringen (wie zB im Polizei-, Schul- und Verteidigungsbereich).

Abgrenzungsfragen ergeben sich hinsichtlich der Einordnung bestimmter Tätigkeiten als entgeltlich oder nicht, unabhängig von der Bezeichnung der verlangten Zahlung⁶¹.

Unternehmerischer Bereich ist jedenfalls – nach den nur dafür vorhandenen Abgrenzungsmerkmalen des UStG – der gesamte Tätigkeitsbereich, der auf *Erzielung von Einnahmen* gerichtet ist⁶².

61 Dazu haben inzwischen Rechtsprechung und Schrifttum weitgehend gesicherte Kriterien geschaffen, die von § 3 AO ausgehen; vgl. BFH, Urt. v. 28. 1. 1988 V R 112/86, BFHE 152, 360, BStBl. 1988 II, 473: Steuern sind keine Gegenleistung für besondere Leistungen (§ 3 AO); Gebühren sind Gegenleistung in Geld für eine besondere Inanspruchnahme der Verwaltung; Beiträge sind Gegenleistung in Geld, die der (vollen oder teilweisen) Deckung des Aufwands einer öffentlichen Einrichtung dienen und die von dem erhoben werden, dem die Einrichtung besondere Vorteile gewährt; die bloße Möglichkeit der Inanspruchnahme der Einrichtung genügt. Zum Zusammenhang von „entgeltlicher Leistung“ und „Entgelt“ vgl. zB *Sölch/Ringleb/List*, UStG, Stand April 1989, § 10 Bem. 12. Einen – m. E. mißglückten – Versuch, Gebühren (die Rundfunkgebühren) nicht als Entgelt für die Leistungen (der Rundfunkanstalten), sondern als „Mittel zur Finanzierung der Gesamtveranstaltung“ zu werten, enthält BVerfGE 31, 134, BStBl. 1972 II, 567, unter C. I. 3. Zutreffend dagegen die „Abweichende Meinung“ der Richter Dr. Geiger, Dr. Rinck und Wand, unter I. 4.

62 Sofern die sonstigen Merkmale unternehmerischer Tätigkeit erfüllt sind. Das „Sphären-Urteil“ des BFH v. 20. 12. 1984 V R 25/76, BFHE 142, 524, BStBl. 1985 II, 176, sieht noch die Sonderstellung der jPöR darin, daß sie „in erster Linie nicht zur Ausübung unternehmerischer Tätigkeit, sondern zur Wahrnehmung staatlicher Funktionen geschaffen werden. Die unternehmerische Sphäre wird hier als Abweichung von der eigentlichen Aufgabenstellung ausgegrenzt.“

Wie der BFH im Kurpark-Urteil⁶³ ausgeführt hat, kann eine juristische Person Leistungsbezüge, die beiden Bereichen dienen sollen, dem unternehmerischen Bereich zuordnen, sofern die Verwendung darin nicht unwesentlich oder ausgeschlossen ist.

Dem Unternehmen Kurbetriebe konnten zB in Anspruch genommene Leistungen zur Errichtung von Kurplätzen und Kurwegen sowie die Anschaffung von Parkbänken zugeordnet werden – unter der gegebenen Voraussetzung, daß die Wege und Plätze nicht dem öffentlichen Verkehr gewidmet waren –. Wie es sich bei Leistungen an öffentlich gewidmeten Wegen (Allgemeingebrauch!) verhält, ist eine noch offene Frage.

Eigenverbrauch ist die andere Folge der Zuordnung einer Investition zum unternehmerischen Bereich der juristischen Person des öffentlichen Rechts, wenn dann eine Gegenstands- oder Leistungsentnahme zugunsten des nichtunternehmerischen sog. Hoheitsbereichs erfolgt.

Ein *Beispiel* (umgekehrt) nach dem Schwimmbadfall des BFH⁶⁴:

Eine Gemeinde errichtet ein Schwimmbad für den allgemeinen Betrieb (unternehmerisch) und für das sog. Schulschwimmen – letzteres ist nach bisheriger Auffassung Teil hoheitlicher Aufgaben –. Die Gemeinde ordnet die Schwimmbaderrichtung ihrem unternehmerischen Bereich zu. Das ist nicht zu beanstanden. Soweit die Gemeinde das Bad ihrer Schule zum Schulschwimmen überläßt, liegt nach bisheriger Auffassung Eigenverbrauch vor.

Geht man aber davon aus, daß Schulleistungen nicht der öffentlichen Hand „vorbehalten“ sind, sondern von jedem Unternehmer erbracht werden können (und zwar unternehmerisch, wenn gegen Entgelt), so ergibt sich folgendes: Überlassung an die Schüler oder Schulen ist in jedem Fall

Abgrenzungskriterien wurden dabei – da nicht entscheidungserheblich – nicht festgehalten.

Letztlich kann, wegen Nachhaltigkeit und auf Einnahmeerzielung gerichteter Ausführung, ein sehr weiter, bisher als hoheitlich angesehener Bereich (vgl. Beispiele bei *Birkenfeld*, UR 1989, 1, unter III.1.b) einbezogen werden. Etwa im Beispielfall der Gerichtsbarkeit (entgeltlich gegen Gerichtsgebühr), wäre zu fragen, ob Behandlung als nichtunternehmerisch zu „größeren Wettbewerbsverzerrungen“ gegenüber unternehmerischer Schiedsgerichtstätigkeit führen kann. Das dürfte noch zu verneinen sein. Zutreffend ist insofern sicher die Erwägung von *Brezing* (Umsatzsteuerkongreß-Bericht 1982/83, 25, 31), daß der Unternehmerbegriff – im Gefolge des Gemeinschaftsrechts – tief in den hoheitlichen Bereich einbreche und die uns vertraute Begriffswelt ins Rutschen komme.

63 Urt. v. 18. 8. 1988 V R 18/83, BFHE 154, 269, BStBl. 1988 II, 971.

64 Urt. v. 11. 1. 1979 V R 26/74, BFHE 127, 83, BStBl. 1979 II, 746.

unternehmerisch, wenn die Gemeinde dafür Entgelt verlangt, weil sie wohl nicht für Zwecke ihres Unternehmens (Schwimmbadbetrieb) handelt.

III. Zusammenfassung

§ 2 Abs. 3 UStG 1980 mit seiner uneingeschränkten Bezugnahme auf § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG kann nicht in allen Punkten als zutreffende Richtlinienumsetzung angesehen werden.

Es liegt nahe, die Bezugnahme zu streichen. Will der Gesetzgeber weiterhin bestimmte Tätigkeitsbereiche der öffentlichen Hand von der Umsatzsteuer ausnehmen, so kann er sie entweder als nichtsteuerbar oder steuerfrei positiv umschreiben - das entspräche der Regelung in Frankreich⁶⁵ - oder er umschreibt generalisierend die erfaßbaren Umsätze der öffentlichen Hand nach der Terminologie des UStG bzw. des Gemeinschaftsrechts, wie es im Umsatzsteuerrecht anderer Mitgliedstaaten der Fall ist⁶⁶.

⁶⁵ Vgl. *Viegener*, IWB, Fach 5, Frankreich, Gruppe 2, S. 639.

⁶⁶ Vgl. zB Belgien, Mehrwertsteuergesetz v. 3. 7. 1969, Art. 6; Dänemark, Allgemeines Umsatzsteuergesetz (MwSt) v. 1. 10. 1978, § 3; Niederlande, Umsatzsteuergesetz 1980 v. 28. 6. 1968, Art. 7.

Personengesellschaften und Bruchteilsgemeinschaften im Umsatzsteuerrecht

Dr. Wolfgang Schön, Wiss. Assistent, Bonn

Inhaltsübersicht

- | | |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none">I. EinführungII. Die Personenvereinigung als Unternehmer<ul style="list-style-type: none">1. Zur Unternehmerfähigkeit einer Personenvereinigung<ul style="list-style-type: none">a) Strukturelle Voraussetzungen der Unternehmerfähigkeitb) Juristische Personen und Gesamthandsgemeinschaftenc) Innengesellschaftend) Bruchteilsgemeinschaften2. Unternehmereinheit und organisationsähnliches Verhältnis3. TeilunternehmerschaftIII. Der Gesellschafter als Unternehmer<ul style="list-style-type: none">1. Das Halten und Verwalten des Gesellschaftsanteils2. Umsätze i. S. von § 4 Nr. 8 f UStG3. Die Veräußerung aller Gesellschaftsanteile | <ul style="list-style-type: none">IV. Rechtsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter<ul style="list-style-type: none">1. Leistungen des Gesellschafters<ul style="list-style-type: none">a) Der Stand in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis<ul style="list-style-type: none">aa) Vollrechtsübertragungbb) Nutzungsüberlassungcc) Geschäftsführungdd) Aufwendungen i. S. von §§ 713 BGB, 110 HGBee) Sonderbetriebsausgabenb) Kritik und Lösungsvorschlag2. Tätigkeit der Gesellschaft<ul style="list-style-type: none">a) Die Ausgabe von Gesellschaftsanteilenb) Laufende Gesellschaftstätigkeit im Interesse der Mitglieder<ul style="list-style-type: none">aa) Leistung gegen Entgeltbb) Zum Vorsteuerabzug |
|--|--|

I. Einführung

„Die Rechtsfrage, ob der Gesellschafter einer Personengesellschaft, der einen von ihm erworbenen Gegenstand der Gesellschaft unentgeltlich zur Nutzung überläßt, die auf den Erwerb des Gegenstandes entfallende Vorsteuer abziehen kann, hat keine grundsätzliche Bedeutung; sie ist durch die Rechtsprechung hinreichend geklärt.“ Diesen amtlichen Leitsatz hat

der Bundesfinanzhof einer Entscheidung vom 9. 3. 1989 vorangestellt¹. Wenn der Bundesfinanzhof mit dieser Einschätzung recht hat, wenn in der Tat das Problem des Vorsteuerabzugs für Nutzungsüberlassungen des Gesellschafters an die Gesellschaft hinreichend geklärt ist, dann ist die Stellung der Personengesellschaft im Umsatzsteuerrecht überhaupt geklärt, dann kann auch dem Versuch einer wissenschaftlichen Systematisierung der umsatzsteuerlichen Besonderheiten der Personengesellschaft und auch der Bruchteilsgemeinschaft keine grundsätzliche Bedeutung mehr zukommen. Denn die vom Bundesfinanzhof geprüfte Rechtsfrage nach dem Vorsteuerabzug bei Nutzungsüberlassungen des Gesellschafters an die Gesellschaft schließt in der Sache nahezu alle grundlegenden Rechtsfragen der Personengesellschaft im Umsatzsteuerrecht ein:

Dies gilt zunächst für die gesonderte Steuerrechtssubjektivität von Gesellschaft und Gesellschafter. Das ertragsteuerliche Bild einer Zusammenfassung von Personengesellschaft und Gesellschafter zur „Mitunternehmerschaft“ mit einheitlicher Gesamtbilanz findet in der Umsatzbesteuerung keine Entsprechung. Gesellschaft und Gesellschafter, nach h. M. auch Gemeinschaft und Gemeinschaftler², sind unterschiedliche Umsatzsteuersubjekte, die je eigene Leistungen ausführen, eigene Vorleistungen in Anspruch nehmen können. Daher ist auch die Frage, ob Umsätze und dafür verwendete Vorleistungen einem Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens zugeordnet werden können, gesondert nach Gesellschaft und Gesellschafter zu prüfen. Für den vom Bundesfinanzhof entschiedenen Fall der Überlassung eines Wirtschaftsguts zur Nutzung an die Gesellschaft ist daher zu fragen, ob dieser Vorgang der Gesellschaft oder dem Gesellschafter zuzuordnen ist. Zugleich ist damit die Frage gestellt, welche umsatzsteuerliche Beurteilung die internen Rechtsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter genießen, sei es, daß sich Gesellschaft und Gesellschafter wie Dritte auf schuldvertraglicher Basis entgegentreten, sei es, daß Gesellschaft und Gesellschafter sich die im Gesellschaftsvertrag festgelegten Vorteile zuwenden.

Es ist für die Qualität des Problemfeldes „Personengesellschaft und Umsatzsteuer“ bezeichnend, daß der zitierte Beschluß des V. Senats einen Vorsteueranspruch zum Gegenstand hatte. Mit der Umstellung des Umsatzsteuerrechts von der Brutto-Allphasen-Umsatzsteuer zur Mehrwertsteuer mit Vorsteuerabzug haben sich die Fronten zwischen Fiskus und Steuerpflichtigem, aber auch die Anforderungen der Wettbewerbsgleichheit und der Steuergerechtigkeit an die Umsatzbesteuerung der Personen-

1 BFH v. 9. 3. 1989 V B 48/88 BStBl. 1989 II, 580.

2 Vgl. unten II. 1. d.

gesellschaften um 180 Grad gewendet. Ausgehend von der Prämisse, daß die Umsatzsteuer die Wertschöpfung von Unternehmen am Markt unabhängig von der gewählten Rechtsform gleichmäßig belasten soll, war es unter dem alten System ein Gebot der Wettbewerbsgleichheit, die gesellschaftsrechtliche Formierung von Unternehmen, die gesellschaftsvertraglich begründeten Wertabgaben im Verhältnis Gesellschaft – Gesellschafter: Einbringung, Nutzungsüberlassung, Dienstleistungen, aber auch Anteilsausgabe und Förderung von Mitgliederinteressen durch die Personenvereinigung, gerade nicht als steuerbaren Umsatz zu erfassen und zu belasten. Im Rahmen des Mehrwertsteuersystems fordert die Wettbewerbsgleichheit demgegenüber, daß Leistungsketten, die über den Gesellschafter zur Gesellschaft führen oder umgekehrt von der Gesellschaft an den Gesellschafter weitergegeben werden, nicht an der gesellschaftsvertraglichen Schnittstelle zwischen Gesellschaft und Gesellschafter abgebrochen werden. Wenn Rechtsprechung und Schrifttum demgegenüber noch vielfach in Terminologie und Argumentation auf den alten Rechtszustand verweisen, so kann damit das eigentlich aktuelle Problem der Personengesellschaft im Umsatzsteuerrecht, der Vorsteuerabzug, nur unzureichend erfaßt werden.

Der folgende Überblick über die Personenvereinigung im Umsatzsteuerrecht ist den dargestellten Zusammenhängen unterworfen. Zunächst wird die Unternehmerstellung der Personenvereinigung behandelt, anschließend die Unternehmerqualität des Teilhabers. Der Hauptteil des Referats ist den Rechtsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter gewidmet.

II. Die Personenvereinigung als Unternehmer

1. Zur Unternehmerfähigkeit einer Personenvereinigung

a) Strukturelle Voraussetzungen der Unternehmerfähigkeit

Wann ist eine Personenvereinigung Unternehmer im umsatzsteuerlichen Sinne? Damit sind zwei unterschiedliche Fragen angesprochen. Zunächst ist gefragt, welche zivilrechtlich vorgeprägten organisatorischen und vermögensmäßigen Strukturen eine Personenvereinigung aufweisen muß, um überhaupt als Anknüpfungspunkt für diejenigen Normen in Betracht zu kommen, die der Unternehmerbegriff voraussetzt³. Eine ganz andere Fra-

³ Vgl. auch *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, UStG, § 2 Abs. 1 Nr. 2 Rz. 38: „wenn (der Zusammenschluß) über ein Mindestmaß an Organisation verfügt, das ihn befähigt, nach außen als solcher aufzutreten“.

ge ist die, ob eine solche Vereinigung im Einzelfall tatsächlich Unternehmer ist, ob und in welchem Umfang die Personenvereinigung eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit i. S. von § 2 Abs. 1 UStG ausübt, konkret „am Wirtschaftsleben“, „am Wettbewerb“⁴ teil hat.

Unternehmer ist, wer selbständig und nachhaltig eine Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen ausübt⁵. Diese „Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen“ bildet ihrerseits das Integral aus einer Fülle einzelner steuerbarer Leistungen gegen Entgelt⁶. Wer „nachhaltig“ Leistungen gegen Entgelte erbringen will, dessen Tätigkeit ist auf die Erzielung von Einnahmen gerichtet. Das „Unternehmen“ faßt gewissermaßen als „makroskopisches“ Besteuerungsmerkmal die „entgeltlichen Leistungen“ als „mikroskopische“ Besteuerungsmerkmale zusammen.

Damit ist die Fähigkeit, entgeltliche Leistungen erbringen zu können, für einen Unternehmer unverzichtbar⁷. Eine entgeltliche Leistung im umsatzsteuerlichen Sinne stellt sich nun in der Regel als wirtschaftlich faßbares Tun oder Unterlassen i. S. von § 241 BGB⁸ in Erfüllung eines schuldrechtlich formierten Austauschverhältnisses dar⁹. Damit setzt das Umsatzsteuerrecht selbst voraus, daß die Personenvereinigung regelmäßig als solche fähig ist, Partner von zivilrechtlichen Schuldverhältnissen zu sein und als Personenverband Erfüllungshandlungen für diese zivilrechtlichen Verpflichtungen vorzunehmen.

Eben diese zivilrechtliche Fähigkeit, Partner von Schuldverhältnissen zu sein, verlangt auch die Regelung des § 15 UStG, wenn sie dem Unternehmer den Vorsteuerabzug für Lieferungen und sonstige Leistungen an „sein

4 *Sölch/Ringleb/List*, UStG, § 2 Rz. 8.

5 § 2 Abs. 1 Satz 3 UStG.

6 BFH v. 17. 7. 1980 V R 5/72 BStBl. 1980 II, 622; BFH v. 20. 1. 1988 X R 48/81 BStBl. 1988 II, 557; Abschn. 18 Abs. 3 UStR; *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, UStG, § 2 Abs. 1 u. 2 Rz. 91 ff., 258 ff.; *Hartmann/Metzenmacher*, UStG, § 2 Rz. 271 ff.

7 Grundlegend BFH v. 29. 11. 1955/4. 7. 1956 V 56/55 BStBl. 1956 III, 275; zuletzt FG München v. 29. 9. 1988 III (XIV) 103/84 U EFG 1989, 372; *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, UStG, § 2 Abs. 1 u. 2. Rz. 19 ff.

8 *Popitz/Kloß/Grabower*, UStG, 3. Aufl. 1928, § 1 S. 356; BT-Drucks. IV/1590 B zu § 1 UStG, S. 35.

9 *Hartmann/Metzenmacher*, UStG, § 1 Abs. 1 Nr. 1 Rz. 12; *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, UStG, § 1 Abs. 1 Nr. 1 Rz. 76; die dort genannten Ausnahmefälle vom Erfordernis eines zugrunde liegenden Schuldverhältnisses (Freiwilligkeit der Leistung; zivilrechtliche Unwirksamkeit des Verpflichtungsgeschäfts) spielen für die hier behandelte Frage keine Rolle; freiwillige Leistungen setzen ebenfalls eine kollektive Willensbildung und Leistungstätigkeit voraus.

Unternehmen“ gewährt. Hier tritt die Personenvereinigung als Empfänger der Leistung auf. Schließlich erfordert auch der im Zivilrechtsweg durchsetzbare Anspruch auf eine ordnungsgemäße Rechnung mit Vorsteuerausweis auf beiden Seiten des Leistungsverhältnisses eine zumindest relative zivilrechtliche Rechtsfähigkeit¹⁰.

Verfahrensrechtlich unterliegt der „Unternehmer“ öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen zur Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen und Umsatzsteuererklärungen, er muß tauglicher Empfänger von Bescheiden sein; zusammenfassend läßt sich diese Rechtsstellung auf die öffentlich-rechtliche „Beteiligtenfähigkeit“ reduzieren. Verlangt wird hierfür von der verwaltungsprozessualen Rechtsprechung und Lehre¹¹ ein Mindestmaß an körperschaftlicher Organisation.

Vor allem ist aber die vollstreckungsrechtliche Seite der Umsatzsteuerpflicht zu berücksichtigen. Wenn die Steuerforderung nicht im Wege der Zwangsvollstreckung durchgesetzt werden kann, wird die Umsatzsteuer zur freiwilligen Abgabe¹², ist sie keine Steuer mehr. Daher sind ein Sondervermögen der Personenvereinigung oder zumindest eine gesetzliche Haftungsordnung der Mitglieder, die den Vollstreckungszugriff institutionell ermöglichen, für die Unternehmerfähigkeit unverzichtbar.

b) Juristische Personen und Gesamthandsgemeinschaften

Welche Personenvereinigungen erfüllen nun die genannten Voraussetzungen? Zweifellos die juristischen Personen des Zivilrechts, die Vereine und Kapitalgesellschaften, Aktiengesellschaft, GmbH und Genossenschaft¹³. Weiterhin die Personengesellschaften des Handelsrechts, die OHG und die Kommanditgesellschaft¹⁴: OHG und KG können im eigenen Namen im Rechtsverkehr auftreten (§§ 124, 161 HGB). Schließlich auch die BGB-Gesellschaft in der Form der Gesamthandsgemeinschaft¹⁵. Sie kann als Außengesellschaft eigene Verpflichtungen eingehen, für die die Gesellschafter haften. Damit ist sie tauglicher „Leistender“ oder „Leistungsempfänger“ i. S. der Umsatzsteuerpflicht und des Vorsteuerabzugs. Weiterhin

¹⁰ *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, UStG, § 2 Abs. 1 u. 2 Rz. 19.

¹¹ *Redeker/v. Oertzen*, VwGO, 9. Aufl. 1988, § 61 Rz. 4; *Eyermann/Fröbler*, VwGO, 9. Aufl. 1988, § 61 Rz. 6.

¹² *Ruban*, in: Festschrift für Döllner, 1988, S. 518 f.; *Vogel*, Die Rechtswirkungen der Unternehmereinheit, 1966, S. 4 f.

¹³ *Hartmann/Metzenmacher*, UStG, § 2 Rz. 18 ff.

¹⁴ *Hartmann/Metzenmacher*, UStG, § 2 Rz. 28 ff.

¹⁵ RFH v. 8. 5. 1936 V A 192/35 RStBl. 1936, 598; *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, UStG, § 2 Abs. 1 u. 2 Rz. 19, 41.

verfügt die BGB-Gesellschaft in § 714 BGB über eine gesetzliche Vertretungsregelung, die ihre Teilnahme am Besteuerungsverfahren ermöglicht. Schließlich bilden Gesellschaftsvermögen und Gesellschafterhaftung¹⁶ nach § 736 ZPO eine Grundlage für den Vollstreckungszugriff der Steuerbehörden¹⁷.

c) Innengesellschaften

Die Innengesellschaften des bürgerlichen Rechts und des Handelsrechts, insbesondere die typische oder atypische stille Gesellschaft sind nach vorherrschender Auffassung¹⁸ nicht unternehmerfähig. Die stille Beteiligung am Unternehmen einer anderen Person ist gerade nicht auf eine Leistungstätigkeit¹⁹ oder einen Leistungsempfang²⁰ der Gesellschaft als solcher angelegt, bildet kein von dem Vermögen der Gesellschafter gesondertes Vermögen oder auch nur ein dem Zugriff Dritter offenstehendes Haftungssystem, ist schließlich verfahrensrechtlich nicht faßbar, da eine „Vertretung“ der stillen Gesellschaft nicht denkbar ist. Auf die Folgefrage, ob das Rechtsverhältnis zwischen Hauptbeteiligten und stillem Gesellschafter als umsatzsteuerpflichtiger „Leistungsaustausch“ zu qualifizieren ist²¹, insbesondere die Abgrenzung zwischen echtem und unechtem Gewinnpoolvertrag²² und welche Bedeutung der im Jahre 1987 in das Gesetz aufgenommenen Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 8 j UStG zukommt, kann hier nicht näher eingegangen werden.

d) Bruchteilsgemeinschaften

In Rechtsprechung, Finanzverwaltung und auch im Schrifttum steht neben der zweckgerichteten Gesamthandsgemeinschaft auch die schlichte Rechtsgemeinschaft der §§ 741 ff. BGB, vor allem die Grundstücksgemein-

16 Zur Haftung der BGB-Gesellschafter für Umsatzsteuerschulden vgl. BFH v. 23. 10. 1985 VII R 187/82 BStBl. 1986 II, 156 sowie zuletzt BFH v. 2. 8. 1988 VII B 111/87 UR 1989, 221; die Reichweite und Grundlage der Haftung ist im einzelnen außerordentlich umstritten.

17 Damit steht letztlich auch fest, daß der nichtrechtsfähige Verein des § 54 BGB, der seiner Struktur nach zwischen BGB-Gesellschaft und rechtsfähigem Verein angesiedelt ist, tauglicher Unternehmer i. S. von § 2 Abs. 1 UStG ist.

18 BFH v. 27. 5. 1982 V R 110/111/82 BStBl. 1982 II, 678; *Raw/Dürrwächter/Flick/Geist*, UStG, § 2 Abs. 1 u. 2 Rz. 23 mwN.

19 *Weiß*, UR 1981, 123; *Raw/Dürrwächter/Flick/Geist*, UStG, § 2 Abs. 1 u. 2. Rz. 54.

20 BFH v. 27. 5. 1982 (FN 18) unter Aufgabe von BFH v. 17. 8. 1972 V R 63/68 BStBl. 1972 II, 922.

21 Vgl. *Raw/Dürrwächter/Flick/Geist*, UStG, § 1 Rz. 234 ff.

22 Nds. FG v. 14. 2. 1985 V 81/82 EFG 1985, 466.

schaft, als Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuerrechts²³. Dies bedarf näherer Prüfung, ist es doch zivilrechtlich weitgehend unbestritten, daß eine Gemeinschaft nach Bruchteilen nicht zum Unternehmensträger taugt²⁴. Das Unternehmen definiert sich aus seinem Zweck, Einnahmen zu erzielen, aus der unternehmerischen Tätigkeit. Die schlichte Rechtsgemeinschaft ist aber nichts anderes als die zufällige Berechtigung mehrerer an einem gemeinsamen Gegenstand; es fehlt jeder Bezug zu einem Zweck²⁵, zu einer Tätigkeit²⁶. Es besteht daher Einigkeit, daß die schlichte Rechtsgemeinschaft nicht Partner von Schuldverhältnissen sein kann, nicht Leistungen erbringen oder empfangen und auch nicht Rechnungen ausstellen kann. Schließlich fehlt jede zivilrechtliche Haftungsordnung für die Mitglieder der Gemeinschaft. Kein Gemeinschaftler kann Verträge über Maßnahmen, die zur Erhaltung des gemeinschaftlichen Gegenstandes erforderlich sind, mit Wirkung für die anderen abschließen; er ist auf interne Ausgleichszahlungen angewiesen²⁷. Die Rechtsgemeinschaft ist nie handelndes Subjekt, sie ist immer nur Instrument der handelnden Gemeinschaftler, die in bezug auf ihre jeweiligen Miteigentumsanteile gemeinsame, aber auch durchaus unterschiedliche Zwecke verfolgen können.

Dies muß Folgen für die Umsatzbesteuerung haben. Die Gemeinschaft als solche kann auch für Zwecke des Umsatzsteuerrechts nie Unternehmer sein, denn das Umsatzsteuerrecht setzt die Leistungstätigkeit des Gebildes und damit die zivilrechtliche Fähigkeit, Partei von entgeltlichen Verträgen zu sein, voraus²⁸. Man halte dem nicht entgegen, daß das Umsatzsteuer-

23 BFH v. 24. 10. 1974 V R 29/74 BStBl. 1975 II, 396 ff.; BFH v. 26. 11. 1987 V R 85/83 BStBl. 1988 II, 158; *Hartmann/Metzenmacher*, UStG, § 2 Rz. 28; *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, UStG, § 2 Rz. 22, 38; *Plückebaum/Malitzky*, UStG, §§ 1–3 Rz. 8.

24 *Staudinger/Huber*, BGB, § 741 Rz. 89; *MünchKomm-Karsten Schmidt*, BGB, § 741 Rz. 23; unscharf *Soergel/Hadding*, BGB, § 741 Rz. 14; *Buchwald*, BB 1968, 1181; die scheinbar entgegenstehenden Entscheidungen des Reichsgerichts in Gruchot 53, 982 und Seufferts Archiv 59 Nr. 4 behandelten jeweils letztlich nicht die Gemeinschaft als Unternehmensträger, sondern die Qualität des Rechtsobjekts „Unternehmen“ im Rahmen eines Auseinandersetzungsstreits.

25 *MünchKomm-Karsten Schmidt*, BGB, § 741 Rz. 4.

26 *Staudinger/Huber*, (FN 24).

27 H. M. vgl. *Staudinger/Huber*, BGB, § 744 Rz. 31 ff.

28 Eine Ausnahme stellt die Gemeinschaft der Wohnungseigentümer nach dem WEG dar: diese Gemeinschaft ist organisatorisch verfaßt, handelt durch Verwalter, Beirat und Versammlung, verfügt schließlich über ein Sondervermögen in Form der Hausgeldkonten; vgl. auch § 4 Nr. 13 UStG zur Steuerfreiheit von Leistungen der Wohnungseigentümergeinschaft an ihre Mitglieder; sowie OFD Koblenz v. 15. 11. 1985, UR 1987, 53.

recht weitergehende Rechtsfähigkeit verleihen kann als das Bürgerliche Recht. Denn die Teilhabe an und die Erfüllung von zivilrechtlichen Schuldverhältnissen sind ja gerade Anforderungen, die das Umsatzsteuerrecht selbst an die Unternehmerfähigkeit stellt.

Unternehmer sind daher in der Regel die einzelnen Gemeinschaftler. Sind ein Architekt und ein Gastwirt je zur Hälfte Miteigentümer eines Hausgrundstücks und haben sie eine Gebrauchsregelung des Inhalts getroffen, daß der Gastwirt im Erdgeschoß seine Gaststätte betreibt und der Architekt im Obergeschoß sein Büro unterhält, so kann es keinem Zweifel unterliegen, daß jeder ein gesondertes Unternehmen betreibt, mit Hilfe des gemeinsamen Gegenstandes jeweils eigene Leistungen am Markt anbietet.

Komplizierter wird der zivilrechtliche Hintergrund, wenn einer der Teilhaber den gemeinschaftlichen Gegenstand für sein Unternehmen nutzt und dafür dem anderen Teilhaber einen Wertausgleich zahlt. Zivilrechtlich liegt hier eine einvernehmliche und entgeltliche Derogation des gemeinschaftlichen Gebrauchsrechts vor²⁹, eine Leistung des weichenden Teilhabers an den nutzenden Teilhaber, die sich zwanglos auch umsatzsteuerlich als steuerbarer Leistungsaustausch zwischen den Gemeinschaftlern als natürlichen Personen begreifen läßt³⁰. Der weichende Teilhaber erbringt eine – auf Option steuerbare – Gebrauchsüberlassung i. S. von § 4 Nr. 12 UStG.

Zivilrechtlich wird der entgeltliche Alleingebrauch eines Gemeinschaftlers häufig aber auch als Mietverhältnis begriffen³¹, als Mietverhältnis zwischen der jeweiligen Gemeinschaft als Vermieter und einem ihrer Teilhaber als Mieter. Man ist versucht, die Bruchteilsgemeinschaft als solche in diesen Fällen zum vermietenden Unternehmer zu erklären³². Dem steht jedoch entgegen, daß ein solcher Mietvertrag – so wörtlich der Bundesgerichtshof³³ – „aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht eine einstimmige Vereinbarung der Miteigentümer über die Benutzung des gemeinschaftlichen Gegenstandes“ ist. Bedenkt man, daß das Umsatzsteuerrecht nicht Schuldver-

29 MünchKomm-Karsten Schmidt, BGB, § 743 Rz. 15 mwN.

30 Vgl. aber den Sonderfall in Hess.FG v. 24. 5. 1984 VI 145/79 EFG 1985, 43 (unentgeltliche Übertragung von Miteigentum am Grundstück unter entgeltlichem Verzicht des Empfängers auf den Mitgebrauch kein Eigenverbrauch des bisherigen Eigentümers).

31 BGH v. 8. 1. 1969 VIII ZR 184/66 LM § 535 Nr. 42; *Staudinger/Huber*, BGB, § 743 Rz. 34.

32 So wohl BFH v. 26. 11. 1987 (FN 23), FG Rheinland-Pfalz v. 8. 8. 1984 6 K 117/82 EFG 1985, 202; *Schwarze*, JbFStR 1982/83, 197, 199.

33 BGH v. 17. 12. 1973 II ZR 59/72 NJW 1974, 364.

träge, sondern Erfüllungsleistungen besteuert³⁴, so kann das Mietverhältnis als bloße schuldrechtliche Überlagerung nichts daran ändern, daß die eigentliche wirtschaftliche Wertabgabe, die entgeltliche Leistung, im Innenverhältnis zwischen den Gemeinschaftlern vollzogen wird. Wiederum führt einer der Teilhaber eine Überlassungsleistung an den anderen aus, nicht aber die Bruchteilsgemeinschaft. Soweit einer der Teilhaber Aufwendungen auf den gemeinsamen Gegenstand tätigt, handelt er – unabhängig von der Eigentumslage³⁵ – im Rahmen seines Unternehmens und kann den jeweiligen Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen³⁶.

Die Gemeinschaftler können aber auch unter Einsatz des gemeinschaftlichen Gegenstandes gleichgerichtete Zwecke verfolgen, die über das bloße Halten und Verwalten des Gegenstandes hinausgehen, etwa einen Gewerbebetrieb unterhalten. Ihr Zusammenschluß muß dann als Gesellschaft bürgerlichen Rechts begriffen werden, die nach außen unternehmerisch tätig ist und der die Gemeinschaftler ihr Bruchteils Eigentum als gesellschaftsrechtlichen Beitrag zur Verfügung stellen.

Das ist unumstritten. Zweifelhaft zeigt sich die zivilistische Rechtslage aber, wenn die Bruchteilsberechtigten ihr Objekt einem Dritten entgeltlich zur Verfügung stellen. Einigkeit besteht auch hier nur insoweit, als jedenfalls nicht die Bruchteilsgemeinschaft als solche die Vermietungsleistungen erbringt. Wie gestalten sich aber nach Zivilrecht die Leistungsverhältnisse bei Vermietung eines Hausgrundstücks durch die Miteigentümer im Rahmen eines einheitlichen Vertragsverhältnisses? *Flume*³⁷ vertritt hierzu die Auffassung, daß neben die gegenstandsbezogene Rechtsgemeinschaft eine zweckgerichtete Gesellschaft bürgerlichen Rechts tritt, die nach außen als Vermieterin auftritt, und der die Gemeinschaftler ihr jeweiliges Bruchteils Eigentum zur Verfügung stellen, um dem Mieter den Gebrauch gewähren

34 *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, UStG, § 1 Rz. 76; *Sölch/Ringleb/List*, UStG, § 1 Rz. 5.

35 BFH v. 26. 2. 1976 V R 132/73 BStBl. 1976 II, 309 ff. in Abweichung von BFH v. 24. 10. 1974 V R 29/74 BStBl. 1975 II, 396 ff.; BFH v. 11. 12. 1986 V R 57/76 UR 1987, 72; BdF v. 23. 7. 1986 BStBl. 1986 I, 432; *Sölch/Ringleb/List*, UStG, § 15 Rz. 38 „Ehegattengemeinschaft“.

36 FG München v. 11. 12. 1986 III 159/79 U EFG 1987, 430; zur Frage der „Weiterlieferung“ der von einem Gemeinschaftler in Anspruch genommenen Bauleistung an den anderen Gemeinschaftler vgl. FG Münster v. 22. 5. 1985 V 7345/84 UR 1987, 82 (Teileigentum); BdF (FN 35) und kritisch dazu *Sölch/Ringleb/List*, UStG, § 15 Rz. 38 „Gebäude auf fremdem Grundstück“.

37 *Flume*, Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts, Teil I/1, Die Personengesellschaft, 1977, S. 114 ff.

zu können³⁸. Demgegenüber steht die herrschende zivilrechtliche Lehre, wie sie insbesondere vom Bundesgerichtshof³⁹ sowie von *Ulrich Huber*⁴⁰ und *Karsten Schmidt*⁴¹ vertreten wird, auf dem Standpunkt, daß die am jeweiligen Schuldverhältnis beteiligten Gemeinschaftler schlicht als verbundene Einzelpersonen die Vermietungsleistung erbringen, ohne daß eine vermögenslose BGB-Gesellschaft oder die Bruchteilsgemeinschaft zum Leistenden erhoben werden müßte. Umsatzsteuerlich müßte dann jeder Bruchteilseigentümer zum gesonderten Unternehmer mit eigenen Anmelde- und Erklärungspflichten, aber auch mit eigenen Freibeträgen, erhoben werden – eine letztlich undenkbare Lösung. Begreift man aber, daß der umsatzsteuerliche Unternehmensbegriff zweckbezogen, nämlich auf die einnahmeerzielende Tätigkeit bezogen ist, und akzeptiert man des weiteren, daß jede gemeinsame Zweckverfolgung die Beteiligten zur Personengesellschaft verbindet, so hindert nichts, mit *Flume* anzunehmen, daß die gemeinsame Begründung und Erfüllung eines Mietverhältnisses notwendig eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts konstituiert. Entscheidend ist, daß letztlich nicht das gemeinsame Eigentum an der Mietsache, sondern die gemeinsame Beteiligung am Schuldverhältnis „Mietvertrag“ die Gemeinschaftler zur Unternehmer-Gruppe zusammenschließt. Wenn die Erfüllung dieses Schuldverhältnisses sich als unternehmerische Tätigkeit darstellt, ist die handelnde Gruppe auch Unternehmer. Daher kann auch nur eine einheitliche unternehmerische GbR vorliegen und nicht eine Anzahl unternehmerischer Bruchteilsgemeinschaften, wenn dieselben Personen mehrere in jeweiligem Miteigentum stehende Grundstücke gemeinsam verwalten und vermieten⁴².

Besondere Schwierigkeiten bereitet für die Bruchteilsgemeinschaft der Vorsteuerabzug, wenn die Gemeinschaftler entweder getrennte unternehmerische Zwecke verfolgen und dafür gemeinsame Vorleistungen – als Ehegatten- oder Bauherrngemeinschaft – in Anspruch nehmen, oder aber umgekehrt als Gruppe nach außen einheitliche entgeltliche Leistungen ausführen und dafür je eigene Vorumsätze einbringen. Rechtspraxis und Schrifttum versagen hier – unter Berufung auf „eine gewisse Formstrenge“⁴³ – regelmäßig den Vorsteuerabzug, weil der Empfänger der Vor-

38 Zustimmend *MünchKomm-Karsten Schmidt*, BGB, § 741 Rz. 18; einschränkend *ders.*, aaO § 741 Rz. 20.

39 BGH v. 11. 7. 1958 VIII ZR 108/57 NJW 1958, 1723; BGH v. 14. 3. 1983 II ZR 102/82 WM 1983, 604.

40 *Standinger/Huber*, BGB, § 741 Rz. 65.

41 *MünchKomm-Karsten Schmidt*, BGB, § 741 Rz. 20.

42 Vgl. auch FG München v. 29. 9. 1988 III (XIV) 103/84 EFG 1989, 372.

43 BFH v. 26. 11. 1987 (FN 23).

leistungen und der leistende Unternehmer – die Gruppe und der Gemeinschaftler – nicht identisch sind⁴⁴. Das überzeugt nicht. Nehmen die Gemeinschaftler, die getrennte Zwecke verfolgen, zur Errichtung des gemeinschaftlichen Gebäudes einheitliche Werkleistungen in Anspruch, so sind sie nur hinsichtlich des Schuldverhältnisses Bauvertrag Gesamthänder, die Erfüllung dieses Schuldverhältnisses, die Werkleistung, fließt jedoch nicht in dieses Gesamthandsvermögen, sondern kommt unmittelbar den jeweiligen Einzelunternehmen zugute⁴⁵. Beide Gemeinschaftler können daher anteilig Vorsteuer in Ansatz bringen. Umgekehrt muß der Vorsteuerabzug gewährt werden, wenn ein Teilhaber – etwa im Rahmen seines Notgeschäftsführungsrechts – selbständig Leistungen für den gemeinschaftlichen Gegenstand in Auftrag gibt, die der gemeinsamen Vermietungstätigkeit gewidmet sind. Da das Grundstück als solches nicht Eigentum der vermietenden Gesamthand ist, sondern sich diese Gruppe im Abschluß des Schuldvertrags mit dem Dritten erschöpft und das Leistungssubstrat ohnehin im schlichten Miteigentum der Mitglieder steht, muß es für den Vorsteuerabzug reichen, wenn die Vorleistung an einen aus dieser Gruppe erbracht wird⁴⁶.

Es kann festgehalten werden, daß im Grundsatz nur die juristischen Personen und die Gesamthandsgemeinschaften unternehmerfähig sind. Im Falle der schlichten Rechtsgemeinschaft ist nicht diese, sondern sind entweder die Gemeinschaftler Unternehmer, soweit sie jeweils eigene Zwecke verfolgen oder – bei gemeinsamer Zweckverfolgung – die Gruppe der Gemeinschaftler in gesellschaftsrechtlicher Verbundenheit. Alle weiteren mehr oder weniger allgemein gehaltenen Bezugnahmen auf „Personenvereinigungen“, „Gebilde“ oder „Personengruppen“ sind gegenstandslos, allerdings in der Regel unter die vorgenannten Rechtsformen zu fassen. Erkennt man, daß der Anwendungsbereich der Gesellschaft bürgerlichen Rechts letztlich jedes zweckgerichtete gemeinsame Handeln einschließt, so

44 BFH v. 26. 11. 1987 (FN 23), OFD Koblenz v. 30. 8. 1974 StEK UStG § 15 Nr. 245; *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, UStG, § 2 Abs. 1 u. 2 Rz. 203 „Grundstücksgemeinschaft“; *Sölch/Ringleb/List*, UStG, § 15 Rz. 38 „Ehegattengemeinschaft“.

45 Im Ergebnis ebenso *Reiß*, BB 1987, 448 ff.; *Friedl*, UR 1989, 144; *Stadie*, Das Recht des Vorsteuerabzugs, 1989, 3.1.3, S. 70 f., die jedoch den Vorsteuerabzug mit der Begründung gewähren wollen, die empfangende Gesamthand sei nicht unternehmerisch tätig. Das reicht jedoch m. E. gerade nicht aus, denn nicht jeder Leistungsempfang durch einen Nichtunternehmer führt zum Vorsteuerabzug bei dem dahinterstehenden Unternehmer.

46 Vgl. auch *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, UStG, § 15 Rz. 95 zur umgekehrten Konstellation unternehmerisch gebundenen Gesamthandsvermögens.

kann der weit überwiegende Teil der in der Rechtsprechung, Verwaltungspraxis und Kommentarliteratur diskutierten Personenzusammenschlüsse erfaßt werden: Streichquartette, Tanzorchester, Arbeitsgemeinschaften im Baugewerbe, Kameradschaftsheime und Küchengemeinschaften. Auch betriebsinterne Rechtsgebilde wie etwa der Betriebsrat, der eine Kantine führt, lassen sich entweder als unselbständige Einrichtungen des Betriebsinhabers oder als nichtrechtsfähiger Verein verstehen. Nicht eingeschlossen sind demgegenüber etwa Konzerne außerhalb des Anwendungsberichts der Organshaft, Ehegatten ohne weitergehende gesellschaftsrechtliche Verbundenheit, bloße Laden- oder Bürogemeinschaften.

2. Unternehmereinheit und organschaftsähnliches Verhältnis

Das Verhältnis der Personengesellschaft zu ihrem „Unternehmen“ als Bereich ihrer Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen bedarf in doppelter Hinsicht einer Präzisierung. Es ist zu fragen, ob das Unternehmen die Grenzen der einzelnen Personengesellschaft überschreiten, mehrere nebengeordnete oder nachgeordnete Gesellschaften erfassen kann; und es ist – gewissermaßen spiegelbildlich dazu – zu fragen, ob die Tätigkeit einer gewerblich oder beruflich aktiven Gesellschaft zwingend in ihrer Gesamtheit unternehmerisch ist oder ob eine Gesellschaft auch einen nichtunternehmerischen Bereich haben kann. Anders formuliert: kann das Unternehmen größer oder kleiner sein als die Gesellschaft selbst? Die erste Frage wird unter den Stichworten „Unternehmereinheit“ und „organschaftsähnliches Verhältnis“ diskutiert, die zweite Fragestellung als Problem der sog. „Teilunternehmerschaft“.

„Unternehmereinheit“ wird die Beteiligung einer Gesellschaftergruppe an mehreren nebengeordneten Gesellschaften in demselben Verhältnis bei einheitlicher Willensbildung genannt. Paradigma ist die Beherrschung mehrerer gesellschafteridentischer OHG, die in derselben Branche tätig sind. Der Reichsfinanzhof hatte 1927⁴⁷ die Ansicht entwickelt, nicht die einzelnen Gesellschaften seien die umsatzsteuerlichen Rechtssubjekte, sondern „Unternehmer“ sei die hinter den Gesellschaften stehende Gesellschaftergruppe. Diese Konstruktion hatte vielfach vorteilhafte Konsequenzen für die Beteiligten, es entfiel vor allem die Besteuerung der Innenumsätze zwischen den beherrschten Gesellschaften; Nachteile stellten sich ein, wenn Umsatzgrenzen, an die steuerliche Vergünstigungen für kleinere Unternehmen geknüpft wurden, von der Unternehmereinheit überschrit-

47 RFH v. 26. 9. 1927 V A 417/27 RFHE 22, 69; vgl. im übrigen die Nachweise bei *Sölch/Ringleb/List*, UStG, § 2 Rz. 67; *Weiß*, UR 1979, 97.

ten wurden. Die Unternehmereinheit ist jedoch heute Rechtsgeschichte. Unter dem Eindruck der eindringlichen Kritik im Schrifttum, die insbesondere von *Klaus Vogel* in seiner Schrift zu den „Rechtswirkungen der Unternehmereinheit“⁴⁸ geäußert wurde, gab der Bundesfinanzhof dieses Vermächtnis des Reichsfinanzhofs im Jahre 1979 auf⁴⁹.

Ausschlaggebend war die von *Vogel* entfaltete Überlegung, daß die „Unternehmereinheit“ im verfahrens- und insbesondere im vollstreckungsrechtlichen Sinne nicht faßbar sei. Die zu Anfang geschilderten zivilrechtlichen Ordnungsstrukturen, die für die „Unternehmerfähigkeit“ unverzichtbar sind, weist die imaginäre Gesellschaftergruppe der „Unternehmereinheit“ eben nicht auf, der Zugriff auf die Sondervermögen der einzelnen Gesellschaften für die Umsatzsteuerschulden des Gesamtgebildes entbehrt jeder Rechtfertigung. Mit der Einführung des Mehrwertsteuersystems mit Vorsteuerabzug ist schließlich auch das rechtspolitische Interesse an dem Rechtsinstitut „Unternehmereinheit“ weitgehend entfallen⁵⁰. Zuletzt hat *Brezing*⁵¹ die Frage aufgeworfen, ob die „Unternehmereinheit“ nicht zumindest für die Berechnung der Umsatzgrenzen bei Kleinunternehmern aufrechterhalten werden müßte. Die Aufhebung der Kleinunternehmervergünstigung in § 19 UStG durch das Steuerreformgesetz 1990 macht es mir leicht, diese zweifelhafte Frage offenzulassen.

Eng verbunden mit der Rechtsfigur der „Unternehmereinheit“ ist die Rechtsprechung zum sogenannten „organschaftsähnlichen Verhältnis“. Betrifft die Unternehmereinheit im wesentlichen nebengeordnete Gesellschaften, so stellt sich die Frage der Zusammenfassung mehrerer Gesellschaften auch im Über-/Unterordnungsverhältnis. Für die Kapitalgesellschaften ist in § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG die Organschaft geregelt: der nachgeordneten Körperschaft wird die Selbständigkeit als Unternehmer ab-erkannt, wenn sie wirtschaftlich, finanziell und organisatorisch in das Unternehmen der Obergesellschaft eingegliedert ist. Eine entsprechende Regelung für nichtrechtsfähige Personenvereinigungen fehlt. Sie wird aber auch nicht vermißt, da spätestens seit der Umstellung der Umsatzsteuer auf das Mehrwertsteuersystem mit Vorsteuerabzug die Organschaft selbst

48 *Vogel*, Die Rechtswirkungen der Unternehmereinheit, 1966; vgl. auch *Reiß*, StuW 1978, 216.

49 BFH v. 16. 11. 1978 V R 22/73 BStBl. 1979 II, 347; BFH v. 23. 11. 1978 V R 36/78 BStBl. 1979 II, 350; BFH v. 30. 11. 1978 V R 29/73 BStBl. 1979 II, 352; vgl. auch die Nachweise bei *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, UStG, § 2 Abs. 1 u. 2 Rz. 543.

50 *Reiß*, StuW 1978, 126.

51 *Brezing*, Umsatzsteuerkongreß-Bericht 1982/83, 25 ff. (37 f.).

rechtspolitisch verjährt ist⁵². Der BFH hat dementsprechend seine jahrzehntelang gepflegte⁵³ Auffassung aufgegeben, daß die Vorschrift des § 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG – nach dieser Vorschrift wird natürlichen Personen und deren Zusammenschlüssen die Selbständigkeit aberkannt, wenn sie den Weisungen eines Unternehmers zu folgen verpflichtet sind – für nachgeordnete Personengesellschaften greifen soll⁵⁴. Hier geht es – wie auch in Art. 4 Abs. 4 Satz 1 der 6. EG-Richtlinie deutlich wird – um Arbeitnehmerzusammenschlüsse; die wichtigsten Fälle der abhängigen Personengesellschaft, die GmbH & Co. KG und der Zusammenschluß abhängiger GmbH's, lassen sich ohnehin nicht als Zusammenschluß „natürlicher Personen“ unter § 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG subsumieren.

3. Teilunternehmerschaft

Damit steht fest, daß das Unternehmen der Personengesellschaft nicht die Grenzen der eigenen Tätigkeit überschreiten kann. Fraglich ist aber, ob notwendig die gesamte Tätigkeit einer unternehmerisch tätigen Personenvereinigung zum Unternehmen gehört, oder ob es auch nichtunternehmerische Teilbereiche gibt. Dieses Problem ist unter dem Stichwort „Teilunternehmerschaft“ geläufig und wird für alle Personenvereinigungen, d. h. Kapitalgesellschaften, Personengesellschaften sowie rechtsfähige und nichtrechtsfähige Vereine diskutiert.

Was spricht nun für die Möglichkeit einer Teilunternehmerschaft, was dagegen? Sicherlich nicht einschlägig sind die Überlegungen, die im Ertragsteuerrecht dazu führen, die gesamte auf Einkunftszielung gerichtete Tätigkeit einer gewerblichen Gesellschaft in den gewerblichen Bereich hinzuzuziehen. Eine dem § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG entsprechende Vorschrift gibt es nicht. Es kann sie auch nicht geben, denn diese Norm soll die Differenzierung der Einkunftsarten für die gewerblichen Gesellschaften aufheben – eine Differenzierung, die das Umsatzsteuerrecht nicht kennt. Auch das bilanzrechtliche Argument, das gesamte Vermögen der Handelsgesellschaften sei im handelsrechtlichen Sinne Betriebsvermögen⁵⁵, unabhängig von der konkreten Verwendung, greift bei der Umsatzsteuer man-

52 Weiß, UR 1979, 97, 101; Tipke/Lang, Steuerrecht, 12. Aufl. 1989, S. 542 f.; Rau/Dürnwächter/Flick/Geist, UStG, § 2 Abs. 1 u. 2 Rz. 423; vgl. aber auch Eckhardt/Weiß, UStG, § 2 Abs. 2 Rz. 10.

53 RFH v. 13. 12. 1940 V 25/39 RStBl. 1941, 320; BFH v. 19. 11. 1964 V 245/61 BStBl. 1965 III, 182; BFH v. 18. 11. 1971 V R 26/68 BStBl. 1972 II, 235.

54 BFH v. 7. 12. 1978 V R 22/74 BStBl. 1979 II, 356; kritisch Plückerbaum/Malitzky, UStG, §§ 1–3 Rz. 107/6–13.

55 Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 7. Aufl. 1989, S. 327.

gels Maßgeblichkeitsprinzip nicht. Eher bildhafte Argumente, die Gesellschaft habe kein „Eigenleben“⁵⁶, keinen „Privatbereich“, sind ebenfalls wenig tragfähig, geht es doch einzig und allein um die Frage, ob die Gesellschaft immer und notwendig eine Tätigkeit ausübt, die auf die Erzielung von Einnahmen gerichtet ist. Die Frage ist zu bejahen. Auch wenn eine Personenvereinigung regelmäßig auf einen Hauptzweck ausgerichtet ist, kann sie doch Nebenzwecke verfolgen, kann z. T. entgeltlich, z. T. unentgeltlich tätig werden, kann auch faktisch zweckwidrig unentgeltlich tätig werden.

Dieser Linie folgt in einigen grundsätzlichen Urteilen aus den 80er Jahren nun auch der Bundesfinanzhof. Er hat die Teilunternehmerschaft bei Vereinen anerkannt⁵⁷. Er hat ebenso für die Personengesellschaft die Trennung des unternehmerischen vom nichtunternehmerischen Bereich am Beispiel einer Jagdgesellschaft exemplifiziert, die einerseits einfache Wildgehege und andererseits entgeltlichen Wildverkauf betrieb⁵⁸. Er hat den Eigenverbrauch bei Personengesellschaften anerkannt⁵⁹ und damit nichtunternehmerisch motivierte Wertabgaben einer grundsätzlich unternehmerischen Gesellschaft für möglich gehalten. Damit hat er – und das ist entscheidend – einen bedeutsamen Schritt hin zur Gleichbehandlung aller umsatzsteuerlichen Steuersubjekte getan. So wie beim Einzelunternehmer die Trennung der unternehmerischen Sphäre von der nichtunternehmerischen Tätigkeit selbstverständlich ist, so muß – um dem zentralen Anliegen der Wettbewerbsgleichheit im Umsatzsteuerrecht zu genügen – dies bei Gesellschaften und Vereinen ebenfalls der Fall sein.

Diese Notwendigkeit, für alle Umsatzsteuersubjekte einheitlich die Möglichkeit unternehmerischer und nichtunternehmerischer Betätigung einzuräumen, ist denn auch letztlich unbestritten. In Wahrheit wird unter dem allgemeinen Schlagwort „Teilunternehmerschaft“ nur noch diskutiert, wann in concreto Teilunternehmerschaft anzunehmen ist: ob etwa die Tätigkeit eines Vereins, die z. T. über Mitgliedsbeiträge und z. T. über Sonderentgelte finanziert wird, in eine unternehmerische und eine nichtunternehmerische Sphäre aufzuspalten ist⁶⁰; oder um die Frage, ob Forschungs-

56 Vgl. etwa RFH v. 7. 5. 1926 V A 230/26 RFHE 19, 93; RFH v. 2. 12. 1938 V 297/39 RStBl. 1939, 468.

57 BFH v. 20. 12. 1984 V R 25/76 BStBl. 1985 II, 176.

58 BFH v. 21. 5. 1987 V R 109/77 BStBl. 1987 II, 735; vgl. auch BFH v. 20. 1. 1988 X R 48/81 UR 1988, 309 zum Nebeneinander von Verkaufstätigkeit und bloßer Beteiligungsverwaltung.

59 BFH v. 3. 11. 1983 V R 4,5/73 BStBl. 1984 II, 169.

60 *Georgi*, UR 1968, 269; *Kühn*, UR 1971, 182; *Söhn*, StuW 1975, 164 ff.; BFH v. 20. 12. 1984 (FN 57).

einrichtungen, die z. T. durch öffentliche Zuschüsse und z. T. durch Gutachtenentgelte finanziert werden, teilunternehmerischen Charakter haben⁶¹; schließlich geht es um die Rechtslage von Gesellschaften, die z. T. unmittelbar am Markt und z. T. in der Beteiligungsverwaltung engagiert sind⁶².

III. Der Gesellschafter als Unternehmer

1. Das Halten und Verwalten des Gesellschaftsanteils

Neben der Gesellschaft ist auch der einzelne Gesellschafter ein selbständiges Steuersubjekt. Aber ist er auch Unternehmer im umsatzsteuerlichen Sinne? Sicherlich können ihm nicht die Umsätze, die die Personenvereinigung gegenüber Dritten erbringt, ganz oder anteilig als „seine“ Umsätze zugerechnet werden, kann ihm deren Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen zugeordnet werden⁶³. Umgekehrt ist selbstverständlich, daß der Gesellschafter insoweit in bezug auf seinen Gesellschaftsanteil unternehmerisch tätig ist, als er den Gesellschaftsanteil in ein selbständiges Eigenunternehmen überführt, etwa eine Beteiligung an einem Konkurrenz- oder Vertriebsunternehmen erwirbt⁶⁴. Das bloße Halten und Verwalten des Anteils als solches kann jedoch weder bei Kapital- noch bei Personengesellschaften als unternehmerische Tätigkeit begriffen werden⁶⁵. „Unternehmerisch“ tätig ist derjenige, der eine auf Erzielung von Einnahmen gerichtete Tätigkeit erbringt, d. h. der nachhaltige Leistungen gegen Entgelt ausführt. Das bloße Innehaben eines Gesellschaftsanteils kann indessen weder als Tun noch als Unterlassen, also auch nicht als Leistung begriffen werden; wie der Inhaber eines Sparkassenbuchs „sammelt“ der einfache Ge-

61 Abschn. 22 UStR 1988; *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, UStG, § 2 Abs. 1 u. 2 Rz. 320; zur Entgeltqualität der Zuschüsse vgl. die divergierenden Entscheidungen in BFH v. 23. 2. 1989 V R 141/84 BStBl. 1989 II, 638 und BFH v. 9. 12. 1987 X R 39/81 BStBl. 1988 II, 471.

62 BFH v. 20. 1. 1988 (FN 57).

63 RFH v. 13. 2. 1931 VA 1133/30 RStBl. 1931, 470; *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, UStG, § 2 Abs. 1 u. 2 Rz. 29.

64 BFH v. 20. 1. 1988 X R 48/81 BStBl. 1988 II, 557; *Hartmann/Metzenmacher*, UStG, § 1 Abs. 1 S. 1.

65 H. M., vgl. BFH v. 28. 9. 1988 X R 6/82 BStBl. 1989 II, 129; v. 20. 1. 1988 X R 48/81 BStBl. 1988 II, 557; v. 15. 1. 1987 V R 3/77 BStBl. 1987 II, 512; FG München v. 28. 2. 1986 III 268/85 AufU UR 1986, 239; zustimmend *Probst*, UR 1986, 225 ff.; *Reiß*, UR 1988, 298 ff., 303; kritisch *Rau*, UR 1987, 121 ff., 124.

sellschafter lediglich „die Nutzungen ein“⁶⁶. Ob sich an dieser Beurteilung etwas ändert, ob also der Gesellschafter zum Unternehmer wird, wenn und soweit er über das bloße Halten der Beteiligung hinaus Beiträge zur Förderung des Gesellschaftszwecks erbringt, hängt davon ab, ob diese Gesellschafterbeiträge Leistungen gegen Entgelt sind. Dazu später.

2. Umsätze i. S. von § 4 Nr. 8 f UStG

Es sei nur kurz darauf hingewiesen, daß die Veräußerung von Gesellschaftsanteilen sich nicht als Lieferung i. S. von § 3 Abs. 1 UStG darstellt, sondern als sonstige Leistung i. S. von § 3 Abs. 9 UStG. Diese Umsätze und ihre Vermittlung sind gemäß § 4 Nr. 8 f UStG steuerbefreit, auf die Steuerbefreiung kann gemäß § 9 Abs. 1 UStG verzichtet werden, soweit die Anteilsveräußerung an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen erfolgt.

Nach herrschender, nicht näher begründeter Meinung⁶⁷ fallen unter § 4 Nr. 8 f UStG auch Umsätze von Beteiligungen an Bruchteilsgemeinschaften oder – einfach gesagt – die Übertragung von Miteigentum an Sachen. Dies hat die absurde Konsequenz, daß die Vollübergang einer Sache zweifellos steuerpflichtig ist, die Teilübergang aber steuerfrei. Die h. M. ist unrichtig. § 4 Nr. 8 f UStG geht auf die Befreiung des § 2 Ziff. 2 UStG zurück, der den Handel mit Gesellschaftsanteilen als typisches Bankgeschäft ohne unmittelbaren Ertrag von der Umsatzsteuer freistellen sollte⁶⁸. Darunter ist der Handel mit Bruchteilseigentum allerdings nicht zu fassen. Auch unter dem Gesichtspunkt, den Kapitalmarkt von Unternehmen umsatzsteuerlich zu entlasten, ist eine Freistellung der Veräußerung von Bruchteilseigentum nicht erforderlich⁶⁹.

3. Die Veräußerung aller Gesellschaftsanteile

Bis vor kurzem gehörte es zu den umstrittensten Fragen des Umsatzsteuerrechts, ob die gleichzeitige Veräußerung aller Anteile an einer unternehmerisch tätigen Personengesellschaft als Geschäftsveräußerung dieser Gesellschaft im ganzen zu gelten habe und daher steuerpflichtig sei. Die

66 BFH v. 15. 1. 1987 (FN 65), BFH v. 9. 8. 1973 V R 13/73 BStBl. 1973 II, 833; vgl. auch *Probst*, UR 1986, 225 ff.

67 *Plückebaum/Malitzky*, UStG, § 4 Nr. 8 Rz. 55; *Hartmann/Metzenmacher*, UStG, § 4 Nr. 8 Rz. 84.

68 Zum wirtschaftlichen Hintergrund der Vorschrift vgl. *Popitz/Kloß/Grabower*, UStG, § 2 C II, S. 519.

69 Ebenso *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, UStG, § 4 Nr. 8 Rz. 196.

UStDB 1951 sahen dies in Abschn. 85 vor, dies entsprach auch der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs⁷⁰. Auf der steuerlichen Grundlage, daß Gesellschafter und Gesellschaft unterschiedliche Steuersubjekte sind und mit der zivilrechtlichen Erkenntnis, daß der gleichzeitige Wechsel aller Gesellschafter einer Personengesellschaft ebenso wie bei der Kapitalgesellschaft die Identität der Gesellschaft als solcher nicht berührt⁷¹, war diese Auffassung nicht zu halten. Hinzu traten praktische Abgrenzungsprobleme, etwa bei der Übertragung sämtlicher Kommanditanteile einer GmbH & Co. KG, wenn die Komplementär-GmbH als einziger Gesellschafter verbleibt⁷². Schließlich entfiel mit der Einführung des Vorsteuerabzugs weitgehend das fiskalische Interesse an einer Besteuerung des Gesellschafteraustauschs⁷³. Bundesfinanzhof⁷⁴ und Finanzverwaltung⁷⁵ sehen nunmehr auch in einem umfassenden Gesellschafterwechsel lediglich mehrere Anteilsveräußerungen i. S. von § 4 Nr. 8 f UStG.

IV. Rechtsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter

Der weitaus bedeutsamste Problembereich des Umsatzsteuerrechts der Personengesellschaften, aber letztlich auch der Kapitalgesellschaften und Vereine betrifft die Rechtsbeziehungen der Gesellschaft zum Gesellschafter. Es geht um zwei Fragen:

1. Wann stellt sich das Tätigwerden des Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft und umgekehrt als umsatzsteuerpflichtige Leistung dar?
2. Wann sind die Gesellschafter oder die Gesellschaft berechtigt, die Vorsteuer für Leistungen geltend zu machen, die sie ihrerseits an die Gesellschaft bzw. den Gesellschafter weitergegeben haben?

70 BFH v. 21. 3. 1968 V 81/65 BStBl. 1968 II, 507; BFH v. 21. 3. 1968 V 80/64 BStBl. 1968 II, 595; BFH v. 25. 7. 1968 V 192/65 BStBl. 1968 II, 760; BFH v. 5. 3. 1970 V R 33/69 BStBl. 1970 II, 535; *Plückebaum/Malitzky*, UStG, §§ 1–3 Rz. 728/10.

71 *Knobbe-Keuk*, DSz 1975, 367; *Eckhardt/Weiß*, UStG, § 4 Nr. 8 Rz. 75; *Hofmann*, UR 1977, 173; *Padberg*, UR 1976, 193 ff.; *Hartmann/Metzenmacher*, UStG, § 1 Abs. 1 S. 1 Rz. 117.

72 *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, UStG, § 1 Rz. 160; § 4 Nr. 8 Rz. 204; *Renz*, BB 1977, 683.

73 BFH v. 29. 10. 1987 X R 33–34/81 BStBl. 1988 II, 92.

74 BFH v. 29. 10. 1987 (FN 73); zweifelnd bereits BFH v. 13. 1. 1977 V R 94/75 BStBl. 1977 II, 654; zur Begründung des BFH kritisch *Sölch/Ringleb/List*, UStG, § 1 Rz. 144.

75 BdF v. 8. 7. 1988, BStBl. 1988 I, 195 in Abweichung von Abschn. 6 Abs. 5 Satz 4 UStR 1988.

Zunächst zu den Leistungen des Gesellschafters:

1. Leistungen des Gesellschafters

a) *Der Stand in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis*⁷⁶

Die Tätigkeit des Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft läßt sich im Hinblick auf ihren Gegenstand, auf den Rechtsgrund der Tätigkeit und schließlich auf die Art und Weise der Gegenleistung – oder vorsichtiger – der Verrechnung differenzieren. Es geht um Vollrechtsübertragungen bis hin zur Einbringung ganzer Gewerbebetriebe, Nutzungsüberlassungen und Dienstleistungen, vor allem die Übernahme geschäftsführender Funktionen. Die jeweilige Leistung kann auf dem Gesellschaftsvertrag beruhen, auf gesonderten Schuldverträgen oder ohne rechtliche Bindung – etwa als Gefälligkeit – erfolgen. Schließlich können dem Gesellschafter über seine gesellschaftsvertragliche Beteiligung am laufenden Gewinn und Auseinandersetzungsguthaben hinaus fixe Summen oder zusätzliche Gewinnanteile eingeräumt werden.

Die umsatzsteuerliche Behandlung dieser Leistungen durch Rechtsprechung und Verwaltungspraxis bietet ein unausgeglichenes Bild:

aa) Vollrechtsübertragung

Für die Vollrechtsübertragung besteht weitgehend Einigkeit, daß der Transfer aufgrund gesonderten Schuldvertrags sich als umsatzsteuerpflichtige Leistung darstellt⁷⁷. Gesellschaft und Gesellschafter sind für Zwecke des Umsatzsteuerrechts gesonderte Steuersubjekte, so daß Steuerbarkeit eintritt, wenn der Gesellschafter bei der Übereignung an die Gesellschaft aus einem eigenen Unternehmen heraus tätig wird.

Geht das Eigentum in Vollzug einer gesellschaftsrechtlichen Sacheinlagepflicht über, so besteht auch noch Einigkeit, daß der Vorgang eine Leistung des Gesellschafters an die Gesellschaft und nicht etwa nur ein umsatzsteuerliches In-Sich-Geschäft bildet⁷⁸. Das Entgelt soll nach der in den dreißiger Jahren vom Reichsfinanzhof begründeten Rechtsprechung in

76 Vgl. auch den Überblick bei *Küffner*, Umsatzsteuerkongreß-Bericht 1982/83, 95 ff.

77 *Hartmann/Metzenmacher*, UStG, § 1 Abs. 1 S. 1 Rz. 89; *Plückebaum/Malitzky*, UStG, §§ 1–3 Rz. 743; Abschn. 6 Satz 2 UStR 1988.

78 *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, UStG, § 1 Rz. 153.

dem Erwerb der Mitgliedschaft als solcher⁷⁹ bestehen. Für die Umsatzsteuerpflicht und insbesondere für den Vorsteuerabzug des Gesellschafters ist dann nur noch entscheidend, ob der Gesellschafter insoweit als Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens handelt. Weil der Gesellschafter nicht schon kraft seiner Beteiligung am Gesellschaftsunternehmen selber Unternehmer ist, bejaht der Bundesfinanzhof dies nur dann, wenn der Gesellschafter ein bisheriges Eigenunternehmen⁸⁰ oder Teile daraus einlegt⁸¹, er verneint es bei Sacheinlagen dann, wenn der Gesellschafter ohne früheres unternehmerisches Engagement einen Gegenstand erwirbt, um ihn anschließend einzulegen⁸², und zwar selbst dann, wenn der Gesellschafter ein ganzes Unternehmen erwirbt, um es einzulegen⁸³. Es fehle insoweit an der „Nachhaltigkeit“ gewerblichen oder beruflichen Handelns i. S. von § 2 Abs. 1 UStG.

bb) Nutzungsüberlassung

Eine andere Abgrenzung findet der Bundesfinanzhof bei sonstigen Leistungen an die Gesellschaft, insbesondere Nutzungsüberlassungen. Soweit diese aufgrund Miet- oder Pachtvertrages⁸⁴ oder auch gegen einen gesellschaftsvertraglich vereinbarten⁸⁵ Festbetrag erfolgen, nimmt er einen steuerbaren Umsatz an. Hier fehlt es auch aufgrund der zeitlichen Dauer des

79 RFH v. 21. 12. 1934 V A 728/33 RStBl. 1935, 373 unter Aufgabe von RFH v. 17. 2. 1925 V A 82/84 RFHE 16, 70; BFH v. 4. 12. 1980 V R 120/73 BStBl. 1981 II, 189; *Popitz/Kloß/Grabower*, UStG, § 1 Nr. 1 S. 361; *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, UStG, § 1 Rz. 153; vgl. aber *Hartmann/Metzenmacher*, UStG, § 1 Abs. 1 S. 1 Rz. 94, die dem Gesellschaftsanteil als „personengebundener“ Beteiligung die „wirtschaftliche Relevanz“ absprechen wollen, dann aber doch zur Gleichstellung mit Anteilen an Kapitalgesellschaften einen Leistungsaustausch bejahen.

80 Die Beurteilung ist unabhängig davon, ob der erworbene Gesellschaftsanteil seinerseits in privates oder unternehmerisches Vermögen übernommen wird, vgl. BFH v. 20. 12. 1962 V 111/61 U BStBl. 1963 III, 169; BFH v. 23. 7. 1964 V 290/61 U BStBl. 1964 III, 536.

81 Zur Bewertung der Sacheinlage OFD Koblenz 30. 12. 1987, UR 1988, 169; *Plückebaum/Malitzky*, UStG, §§ 1–3 Rz. 671; zur Aufteilung in steuerfreie und steuerpflichtige Umsätze *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, UStG, § 1 Rz. 153; *Plückebaum/Malitzky*, UStG, §§ 1–3 Rz. 672 a.

82 BFH v. 27. 11. 1952 V 80/51 BStBl. 1953 III, 44; *Plückebaum/Malitzky*, UStG, §§ 1–3 Rz. 666.

83 BFH v. 15. 1. 1987 V R 3/77 BStBl. 1987 II, 512.

84 BFH v. 18. 7. 1968 V 200/65 BStBl. 1968 II, 702 (Betriebspacht); BFH v. 23. 10. 1969 V R 54/66 BStBl. 1970 II, 233 (Lizenzgebühr); *Plückebaum/Malitzky*, UStG, §§ 1–3 Rz. 666/2.

85 *Hartmann/Metzenmacher*, UStG, § 1 Abs. 1 S. 1 Rz. 136 mwN.

Gebrauchsverhältnisses – so der Bundesfinanzhof – nicht an der für ein Unternehmen erforderlichen Nachhaltigkeit des Gesellschafterhandelns. Stellt sich aber die Tätigkeit des Gesellschafters als einfacher gesellschaftsrechtlicher Beitrag i. S. von § 706 BGB dar, so meint der Bundesfinanzhof, daß die Förderung des Gesellschaftszwecks sich nicht als Leistung gegenüber der Gesellschaft darstelle, sondern als gleichgerichtetes Zusammenwirken der Gesellschafter im Hinblick auf den Gesellschaftszweck, als „Leistungsvereinigung“⁸⁶. Auch fehle es am faßbaren Entgelt, das die Gewinnbeteiligung, auch als gesondert ausgewiesener Gewinnvoraus⁸⁷, nicht biete⁸⁸.

Diese Auffassung hat zur Folge, daß ein Vorsteuerabzug des Gesellschafters, der Leistungen in Anspruch nimmt, um seine Beiträge zur Förderung des Gesellschaftszwecks zu bewirken, nicht in Betracht kommen kann, weil der Gesellschafter seinerseits keine Tätigkeit entfaltet, die ihm Einnahmen in Form steuerbarer Entgelte zuführt⁸⁹. Die Gesellschaft kann jedoch die Vorsteuern auch nicht geltend machen, weil sie nicht Empfänger der Vorleistungen ist. Anders verhält es sich nur dann, wenn der Gesellschafter seinen Beitrag aus einem selbständigen Einzelunternehmen heraus erbringt, etwa aus seinem Bauunternehmen einer von ihm mitgetragenen Bau-ARGE Geräte zur Verfügung stellt⁹⁰.

cc) Geschäftsführung

Für die Geschäftsführertätigkeit der Gesellschafter meint der Bundesfinanzhof⁹¹, daß sich die Geschäftsführertätigkeit eines Personengesellschafters unabhängig von der vertraglichen Ausgestaltung als Ausübung seiner organschaftlichen Kompetenzen innerhalb der Gesellschaft darstelle⁹² und daher bereits von einem Leistungsverhältnis gegenüber der Gesell-

86 BFH v. 18. 12. 1975 V R 131/73 BStBl. 1976 II, 265, 267; BFH v. 19. 6. 1969 V 210/65 BStBl. 1969 II, 606; BFH v. 17. 7. 1980 V R 5/72 BStBl. 1980 II, 622, 624; BFH v. 18. 3. 1988 V R 178/83 UR 1988, 312 m. Anm. *Stadie; Plückerbaum/Malitzky*, UStG, §§ 1–3 Rz. 666/3.

87 BFH v. 23. 10. 1969 V R 54/66 BStBl. 1970 II, 233 f.

88 Vgl. auch FG Nürnberg v. 29. 3. 1988 II 130/81 EFG 1988, 493 zur Grundstücksüberlassung im Rahmen einer Betriebsaufspaltung.

89 OFD Koblenz v. 30. 12. 1987, UR 1988, 263.

90 BdF v. 2. 6. 1975 BStBl. 1975 I, 229; *Hartmann/Metzenmacher*, UStG, § 1 Abs. 1 S. 1 Rz. 136.

91 Zur Entwicklung der Rechtsprechung vgl. *Plückerbaum/Malitzky*, UStG, §§ 1–3 Rz. 743/1 a–15.

92 BFH v. 17. 7. 1980 V R 5/72 BStBl. 1980 II, 622; entsprechend auch für die Vorstandstätigkeit eines Kassenarztes BFH v. 4. 11. 1982 V R 4/77 BStBl. 1983

schaft keine Rede sein könne⁹³. Die Unterscheidung bei der Nutzungsüberlassung: gesellschaftsrechtlicher Beitrag oder externes Schuldverhältnis, Entgelt oder Gewinnanteil wird hier fallengelassen. Diese Auffassung, die auch für die geschäftsführende Komplementär-GmbH gelten soll, hat zur Folge, daß eigene Aufwendungen des Geschäftsführers im Rahmen seiner Geschäftsführertätigkeit nicht zum Vorsteuerabzug zugelassen sind, beim Gesellschafter fehlt es insoweit am unternehmerischen Handeln, bei der Gesellschaft am eigenen Leistungsbezug oder jedenfalls an einer ordnungsmäßigen Rechnung.

Der Stand der Rechtsprechung läßt sich für die echten Gesellschafterbeiträge wie folgt zusammenfassen: Bei der Sacheinlage ist immer ein Leistungsaustausch gegeben, problematisch ist die Unternehmerqualität des Gesellschafters; bei der Nutzungsüberlassung keine Entgeltlichkeit und kein Unternehmen bei Abgeltung durch Gewinnanteil, anders bei Sonderentgelten; bei Geschäftsführung unabhängig von der vertraglichen Gestaltung immer und notwendig nichtunternehmerisches Organhandeln ohne Leistungsqualität.

dd) Aufwendungen i. S. von §§ 713 BGB, 110 HGB

Vor einer Kritik der herrschenden Auffassung sind zwei Fälle abzugrenzen, die nicht unter die Kategorie des Gesellschafterbeitrags fallen: Da sind zunächst die Aufwendungen, die der Gesellschafter ohne Rechtspflicht im Interesse der Gesellschaft tätigt, die er aber für erforderlich halten und für die er nach § 110 HGB oder § 713 BGB Aufwendungsersatz von der Gesellschaft verlangen kann⁹⁴. Hier handelt der Gesellschafter im eigenen Namen auf Rechnung der Gesellschaft und es stellt sich für die umsatzsteuerliche Behandlung die allgemeine Frage des Handelns im eigenen Namen für fremde Rechnung und die damit verbundene Frage des Vorsteuerabzugs durch die Gesellschaft aufgrund wirtschaftlicher Zurechnung⁹⁵.

II, 156; zur Entwicklung der Rechtsprechung vgl. *Plückebaum/Malitzky*, UStG, §§ 1–3 Rz. 743/1a–15.

93 So bereits FG Düsseldorf v. 16. 7. 1958 I 85–89/56 U EFG 1959, 70; Nds.FG v. 28. 3. 1961 V U 54/58 EFG 1961, 520; FG Münster v. 29. 9. 1971 V 1269/70 U EFG 1972, 100; uneingeschränkt zustimmend *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, UStG, § 1 Rz. 138.

94 Zum handelsrechtlichen Unterschied vgl. Großkommentar HGB-*Fischer*, § 110 Anm. 3.

95 Vgl. ausführlich *Stadie*, (FN 45), S. 65 ff. sowie zum „ausgelagerten Vorumsatz“

ec) Sonderbetriebsausgaben

Umgekehrt wird der Gesellschafter ausschließlich eigennützig tätig, wenn er seine Rechtsstellung als Beteiligter verwaltet oder stärkt, etwa Rechtsberatungskosten aus Anlaß von Streitigkeiten um die Gewinnverteilung oder etwaige Abfindungen gegenüber den Mitgesellschaftern in Anspruch nimmt. Hier verschafft der Gesellschafter der Gesellschaft in keiner Weise irgendwelche Vorteile. Die Rechtsprechung läßt daher zu Recht einen Vorsteuerabzug nicht zu, die Beteiligungsverwaltung als solche ist nicht unternehmerisch, eine Verwendung der Vorleistung für das Unternehmen der Gesellschaft ebenfalls nicht gegeben⁹⁶.

b) Kritik und Lösungsvorschlag

Die geschilderte Sachbehandlung der Gesellschafterbeiträge durch die herrschende Meinung ist in den Ergebnissen und in der Begründung unbefriedigend. Sie ist unbefriedigend, weil sie für die unterschiedlichen Gruppen gesellschaftsrechtlicher Beiträge: Sacheinlage, Nutzungsüberlassung, Dienstleistung unterschiedliche Rechtsfolgen und Gestaltungsmöglichkeiten zeitigt⁹⁷. Sie diskriminiert wirtschaftlich und zivilrechtlich sinnvolle Gestaltungen wie etwa die Einbringung quoad usum durch Abschneiden des Vorsteuerabzugs und zwingt die Beteiligten zum formalen Abschluß gesonderter entgeltlicher Verträge⁹⁸ – denen dann wiederum die Bedenken sowohl der zivilrechtlichen Nichtanerkennung als Scheingeschäft als auch der steuerrechtlichen Nichtanerkennung als Umgehung i. S. von § 42 AO entgegenstehen. Ein systematisch befriedigendes Hilfsmittel ist auch nicht die nachträgliche Vertrags- und Rechnungsumstellung von der Gesellschaft auf den Gesellschafter⁹⁹, die in der Sache nur die Aufwendungen des Gesellschafters auf Rechnung der Gesellschaft, nicht aber echte Gesellschafterbeiträge erfassen kann.

Das besondere Unbehagen gründet sich jedoch darauf, daß die Nichtsteuerbarkeit der verbandsinternen Tätigkeit einen guten Sinn hatte unter der Geltung der Brutto-Allphasen-Umsatzsteuer. Die umsatzsteuerliche Entla-

Schwarze, Umsatzsteuerkongreß-Bericht 1985, 153 ff., 168; Widmann, UR 1985, 80.

96 BFH v. 20. 7. 1988 X R 46/81 UR 1989, 278 m. abl. Anm. Stadie.

97 Hartmann/Metzenmacher, UStG, § 1 Abs. 1 S. 1 Rz. 136.

98 Korn, Umsatzsteuerkongreß-Bericht 1988/89, 15 ff., 34 ff.

99 Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, UStG, § 1 Rz. 138; Weiß, UR 1980, 203 ff. (205); Sölch/Ringleb/List, UStG, § 15 Rz. 38 „Kapitalgesellschaften/Geschäftsführung“; vgl. auch BFH v. 1. 8. 1985 V S 2/85 BFH/NV 1986, 121; kritisch auch Stadie, (FN 45), 3.1.1.2, S. 67 f.

stung des gewöhnlichen Gesellschafterbeitrags führte zu einer Gleichbehandlung der gesellschaftsrechtlich formierten Unternehmen mit Einzelunternehmen und entsprach den Anforderungen der Wettbewerbsneutralität an das Steuerrecht. Unter der Geltung des Mehrwertsteuersystems mit Vorsteuerabzug ist das Gegenteil der Fall¹⁰⁰. Gesellschaft und Gesellschafter haben ein Interesse daran, Vorsteuerketten durch das Verhältnis Gesellschaft – Gesellschafter durchziehen zu können. Die systematische Bruchstelle der Rechtsprechung liegt nun darin, daß man auf der einen Seite die Gesellschafterbeiträge als bloße „Leistungsvereinigung“ qualifiziert, einen Leistungsaustausch ablehnt und damit Gesellschaft und Gesellschafter zu einer Einheit zusammenfaßt, auf der anderen Seite aber für Zwecke des Vorsteuerabzugs streng auf einer Trennung von Gesellschaft und Gesellschafter beharrt. Man muß sich aber entscheiden: entweder bejaht man die wirtschaftliche Zusammenrechnung von Gesellschaft und Gesellschafter unter dem Stichwort „Leistungsvereinigung“ – dann können Gesellschaft und Gesellschafter nicht für den Vorsteuerabzug auseinandergerissen werden; oder man befürwortet die strenge Trennung der Sphären – dann spricht vieles dafür, daß der Beitrag des Gesellschafters letztlich taugliches Glied einer Vorsteuerkette sein kann.

Die Annahme einer wirtschaftlichen Einheit aus Gesellschaft und Gesellschafter hat *Stadie*¹⁰¹ vorgeschlagen. Er will die Unternehmereigenschaft der Gesellschaft dem Gesellschafter zurechnen, ein Gedanke, den *Bletz*¹⁰² als Übernahme des Mitunternehmerdenkens in das Umsatzsteuerrecht bezeichnet hat. Die Grundlage dieser Zurechnung bleibt jedoch offen. Wenn *Stadie* dies im Wege einer teleologischen Auslegung des Vorsteuerabzugs im Hinblick auf die wettbewerbsneutrale Funktion der Umsatzsteuer erreichen will, so ist zu fragen, an welchem Element des Unternehmerbegriffs diese Auslegung ansetzen soll. Schließlich vermag auch der allgemeine Gedanke der wirtschaftlichen Zurechnung bei Handeln auf fremde Rechnung nur dann zu helfen, wenn der Gesellschafter im Innenverhältnis auf Rechnung der Gesellschaft i. S. von § 110 HGB, 713 BGB gehandelt hat, nicht aber, wenn er tätig wird, um sich – im eigenen Interesse – seiner Beitragspflicht zu entledigen. Auch der Vorschlag von *Reiß*, die Tätigkeit der Gesellschaft den Gesellschaftern nach den Grundsätzen der Zwischenvermietungsurteile zuzurechnen und die Gesellschafter als Unternehmer ohne eigene Umsätze, aber mit der Berechtigung zum Vorsteuerabzug zu be-

100 *Stadie*, (FN 45), 2.3, S. 47 ff.; UR 1988, 313 f.

101 *Stadie*, (FN 45), 2.3, S. 47 ff.

102 *Bletz*, BB 1987, 1788.

handeln¹⁰³, kann nur dann helfen, wenn die Gesellschaft ihrerseits als bloße Zwischenperson auf Rechnung der einzelnen Gesellschafter Leistungen erbringt und wie ein Kommissionär mit dem jeweiligen Gesellschafter abrechnet¹⁰⁴. *Reiß* räumt selbst ein, daß damit für diejenigen Gesellschafterbeiträge, denen lediglich ein gewöhnlicher Anteil am Gesamtgewinn gegenübersteht, der Vorsteuerabzug nicht geschaffen ist.

Letztlich spricht gegen eine Übernahme des Mitunternehmerdenkens in das Umsatzsteuerrecht das Postulat der steuerlichen Gleichbehandlung von Personen- und Kapitalgesellschaft. Die gesonderte Steuersubjektivität der Personengesellschaft im Umsatzsteuerrecht vermeidet die aus dem Einkommensteuerrecht hinreichend bekannten Verwerfungen zwischen Personen- und Kapitalgesellschaft. Hebt man für die Personengesellschaft die Trennung von Gesellschaft und Gesellschafter wieder auf, stellt sich sofort die Folgefrage, ob auch die Unternehmerqualität von Verein, Kapitalgesellschaft und Genossenschaft dem beitragspflichtigen Mitglied zugerechnet werden muß. So weit wird man nicht gehen wollen. Erkennt man aber die unterschiedliche Steuersubjektivität von natürlicher Person und Personenverband im Umsatzsteuerrecht an, dann kann man nicht im Falle der Personengesellschaft doch wieder einzelne Besteuerungsmerkmale auf den Gesellschafter übertragen.

Dann aber stellt sich doch die Frage, ob nicht jeder einfache gesellschaftsrechtliche Beitrag, sei es die Sacheinlage, sei es die Nutzungsüberlassung, sei es der Einsatz von Arbeitskraft, im Grundsatz eine Leistung gegen Entgelt bildet. Dafür ist zunächst die Vorstellung, der gesellschaftsrechtliche Beitrag sei eine bloße interne Organtätigkeit ohne Wirkung nach außen, zurückzuweisen. Der Beitrag des Gesellschafters ist ein Tun oder Unterlassen i. S. von § 241 BGB und damit eine Leistung im Sinne des Umsatzsteuerrechts. Auf diese Tätigkeit, auch auf die Mitwirkung in der Geschäftsführung, haben die Gesellschaft und die Mitgesellschafter einen Anspruch¹⁰⁵. Die vertretungsberechtigten Gesellschafter sind zur Durchsetzung der Sozialansprüche befugt, daneben können auch die Mitgesellschafter im Wege der *actio pro socio* die Beitragsleistung erzwingen¹⁰⁶. Dieser zivilrechtliche Befund wird auch nicht durch spezifisch steuerliche Wertungen verdrängt, sowohl die Gesellschaft als auch die Gesellschafter

103 *Reiß*, UR 1988, 298 ff., 301; *Stadie*, UR 1988, 314.

104 So der „Ferienhaus-GbR“-Fall in BFH v. 18. 3. 1988 V R 178/83 BStBl. 1988 II, 646.

105 MünchKomm-Ulmer, BGB, § 705 Rz. 166.

106 *Flume*, (FN 37), § 10 IV, S. 139 ff.; MünchKomm-Ulmer, BGB, § 705 Rz. 169 ff.

gelten ja gerade als gesonderte Rechtssubjekte für Zwecke des Umsatzsteuerrechts. Eine andere Beurteilung kann auch nicht für die geschäftsführende Tätigkeit eines Gesellschafters gelten. Die Organstellung des Gesellschafters bringt lediglich die äußere Vertretungsmacht und die Befugnis zur Geschäftsführung mit sich. Die Verpflichtung, diese Befugnisse für die Gesellschaft wahrzunehmen und seine Arbeitskraft einzusetzen, ist demgegenüber ein gewöhnlicher einklagbarer Gesellschaftsbeitrag aufgrund des Gesellschaftsvertrages, dessen schuldhafte Nichterfüllung zu Schadensersatzansprüchen führen kann.

Maßgebliches Tatbestandsmerkmal ist daher die Entgeltlichkeit dieser Gesellschaftsbeiträge. Die Differenzierung der herrschenden Meinung, daß die anfängliche Sacheinlage gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten und damit entgeltlich erfolge, demgegenüber die laufende Nutzungsüberlassung oder Geschäftsführertätigkeit lediglich gegen laufende Gewinnbeteiligung und damit ohne konkretes Entgelt stattfinde, überzeugt – wie schon *Hartmann/Metzenmacher* herausstellen¹⁰⁷ – nicht. Sämtliche Beiträge sind gemeinschaftlicher Ausfluß des einheitlichen Mitgliedschaftsrechts, ohne Rücksicht auf den jeweiligen Inhalt. Das Mitgliedschaftsrecht ist Voraussetzung für die Beitragspflicht, nicht aber deren Folge i. S. des finalen Leistungsbegriffs. Der Gesellschafter erbringt seine Einlagen nicht, um den Gesellschaftsanteil zu erlangen, sondern weil er bereits Gesellschafter ist. Aber auch der Gewinnanteil kann nicht als Gegenleistung für die Beiträge begriffen werden – es wäre unsinnig, davon zu sprechen, daß die Gesellschaft sich zur Zuteilung von Gewinnansprüchen verpflichtet, um die Gesellschaftsbeiträge zu erhalten – die Beiträge konstituieren ja erst die auf Gewinnerzielung gerichtete Tätigkeit der Gesellschaft¹⁰⁸.

Reiß hält die Differenzierung zwischen Sacheinlagen und sonstigen Beiträgen dennoch für gerechtfertigt, da die Sacheinlage unmittelbar das Gesellschaftsvermögen erhöhe und den Gesellschafter gemäß § 733 Abs. 2 Satz 2 BGB über das Auseinandersetzungsguthaben an dieser Vermögensmehrung beteilige¹⁰⁹. Ich möchte dem widersprechen. Die Anrechnung der Sacheinlage auf das Auseinandersetzungsguthaben stellt sich nicht als Gegenleistung dar, sondern als Rückerstattung. Es handelt sich um einen Wertausgleich, der daraus resultiert, daß das ursprünglich eingebrachte Vermögensgut in der Regel nicht mehr in natura zurückgegeben werden kann. Diesen Rückgabeanpruch zum Ansatzpunkt für ein Austauschverhältnis zu machen, halte ich nicht für möglich.

107 *Hartmann/Metzenmacher*, UStG, § 1 Abs. 1 S. 1 Rz. 94.

108 *Reiß*, UR 1988, 298 ff., 300.

109 *Reiß*, UR 1988, 298 ff., 301 f.

Wenn weder der Gesellschaftsanteil als solcher noch die Gewinnbeteiligung noch das Auseinandersetzungsguthaben als Gegenleistung für den Gesellschafterbeitrag begriffen werden können, so kann der Gedanke, der Gesellschafterbeitrag sei unentgeltlich, gewissermaßen eine Schenkung des Gesellschafters an die Gesellschaft, dennoch nicht überzeugen. Um aber herauszufinden, worin das Entgelt des Gesellschafters für seinen Beitrag besteht, möchte ich eine Testfrage stellen. Sie lautet: Welche Rechtsfolge tritt ein, wenn der Beitrag des Gesellschafters ohne sein Verschulden unmöglich wird, die ad dominum oder ad usum einzubringende Sache zerstört wird, ein Unfall die Mitarbeit des Gesellschafters unmöglich macht. Beim Kaufvertrag oder Mietvertrag ist die Rechtsfolge der Wegfall des Entgelts als Zeichen der synallagmatischen Verbindung. Warum soll es bei Gesellschafterbeiträgen anders sein?

Wäre nun der Gesellschaftsanteil als solcher Entgelt des Beitrags, müßte dieser Gesellschaftsanteil bei Nichterfüllung entzogen werden – das ist aber nach h. M. nur in den seltenen Ausnahmefällen gegeben, in denen der Zweck der Gesellschaft nicht mehr erreicht werden kann und die Gesellschaft aufgelöst werden muß¹¹⁰. Auch der Gewinnanteil des Gesellschafters kann nicht ohne weiteres im Wege der Vertragsanpassung gemindert werden¹¹¹. In aller Regel ist die Konsequenz des Unmöglichwerdens nur die, daß der Gesellschafter die Beitragsleistung aufgrund ergänzender Vertragsauslegung nunmehr in Geld erbringen muß¹¹², die Beitragspflicht wird auf Wertersatz umgestellt, zumindest wird der Gewinnauszahlungsanspruch des Gesellschafters um den Wert der nicht erbrachten Leistung gekürzt¹¹³. Ganz deutlich wird dies bei den Sacheinlagen im Kapitalgesellschaftsrecht. Hier folgt bereits aus den Grundsätzen der Kapitalaufbringung und Kapitalerhaltung, daß anstelle der unmöglich gewordenen Sacheinlage eine Geldzahlung erfolgen muß¹¹⁴.

Damit wird deutlich: der Gesellschafter zielt bei seiner Beitragsleistung nicht auf den Gesellschaftsanteil als solchen oder auf einen Gewinnanteil, sondern auf die Befreiung von seiner gesellschaftsvertraglichen Einlagepflicht ab, die er in irgendeiner Form erbringen muß, als Geldbetrag, Sach-

110 MünchKomm-Ulmer, BGB, § 705 Rz. 143.

111 Großkommentar HGB-Fischer, § 105 Rz. 47 e; Hueck, Das Recht der OHG, 4. Aufl. 1971, § 6 II 3 d.

112 MünchKomm-Ulmer, BGB, § 705 Rz. 143; Großkommentar HGB-Fischer, § 105 Rz. 47 e; RGRK-von Gamm, BGB, § 705 Rz. 9; Soergel/Hadding, BGB, § 705 Rz. 45.

113 Großkommentar-Fischer, HGB, (FN 112).

114 Fischer/Lutter/Hommelhoff, GmbH-Gesetz, 12. Aufl. 1987, § 5 Rz. 23; Hachenburg/Ulmer, GmbHG, 7. (II.) Aufl. 1984, § 5 Rz. 82.

einlage, Nutzungsüberlassung oder Arbeitstätigkeit. Der Gesellschaftsvertrag begründet konstitutiv die Pflicht des Gesellschafters zur Beitragsleistung. Mit seiner Sacheinlage, mit seiner Nutzungsüberlassung, mit seiner Geschäftsführungstätigkeit, befreit er sich von dieser Beitragspflicht, die Bemessungsgrundlage i. S. von § 10 UStG richtet sich nach dem vertraglich festgelegten Nennwert oder dem gemeinen Wert des Beitrags.

In diesem Sinne ist zivilrechtlich anerkannt, daß die *causa solvendi* von der *causa donandi*¹¹⁵ zu unterscheiden ist. Als Beispiel ist die Leistung an Erfüllungs Statt zu nennen – niemand wird daran zweifeln, daß die Hingabe einer Sache auf eine Geldforderung als Leistung an Erfüllungs Statt eine entgeltliche Lieferung i. S. des Umsatzsteuerrechts bildet. Das Entgelt, die Befreiung von der Verbindlichkeit, ist jedoch – wie die bloße Geldzahlung – keine selbständige Leistung der Gesellschaft an den Gesellschafter.

Damit wäre mehreres geleistet: Die umsatzsteuerliche Qualität der Gesellschafterbeiträge ist unabhängig von der gewählten vertraglichen Gestaltung, sie ist unabhängig von der Frage: Sonderentgelt oder nicht, sie ist unabhängig von der Art des Beitrags. Der Vorsteuerabzug muß in aller Regel gewährt werden. Auch die Unternehmerqualität ist nicht zu verneinen, insbesondere fehlt es bei der Sacheinlage nicht an der Nachhaltigkeit der Tätigkeit, denn die einmalige Übereignung der Sacheinlage ändert nichts daran, daß der Effekt, nämlich die Befreiung von der Beitragspflicht, im Rahmen des Dauerschuldverhältnisses „Gesellschaft“ sich niederschlägt. In jedem Fall wird man den Vorsteuerabzug für die Sacheinlage dann gewähren müssen, wenn der Gesellschafter ein vollständiges Unternehmen erwirbt, um es anschließend einzulegen. Auch wenn er seinerseits zeitlich nur kurzfristig Inhaber dieses Unternehmens ist, so teilt sich ihm doch die Qualität des Unternehmens mit und er wird – wenn auch nur für kurze Zeit – Unternehmer. Wem – wenn nicht ihm – sollten auch die Umsätze aus dem operativen Geschäft zwischen Erwerb und Einlage des Unternehmens zugerechnet werden? Eine Einschränkung zum unternehmerischen Handeln wäre noch zu machen: der natürlichen Person, die als Gesellschafter geschäftsführend für die Personengesellschaft tätig wird, fehlt in der Regel die Selbständigkeit; anderes gilt für die Komplementär-GmbH, soweit kein Fall von Organschaft gegeben ist¹¹⁶.

Nicht erfaßt sind von diesem Begriff des entgeltlichen Gesellschafterbeitrags die freiwilligen Leistungen des Gesellschafters, Gefälligkeitsüberlas-

115 *Enneccerus/Nipperdey*, Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts, 15. Aufl. 1960, § 148 I 4.

116 So bereits BdF v. 21. 8. 1975 BStBl. 1975 I, 994.

sungen, jederzeit kündbare Leihverhältnisse oder Schenkungen – die ertragsteuerlichen verdeckten Einlagen. Hier wird man den Vorsteuerabzug versagen müssen. Die rein tatsächliche Verwendung für Zwecke des Gesellschafterunternehmens reicht für einen Vorsteuerabzug der Gesellschaft nicht aus. Vor allem steht es bei der Gefälligkeitsüberlassung dem Gesellschafter frei, jederzeit den tatsächlichen Einsatz der überlassenen Sache zu ändern, so daß auch eine eindeutige „Verwendung für das Unternehmen des Gesellschafters“ i. S. von § 15 UStG nicht gegeben ist. Zu bedenken ist aber, daß ausdrückliche Vereinbarungen über eine Verwendung der Sache für Zwecke der Gesellschaft vielfach eine Änderung des Gesellschaftsvertrages mit sich führen, die Überlassung ist dann einfacher Gesellschafterbeitrag, als solcher umsatzsteuerpflichtig und vorsteuerberechtigt.

2. Tätigkeit der Gesellschaft

Neben den Leistungen des Gesellschafters an die Gesellschaft sind diejenigen Rechtsvorgänge zu behandeln, die umgekehrt von der Gesellschaft an den Gesellschafter gerichtet sind. Es geht im wesentlichen um zwei Problemkreise: die Ausgabe von Gesellschaftsanteilen an die Gesellschafter und die Gewährung von Vorteilen an die Gesellschafter im Rahmen der laufenden Gesellschaftstätigkeit.

a) Die Ausgabe von Gesellschaftsanteilen

Uneinheitlich und außerordentlich umstritten ist die Beurteilung des Anteilserwerbs durch den Gesellschafter. Der Erwerb des Anteils erfolgt aufgrund Gesellschaftsvertrags, entweder durch den Gründungsvertrag oder durch einen späteren Beitrittsvertrag. Parteien dieses Vertrages sind bei der Gründung die Gründungsgesellschafter und bei späteren Aufnahmen Alt- und Neugesellschafter. Insoweit unterscheidet sich die Personengesellschaft von der Kapitalgesellschaft und dem Verein, die bei der Neuemission von Anteilen oder der Aufnahme eines Vereinsmitglieds einen Vertrag zwischen der juristischen Person und dem Eintretenden schließen.

Der Erwerb des Gesellschaftsanteils bei Gründung der Personengesellschaft ist dementsprechend keine Leistung der Gesellschaft an die Gesellschafter, sondern die Konstituierung dieses Subjekts durch die Beteiligten¹¹⁷. Es ist aber auch keine Leistung der Gesellschafter untereinander.

117 *Raw/Dürrwächter/Flick/Geist*, UStG, § 1 Rz. 146; a. A. Abschn. 6 Abs. 2 UStR; *Sölch/Ringleb/List*, UStG, § 1 Rz. 128.

der i. S. von § 4 Nr. 8 f UStG, denn es werden nicht Gesellschaftsanteile in einem Austauschverhältnis übertragen, sondern durch gleichgerichteten Akt gebildet. Eine Steuerpflicht entfällt somit.

Die Neuaufnahme von Gesellschaftern in eine bestehende Gesellschaft ist grundsätzlich ebenfalls den Gesellschaftern vorbehalten und erfolgt durch Zusatzvertrag zum Gesellschaftsvertrag. Der Tätigkeitsbereich der Gesellschaft ist davon nicht betroffen¹¹⁸. Auf der Ebene der Gesellschafter könnte von einer Anteilsveräußerung gesprochen werden, denn jeder Mitgesellschafter gibt Anteilsrechte an den Neueintretenden ab. Insoweit ist Steuerfreiheit gegeben. Es ist jedoch insbesondere bei Publikumsgesellschaften üblich, daß die Geschäftsführung der Gesellschaft aufgrund vereinlichter Vollmachterklärungen der Gesellschafter und nach einem vorgegebenen Kapitalaufbringungsschema die Neuaufnahmen vollziehen. Für den Vollzug dieser Kapitalbeschaffungsmaßnahmen werden häufig von Dritten Werbe- oder Konzeptionsleistungen erbracht. Die Gesellschaft ist daran interessiert, die entsprechenden Vorsteuern abzuziehen. Der Bundesfinanzhof¹¹⁹ überspringt in diesen Fällen die zivilrechtliche Hürde, daß die „Ausgabe“ der Anteile in Wahrheit ein Rechtsvorgang unter den Gesellschaftern ist. In „wirtschaftlicher Hinsicht“¹²⁰ liege bei planmäßig vorgehenden Publikumsgesellschaften eine Leistung der Gesellschaft vor, die auch dem unternehmerischen Bereich zugerechnet werden müsse¹²¹. Allerdings sei diese als Umsatz von Gesellschaftsanteilen wiederum steuerfrei, so daß der Vorsteuerabzug für die Werbe- und Konzeptionsleistungen letztlich in der Regel doch nicht möglich ist.

Verblüffend wirkt diese Rechtsprechung dann, wenn man berücksichtigt, daß Vorleistungen zum Erwerb von Fremdkapital, auch die Aufnahme von Gesellschafterdarlehen, der allgemeinen unternehmerischen Tätigkeit der Gesellschaft zugerechnet werden und damit zum Vorsteuerabzug berechtigen. Warum soll es sich bei Werbe- und Konzeptionsaufwand für die Aufnahme von Gesellschaftern anders verhalten?

118 So wohl BFH v. 20. 5. 1976 V R 122/73 UR 1976, 187; a. A. *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, UStG, § 1 Rz. 148, der zwischen Anteilswerb bei Gründung und bei Erweiterung der Gesellschaft unterscheidet; dagegen wiederum *Reiß*, UR 1988, 298 ff., 301.

119 BFH v. 18. 12. 1975 V R 131/73 BStBl. 1976 II, 265, UR 1976, 52 m. Anm. *Weiß*; BFH v. 20. 5. 1976 (FN 118); BFH v. 29. 1. 1988 X R 7/81 BStBl. 1988 II, 506.

120 BFH v. 20. 5. 1976 (FN 118) m. Anm. *Weiß*.

121 A. A. FG München v. 19. 9. 1973 III 67/72 UR 1973, 285; FG Hamburg v. 27. 9. 1973 VI 107/72 EFG 1974, 88; FG Hamburg v. 30. 4. 1975 VI 90/72 EFG 1975, 397.

Unrichtig erscheint zunächst der Ansatz des Bundesfinanzhofs, die Ausgabe von Anteilen als Leistung der Personengesellschaft zu qualifizieren. Die Schwierigkeit der Abgrenzung zwischen Publikumsgesellschaften und „normalen“ Gesellschaften ist ein Indiz dafür, daß diese Abgrenzung in der Sache nicht überzeugen kann¹²². Letztlich ist eben die Aufnahme des neuen Gesellschafters ganz unabhängig vom Zuschnitt der einzelnen Gesellschaft und der Art der Bevollmächtigung der Geschäftsführer zur Ausgabe der Anteile immer nur ein Vertrag zwischen den Alt- und den Neugesellschaftern und keine Leistung der Gesellschaft als solcher. Ebenso unsinnig ist es, die allgemeine Steuerbefreiung für Anteilsumsätze in § 4 Nr. 8 UStG als Beleg gerade für einen entgeltlichen Leistungsaustausch im Falle der Anteilsausgabe zu nehmen¹²³.

Die entscheidende Frage muß vielmehr lauten, ob die Ausstattung einer Gesellschaft mit Eigenkapital nicht gewissermaßen der unternehmerischen Sphäre vorgelagert ist¹²⁴. Die Einlagen der Gesellschafter konstituieren ja erst die Handlungsfähigkeit der Gesellschaft und können daher nicht schon unmittelbar der auf Einnahmeerzielung gerichteten Tätigkeit der Gesellschaft zugerechnet werden. Dennoch möchte ich den Vorsteuerabzug für Werbung und Konzeption der Neuaufnahme von Gesellschaftern zulassen. Die Tätigkeit der Gesellschaft wird bestimmt durch den Gesellschaftszweck, der seinerseits im Gründungsvertrag festgelegt wird. Wenn dieser Zweck, zumindest in der Hauptsache, auf Einnahmeerzielung gerichtet ist, dann sind alle Aufwendungen der Gesellschaft, die nach Gründung der Gesellschaft auf die Förderung dieses Gesellschaftszwecks gerichtet sind, auch dem unternehmerischen Bereich zuzuordnen. Das gilt für den Erhalt von Fremdkapital ebenso wie für Eigenkapital. In beiden Konstellationen ist zwar eine eigene Leistung der Gesellschaft zu verneinen, aber eine Förderung des Gesellschaftsunternehmens und damit der Vorsteuerabzug für Werbe- und Konzeptionsaufwand zu bejahen.

b) Laufende Gesellschaftstätigkeit im Interesse der Mitglieder

aa) Leistung gegen Entgelt

Die Gesellschaft kann im Laufe ihres Bestehens ihren Gesellschaftern in vielfacher Hinsicht Vorteile zuwenden, deren Steuerbarkeit zu prüfen ist.

122 *Reiß*, UR 1988, 298 ff., 302.

123 *Plückebaum/Malitzky*, UStG, §§ 1–3 Rz. 668/1; dagegen auch *Mößlang*, UR 1974, 84 ff., 88; *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, UStG, § 1 Rz. 151.

124 *Mößlang*, UR 1974, 85 ff., 88.

Einer eindeutigen Beurteilung unterliegen die Fälle, in denen die Gesellschaft ihren Teilhabern im Rahmen ihrer Zwecksetzung aufgrund gesonderter Vereinbarung gegen ein marktübliches Entgelt Vorteile verschafft, mit ihren Mitgliedern Kauf-, Miet- oder Werkverträge abschließt. Unternehmereigenschaft und Steuerbarkeit sind gegeben¹²⁵. Entspricht das Entgelt nicht dem Wert der Leistung, greift die Mindestbemessungsgrundlage des § 10 Abs. 4, 5 UStG ein¹²⁶.

Zweifelhaft waren demgegenüber in der Rechtsprechung und Verwaltungspraxis die Fälle, in denen die Gesellschaft entgegen ihrer eigentlichen unternehmerischen Zielsetzung unentgeltliche Wertabgaben an die Gesellschafter tätigte. Es geht im wesentlichen um die Fälle, die im Körperschaftsteuerrecht als „verdeckte Gewinnausschüttung“ bezeichnet werden¹²⁷. Hier hatte der Bundesfinanzhof bis zum Jahre 1976 eine entgeltliche Leistung konstruiert, indem er in Höhe der fehlenden Gegenleistung des Gesellschafters ein Entgelt durch willentlichen Gewinnverzicht der Gesellschafter konstruierte¹²⁸, eine Konstruktion, die er schließlich selber als bloße Fiktion erkannte und aufgab¹²⁹. Der Gesetzgeber reagierte im Jahre 1980 mit der Einführung des § 1 Abs. 1 Nr. 3 UStG, der Vorschrift über den sogenannten Gesellschafterverbrauch. Eine detaillierte Darstellung dieser Norm erübrigt sich indessen, denn die Rechtsprechung stellte im Jahre 1983 fest, daß es sich bei diesen unentgeltlichen Wertabgaben von der Gesellschaft an den Gesellschafter letztlich um einen ganz gewöhnlichen Eigenverbrauch handelt und die neue Sonderregelung zum Gesellschafterverbrauch überflüssig sei¹³⁰. Dieser Rechtsprechung ist zuzustimmen. Sie steht in Übereinstimmung mit der allgemein durchgesetzten Er-

125 Vgl. nur *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, UStG, § 1 Rz. 200 ff.; aus der Rechtsprechung vgl. RFH v. 28. 6. 1929 V A 16/29 RStBl. 1929, 376 (Verkauf von Eintrittskarten an Mitglieder); OFD Koblenz v. 25. 2. 1977 StEK UStG 1967 § 1 Nr. 250 (Benutzungsgebühren für Tennisplatz gegen Sonderentgelt neben Mitgliedsbeitrag).

126 UStR 1988 Abschn. 158 Abs. 1.

127 Zum Verhältnis Körperschaftsteuerrecht und Umsatzsteuerrecht bei verdeckten Gewinnausschüttungen vgl. *Lobse*, Umsatzsteuerrückgang-Bericht 1988/89, 167 ff., 192.

128 BFH v. 23. 7. 1959 V 42/58 U BStBl. 1959 III, 379; BFH v. 30. 11. 1967 V 237/64 BStBl. 1968 II, 250.

129 BFH v. 26. 2. 1976 V R 167/70 BStBl. 1976 II, 443; BFH v. 3. 11. 1983 V R 4/73 BStBl. 1984 II, 169.

130 BFH v. 3. 11. 1983 (FN 129); zur verbleibenden Bedeutung des § 1 Abs. 1 Nr. 3 UStG für nachträglich uneinbringliche Forderungen gegen den Gesellschafter vgl. *Widmann*, BB 1984, 663, 665 einerseits und *Sölch/Ringleb/List*, UStG, § 1 Rz. 228.

kenntnis, daß sämtliche Personenvereinigungen, auch Erwerbsgesellschaften, wie Einzelpersonen durchaus nebeneinander unternehmerische und nichtunternehmerische Zwecke verfolgen können¹³¹.

Besonders umstritten sind die Fälle, in denen eine Gesellschaft oder ein Verein – das Problem stellt sich für alle Formen von Personenvereinigungen gleichermaßen – den Mitgliedern kollektiv oder individuell Vorteile zuwendet, die entsprechend dem Gesellschaftsvertrag oder der Satzung aus dem allgemeinen Beitragsaufkommen finanziert werden. Hier stellt sich zunächst die Frage, ob diese Tätigkeit als entgeltliche Leistung qualifiziert werden kann, sowie die Folgefrage, ob Vorleistungen, die für die Verwirklichung des Gesellschaftszwecks verwendet werden, zum Vorsteuerabzug zugelassen sind. Die entschiedenen Fälle bieten ein Stück Wirtschaftsgeschichte: Sie beginnen mit der Beitragserhebung des Rheinisch-Westfälischen Kohlesyndikats von den angeschlossenen Zechen, die den RFH im Jahre 1920 zu Überlegungen zum Wert dieses Syndikats im Kampf gegen die ausländische Kohle veranlaßten¹³², und sie enden bei dem Urteil des Europäischen Gerichtshofs vom vergangenen Jahr über eine Vorlage des House of Lords zum „Apple and Pear Council“¹³³, einem Zwangsverband englischer und walisischer Obstzüchter, der durch Mitgliederbeiträge die Werbung und die Förderung und Verbesserung der Qualität der in England und Wales erzeugten Äpfel und Birnen finanzierte. Das Spektrum der Entscheidungen umfaßt vereinsmäßig organisierte Forschungsinstitute¹³⁴ und Lohnsteuerhilfvereine¹³⁵, ärztliche Verrechnungsstellen¹³⁶ und Wasserversorgungsverbände¹³⁷. Als Gesellschaft bürgerlichen Rechts verfaßt sind in der Regel Werbegemeinschaften in Einkaufszentren¹³⁸ oder kommunale Datenverarbeitungszentralen¹³⁹, die gegen Kostenumlage der Mitglieder arbeiten.

§ 2 Abs. 1 Satz 3 UStG stellt klar, daß eine Vereinigung auch dann Unternehmer sein kann, wenn sie nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

131 Vgl. oben II. 3.

132 RFH v. 5. 11. 1920/28. 12. 1920 II A 257/20 RFHE 4, 172 ff.

133 EuGH v. 8. 3. 1988 Rs. 102/86 UR 1989, 275 ff. m. Anm. *Weiß*.

134 RFH v. 5. 4. 1935 V A 269/33 RStBl. 1935, 809; FG Baden-Württemberg v. 23. 10. 1980 X (I) 339/76 UR 1982, 120.

135 BFH v. 9. 5. 1974 V R 128/71 BStBl. 1974 II, 530.

136 RFH v. 1. 5. 1931 V A 998/30 RStBl. 1932, 363; RFH v. 1. 4. 1932 V A 851/31 StuW 1932, Teil II Nr. 946.

137 BFH v. 4. 7. 1985 V R 35/78 BStBl. 1985 II, 559; vgl. auch BFH v. 20. 1. 1988 X R 44/81 BFH/NV 1988, 528 m. Anm. *Probst*.

138 BFH v. 4. 7. 1985 V R 107/76 BStBl. 1986 II, 153 ff. m. Anm. *Weiß*.

139 FG Niedersachsen v. 25. 6. 1981 V 162/79 EFG 1982, 207.

Andererseits kann nicht jede Vereinstätigkeit in Verfolgung des Vereinszwecks nur deshalb eine Leistung gegenüber den Mitgliedern sein, weil sie von den Mitgliedern gewünscht und finanziert wird¹⁴⁰, etwa freie Forschung, der Betrieb eines Krankenhauses oder die Förderung junger Künstler. Das Umsatzsteuerrecht besteuert nicht jeden Aufwand, der Leistungsfähigkeit demonstriert, etwa den Beitragsaufwand von Vereinsmitgliedern für ideelle Belange, sondern nur den Aufwand für den Bezug von Leistungen, im Falle der Mitgliedsbeiträge also nur Beitragsaufwand, der untrennbar mit Leistungen des Personenverbandes gegenüber dem Mitglied verknüpft ist¹⁴¹. Auch nicht ausreichend darf die beitragsfinanzierte, im übrigen aber unspezifische Wahrnehmung von wirtschaftlichen Gesamtbelangen der Mitglieder sein: die Mitglieder können nicht als Gesamtheit mit dem Verband in einem Austauschverhältnis stehen, das dann auf die einzelnen Mitglieder umgelegt wird, denn in ihrer Gesamtheit sind die Mitglieder – wie insbesondere für die Personengesellschaft ganz unbestritten ist – ja gerade mit der Personenvereinigung identisch. Es ist daher unsinnig, in der Wahrnehmung von Gesamtbelangen der Mitglieder durch den Verein eine Leistungstätigkeit gegenüber den Mitgliedern zu sehen, denn für diese kollektive Tätigkeit fehlt es an einem gesonderten Leistungsempfänger. Diese Beurteilung kann sich auch dann nicht ändern, wenn die einzelnen Mitglieder nicht einheitlich, sondern gestaffelt nach wirtschaftlichem Interesse zur Finanzierung herangezogen werden, denn eine besondere Ausgestaltung der Finanzierung macht die Kollektivtätigkeit des Verbandes noch nicht zu einer individuellen Leistung gegenüber dem Mitglied. Die entgegengesetzte Auffassung des BFH¹⁴², daß die Kostenumlage einer Werbegemeinschaft von Ladeninhabern, die nach Ladenfläche gestaffelt wird, zur Annahme eines Leistungsaustauschs führen kann, ist zurückzuweisen. Die Wahrnehmung von Gesamtbelangen der Mitglieder ist kollektivierter Verbrauch, keine Weitergabe individueller Leistungen an das konsumierende Mitglied.

Voraussetzung für die Annahme eines echten Leistungsaustauschs muß daher sein, daß im Verhältnis Verband – Mitglied eine zusätzliche Wertschöpfung stattfindet, die sich nicht auf die mehr oder weniger zufällige Teilhabe des Mitglieds an der kollektiven Wertschöpfung der Verbandstät-

140 Vgl. dazu auch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zu den echten und unechten Zuschüssen, zB BFH v. 20. 1. 1988 X R 44/81 BStBl. 1988 II, 792 und dazu *Probst*, DStR 1988, 716.

141 BFH v. 20. 12. 1984 V R 25/76 BStBl. 1985 II, 176 gegen *Söhn*, StuW 1975, 164 ff.; *Kühn*, UR 1971, 182; *Georgi*, UR 1968, 269.

142 BFH v. 4. 7. 1985 (FN 138); ebenso *Reiß*, StuW 1987, 351; wie hier *Schubmann*, UR 1986, 269.

tigkeit reduzieren läßt. Das setzt aber voraus, daß die Tätigkeit des Vereins sich nicht lediglich als Verfolgung satzungsmäßiger Zwecke, sondern als Tun gegenüber dem Mitglied darstellt. Die Betonung liegt hier auf „gegenüber dem Mitglied“. Dies ist noch nicht dann gegeben, wenn das Mitglied irgendwelche individuellen Vorteile aus der Vereinstätigkeit hat, hier können auch bloße Reflexe vorliegen. Eine Handlung gegenüber dem Mitglied setzt aber eine Sonderbeziehung, in der Regel ein Schuldverhältnis voraus, in dessen Erfüllung das Tun vollzogen wird und das die Qualität des Tuns als Leistung inhaltlich vorgibt. Dies hat der X. Senat des BFH vor kurzem für Forschungszuschüsse entsprechend entschieden¹⁴³. Daher ist ein Leistungsaustausch jedenfalls dann gegeben, wenn und soweit das Mitglied aufgrund seines Beitrags dem Personenverband gegenüber berechtigt ist, ein bestimmtes Tun oder Unterlassen zu verlangen und dieses Tun oder Unterlassen nicht mehr von der inhaltlichen Ausgestaltung durch die Vereinsorgane abhängig ist. Ein solcher Anspruch des Mitglieds besteht in der Regel nicht, wenn ein Berufsverband lediglich Gesamtbelange der Mitglieder wahrnimmt oder dem Mitglied eines Sportvereins nur das allgemeine Recht auf Teilhabe an den Vereinseinrichtungen nach Maßgabe der jeweiligen Vereinspolitik und -möglichkeiten eingeräumt wird. Ein steuerbarer Umsatz ist aber gegeben bei den Ansprüchen der Mitglieder eines Lohnsteuerhilfevereins auf jährlich wiederkehrende Hilfestellung¹⁴⁴, bei den Mitgliedern einer Stierhaltungsgenossenschaft, eines Kreditreformvereins oder einer Anlageberatungsgesellschaft¹⁴⁵ oder auch mit höheren Beiträgen verbundene Sonderrechte einzelner Mitglieder i. S. von § 35 BGB. Die Leistungsansprüche von Gemeinden gegenüber ihren Wasserversorgungsverbänden oder ihren kommunalen Datenverarbeitungszentralen gehören ebenfalls hierher. In diesen Fällen ist der periodische Beitrag oder die eingeforderte Kostenumlage das Entgelt. Dem kann auch nicht mit einem obiter dictum des Bundesfinanzhofs entgegengehalten werden, daß die Beitragspflicht unabhängig von der Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke durch die Körperschaft ist¹⁴⁶. Solange die Vereinigung ihre Leistungen erbringt, ist der Beitrag Entgelt. Wird die Leistung

143 BFH v. 9. 12. 1987 XR 39/81 BStBl. 1988 II, 471, UR 1988, 322 m. Anm. *Widmann*; vgl. auch *Fischer*, UR 1989, 270 ff.; krit. BFH v. 23. 2. 1989 V R 141/84 BStBl. 1989 II, 638.

144 I. E. ebenso BFH v. 9. 5. 1974 V R 128/71 BStBl. 1974 II, 530; Abschn. 4 Abs. 3 Satz 2 UStR 1988.

145 RFH v. 24. 6. 1927 V A 235/27 RStBl. 1927, 193; RFH v. 14. 2. 1928 V A 257/27, v. 14. 5. 1928 Kartei UStG 1926 § 1 Nr. 1 R. 58; RFH v. 29. 4. 1929 V A 578/26 RStBl. 1929, 376.

146 BFH v. 20. 12. 1984 (FN 141).

unmöglich und der Beitrag dennoch gezahlt, heißt dies nur, daß das Entgelt eben auch ohne Rücksicht auf die Erfüllung der Leistungspflichten gezahlt werden muß.

Erfolgt das Tun der Personenvereinigung nicht in Erfüllung eines bestehenden Schuldverhältnisses, so kann ein Leistungsaustausch nur dann angenommen werden, wenn ein nicht geschuldetes, aber vollzogenes Tun gegenüber einem Mitglied gemäß der Satzung dessen Zahlungspflicht auslöst und damit nach tatsächlicher Inanspruchnahme abgerechnet wird. In diesen Fällen ist die Leistung auf ein erwartbares Entgelt gerichtet, begründet eine Sonderbeziehung zwischen Verband und Mitglied und ist damit steuerbar.

Erkennt man, daß ein Leistungsaustausch immer dann vorliegt, wenn das Mitglied aufgrund seines Beitrags Anspruch auf ein konkretes Tun des Verbandes hat oder nur ein konkretes Tun des Verbandes eine Zahlungspflicht des Mitglieds auslösen kann, so sind damit letztlich die Fälle erfaßt, die in der Rechtsprechung des RFH und des BFH traditionell als steuerbare Umsätze erfaßt werden, nämlich alle Vereinstätigkeit, die vom einzelnen Mitglied nach dem Grad der tatsächlichen oder vermuteten Inanspruchnahme finanziert wird. Nur ist eine solche Staffelung der Entgelte nicht mehr als ein Indiz für das Vorliegen einer konkreten Leistungsbeziehung.

bb) Zum Vorsteuerabzug

Die Werbegemeinschaft der Ladeninhaber eines Einkaufszentrums nimmt Gesamtbelange der Ladeninhaber wahr, keinem Ladeninhaber ist der Anspruch auf ein Tätigwerden ihm gegenüber eingeräumt, steuerbare Umsätze werden nicht vollzogen. Damit ist nach h. M. zugleich klargestellt, daß die Werbegemeinschaft nicht zur Erzielung von Einnahmen tätig wird, nicht Unternehmer und damit nicht vorsteuerabzugsberechtigt ist. Hier liegt aber das eigentliche Problem. Die Werbegemeinschaft und andere Interessengemeinschaften von Unternehmern sind in der Sache nur ausgelagerte und kollektivierte Teile der angeschlossenen Unternehmen. Der gesellschaftsvertragliche oder satzungsmäßige Zweck dieser Verbände besteht ausschließlich in der Förderung der unternehmerischen Tätigkeit der Mitglieder. Es läßt sich daher sagen, daß die Tätigkeit dieser Vereinigungen ausschließlich auf die Erzielung von Einnahmen gerichtet ist, aber nicht auf die Erzielung eigener Einnahmen, sondern der Einnahmen der angeschlossenen Unternehmer. Die Vorleistungen, die eine solche Werbegemeinschaft in Anspruch nimmt und die sie im Wege einer Kostenumlage über die angeschlossenen Unternehmer finanziert, dienen unmittelbar der

Entgeltserzielung durch die Mitglieder. Der Verband ist dann lediglich mittelbar in die Unternehmerkette eingeschaltet und kein echter Letztverbraucher. Es erscheint mir daher sinnvoll, die Unternehmerqualität auf solche Personenvereinigungen auszudehnen, die lediglich aus Unternehmern zusammengesetzt sind, keine eigenen Zwecke verfolgen, sondern lediglich die unternehmerische Zielsetzung der Mitglieder fördern und dafür Vorleistungen in Anspruch nehmen. Damit wäre eine Form von „umsatzlosem Unternehmer“ geschaffen, der Vorsteuer abziehen kann, eine Figur, die im Recht des Vorsteuerabzugs vielfach diskutiert wird. Letztlich handelt es sich um einen Sonderfall des Handelns auf fremde Rechnung. Ich meine, daß diese Lösung den Vorsteuerabzug besser begründet als die Annahme eines weiteren Leistungsaustauschs zwischen Verband und Mitglied.

Ort der Lieferung und der sonstigen Leistung unter Berücksichtigung der Regelungen innerhalb und außerhalb der Europäischen Gemeinschaften

Werner Widmann, Ministerialrat, Mainz

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none">I. Bedeutung des Ortes der Leistung beim Leistenden und beim Leistungsempfänger<ul style="list-style-type: none">1. Territoriales Merkmal der Steuerbarkeit2. Auswirkungen auf den Vorsteuerabzug3. Beeinflussung des Gesamtumsatzes4. Sonderregelungen gemäß § 24 und § 25 UStG5. Bedeutung für den Leistungsempfänger6. GestaltungsmöglichkeitenII. Ort der Leistung als Begrenzung des fiskalischen Zugriffs auf das Steuergut<ul style="list-style-type: none">1. EG-Harmonisierung2. Allgemeine Geltung des BestimmungslandprinzipsIII. Auswirkungen auf die EG-EigenmittelIV. Der Ort der Lieferung gemäß § 3 Abs. 6 UStG<ul style="list-style-type: none">1. Regelungsinhalt2. Begriff des Gegenstandes3. Definition der Lieferung4. Zeitpunkt der Lieferung | <ul style="list-style-type: none">5. Kommissionsgeschäft6. EG-Vorgaben7. Rechtslage nach dem dänischen UStG8. Regelungen in ÖsterreichV. Lieferort in Beförderungs- und Versendungsfällen (§ 3 Abs. 7 UStG)<ul style="list-style-type: none">1. Beförderung2. Versendung3. Regelungsgrund für § 3 Abs. 7 UStG4. Versendungskauf gemäß § 447 BGB5. Rechtslage in anderen LändernVI. Verlagerung des Ortes der Lieferung in das Einfuhrland gemäß § 3 Abs. 8 UStG<ul style="list-style-type: none">1. Inhalt und Zweck der Regelung2. Praktische Bedeutung3. Rechtslage im AuslandVII. Ort der sonstigen Leistung<ul style="list-style-type: none">1. Aufbau und Prinzipien des § 3 a UStG2. Abgrenzungsprobleme3. Nicht harmonisierter Unternehmerbegriff innerhalb der EG als Vorfrage |
|---|--|

4. Qualifizierung des Leistungsgegenstandes
5. Regelungen im EG-Ausland
6. Regelung in Österreich

- VIII. Ort des Eigenverbrauchs
 1. Fehlende Regelung im UStG
 2. Auswirkung der Wertabgabe als maßgeblicher Anknüpfungspunkt
- IX. Ausblick

I. Bedeutung des Ortes der Leistung beim Leistenden und beim Leistungsempfänger

1. Territoriales Merkmal der Steuerbarkeit

Die Bestimmung des Ortes, an dem eine Lieferung oder eine sonstige Leistung durch einen Unternehmer ausgeführt wird, ist notwendig, um festzustellen, ob das territoriale Tatbestandselement der Steuerbarkeit gemäß dem Einleitungssatz des § 1 Abs. 1 UStG erfüllt ist: Steuerbar sind bekanntlich nur Umsätze, die im Erhebungsgebiet (§ 1 Abs. 2 UStG) ausgeführt werden.

Auch für die Umsätze in den Freihäfen und in den Gewässern und Watten zwischen der Hoheits- und der Zollgrenze im Küstenmeer, die gemäß § 1 Abs. 3 UStG wie Umsätze im Erhebungsgebiet zu behandeln sind, muß man wissen, wo sie tatsächlich bewirkt werden. Das gleiche gilt für die sonstigen Leistungen, welche gemäß § 1 UStDV als im Erhebungsgebiet ausgeführt anzusehen sind.

2. Auswirkungen auf den Vorsteuerabzug

Die Bestimmung des Ortes, an dem ein Umsatz ausgeführt wird, ist aber auch von Bedeutung beim Vorsteuerabzug: Erstens ist der Vorsteuerabzug nur zulässig aus im Erhebungsgebiet steuerbaren Vorbezügen¹ – und nur bei diesen kann der Leistende ggf. auf eine Steuerbefreiung gemäß § 9 UStG verzichten² –. Zweitens ist gemäß § 15 Abs. 2 Nr. 2 i. V. m. Abs. 3 Nr. 2 UStG der Vorsteuerabzug bei bestimmten Umsätzen außerhalb des Erhebungsgebietes, die nach dem deutschen UStG steuerfrei wären, nicht ausgeschlossen³.

¹ Vgl. Abschn. 192 Abs. 1 UStR 1988.

² Vgl. Abschn. 206 Abs. 3 UStR 1988; *Plückebaum/Malitzky*, UStG, 10. Aufl. 1978 ff., § 9 Rz. 50.

³ Vgl. Abschn. 205 Abs. 2 ff. UStR 1988.

3. Beeinflussung des Gesamtumsatzes

Der noch bis zum 31. 12. 1989 geltende § 19 Abs. 4 UStG macht für die Ermittlung des Gesamtumsatzes, welcher für die Gewährung des ab dem 1. 1. 1990 entfallenden Steuerabzugsbetrages⁴ maßgeblich ist, die Feststellung der Steuerbarkeit des Umsatzes nötig. Die Nichterhebungsregelung gemäß § 19 Abs. 1 UStG wird auch weiterhin von einem bestimmten steuerbaren Gesamtumsatz abhängen⁵.

Der steuerbare Gesamtumsatz spielt auch eine Rolle bei der Berechnung der Steuer nach vereinnahmten Entgelten gemäß § 20 UStG.

4. Sonderregelungen gemäß § 24 und § 25 UStG

§ 24 Abs. 1 Nr. 3 UStG enthält einen besonderen Steuersatz für die im Außengebiet bewirkten Umsätze im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes. Auch hierzu muß also der Ort der Leistung festgestellt werden.

Schließlich hängt die Steuerfreiheit einer Reiseleistung gemäß § 25 Abs. 2 UStG davon ab, daß die Reisevorleistungen außerhalb des Gebietes der Europäischen Gemeinschaften bewirkt werden.

5. Bedeutung für den Leistungsempfänger

Diese Aufzählung von Vorschriften des UStG, welche auf den Ort der Bewirkung einer Leistung abstellen, macht deutlich, daß es nicht nur für den Leistenden, sondern auch für den Leistungsempfänger von größter Wichtigkeit ist, bei grenzüberschreitenden Umsätzen den Ort der Leistung genau zu bestimmen. Für den Leistungsempfänger hängt hiervon u. U. nicht nur die Vorsteuerabzugsberechtigung ab; Auswirkungen ergeben sich auch für seine Verpflichtungen im Rahmen des Umsatzsteuer-Abzugsverfahrens gemäß § 18 Abs. 8 UStG i. V. m. §§ 51 ff. UStDV.

6. Gestaltungsmöglichkeiten

Der Ort der Leistung bestimmt bei grenzüberschreitenden Umsätzen, welchem Steuersatz der Umsatz unterliegt. Bei der gegenwärtigen Spanne der Umsatzsteuersätze von 0 vH bis 38 vH allein innerhalb der EG-Mitglied-

⁴ Siehe hierzu *Widmann*, Umsatzsteuerrückgang-Bericht 1988/89, S. 217 (218).

⁵ Vgl. § 19 UStG i. d. F. des Art. 12 Nr. 1 Buchst. a des Steuerreformgesetzes 1990 v. 25. 7. 1988, BGBl. 1988 I, 1039, BStBl. 1988 I, 224.

staaten⁶ ist dies von finanzieller Bedeutung für Leistungsempfänger, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind. Die gezielte Verlegung des Leistungsortes in einen Staat mit niedrigem Steuersatz kann also zu erheblichen Steuerersparnissen führen.

Aus den Niederlanden zB sind geradezu planmäßige Gestaltungen bekannt geworden, bei denen Nichtunternehmer, insbesondere auch die öffentliche Hand, ihren Bedarf an Investitionsgütern in großem Umfang in der Schweiz und vor allem in Island geleast haben⁷.

Die schweizerische Warenumsatzsteuer erfaßt als sog. Grossistensteuer nur die Warenumsätze bestimmter Unternehmer; Dienstleistungen werden nicht besteuert⁸. Auch in Island gibt es keine umfassende Umsatzsteuer, sondern nur eine Kleinhandelsumsatzsteuer⁹. Weil der Ort der Vermietung eines beweglichen Gegenstandes mit Ausnahme der Beförderungsmittel nach Art. 9 der 6. EG-Umsatzsteuer-Richtlinie¹⁰ stets am Sitzort des Vermieters liegt, entsteht bei der erwähnten Konstruktion keine Umsatzsteuerbelastung. Beim Regelsteuersatz von 18,5 vH in den Niederlanden schätzt man den Steuerausfall in den Niederlanden auf jährlich 100 Mio Gulden aus diesen Gestaltungen.

In der Bundesrepublik Deutschland ist diese sog. „Island-Route“ nicht lohnend, denn bei uns wird durch § 1 UStDV gerade in derartigen Fällen der Ort der Leistung in das Erhebungsgebiet verlegt und der Leistungsempfänger ist dann sogar u.U. zur Durchführung des Umsatzsteuer-Abzugsverfahrens verpflichtet. Dadurch wird die Wettbewerbsgleichheit der Vermieter aus den Nicht-EG-Staaten mit den im Erhebungsgebiet ansässigen Unternehmern hergestellt. Bei den Vermietern aus anderen EG-Staaten bleibt es aber bei der Regelung, daß der Leistungsort gemäß § 3 a Abs. 1 UStG am Sitzort des Vermieters der beweglichen Gegenstände, ausgenommen Beförderungsmittel, liegt. Dies bedeutet, daß die bestehende Steuersatzdifferenz durchaus im Wettbewerb erheblich sein kann. Aus der Sicht der Bundesrepublik Deutschland besteht allerdings gegenwärtig lediglich ein Steuervorteil für in Luxemburg ansässige Vermieter, weil dort der Steuersatz nur 12 vH beträgt.

6 Siehe hierzu *Schemmel*, Steuerharmonisierung in der Europäischen Gemeinschaft, Heft 65 des Karl-Breuer-Institutes des Bundes der Steuerzahler, 1989, S. 23.

7 Vgl. „Die Welt“, Nr. 174 v. 29. 7. 1989, S. 10.

8 Siehe hierzu *Plückebaum/Malitzky*, (FN 2), Bd. II, Einleitung C Rz. 27 ff.

9 Vgl. *Plückebaum/Malitzky*, (FN 2), Bd. II, Einleitung C Rz. 35.

10 Vom 17. 5. 1977, ABl. EG 1977 Nr. L 145 S. 1 ff.; abgedr. u. a. bei *Plückebaum/Malitzky*, (FN 2), Bd. I, Teil C 60 S. 1 ff.

Bisher ist nicht bekannt geworden, daß in erheblichem Umfang zB Fernsehapparate von im Erhebungsgebiet ansässigen Privatleuten bei in Luxemburg ansässigen Unternehmern gemietet würden. Dagegen scheinen viele Dänen ihren Fernsehapparat in der Bundesrepublik Deutschland zu mieten. Gegenüber dem dänischen Steuersatz von 22 vH sparen sie so beim deutschen Steuersatz von 14 vH doch spürbar Steuer.

II. Ort der Leistung als Begrenzung des fiskalischen Zugriffs auf das Steuergut

1. EG-Harmonisierung

Mit der Regelung des Orts der Leistung umgrenzt das UStG den Zugriff des Fiskus auf das Steuergut der Umsatzsteuer. Weil die Bestimmungen des UStG 1980 auf den Vorgaben der EG-Umsatzsteuer-Richtlinien¹¹ beruhen, denen auch die anderen EG-Mitgliedstaaten zu folgen verpflichtet sind, dürfte es zumindest theoretisch innerhalb der EG zu keiner Doppelbesteuerung oder Nichtbesteuerung eines Umsatzes wegen der Regelungen über den Leistungsort kommen. Praktisch ergeben sich aber durchaus gelegentlich Schwierigkeiten bei unterschiedlicher Interpretation bestimmter Begriffe in den EG-Richtlinien.

2. Allgemeine Geltung des Bestimmungslandprinzips

Aber auch im Verhältnis zu den Nicht-EG-Staaten gibt es nur verhältnismäßig selten eine doppelte Umsatzsteuer-Belastung trotz vielleicht zu bejahender doppelter Steuerbarkeit, weil das Steueraufkommen bei der Umsatzsteuer weltweit im allgemeinen nach dem sog. Bestimmungslandprinzip dem Staat zugestanden wird, in dem der zu belastende Endverbrauch stattfindet. Mittels einer Steuerbefreiung für grenzüberschreitende Umsätze oder durch Steuererstattung im Ausfuhrstaat wird im System der Mehrwertsteuer ein exakter Grenzausgleich erreicht, der eine Doppelbesteuerung bei Lieferungen regelmäßig verhindert¹². Bei sonstigen Leistungen funktioniert dieser Ausgleichsmechanismus allerdings nicht immer so exakt wie bei den Lieferungen, denn die sonstigen Leistungen lassen sich eben nicht so leicht fassen wie die Lieferungen körperlicher Gegenstände.

¹¹ Siehe hierzu *Kobler*, StbJb. 1988/89, S. 323 ff.

¹² Vgl. *Plückebaum/Malitzky*, (FN 2), Bd. II Einleitung C Rz. 12; Einleitung D Rz. 6; *Rädler*, in: Handwörterbuch des Steuerrechts, 2. Aufl. 1981, S. 215.

Immerhin bedarf es aber auch im Verhältnis zu Staaten, die keine Umsatzsteuer kennen oder ein Umsatzsteuerrecht besitzen, das nicht auf dem Mehrwertsteuersystem beruht, wegen dieser Regelungen nicht der Aufnahme der Umsatzsteuer in die Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung¹³.

III. Auswirkung auf die EG-Eigenmittel

Die soeben dargestellte Begrenzung des nationalen Zugriffs auf das Steuergut durch Festlegung des Ortes der Leistung hat – neben der allgemeinen Notwendigkeit der Harmonisierung der Umsatzsteuern innerhalb der EG nach Artikel 99 des EWG-Vertrages – auch insofern noch eine europäische Dimension, als die EG-Richtlinien mit der Festlegung des Ortes der Leistung auch darüber bestimmen, welche Vorgänge innerhalb der EG-Mitgliedstaaten steuerbar sind und damit zur steuerpflichtigen Bemessungsgrundlage beitragen, nach deren Höhe sich die sog. eigenen Einnahmen der EG aus dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem bemessen¹⁴. Die Regelungen der EG-Richtlinien wollen also den steuerlichen Zugriff auf den im EG-Gebiet stattfindenden Endverbrauch sicherstellen.

IV. Der Ort der Lieferung gemäß § 3 Abs. 6 UStG

1. Regelungsinhalt

§ 3 Abs. 6 UStG bestimmt als Grundsatz, daß eine Lieferung dort ausgeführt wird, wo sich der Gegenstand zur Zeit der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet. Um diese Vorschrift anwenden zu können, muß man also wissen, was eine Lieferung ist und wie die Verfügungsmacht verschafft wird. § 3 Abs. 1 UStG sagt dazu, daß Lieferungen Leistungen sind, durch die ein Unternehmer den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen. Die Klammerdefinition in § 3 Abs. 1 UStG bezeichnet diesen Vorgang bekanntlich als Verschaffung der Verfügungsmacht.

13 Die Fragen, die sich aus dem ungeklärten Grenzverlauf auf dem Bodensee im Verhältnis zu Österreich und zur Schweiz sowie in dem durch Mosel, Sauer, Our gebildeten Kondominium an der deutsch-luxemburgischen Grenze ergeben, sollen hier nicht näher betrachtet werden.

14 Vgl. hierzu *Kobler*, (FN 11); *Wachweger*, 6. Richtlinie zur Harmonisierung der Umsatzsteuern in den Europäischen Gemeinschaften, Bonn oJ., S. 5.

2. Begriff des Gegenstandes

Das UStG sagt nicht, was es unter Gegenstände verstehen will. Die Aussage in Abschn. 24 Abs. 1 UStR 1988 hierzu, daß Gegenstände i. S. von § 3 Abs. 1 UStG körperliche Gegenstände, mithin Sachen i. S. von § 90 BGB, Sachgesamtheiten und solche Wirtschaftsgüter sind, die im Wirtschaftsverkehr wie Sachen behandelt werden, also insbesondere zB elektrischer Strom und Wärme, kann sich auf Artikel 5 Abs. 1 u. 2 der 6. EG-Umsatzsteuer-Richtlinie berufen; sie entspricht der allgemeinen Meinung¹⁵.

Der BFH hat in dem Urteil V R 24/87 vom 21. 12. 1988¹⁶ die Übertragung des Praxiswertes als gemäß § 4 Nr. 28 UStG steuerfreie Lieferung eines Gegenstandes angesehen. Die Finanzverwaltung vertrat dagegen bislang die Auffassung, bei dem Geschäftswert handele es sich nicht um einen Gegenstand, sondern um ein Recht, das nicht geliefert werden könne¹⁷. In Fällen mit Berührung des Außengebietes hätte diese Unterscheidung zwischen Lieferung und sonstiger Leistung ggf. Auswirkung auf den Leistungsort haben können.

3. Definition der Lieferung

Im Zusammenhang mit unserer Themenstellung muß der Hinweis genügen, daß der BFH die Übertragung eines Verfügungsrechts für sich allein noch nicht als Lieferung ansieht. Erst die Übertragung der Substanz auf den Abnehmer ist eine Lieferung¹⁸.

4. Zeitpunkt der Lieferung

Diese Umschreibung trägt dem zeitlichen Element in § 3 Abs. 6 UStG Rechnung. Die Suche nach dem Lieferungszeitpunkt führt also nur zum richtigen Ergebnis, wenn man den Lieferungszeitpunkt zutreffend bestimmt und dann feststellt, wo sich der Liefergegenstand zu diesem Zeitpunkt befindet.

15 Siehe zB *Ringleb*, in: *Sölch/Ringleb/List*, UStG, 4. Aufl. 1988, § 3 Anm. 5.

16 BFHE 156, 273, BStBl. 1989 II, 430.

17 Siehe Abschn. 121 Abs. 2 UStR 1988; überholt durch BMF-Schreiben IV A 3 - S 7188 - 4/88 v. 20. 7. 1989, BStBl. 1989 I, 265.

18 Vgl. zB BFH-Urteil V R 102/78 v. 25. 11. 1986, BFHE 148, 547, BStBl. 1987 II, 278.

5. Kommissionsgeschäft

Weil beim Kommissionsgeschäft nach § 3 Abs. 3 UStG zwei Lieferungen vorliegen, nämlich eine Lieferung zwischen dem Kommittenten und dem Kommissionär und eine weitere Lieferung zwischen dem Kommissionär und dem Erwerber, und weil diese beiden Lieferungen zum gleichen Zeitpunkt stattfinden, kam der BFH¹⁹ zu dem Ergebnis, daß eine nicht steuerbare Lieferung vorliegt, wenn der Kommissionär seine Tätigkeit bezüglich des Gegenstandes im Außengebiet betreibt²⁰.

6. EG-Vorgaben

Die Regelung in § 3 Abs. 6 UStG beruht auf Artikel 8 Abs. 1 Buchst. b der 6. EG-Umsatzsteuer-Richtlinie. Danach gilt als Ort der Lieferung „für den Fall, daß der Gegenstand nicht versendet oder befördert wird, der Ort, an dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Lieferung befindet“. Nach Artikel 5 Abs. 1 der 6. EG-Umsatzsteuer-Richtlinie gilt als Lieferung eines Gegenstandes die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen.

Diese Regelung haben die meisten EG-Mitgliedstaaten in ihre Umsatzsteuergesetze übernommen.

7. Rechtslage nach dem dänischen UStG

Das in Dänemark geltende allgemeine Umsatzsteuergesetz scheint weitgehend ohne die angeführten Definitionen auskommen zu können. § 11 Abs. 1 dieses Gesetzes spricht nur von Lieferungen gegen Bezahlung als Teil des steuerpflichtigen Umsatzes eines Unternehmens. Es wird dabei offenbar als selbstverständlich angesehen, daß nur Lieferungen, die in Dänemark bewirkt werden, angesprochen sind²¹.

8. Regelungen in Österreich

Angesichts der weitgehenden Orientierung des österreichischen Umsatzsteuergesetzes 1972 am deutschen UStG 1967 verwundert es nicht, daß § 3 Abs. 6 des österreichischen UStG den Ort der Lieferung danach bestimmt,

19 Siehe das in FN 18 zitierte BFH-Urteil v. 25. 11. 1986 sowie Abschn. 24 Abs. 2 UStR 1988.

20 Siehe dazu Schön, UR 1988, 1; gegen Schön: Giesberts, UR 1988, 137; gegen Giesberts wiederum Schön, UR 1988, 142.

21 Vgl. Plückerbaum/Malitzky, (FN 2), Bd. II, Einleitung C Rz. 70.

wo sich der Gegenstand der Lieferung im Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet. Auch die Definition in § 3 Abs. 1 des österreichischen Umsatzsteuergesetzes entspricht fast wörtlich der in § 3 Abs. 1 des deutschen UStG.

V. Lieferort in Beförderungs- und Versandungsfällen (§ 3 Abs. 7 UStG)

1. Beförderung

§ 3 Abs. 7 UStG 1980 hat in Übereinstimmung mit Artikel 8 Abs. 1 Buchst. a der 6. EG-Umsatzsteuer-Richtlinie die schon in § 3 Abs. 7 UStG 1967/73 angeordnete Fiktion übernommen, daß im Fall der Beförderung des gelieferten Gegenstandes durch den liefernden Unternehmer oder durch einen Beauftragten des Abnehmers an einen Dritten die Lieferung mit dem Beginn der Beförderung als ausgeführt gilt. Auch hier muß also ein Zeitpunkt ermittelt werden, um den Lieferort feststellen zu können.

Weil befördern jede Fortbewegung eines Gegenstandes ist (§ 3 Abs. 7 Satz 2 UStG), werden also zB Fahrzeuge, die auf den eigenen Rädern zum Abnehmer rollen oder wie Abschn. 30 Abs. 2 UStR 1988 zusätzlich ausdrücklich erwähnt, Schiffe, die sich auf eigenem Kiel bewegen, zu dem Zeitpunkt geliefert, da sie sich zu bewegen beginnen, um das Unternehmen des Lieferers endgültig in Richtung Abnehmer oder zu einem von diesem benannten Dritten zu verlassen.

In dem bereits erwähnten Fall des im Außengebiet ansässigen Kommissionärs (vgl. oben Abschn. IV 5) kommt § 3 Abs. 7 UStG somit auch dann nicht zur Anwendung, wenn der unternehmerische Kommittent die Kommissionsware selbst zum Kommissionär befördert, denn die Übergabe des Kommissionsgutes im Außengebiet ist keine Lieferung i. S. von § 3 Abs. 1 UStG²².

2. Versandung

Auch dann, wenn der Lieferer den zu liefernden Gegenstand durch jemanden befördern läßt oder die Beförderung besorgen läßt, im Sprachgebrauch des § 3 Abs. 7 UStG also die Ware versendet, wird der Lieferzeitpunkt fingiert: die Lieferung gilt mit der Übergabe des Gegenstandes an den mit der Beförderung Beauftragten als ausgeführt. Dort wo die Übergabe stattfindet, liegt also der Ort der Lieferung.

²² Vgl. Abschn. 30 Abs. 2 UStR 1988.

3. Regelungsgrund für § 3 Abs. 7 UStG

Bezüglich des Orts der Leistung hat § 3 Abs. 7 UStG bei Umsätzen, die sich nur auf das Erhebungsgebiet beschränken, gegenüber § 3 Abs. 6 UStG keine praktische Auswirkung, weil es für die Steuerbarkeit von Umsätzen eines Unternehmers im Erhebungsgebiet nicht darauf ankommt, wo der Unternehmer im einzelnen seine Umsätze dort ausführt. Alle seine Umsätze sind nur in einer Umsatzsteuererklärung zu erfassen.

Bedeutung erlangt § 3 Abs. 7 UStG aber bei grenzüberschreitenden Umsätzen: Bei der Ausfuhr läge ohne die Regelung in § 3 Abs. 7 UStG außer bei den Abholfällen der Ort der Lieferung gemäß § 3 Abs. 6 UStG im Außengebiet, denn dort erst wird dem Abnehmer regelmäßig die Verfügungsmacht i. S. von § 3 Abs. 1 UStG verschafft. Der Exporteur erbrächte also mit seinen Ausfuhrumsätzen keine steuerbaren Umsätze im Erhebungsgebiet, müßte aber mit seinen erst im Einfuhrland bewirkten Lieferungen zur Umsatzsteuer herangezogen werden. Dementsprechend wären auch die aus dem Außengebiet in das Erhebungsgebiet liefernden Unternehmer hier mit ihren Lieferungen zu erfassen. Die Vermeidung des damit verbundenen praktischen Aufwandes ist das Hauptanliegen des § 3 Abs. 7 UStG.

4. Versendungskauf gemäß § 447 BGB

Herkömmlicherweise wird dieser Vorschrift aber auch Bedeutung im Zusammenhang mit der Regelung in § 447 BGB über den sog. Versendungskauf beigemessen²³. Weil beim Versendungskauf regelmäßig die Gefahr des zufälligen Unterganges der Kaufsache während der Beförderung vom Käufer zu tragen ist, d. h. er muß ggf. den Kaufpreis entrichten, obwohl er den Kaufgegenstand nicht erhält, wäre beim Abstellen auf den Lieferzeitpunkt gemäß § 3 Abs. 6 UStG bei Untergang der Kaufsache keine Lieferung anzunehmen, denn zur Verschaffung der Verfügungsmacht kommt es nicht. Die herrschende Meinung sieht in § 3 Abs. 7 UStG eine Fiktion deshalb nicht nur hinsichtlich des Ortes der Lieferung, sondern auch der Lieferung selbst. Schön²⁴ verdächtigt diese Interpretation der Nähe zur steuerbegründenden Analogie. Zu Unrecht²⁵: Die fiktive Bestimmung des Zeitpunktes einer Lieferung ist nur sinnvoll, wenn diese Lieferung überhaupt von Interesse für das UStG, also steuerbar ist. In den Ausfuhrfällen als dem sicher häufigsten Anwendungsfall der Versendung geht das Ge-

23 Vgl. zB Plückerbaum/Malitzky, (FN 2), §§ 1–3 Rz. 882/13, Rz. 888; Giesberts, in: Rau/Dürwächter/Flick/Geist, UStG, 5. Aufl. 1987, § 3 Anm. 450 ff.

24 StuW 1986, 385.

25 Ebenso Giesberts, (FN 23), § 3 Anm. 451.

setz von der Steuerbarkeit der Ausfuhrlieferungen in § 4 Nr. 1 und § 6 UStG wie selbstverständlich aus. Bei Maßgeblichkeit des § 3 Abs. 6 UStG in den Fällen der Versandungsausfuhr wären die meisten Ausfuhrlieferungen nicht steuerbar. Für den Fall der mißglückten Versandungslieferung trifft es zwar zu, daß der Abnehmer die Ware nicht erhält, aber er wendet etwas dafür auf, daß sein Vertragspartner mit der Versandung der Ware die ihm obliegenden Leistungspflichten erfüllt hat. Der Nichteintritt des Leistungserfolges steht dessen Anspruch auf die vereinbarte Gegenleistung eben nicht entgegen. Wenn Schön²⁶ dagegen einwendet, daß das UStG nur an die Herbeiführung des Leistungserfolges anknüpft, dann berücksichtigt er nicht, daß die Fiktion des § 3 Abs. 7 UStG gerade doch auch den Leistungserfolg umfaßt, denn die Lieferung gilt als ausgeführt. Es kommt also nicht darauf an, ob der Leistungserfolg tatsächlich erreicht wird²⁷.

Die Existenz des § 3 Abs. 8 UStG belegt auch, daß die Ausführung der Lieferung im Zeitpunkt des Beginns der Versandung oder Beförderung fingiert wird, denn die Verlagerung des Ortes der Lieferung in den Fällen des § 3 Abs. 8 UStG vom Außengebiet in das Erhebungsgebiet ist nur sinnvoll, wenn eine Lieferung bereits im Außengebiet ausgeführt wurde.

5. Rechtslage in anderen Ländern

Im österreichischen Umsatzsteuerrecht stellt sich die dargestellte Problematik in gleicher Weise aufgrund des § 3 Abs. 8 des österreichischen UStG, der noch dem § 3 Abs. 7 UStG 1967/73 insofern entspricht, als im Gegensatz zu § 3 Abs. 7 UStG 1980 der Begriff der Beförderung nicht weit definiert ist und damit noch der enge Beförderungsbegriff des § 3 Abs. 7 UStG 1967/73 gilt.

Weil das dänische UStG den Ort der Lieferung überhaupt nicht regelt, fehlt es auch hier an entsprechenden Vorschriften. Gemäß § 12 Abs. 1 Buchst. a des dänischen UStG werden aber die Waren, die ein Unternehmer ins Ausland ausführt, nicht vom steuerpflichtigen Umsatz erfaßt.

Belgien, Frankreich, Luxemburg, die Niederlande, Griechenland und Portugal haben im wesentlichen durch Übernahme des Wortlautes von Artikel 8 Abs. 1 der 6. EG-Umsatzsteuer-Richtlinie den Ort der Lieferung bei Beförderungs- und Versandungsfällen so geregelt, wie das UStG 1980. Mit der Frage des „wo“ der Lieferung wird damit zugleich das „ob“ der

²⁶ Vgl. FN 24.

²⁷ Zum Leistungsbegriff vgl. Giesberts, (FN 23), § 3 Anm. 40 ff.

Lieferung bejaht, wie sich an der einheitlichen Übung zeigt, den Importeur in Versendungs- und Beförderungsfällen nicht im jeweiligen Importland zur Versteuerung einer Lieferung heranzuziehen.

VI. Verlagerung des Ortes der Lieferung in das Einfuhrland gemäß § 3 Abs. 8 UStG

1. Inhalt und Zweck der Regelung

Wenn der Gegenstand einer Beförderungs- oder Versendungslieferung vom Außengebiet in das Erhebungsgebiet oder vom Erhebungsgebiet in ein EG-Mitgliedsland gelangt, dann ist gemäß § 3 Abs. 8 UStG eine Lieferung als im Einfuhrland ausgeführt zu behandeln, wenn der Lieferer oder sein Beauftragter im Einfuhrland Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist. Die Lieferkondition lautet also in diesen Fällen „verzollt und versteuert“, d. h. lt. vertraglicher Abmachung hat der Lieferer die Einfuhrumsatzsteuer zu übernehmen. Die Anwendung des § 3 Abs. 8 UStG richtet sich allerdings nicht nach den Lieferkonditionen, sondern nach der zollrechtlichen Bestimmung des Schuldners der Einfuhrumsatzsteuer²⁸.

§ 3 Abs. 8 UStG verlegt also den Lieferort, der sich in Beförderungs- und Versendungsfällen ja grundsätzlich aus Praktikabilitätsgründen gemäß § 3 Abs. 7 UStG dort befindet, wo die Beförderung oder Versendung beginnt, in das Einfuhrland. Der Importeur führt nicht nur ein, sondern erbringt auch im Einfuhrland eine steuerbare Lieferung – jedenfalls dann, wenn sich die Einfuhr in ein EG-Mitgliedsland vollzieht.

2. Praktische Bedeutung

Abschn. 31 Abs. 2 UStR 1988 hält es – abweichend vom sonstigen Stil der UStR – für erforderlich, den Zweck des § 3 Abs. 8 UStG besonders zu erläutern: Durch die steuerliche Erfassung der Lieferung mit dem Entgelt und nicht nur mit der Bemessungsgrundlage für die Einfuhr, kommt u. U. eine höhere Bemessungsgrundlage zur Anwendung, so daß ein unbesteuert Verbrauch nicht entstehen kann.

Das Anliegen, einen unbesteuerten Endverbrauch zu vermeiden, ist auch der Grund dafür, daß § 3 Abs. 8 UStG nur bei Einfuhren in das Erhebungsgebiet und in das sonstige EG-Gebiet gilt²⁹.

²⁸ Vgl. Abschn. 31 Abs. 1 UStR 1988.

²⁹ Vgl. hierzu die Beispiele in Abschn. 31 Abs. 2 UStR 1988.

Die Steuerbarkeit der Lieferung im Einfuhrland vermeidet außerdem praktische Schwierigkeiten beim Vorsteuerabzug hinsichtlich der Einfuhrumsatzsteuer, die sich vor allem bei Reihengeschäften ergeben können³⁰. Die Regelung führt schließlich auch dazu, daß es keine Probleme beim Ausfuhrnachweis geben kann. Andererseits muß der Unternehmer sich mit dem Umsatzsteuerrecht des Einfuhrlandes herumschlagen, weil er dort eine Lieferung erbringt³¹.

3. Rechtslage im Ausland

§ 3 Abs. 8 UStG beruht auf Artikel 8 Abs. 2 der 6. EG-Umsatzsteuer-Richtlinie. Vor dem UStG 1980 gab es eine vergleichbare Vorschrift im deutschen Umsatzsteuerrecht nicht.

Dänemark, Großbritannien und Irland haben diese Regelung nicht übernommen. Dort kann der Abnehmer ggf. die vom Importeur entrichtete Einfuhrumsatzsteuer unmittelbar als Vorsteuer abziehen³².

Auch Österreich hat sein Umsatzsteuerrecht bisher nicht um eine derartige Vorschrift bereichert.

VII. Ort der sonstigen Leistung

1. Aufbau und Prinzipien des § 3 a UStG

Der seit dem 1. 1. 1980 geltende § 3 a UStG regelt ggf. i. V. m. den §§ 1–7 UStDV den Ort der sonstigen Leistung nach den Vorgaben des Artikel 9 der 6. EG-Umsatzsteuer-Richtlinie.

Bei sonstigen Leistungen läßt sich das Bestimmungslandprinzip, anders als bei körperlichen Gegenständen, die bei der Einfuhr leicht zu erfassen sind, nicht ohne weiteres praktisch durchführen. Für das Gebiet der EG muß aber die Besteuerung des Endverbrauches insgesamt sichergestellt werden. Also bot sich als Grundsatz das Ursprungslandprinzip an, d. h. die sonstige Leistung wird grundsätzlich dort der Steuer unterworfen, wo sie herkommt, mithin dort, wo der leistende Unternehmer seinen Sitz hat. Dieser Grundsatz findet sich denn auch in § 3 a Abs. 1 UStG. Die praktisch be-

30 Vgl. *Plückebaum/Malitzky*, (FN 2), §§ 1–3 Rz. 931/9.

31 Vgl. *Plückebaum/Malitzky*, (FN 2), §§ 1–3 Rz. 931/12.

32 Vgl. *Plückebaum/Malitzky*, (FN 2), Bd. II, Einleitung C Rz. 71.

deutsamsten Fälle hierfür sind die Vermietungen von Beförderungsmitteln³³ sowie die Reiseleistungen³⁴.

Allerdings gibt es in den Absätzen 2–4 des § 3 a UStG von dieser Grundregel soviel Ausnahmen, daß sie selbst eher als die Ausnahme anzusehen ist.

Neben dem grundsätzlichen Unternehmerortprinzip kennt § 3 a UStG noch folgende Ortsbestimmungen:

- Der Ort der Belegenheit eines Grundstücks ist maßgeblich bei sonstigen Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück (§ 3 a Abs. 2 Nr. 1 UStG).
- Beförderungsleistungen werden dort ausgeführt, wo die Beförderung bewirkt wird (§ 3 a Abs. 2 Nr. 2 UStG).
- Der Ort, an dem der Unternehmer ausschließlich oder zum wesentlichen Teil tätig wird, ist bestimmend bei künstlerischen, wissenschaftlichen und ähnlichen Leistungen, beim Umschlag und der Lagerung und anderen mit Beförderungsleistungen verbundenen sonstigen Leistungen sowie bei Werkleistungen an beweglichen körperlichen Gegenständen und bei deren Begutachtung (§ 3 a Abs. 2 Nr. 3 UStG).
- Die sonstige Leistung wird bei den in § 3 a Abs. 4 UStG aufgeführten sonstigen Leistungen am Ort des Leistungsempfängers erbracht, wenn dieser Unternehmer ist. Ist der Leistungsempfänger nicht Unternehmer, dann gilt das Empfängerortprinzip nur bei Leistungsempfängern mit Sitz außerhalb des Gebiets der EWG (§ 3 a Abs. 3 UStG).
- § 1 UStDV verlegt den Ort der Leistung in bestimmten Fällen in das Erhebungsgebiet, wenn der leistende Unternehmer sein Unternehmen außerhalb des EWG-Gebietes betreibt.

§ 3 a UStG wird also von ganz unterschiedlichen Prinzipien bestimmt. Sie schließen sich teilweise gegenseitig aus. Deshalb hat sich zu § 3 a UStG bereits eine umfangreiche Kasuistik entwickelt³⁵.

2. Abgrenzungsprobleme

Die mehr als 50 in § 3 a UStG besonders aufgeführten sonstigen Leistungen unterschiedlichster Art bringen notwendig Abgrenzungsschwierigkei-

³³ Vgl. § 3 a Abs. 4 Nr. 11 UStG.

³⁴ Vgl. § 25 Abs. 1 UStG; siehe auch Abschn. 33 Abs. 2 u. 3 UStR 1988.

³⁵ Die Vorkarte E zu § 3 a UStG der Umsatzsteuer-Kartei des Bundesministers der Finanzen enthält bereits 21 BMF-Schreiben. Allein der Komplex „Sonstige Leistungen bei Messen und Ausstellungen“ ist Gegenstand von 5 BMF-Schreiben.

ten mit sich. § 3 a Abs. 4 Nr. 11 UStG gilt zB nicht für die Vermietung von Beförderungsmitteln. Ist nun aber etwa ein Gabelstapler ein Beförderungsmittel? Nimmt man die bei § 3 Abs. 7 UStG maßgebliche Definition der Beförderung als jede Fortbewegung eines Gegenstandes, dann müßte man durchaus dazu kommen, daß ein Gabelstapler ein Beförderungsmittel ist. Abschn. 33 Abs. 5 UStR 1988 sagt dagegen, Gabelstapler seien ebenso wie zB Bagger, Planiertraupen oder militärische Kampffahrzeuge keine Beförderungsmittel, denn der Hauptzweck dieser Geräte sei nicht auf die Beförderung von Personen und Gütern gerichtet.

So wurde auch die grenzüberschreitende Vermietung einer Hochseejacht streitig. Die Verwaltung bejahte die Eigenschaft dieser Jachten als Beförderungsmittel mit der Folge, daß das Entgelt für eine im Erhebungsgebiet gemietete Jacht in vollem Umfang steuerbar war, auch wenn die Jacht vom Mieter ausschließlich im Außengebiet genutzt wurde. Der Europäische Gerichtshof hat die Auffassung der Verwaltung inzwischen bestätigt³⁶.

3. Nicht harmonisierter Unternehmerbegriff innerhalb der EG als Vorfrage

Schwierigere Fragen bei der Anwendung des § 3 a UStG ergeben sich aber, wenn vorgreifliche Fragen nicht international einheitlich beurteilt werden. Die 6. EG-Umsatzsteuer-Richtlinie hat bisher zB keinen einheitlichen Unternehmerbegriff geschaffen. Der Steuerpflichtige i.S. von Art. 4 der 6. EG-Umsatzsteuer-Richtlinie ist durchaus nicht in vollem Umfang in allen EG-Mitgliedstaaten identisch mit dem Unternehmer des § 2 UStG 1980.

Bei uns ist die Tätigkeit eines Aufsichtsratsmitgliedes immer unternehmerisch. Damit kommt ggf. § 3 a Abs. 3 i. V. m. Abs. 3 Nr. 3 UStG für die Bestimmung des Ortes seiner Leistung zur Anwendung. In den Niederlanden und in Frankreich³⁷ wird dagegen die Tätigkeit eines Aufsichtsratsmitgliedes nicht als unternehmerisch angesehen. Das im Erhebungsgebiet ansässige Mitglied des Aufsichtsrates einer französischen oder niederländischen Kapitalgesellschaft erbringt seine Leistung nach § 3 a Abs. 3 i. V. m. Abs. 4 Nr. 3 UStG am Sitzort des Unternehmens, dessen Aufsichtsrat er angehört. Dort aber wird diese Tätigkeit nicht als unternehmerisch beurteilt. Umgekehrt aber ist die Tätigkeit eines im Außengebiet ansässigen Aufsichtsratsmitgliedes für ein im Erhebungsgebiet ansässiges Unternehmen immer im Erhebungsgebiet steuerbar.

36 Urteil v. 15. 7. 1989 – Rs 51/88, UR 1989, 184 m. Anm. Weiß, UR 1989, 185.

37 Vgl. Plückerbaum/Malitzky, (FN 2), § 15 Rz. 38.

Fragen der Unternehmereigenschaft spielen auch eine Rolle beim internationalen Programmaustausch der Rundfunkanstalten³⁸.

4. Qualifizierung des Leistungsgegenstandes

Nicht nur die Qualifikation eines Umsatzes als unternehmerisch und als sonstige Leistung i. S. von § 3 Abs. 9 UStG ist Voraussetzung für die Anwendung des § 3 a UStG; bedeutsam ist auch, welchen Umfang diese Leistung hat und was ihr Gegenstand ist. Ist zB die Veranstaltung einer Werbekampagne für einen ausländischen Unternehmer durch ein Werbeunternehmen, bei der neben einer Plakataktion im Rahmen von Warenpräsentationen auch Bewirtungen stattfinden, eine einheitliche Werbeleistung i. S. von § 3 a Abs. 4 Nr. 2 UStG? Diese Frage hat in der Bundesrepublik Deutschland vielleicht keine große Bedeutung. In EG-Ländern, in denen zB wie in Frankreich ein Vorsteuerabzugsverbot aus Bewirtungskosten besteht, ist dies aber eine durchaus interessante Frage, denn für die Lieferungen im Rahmen der Bewirtung gilt ein anderer Leistungsort als für die Werbeleistung.

5. Regelungen im EG-Ausland

Dänemark verzichtet in seinem UStG wie bei den Lieferungen auch bei den sonstigen Leistungen auf eine Regelung des Leistungsortes. Gemäß § 12 Abs. 1 des dänischen Umsatzsteuergesetzes gehören die im Ausland erbrachten Leistungen nicht zum steuerpflichtigen Umsatz, ebensowenig die grenzüberschreitenden Transportleistungen und Arbeiten im Zusammenhang mit im Ausland gelegenen Grundstücken. Die Vorgaben des Art. 9 der 6. EG-Umsatzsteuer-Richtlinie sind also erkennbar.

Die anderen EG-Staaten haben Art. 9 der 6. EG-Umsatzsteuer-Richtlinie im wesentlichen übernommen³⁹. Die meisten EG-Länder haben mit der Regelung des Leistungsortes ein Abzugsverfahren für die Umsätze ausländischer Unternehmer eingeführt oder die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger verlagert.

6. Regelung in Österreich

Das österreichische UStG hat in § 3 Abs. 10 u. 11 im wesentlichen die Regelungen konserviert, die im deutschen UStG vor dem 1. 1. 1980 gegolten

38 Siehe hierzu *Pauly*, UR 1989, 230 sowie *Rabe*, UR 1989, 362.

39 Vgl. *Plückebaum/Malitzky*, (FN 2), Bd. II, Einleitung C Rz. 69 ff.

haben. Danach wird eine sonstige Leistung im Inland ausgeführt, wenn der Unternehmer ausschließlich oder zum wesentlichen Teil im Inland tätig wird, oder hier eine Handlung unterläßt oder duldet. Wie im deutschen UStG wird nur der auf das Inland entfallende Teil einer grenzüberschreitenden Beförderung für steuerbar erklärt (§ 3 Abs. 12 des österreichischen Umsatzsteuergesetzes). Besorgungsleistungen durch Reisebüros und Werbemittler gelten insoweit als im Inland ausgeführt, als die besorgten Leistungen im Inland bewirkt werden (§ 3 Abs. 13 des österreichischen Umsatzsteuergesetzes). Wenn die Auswertung durch den Leistungsempfänger im Inland erfolgt, wird auch die technische und wirtschaftliche Beratung, die Planung für Anlagen, die Erstellung von Gutachten und die Datenverarbeitung im Inland erbracht, auch wenn die Leistungen tatsächlich im Ausland ausgeführt werden (§ 3 Abs. 11 des österreichischen Umsatzsteuergesetzes).

Zu Kollisionen zwischen österreichischem und deutschem Umsatzsteuerrecht kommt es durch diese Regelungen zB dann, wenn ein österreichischer Rechtsanwalt in Österreich einen im Erhebungsgebiet ansässigen Unternehmer berät. Die Leistung des österreichischen Anwalts wird ausschließlich in Österreich erbracht. Gemäß § 3 Abs. 3 i. V. m. Abs. 4 Nr. 3 des deutschen UStG liegt der Ort dieser Beratung aber auch im Erhebungsgebiet. Für diese sonstige Leistung hat der Leistungsempfänger, sofern nicht die sog. Null-Regelung gemäß § 52 Abs. 2 UStDV gilt, das Umsatzsteuer-Abzugsverfahren durchzuführen. Im Bereich von Banken und Versicherungen gibt es praktische Fälle dieser Art. Die Vermeidung einer doppelten Belastung sollte im Verhandlungswege mit Österreich erreicht werden.

VIII. Ort des Eigenverbrauchs

1. Fehlende Regelung im UStG

Der Ort des Eigenverbrauchs ist im UStG 1980 nicht geregelt. Auch das UStG 1967/73 enthielt sich hierzu einer Bestimmung.

Früher wurde der Eigenverbrauch als für dort steuerbar gehalten, wo er verwirklicht wurde⁴⁰. Daher wurde zB die private Urlaubsfahrt im Ausland mit einem unternehmerischen Pkw nicht als steuerbarer Eigenverbrauch angesehen. Der Eigenverbrauch beschränkte sich auf die private Nutzung im Inland. Ab dem 1. 1. 1980 war diese Auffassung im Hinblick auf die

⁴⁰ Siehe hierzu *Widmann*, Umsatzsteuerkongreß-Bericht 1982/83, S. 51 (72).

Regelungen in § 3 a UStG nicht mehr haltbar. Abschn. 7 Abs. 2 UStR 1988 formuliert wie folgt: „Der Ort des Eigenverbrauchs ist dort, wo die entsprechende Lieferung oder sonstige Leistung ausgeführt würde“. Daher ist auch die Privatfahrt im Außengebiet als Eigenverbrauch zu erfassen.

2. Auswirkung der Wertabgabe als maßgeblicher Anknüpfungspunkt

Bezüglich des Eigenverbrauchs durch private Pkw-Nutzung im Außengebiet hat der BFH die Verwaltungsmeinung im Ergebnis bestätigt, aber offengelassen, ob ihn die Begründung hierfür überzeugt⁴¹. Beim Verständnis des Eigenverbrauchs als Wertabgabe bedarf es nicht des Rekurses auf die §§ 3 und 3 a UStG für die Ortsbestimmung, weil die Wertabgabe sich im Erhebungsgebiet, wo sich das Unternehmen befindet, auswirkt. Danach wäre die Auffassung der Verwaltung, daß die im Außengebiet vollzogenen Entnahmen nicht steuerbar sind, nicht zutreffend⁴².

IX. Ausblick

Der mit der Schaffung des Europäischen Binnenmarktes verbundene Wegfall der Steuergrenzen innerhalb der EG verträgt sich nicht mit der bisherigen Regelung des Orts der Leistung bei grenzüberschreitenden Umsätzen, denn die Grenzüberschreitung entfällt als Anknüpfungspunkt für diese Bestimmung.

Der Grenzausgleich als steuertechnisches Instrument des Bestimmungslandprinzips steht auf der Ebene der Unternehmen nicht mehr zur Verfügung. Weil aber auch innerhalb der EG weiterhin das Bestimmungslandprinzip gelten soll⁴³, wird den Bestimmungen über den Ort der Leistung zentrale Bedeutung bei den umsatzsteuerlichen Voraussetzungen des Binnenmarktes zukommen.

41 Urteil V R 200/83 v. 24. 11. 1988, BFHE 155, 215, BStBl. 1989 II, 163; siehe dazu *Widmann*, UR 1989, 116.

42 Vgl. HFR 1989, 313.

43 Vgl. *Forst*, UR 1989, 73; *Langer*, DB 1989, 1738; *Klezath*, DStJG 13 (1990), 171 (in diesem Band).

Übereinstimmung zwischen Umsatzsteuergesetz und 6. EG-Richtlinie sowie richtlinienkonforme Auslegung des Umsatzsteuergesetzes

Dr. Ulrich Probst, Richter am Finanzgericht, München

Inhaltsübersicht

- I. Richtlinienkonforme Auslegung des Umsatzsteuergesetzes
 1. Richtlinienkonforme Auslegung im engeren Sinn
 2. Divergenz zwischen nationalem Umsatzsteuergesetz und 6. EG-Richtlinie
 3. Konkurrenz zwischen richtlinienkonformer Auslegung im engeren Sinn und Divergenz
- II. Übereinstimmung zwischen Umsatzsteuergesetz und 6. EG-Richtlinie in ausgewählten Grundfragen
 1. „Steueranwendungsbereich“
 2. Steuerpflichtiger (Art. 4 der 6. EG-Richtlinie) und Unternehmer (§ 2 UStG)
 - a) Der Unternehmer als Transformation des „Steuerpflichtigen“
 - b) Steuerpflichtiger/Unternehmer und Leistungsaustausch
 - c) Nachhaltigkeit
 - d) Gelegentliche wirtschaftliche Tätigkeit
 - e) Nutzung von Gegenständen
 3. Eigenverbrauch und Arbeitnehmersachzuwendungen
 - a) Allgemeines
 - b) Art. 5 Abs. 6 der 6. EG-Richtlinie und Eigenverbrauch
 - aa) Art. 5 Abs. 6 der 6. EG-Richtlinie und Gegenstandseigenverbrauch (§ 1 Abs. 2 Nr. 2 a UStG)
 - bb) Art. 5 Abs. 6, Art. 17 Abs. 6 der 6. EG-Richtlinie und Aufwendungseigenverbrauch (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 c UStG)
 - c) Art. 6 Abs. 2 der 6. EG-Richtlinie und Eigenverbrauch
 - d) Mehrwertsteuerabzug als Voraussetzung für die Besteuerung des Eigenverbrauchs und der Arbeitnehmersachzuwendungen
 4. Vorsteuerabzug
 - a) Einzelfragen des Vorsteuerabzugs
 - aa) Entstehung des Rechts auf Vorsteuerabzug
 - bb) Vorsteuerabzug und Leistungsempfänger
 - cc) „für sein Unternehmen“ (§ 15 Abs. 1 UStG) und „Verwendung für Zwecke seiner besteuerten Umsätze“ (Art. 17 Abs. 2 a der 6. EG-Richtlinie)
 - b) Restmehrwertsteuer und Vorsteuerabzug

Ganz Europa spricht von Europa – und so haben sich unlängst auch die Deutschen Juristinnen mit folgender Äußerung zu Wort gemeldet:

„Wir werden viel von dem, was wir für das deutsche Recht durchgearbeitet haben, noch einmal für das europäische Recht wiederholen müssen¹.“

Diese Aussage gilt auch für das Thema „Übereinstimmung zwischen UStG und 6. EG-Richtlinie“: Was für die Umsatzsteuer auf nationaler Ebene durchgearbeitet (oder besser: erarbeitet) wurde, muß für die 6. EG-Richtlinie auf europäischer Ebene wiederholt werden. Die folgenden Ausführungen möchten zur weiteren Diskussion beitragen.

Da sich das Thema auch auf die richtlinienkonforme Auslegung des Umsatzsteuergesetzes bezieht, sind zunächst kurz die Fragen zu erörtern, die sich dabei stellen²:

I. Richtlinienkonforme Auslegung des Umsatzsteuergesetzes

1. Richtlinienkonforme Auslegung im engeren Sinn

Das Umsatzsteuergesetz³ ist richtlinienkonform auszulegen, weil der nationale Gesetzgeber mit seiner Hilfe die 6. EG-Richtlinie⁴ transformieren wollte⁵. Deshalb ist die 6. EG-Richtlinie im Rahmen der *subjektiven Interpretation* des UStG zu berücksichtigen.

Die richtlinienkonforme Auslegung ist jedoch nicht allein subjektive Gesetzesinterpretation, sondern Ausdruck einer *objektiven*, außerhalb des nationalen Gesetzes stehenden *Verpflichtung*, die sich aus dem EWG-Vertrag

1 Süddeutsche Zeitung v. 15. 9. 1989, S. 2.

2 Das Problem der unmittelbaren Geltung der 6. EG-Richtlinie soll dabei als richtlinienkonforme Auslegung „im weiteren Sinn“ verstanden werden.

3 Umsatzsteuergesetz (UStG 1980) v. 26. 11. 1979 (BGBl. 1979 I, 1953), zuletzt geändert durch Gesetz v. 20. 12. 1988 (BGBl. 1988 I, 2262).

4 Sechste Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (77/388/EWG), ABl. EG 1977 Nr. L 145, S. 1 (kurz: 6. EG-Richtlinie bzw. 6. RLEG).

5 *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 12. Aufl. 1989, S. 108 (jedoch nur Hilfsmethode), *Seeger*, Umsatzsteuerekongreß-Bericht 1985, 47 und *Birkenfeld*, UR 1989, 329; BFH-Urteile v. 20. 1. 1988 X R 48/81, BFHE 152, 556, BStBl. 1988 II, 557, 559 mwN; v. 11. 3. 1988 V R 30/84, BFHE 153, 155, BStBl. 1988 II, 643 und v. 28. 9. 1988 X R 6/82, BStBl. 1989 II, 122.

ableitet⁶. Denn nach ständiger Rechtsprechung des EuGH sind die Gerichte der Mitgliedstaaten bei der Anwendung innerstaatlicher Rechtsvorschriften nach Art. 5 des EWG-Vertrags verpflichtet, diese im Licht des Wortlautes und des Zweckes der EG-Richtlinien auszulegen⁷. Die richtlinienkonforme Auslegung stellt demnach eine neue Kategorie der Gesetzesinterpretation dar, die sich in unserem Rechtssystem nur mit der verfassungskonformen Interpretation vergleichen läßt. Denn sie verpflichtet den Rechtsanwender, sich an *vorrangigem Recht* zu orientieren. Bei Konkurrenz zwischen den Interpretationsmethoden muß folglich der richtlinienkonformen Auslegung der Vorrang gebühren. Nur so läßt sich ein einheitliches europäisches Rechtsverständnis erreichen.

2. Divergenz zwischen nationalem Umsatzsteuergesetz und 6. EG-Richtlinie

Führt der Vergleich zwischen nationalem Umsatzsteuergesetz und 6. EG-Richtlinie zu einer *Abweichung* (Divergenz) der beiden Rechtskreise, die sich nicht im Wege der Auslegung des deutschen Rechts beheben läßt, so ist die *unmittelbare Geltung der EG-Richtlinie* zu prüfen.

Nach inzwischen ständiger Rechtsprechung des EuGH kann sich ein Steuerpflichtiger gegenüber einer für ihn nachteiligen Vorschrift des deutschen Umsatzsteuergesetzes auf ihm günstigere Bestimmungen einer EG-Richtlinie – hier der 6. EG-Richtlinie – „berufen“, sofern diese *inhaltlich als unbedingt und hinreichend klar* erscheinen⁸ (im folgenden „Divergenz“ genannt). Das Bundesverfassungsgericht hat diese EuGH-Rechtsprechung in zwei Beschlüssen vom 8. 4. 1987⁹ und vom 4. 11. 1987¹⁰ als zulässige

6 So jetzt vor allem BVerfG-Beschluß v. 8. 4. 1987 2 BvR 687/85, BB 1987, 2111, UR 1987, 355 mit Anm. *Weiß*, UR 1987, 359, *Friedl*, DStR 1988, 105; dies hat – soweit ersichtlich – erstmals das FG München mit Beschluß vom 30. 6. 1981 III 271/80 U, EFG 1981, 649 für das nationale UStG anerkannt.

7 ZB EuGH-Urteile v. 10. 4. 1984 Rs. 14/83, EuGHE 1984, 1891 und v. 8. 10. 1987 Rs. 80/86, HFR 1988, 594; weitere Fundstellen der EuGH-Rechtsprechung sind zitiert im BVerfG-Beschluß v. 8. 4. 1987 2 BvR 687/85, BB 1987, 2111, UR 1987, 355; unentschieden noch BFH-Urteil v. 20. 1. 1988 X R 48/81, BFHE 152, 556, BStBl. 1988 II, 557.

8 Siehe namentlich zur 6. EG-Richtlinie EuGH-Urteile v. 22. 2. 1984 Rs. 70/83, EuGHE 1984, 1075, RIW 1984, 310, v. 26. 2. 1986 Rs. 152/84, RIW 1986, 739, v. 14. 7. 1988 Rs. 207/87, HFR 1988, 541, RIW 1988, 664 und v. 27. 6. 1989 Rs. 50/88, HFR 1989, 518.

9 BVerfG-Beschluß v. 8. 4. 1987 2 BvR 687/85, BB 1987, 2111, UR 1987, 355 mit Anm. *Weiß*, UR 1987, 359, *Friedl*, DStR 1988, 105.

10 BVerfG-Beschluß v. 4. 11. 1987 2 BvR 763/85, UR 1988, 25 mit Anm. *Weiß*, UR 1988, 25.

Rechtsfortbildung gebilligt: Der Gerichtshof dürfe subjektive Rechte des privaten Einzelnen aus allgemeinen Rechtsgrundsätzen entwickeln. Den Rechtsakten des Gemeinschaftsrechts komme für den Fall des Widerspruchs zu innerstaatlichem Gesetzesrecht auch vor deutschen Gerichten der Anwendungsvorrang zu.

Die Konsequenzen dieser Rechtsprechung sind noch nicht völlig geklärt. M. E. kann sie nur bedeuten, daß nicht umgesetzte EG-Richtlinien – seien sie verspätet oder auch sachlich abweichend umgesetzt¹¹ – unter den vorgenannten Voraussetzungen im Geltungsbereich des UStG als *unmittelbar geltendes Recht* anzusehen sind¹². Denn das BVerfG hat dem EuGH die Befugnis zuerkannt, im Wege der Rechtsfortbildung subjektives *Recht* für den einzelnen zu setzen¹³.

Der Ansatz des BVerfG, der EuGH habe *Recht* fortgebildet, nötigt zu dem Schluß, daß unmittelbar wirkende EG-Richtlinien von allen staatlichen Instanzen ohne weiteres zu beachten sind¹⁴. Denn nach Art. 20 Abs. 3 GG ist die vollziehende Gewalt ebenso wie die Rechtsprechung an Gesetz und Recht gebunden. Richterrecht wirkt in gleicher Weise allgemein und für jedermann wie formelles Gesetzesrecht¹⁵. Die formelhafte Wendung des EuGH, der Steuerpflichtige könne sich vor Gericht auf Bestimmungen einer Richtlinie „berufen“, zielt nicht auf die *Geltung*, sondern auf die *Durchsetzung* mangelhafter umgesetzter Richtlinienbestimmungen ab: Sie können wie jede andere Rechtsvorschrift nur vor Gericht durchgesetzt werden, wenn Streit über ihren Inhalt und ihre Tragweite besteht.

Den EG-Richtlinien kommt demzufolge – soweit sie dem Bürger günstig sind und soweit sie inhaltlich als unbedingt und hinreichend klar erschei-

11 Vgl. EuGH-Urteil v. 27. 6. 1989 Rs. 50/88, HFR 1989, 518.

12 Es geht hier nur darum, die faktischen Konsequenzen der BVerfG-Rechtsprechung aufzuzeigen (vgl. dazu auch *Birkenfeld*, UR 1989, 329 und *Steinberger*, in: Festschrift für Doehring, Berlin u. a. 1989, S. 951, 967), nicht aber deren Legitimation zu erörtern. Da auch nach dem EuGH-Urteil v. 27. 6. 1989 Rs. 50/88, HFR 1989, 518 noch nicht allgemein geklärt ist, wann Bestimmungen einer EG-Richtlinie inhaltlich als unbedingt und hinreichend klar erscheinen, wird man in praxi eine Richtlinien-Bestimmung nicht als vorrangig ansehen können, ohne daß dazu vorher der EuGH angerufen wurde (zum Vorlageverfahren nach Art. 177 EWGV siehe *Birkenfeld*, aaO).

13 Kritisch dazu *Weiß*, UR 1987, 359 und *Lohse/Madle*, Beilage DStR 1988, Heft 11, S. 11.

14 So jetzt ausdrücklich EuGH-Urteil v. 22. 6. 1989 Rs. 103/88, Abl. EG 1989 Nr. C 183, S. 14; demgegenüber vertreten *Völkel*, UR 1988, 111, 114 und *Spetzler*, RIW 1989, 382 die Auffassung, EG-Richtlinien entfaltetten keine Bindungswirkung für die Exekutive und wirkten nur zwischen den Parteien des Rechtsstreits, in dem die Vorabentscheidung des EuGH ergangen ist.

15 *Tipke/Kruse*, AO, § 4 Tz. 44 f.

nen – in gleicher Weise wie den EG-Verordnungen unmittelbare Wirkung als vorrangiges innerstaatliches Recht zu¹⁶.

3. Konkurrenz zwischen richtlinienkonformer Auslegung im engeren Sinn und Divergenz

Nicht umgesetzte Bestimmungen der 6. EG-Richtlinie können – insoweit gilt das *Prinzip der Meistbegünstigung* – zu keiner höheren Steuer als das deutsche Umsatzsteuergesetz führen, denn nach der Rechtsprechung des EuGH kann eine Richtlinie nicht selbst Verpflichtungen für einen einzelnen Bürger begründen¹⁷. Die richtlinienkonforme Interpretation im engeren Sinn vermag hingegen auch zu dem Steuerpflichtigen nachteiligen Ergebnissen zu führen.

Der Abgrenzung zwischen richtlinienkonformer Interpretation im engeren Sinn und Divergenz kommt deshalb – namentlich für den Steuerpflichtigen – entscheidende Bedeutung zu. Anders als im Fall der Divergenz muß sich die richtlinienkonforme Auslegung im engeren Sinn innerhalb der zulässigen Grenzen nationaler *Gesetzesauslegung* halten. Diese Grenzen nationaler Gesetzesauslegung für die richtlinienkonforme Interpretation werden auch von der Rechtsprechung des EuGH respektiert¹⁸. Nach herrschender Meinung werden diese Grenzen vom *Wortsinn* der einschlägigen steuerrechtlichen Bestimmung gesteckt¹⁹.

II. Übereinstimmung zwischen Umsatzsteuergesetz und 6. EG-Richtlinie in ausgewählten Grundfragen

Angesichts des Vorrangs der 6. EG-Richtlinie kann die Frage nach der Übereinstimmung zwischen Umsatzsteuergesetz und 6. EG-Richtlinie nur dahin verstanden werden, ob die Bestimmungen der Richtlinie im UStG zutreffend umgesetzt wurden. Die Überfülle der Fragen, die sich hier stellen, läßt nur die Wahl zwischen der „unendlichen“ Geschichte und der „Unvollendeten“. Ich habe mich – nolens, volens – für die „Unvollendete“ entschieden.

16 Bei den Gemeinschaftsverordnungen war dies zunächst ebenfalls umstritten (vgl. *Seeger*, Umsatzsteuerekongreß-Bericht 1985, 33, 40).

17 EuGH-Urteile v. 12. 5. 1987 Rs. 372–374/85, RIW 1988, 231 und v. 8. 10. 1987 Rs. 80/86, HFR 1988, 511.

18 EuGH-Urteil v. 10. 4. 1984 Rs. 14/83, EuGHE 1984, 1891 Tz. 28.

19 *Tipke/Kruse*, AO, § 4 Tz. 111.

Der Vortrag kann deshalb nur einige Grundfragen behandeln. Eine davon ist die Frage nach dem Steueranwendungsbereich.

1. „Steueranwendungsbereich“

Mit dem Wort „Steueranwendungsbereich“ überschreibt die 6. EG-Richtlinie an sich nur eine – wenn auch zentrale – *einzelne Vorschrift* – nämlich den Steuertatbestand des Art. 2. Der Begriff „Steueranwendungsbereich“ soll hier jedoch umfassender verstanden und darunter kurz Sinn und Zweck und die grundsätzliche Systematik der Richtlinie erörtert werden.

Die Verpflichtung zur richtlinienkonformen Auslegung verlangt nicht nur eine Auslegung des nationalen Umsatzsteuergesetzes an den Einzelbestimmungen, sondern vor allem am *Sinn und Zweck* und der *grundsätzlichen Systematik* der 6. EG-Richtlinie. Bei Differenzen über diese Grundfragen gebührt der 6. EG-Richtlinie der Vorrang vor dem nationalen Recht. Denn nach Art. 189 Abs. 3 des EWG-Vertrags sind die Mitgliedstaaten an die Ziele einer Richtlinie „stärker“ gebunden als an ihre Mittel. Der EuGH bevorzugt ebenfalls für die Auslegung der Einzelbestimmungen der 6. EG-Richtlinie, an der sich die Auslegung der Normen des UStG zu orientieren hat, die systematisch-teleologische Methode²⁰ und greift dafür mit Vorliebe auf *Art. 2 der 1. EG-Richtlinie*²¹ zurück, der gleichsam das gesetzgeberische Programm des Gemeinsamen Mehrwertsteuersystems definiert:

Nach Art. 2 Abs. 1 der 1. RLEG zielt das Mehrwertsteuersystem der EG darauf ab, auf alle Gegenstände und Dienstleistungen eine allgemeine zum *Preis* der Gegenstände und Dienstleistungen *genau proportionale Verbrauchssteuer* anzuwenden, deren Höhe unbeeinflusst bleibt von der Zahl der Produktions- und Vertriebsstufen, die der Gegenstand oder die Dienstleistung durchläuft. Die Mehrwertsteuer soll also den Verbrauch belasten. Als solcher wird – wie auch in der Wirtschaftstheorie üblich – der Erwerb eines Wirtschaftsgutes durch einen (privaten) Haushalt betrachtet²².

Der technischen Bewältigung dieser Aufgabe dient das *Mehrwertsteuerprinzip*: Bei allen Umsätzen wird demgemäß die Steuer nach dem auf den

20 Vgl. Beckmann, NJW 1982, 1177 und RIW 1987, 929; die Vorliebe des EuGH für die systematisch-teleologische Methode ist als Gebot der Not verständlich, da der Gerichtshof weder auf eine gemeinsame europäische Sprache noch auf eine einheitliche Rechtstradition zurückgreifen kann.

21 Erste Richtlinie des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer (67/227/EWG), ABl. EG 1967 Nr. L 71, S. 1301 (kurz: 1. RLEG).

22 Pohmer, in: Festschrift für Scherpf, Wiesbaden 1983, S. 375, 391.

Gegenstand oder die Dienstleistung anwendbaren Steuersatz auf den Preis des Gegenstandes oder der Dienstleistung erhoben abzüglich des Steuerbetrags, der die verschiedenen „Kostenelemente“ unmittelbar belastet hat (Art. 2 Abs. 2 der 1. RLEG). Damit ist zugleich das Prinzip des *Vorsteuerabzugs* allgemein beschrieben. Es bewirkt, daß die tatsächliche Belastung einer Leistung mit Umsatzsteuer auf jeder Absatzstufe auf den Betrag beschränkt bleibt, der dem auf dieser Stufe erzielten *Mehrwert* entspricht. Aus technischen Gründen hat allerdings die 6. EG-Richtlinie – und ihr folgend das UStG – den Vorsteuerabzug von der einzelnen Leistung abgekoppelt, auf deren Kosten die Vorsteuer lastet. Der Mehrwert wird also nicht als Steuerbemessungsgrundlage ermittelt. Der Vorsteuerabzug kann vielmehr bei Vorliegen der Voraussetzungen vom Steuerpflichtigen global, ohne sachliche oder zeitliche Bindung an den Umsatz vorgenommen werden, mit dem er wirtschaftlich zusammenhängt (Art. 18 Abs. 2 der 6. RLEG).

Die 6. EG-Richtlinie knüpft allerdings die Besteuerung *nicht* an den *Verbrauch*, sondern an einen *Verkehrsvorgang* – den *Umsatz* eines Gegenstandes oder einer Dienstleistung – an. Die Steuer *schuldet* nach der 6. EG-Richtlinie wie nach dem UStG nicht der Verbraucher, sondern derjenige, der an den Verbraucher leistet²³. Der *Hauptsteuertatbestand* der 6. EG-Richtlinie erfaßt – genau wie § 1 Abs. 1 Nr. 1 des UStG – die Lieferungen von Gegenständen und die Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt ausführt. Art. 2 Nr. 1 der 6. RLEG, der dies regelt, wird von der Richtlinie durch die Überschrift „Steueranwendungsbereich“ besonders herausgehoben. Der Hauptsteuertatbestand des UStG (§ 1 Abs. 1 Nr. 1) stimmt mit Art. 2 Nr. 1 der 6. RLEG sogar sprachlich weitestgehend überein. Das EG-Recht verlangt also dem UStG *keine* grundsätzlich andere oder *neue Sicht des Leistungsaustausches* (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG) ab. Die nationale Auslegungspraxis zum Begriff des Leistungsaustausches findet Bestätigung in der Rechtsprechung des EuGH, die als dessen Wesen vorrangig die innere Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung herausstellt²⁴.

23 Art. 21 Nr. 1 a der 6. RLEG und § 13 Abs. 2 UStG.

24 EuGH-Urteil v. 8. 3. 1988 Rs. 102/86, UR 1989, 275 mit Anm. *Weiß*.

2. Steuerpflichtiger (Art. 4 der 6. EG-Richtlinie) und Unternehmer (§ 2 UStG)

a) Der Unternehmer als Transformation des „Steuerpflichtigen“

Der *Steuerpflichtige*, den Art. 4 der 6. RLEG definiert, ist nicht nur grundsätzlicher Schuldner der Mehrwertsteuer (vgl. Art. 2 Nr. 1, 21 Nr. 1 a der 6. RLEG), sondern begrenzt im Mehrwertsteuersystem zusätzlich das Recht zum *Vorsteuerabzug*: Allein der Steuerpflichtige ist befugt, von der geschuldeten Mehrwertsteuer die Mehrwertsteuer abzuziehen, mit der die bezogenen Leistungen vorher belastet wurden (vgl. Art. 17 Abs. 2 und 3, 18 der 6. RLEG)²⁵. Diese Funktionen kommen im nationalen Umsatzsteuergesetz dem *Unternehmer* (§ 2 UStG) zu²⁶. Die Transformation des Begriffs des Steuerpflichtigen der 6. EG-Richtlinie in das nationale Recht kann demzufolge nur im Unternehmerbegriff des § 2 UStG zu finden sein.

Die prinzipiellen Vorgaben der 1. EG-Richtlinie beschränken das Mehrwertsteuersystem nicht auf die Produktion oder den Vertrieb durch Unternehmer im betriebswirtschaftlichen Sinn²⁷ oder im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG. Wenn die 6. EG-Richtlinie es dem nationalen Gesetzgeber gestattet, als Steuerschuldner nur den Unternehmer heranzuziehen²⁸, so erfolgt dies mit Rücksicht auf die Steuererhebung. Der Unternehmer ist, weil er höhere Kontinuität garantiert, ein effizienterer und besser zu kontrollierender Steuereinsammler als der Private. Das Ziel der von der 1. EG-Richtlinie postulierten Verbrauchsbesteuerung würde es hingegen gebieten, jeglichen Umsatz zwischen Rechtssubjekten zu besteuern²⁹; nur dann wäre die Mehrwertsteuer in dem Sinn wettbewerbsneutral, daß gleichartige Waren ungeachtet der Länge des Produktions- und Vertriebswegs steuerlich gleich belastet würden³⁰.

25 EuGH-Urteile v. 14. 2. 1985 Rs. 268/83, UR 1985, 199 und v. 27. 11. 1985 Rs. 295/84, UR 1986, 184, HFR 1986, 431.

26 Vgl. §§ 1, 13, 16 Abs. 1 UStG (Steuerschuldner) und §§ 14, 15 Abs. 1 UStG (Vorsteuerabzugsberechtigter), ferner BFH-Urteil v. 19. 5. 1988 V R 115/83, BFHE 154, 173, BStBl. 1988 II, 916.

27 Vgl. dazu unten II. 3. b).

28 Art. 4 Abs. 1 und 2 der 6. RLEG korrespondiert mit dem Unternehmerbegriff des § 2 Abs. 1 UStG, vgl. nachfolgend c) und d).

29 Dies läßt Art. 4 Abs. 3 der 6. RLEG ausdrücklich zu (siehe dazu unten II. 2. d).

30 Vgl. die Begründungserwägungen der 1. EG-Richtlinie und der 6. EG-Richtlinie (Abs. 5).

b) Steuerpflichtiger/Unternehmer und Leistungsaustausch

Als *Steuerpflichtiger* nach Art. 4 Abs. 1 und 2 der 6. RLEG gilt zunächst – verkürzt ausgedrückt –, wer Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis.

Unternehmer ist nach § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG, „wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt“. Nach Satz 3 dieser Vorschrift ist gewerblich oder beruflich „jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, . . .“. Der Wortlaut des § 2 Abs. 1 UStG nährte die Auffassung, Unternehmer mit dem Recht zum Vorsteuerabzug könne auch sein, wer keine Leistungen gegen Entgelt bewirken wolle, sofern er nur die Absicht habe, *Einnahmen* zu erzielen³¹. So stellt namentlich die Beteiligung an einer Personengesellschaft durch Bareinlage keine Leistung gegen Entgelt dar³²; gleichwohl ist sie nach dem möglichen Wortsinn des § 2 Abs. 1 Satz 3 UStG eine „Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen“.

In einer Grundsatzentscheidung hat der EuGH aus der Zielsetzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und der Systematik der 2. EG-Richtlinie gefolgert, daß Steuerpflichtiger mit dem Recht zum Vorsteuerabzug nicht sein kann, wer keine Leistungen gegen Entgelt erbringt³³.

Dies gilt in gleicher Weise für den Begriff des Steuerpflichtigen nach der 6. EG-Richtlinie. Ebensovienig wie dem Wortlaut des § 2 UStG läßt sich diese Erkenntnis dem Wortlaut des Art. 4 der 6. RLEG (oder dem Wortlaut des vorhergehenden Art. 4 der 2. EG-Richtlinie) unmittelbar entnehmen. Jedoch ist die Erbringung von Leistungen gegen Entgelt typisch für die in Art. 4 Abs. 2 der 6. RLEG genannten Berufe eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden. Zudem kann im Mehrwertsteuersystem der Steuerpflichtige seine Funktion als „Steuereinsammler“ nur erfüllen, wenn er steuerbare Umsätze gem. Art. 2 Nr. 1 der 6. RLEG ausführt. Es fehlte

31 *Weiß* vertrat noch in UR 1985, 65 die Auffassung, der BFH habe im Geschäftsführerurteil v. 17. 7. 1980 V R 5/72, BStBl. 1980 II, 622 die Frage nicht entschieden, ob es für die Unternehmereigenschaft auf die Entgelt- oder Einnahmeerzielung ankomme.

32 Nach dem BFH-Urteil v. 20. 1. 1988 X R 48/81, BFHE 152, 556, BStBl. 1988 II, 557 stellt auch die Sacheinlage eines Gesellschafters keine Leistung gegen Entgelt dar: „Wollte man die Sacheinlage eines Gesellschafters als Leistung i. S. des Art. 2 der 2. EG-Richtlinie ansehen, würde es dann jedenfalls an einem „Entgelt“ im Sinne dieser Bestimmung fehlen, wenn diese Leistung – lediglich mittelbar – durch einen (etwaigen) Gewinn entgolten wird (vgl. EuGH-Urteil v. 5. 2. 1981 Rs. 154/80, EuGHE 1981, 445, 454 . . .)“.

33 EuGH-Urteil v. 10. 7. 1985 Rs. 89/81, UR 1982, 246.

sonst – wie es der EuGH ausdrückt – an einer Besteuerungsgrundlage. Es würde dem Mehrwertsteuersystem widersprechen, das Leistungen auf allen Erzeugungs- und Vertriebsstufen nur nach dem auf der jeweiligen Stufe erzielten Mehrwerts besteuert³⁴, ließe die Richtlinie einen Steuerpflichtigen zu, der keinen Mehrwert schöpft, weil er keine Umsätze bewirkt. Wer nicht Steuerpflichtiger i. S. der Richtlinie ist, trägt somit die Mehrwertsteuer endgültig und ist damit als Letztverbraucher anzusehen. *Letztverbrauch* i. S. der Mehrwertsteuer findet also dort statt, wo beim Bezieher von Leistungen – mangels Ausführung weiterer der Mehrwertsteuer unterliegender Umsätze – die Unternehmerkette endet³⁵.

§ 2 Abs. 2 Abs. 1 ist daher richtlinienkonform dahin auszulegen, daß *Unternehmer* mit dem Recht zum Vorsteuerabzug gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG nur sein kann, wer zur Ausführung von Leistungen gegen Entgelt tätig ist³⁶. Vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind somit Steuern auf Vorbezüge, die nicht mit der Ausführung von Leistungen gegen Entgelt wirtschaftlich zusammenhängen. Diese richtlinienkonforme Auslegung des Unternehmerbegriffs ist zulässig, weil sie sich im Rahmen des möglichen Wortsinns des § 2 Abs. 1 UStG hält³⁷: Eine Tätigkeit zur Ausführung von Leistungen gegen Entgelt ist ebenfalls eine Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen i. S. von § 2 Abs. 1 UStG³⁸.

In Anwendung dieser Grundsätze hat der X. Senat des BFH mit Urteilen vom 20. 1. und 28. 9. 1988 entschieden, daß eine Personengesellschaft regelmäßig nicht Unternehmer ist, soweit sie an anderen Gesellschaften beteiligt ist³⁹.

c) Nachhaltigkeit

Der Begriff der *nachhaltigen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen* findet sich *wörtlich nicht* in der 6. EG-Richtlinie. Art. 4 Abs. 2 Satz 2 der

34 EuGH-Urteil v. 10. 7. 1985 Rs. 89/81, UR 1982, 246 und oben II. 1.

35 Vgl. BFH-Urteil v. 28. 9. 1988 X R 6/82, BStBl. 1989 II, 122.

36 BFH-Urteile v. 20. 1. 1988 X R 48/81, BFHE 152, 556, BStBl. 1988 II, 557 und v. 28. 9. 1988 X R 6/82, BFHE 155, 204, BStBl. 1989 II, 122; *Probst*, UR 1986, 225.

37 BFH v. 20. 1. 1988 X 5 48/81, BFHE 152, 556, BStBl. 1988 II, 557 und v. 28. 9. 1988 X R 6/82, BFHE 155, 204, BStBl. 1989 II, 122.

38 Darin liegt zwar eine teleologische Reduktion des Wortlauts des § 2 Abs. 1, die jedoch im Rahmen richterlicher Rechtsfortbildung – durch BFH v. 20. 1. und 28. 9. 1988 (FN 37) – zulässig ist (vgl. BVerfG-Beschluß v. 12. 3. 1985 1 BvR 571/81, BStBl. 1985 II, 475, 450).

39 BFH-Urteile v. 20. 1. 1988 und v. 28. 9. 1988 (FN 37); *Probst*, UR 1986, 225.

6. RLEG, der den in Satz 1 der Vorschrift umrissenen Begriff des Steuerpflichtigen ergänzt, spricht lediglich von einer nachhaltigen Erzielung von Einnahmen, nicht aber von einer nachhaltigen *Tätigkeit* zur Erzielung von Einnahmen.

Dennoch ist die nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen typisch für den Steuerpflichtigen i. S. des Art. 4 Abs. 1 und 2 der 6. RLEG. Dies folgt zunächst aus Art. 4 Abs. 3 der 6. RLEG. Danach können die Mitgliedstaaten auch solche Personen als Steuerpflichtige betrachten, die eine der in Art. 4 Abs. 2 Satz 1 der 6. RLEG genannten Tätigkeiten nur *gelegentlich* ausüben⁴⁰. Im Umkehrschluß daraus sind die in Art. 4 Abs. 2 Satz 1 der 6. RLEG genannten Tätigkeiten eines Händlers, Erzeugers oder Dienstleistenden gerade keine gelegentlichen, sondern regelmäßige Tätigkeiten⁴¹. Zudem entspricht es dem normalen Typus der in Art. 4 Abs. 2 Satz 1 der 6. RLEG genannten Berufe des Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden, daß sie stetig und regelmäßig ausgeübt werden. Denn sie dienen im Normalfall der Bestreitung des Lebensunterhaltes (oder zumindest eines Teils davon) und müssen deshalb eine dauernde Einnahmequelle bilden. In diesem Sinne umschreibt der BFH die nachhaltige, auf Einnahmeerzielung gerichtete Tätigkeit zutreffend als regelmäßige und planmäßige Tätigkeit i. S. eines auf Dauer angelegten Geschäftsbetriebs⁴².

Das von § 2 Abs. 1 UStG statuierte Erfordernis der Nachhaltigkeit steht somit im Einklang mit Art. 4 Abs. 1 und 2 der 6. RLEG, wobei sich die nachhaltige Tätigkeit nicht nur auf die Erzielung von Einnahmen, sondern auf die Erbringung von Leistungen gegen Entgelt richten muß⁴³.

Ansonsten vermag Art. 4 Abs. 1 und 2 der 6. RLEG der allgemeinen Ratlosigkeit⁴⁴ i. S. Nachhaltigkeit nicht wirkungsvoll zu begegnen. Es ergibt sich daraus zwar eine neue Perspektive und damit eine Interpretationshilfe: Nachhaltig tätig ist nur, wer sich „wie ein Händler, wie ein Erzeuger, wie ein Dienstleistender“ verhält. Hinzu kommt dann aber die Ratlosigkeit

40 Art. 4 Abs. 3 der 6. RLEG kann sich, obzwar er uneingeschränkt auf Art. 4 Abs. 2 abstellt, nur auf Art. 4 Abs. 2 Satz 1 der 6. RLEG beziehen (vgl. nachfolgend die Erläuterungen zu Art. 4 Abs. 2 Satz 2). Die mangelnde Differenzierung im Wortlaut stellt m. E. ein Redaktionsversehen dar.

41 Ebenso *Giesberts*, UR 1989, 257, 261; der unglückliche Wortlaut des Art. 4 Abs. 3 ließe allerdings auch den Schluß zu, Art. 4 Abs. 2 umfasse gelegentliche und nachhaltige Tätigkeiten.

42 BFH-Urteil v. 13. 12. 1984 V R 32/74, BStBl. 1985 II, 173.

43 Siehe oben II. 2. b); anders in den Fällen des Art. 4 Abs. 2 Satz 2 der 6. RLEG (siehe dazu unten 2. e).

44 Vgl. etwa *Giesberts*, in: Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, UStG, § 2 Rz. 212–224 mwN.

über den Inhalt der Begriffe „wie ein Händler, wie ein Erzeuger, wie ein Dienstleistender“⁴⁵. Die 6. EG-Richtlinie verwendet auch hier – ähnlich wie zB bei den Begriffen „Luxusausgaben, Ausgaben für Vergnügungen und Repräsentationsaufwendungen“ in Art. 17 Abs. 6, „Reisebüro“ in Art. 26 oder „Gebrauchsgegenstände“ in Art. 32 der 6. RLEG – nicht näher definierte Begriffe des Wirtschaftslebens.

d) Gelegentliche wirtschaftliche Tätigkeit

Nach Art. 4 Abs. 3 der 6. RLEG können die Mitgliedstaaten auch solche Personen als Steuerpflichtige betrachten, die eine wirtschaftliche Tätigkeit nur *gelegentlich* ausüben, insbesondere Personen, die gelegentlich Neubauten (einschließlich Grund und Boden) oder Baugrundstücke liefern. Die 6. EG-Richtlinie kennt also – wie oben ausgeführt – kein Dogma dahin, daß nur der Unternehmer Subjekt der Mehrwertsteuer sein könnte. Sie läßt ebenso die Besteuerung privater Umsätze zu – besonders, wenn diese fiskalisch so ergiebig sind, wie die Umsätze von Neubauten und Baugrundstücken. Vorbild dafür dürfte die französische Mehrwertsteuer sein, die diese Umsätze traditionell erfaßt⁴⁶. Die gelegentlichen Umsätze vor allem von Neubauten und Baugrundstücken (zB durch Private oder die öffentliche Hand) sind nach Art. 4 Abs. 3 der 6. RLEG im Gegensatz zum ursprünglichen Richtlinienvorschlag der Kommission⁴⁷ nicht zwingend, sondern nur wahlweise zu besteuern⁴⁸. Der Gesetzgeber des UStG hat von

45 Der X. Senat des BFH sieht den Begriff „wie ein Händler“ als ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal des § 2 Abs. 1 UStG, ohne ihn allerdings aus der 6. EG-Richtlinie abzuleiten (BFH-Urteile v. 29. 6. 1987 X R 23/82, BStBl. 1987 II, 744 – Briefmarkensammler – und v. 16. 7. 1987 X R 48/82, BStBl. 1987 II, 752 – Münzsammler –). Es fragt sich, ob dann das im Zeitpunkt der Gesetzesanwendung jeweils aktuelle Bild dieser Berufe maßgebend ist.

46 Vgl. *Fleischmann*, IWB Fach 5, Gruppe 2, S. 227 und Art. 257 Code General des Impots.

47 Kommission – Vorschlag der 6. Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche Bemessungsgrundlage (von der Kommission dem Rat vorgelegt am 29. 6. 1973), ABl. 1973 Nr. C 80/1, Art. 4 Abs. 3b und c.

48 Werden aber bebaut oder unbebaute Grundstücke durch einen Steuerpflichtigen im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geliefert, so unterliegen diese Umsätze grundsätzlich der Mehrwertsteuer (Art. 4 Abs. 1 der 6. RLEG). In diesem Fall sind Lieferungen von Neubauten und Baugrundstücken steuerpflichtig; nur für eine Übergangszeit (vgl. dazu Art. 28 Abs. 4 der 6. RLEG) kann die bestehende Befreiung (§ 4 Nr. 9a UStG) beibehalten werden (Art. 28 Abs. 3b i. V. m. Anhang F Nr. 16 der 6. RLEG). Altbauten und Grundstücke, die keine

diesem Besteuerungsrecht keinen Gebrauch gemacht. Die Besteuerung von gelegentlichen – d. h. nicht nachhaltigen – Tätigkeiten, die von einigen Mitgliedstaaten praktiziert wird (zB der Verkauf eines Gebrauchtwagens durch einen Privatbesitzer im belgischen Recht)⁴⁹, ist dem deutschen Recht nach wie vor fremd.

e) Nutzung von Gegenständen

Dem Art. 4 Abs. 3 der 6. RLEG eng verwandt ist Art. 4 Abs. 2 Satz 2 der 6. RLEG. Danach *gilt* als wirtschaftliche Tätigkeit (i. S. des Satzes 1 der Vorschrift) auch *eine* Leistung, „die die Nutzung von körperlichen (vgl. Art. 5 Abs. 1 der 6. RLEG) oder nicht körperlichen Gegenständen (vgl. Art. 6 Abs. 1 der 6. RLEG) zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfaßt“. Die Vorschrift unterwirft somit ihrem Wortlaut nach auch *einmalige* Nutzungsleistungen (gegen Entgelt) ohne Wiederholungsabsicht der Mehrwertsteuer, sofern nur die nachhaltige Erzielung von Einnahmen beabsichtigt ist.

Dies wird von der Entstehungsgeschichte der Vorschrift bestätigt. Die Regelung des Art. 4 Abs. 2 Satz 2 der 6. RLEG fand sich im Richtlinienvorschlag der Kommission in der Gruppe der gelegentlichen Leistungen⁵⁰ und kam dann im weiteren Verfahren ohne Rücksicht auf ihren Ursprung nach Art. 4 Abs. 2, der – wie oben dargelegt – die wirtschaftlichen Tätigkeiten im Sinn einer nachhaltigen Erbringung von Leistungen gegen Entgelt definiert.

Art. 4 Abs. 2 Satz 2 der 6. RLEG erfaßt damit die einmalige oder gelegentliche Vermietung oder Verpachtung eines Grundstücks ebenso wie die Bestellung eines dinglichen Nutzungsrechts (zB Nießbrauch, §§ 1030 ff. BGB oder Grunddienstbarkeit, §§ 1018 ff. BGB, vgl. auch Art. 5 Abs. 3 b der 6. RLEG) oder eines Erbbaurechts⁵¹ als Tätigkeit eines Steuerpflichtigen. Die herrschende Auslegung des § 2 UStG steht damit im Einklang.

Baugrundstücke sind, bleiben dagegen ohne zeitliche Beschränkung steuerfrei (Art. 13 Teil B g und h der 6. RLEG).

49 Art. 2 Abs. 3 a des belgischen Mehrwertsteuergesetzes v. 3. 7. 1969 (Moniteur Belge 17. 7. 69) in der Fassung des Gesetzes vom 27. 12. 1977 (Moniteur Belge 30. 12. 77), vgl. auch EuGH-Urteil v. 10. 4. 1984 Rs. 324/82, UR 1984, 252.

50 Art. 4 Abs. 3 a des Kommissionsvorschlags v. 29. 6. 1973 (FN 47).

51 Das Erbbaurechtsverhältnis steht einem dauernden Nutzungsverhältnis näher als die Übereignung eines Grundstücks (BFH-Urteil v. 20. 4. 1988 X R 4/80, BStBl. 1988 II, 744).

3. Eigenverbrauch und Arbeitnehmersachzuwendungen

a) Allgemeines

Der Begriff des Eigenverbrauchs ist der 6. EG-Richtlinie fremd⁵². Art. 5 Abs. 6 und Art. 6 Abs. 2 der 6. RLEG stellen aber Tatbestände, die sonst nicht (nach Art. 2 Nr. 1 der 6. RLEG) der Mehrwertsteuer unterlägen – weil es sich entweder nicht um Lieferungen oder Dienstleistungen an *Dritte* oder *nicht* um *entgeltliche* Leistungen handelt – einer Leistung gegen Entgelt gleich. Alle Vorschriften der Richtlinie, die für die Leistungstatbestände Bedeutung haben, gelten folglich ebenso für die Tatbestände des Art. 5 Abs. 6 und Art. 6 Abs. 2 der 6. RLEG, soweit nicht ausdrücklich das Gegenteil bestimmt ist. Die Gleichstellung verhindert, daß Gegenstände oder Dienstleistungen ohne Steuerbelastung in den privaten Letztverbrauch gelangen.

Die Art. 5 Abs. 6 und 6 Abs. 2 der 6. RLEG sind nicht nur Grundlage für die Eigenverbrauchstatbestände des § 1 Abs. 1 Nr. 2 a und b UStG, sondern ebenfalls für die Besteuerung der Arbeitnehmersachzuwendungen gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 b UStG⁵³. § 1 Abs. 1 Nr. 2 c UStG (Aufwendungs-Eigenverbrauch) ist neben Art. 5 Abs. 6 an Art. 17 Abs. 6 der 6. RLEG zu messen.

Voraussetzung der Besteuerung nach Art. 6 Abs. 2 a (Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes) ist wie bei Art. 5 Abs. 6, daß der Gegenstand nicht zum zumindest teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat⁵⁴.

b) Art. 5 Abs. 6 der 6. EG-Richtlinie und Eigenverbrauch

Art. 5 Abs. 6 der 6. RLEG stellt einer Lieferung gegen Entgelt gleich die *Entnahme* eines Gegenstandes durch einen Steuerpflichtigen aus seinem Unternehmen

1. für seinen privaten Bedarf,
2. für den Bedarf seines Personals oder
3. als unentgeltliche Zuwendung oder
4. allgemein für unternehmensfremde Zwecke.

52 Der Kommissionsvorschlag v. 29. 6. 1973 (FN 47) ging noch in der entsprechenden Vorschrift des Art. 5 Abs. 3 a vom Oberbegriff des Eigenverbrauchs aus.

53 Zur Vereinbarkeit der zugehörigen Bemessungsgrundlagen des UStG (§ 1 Abs. 4 UStG) mit der 6. EG-Richtlinie siehe *Söhn*, DStZ 1987, 367 und *Völkel*, UR 1988, 111; vgl. auch *Forst*, UR 1989, 264, 265.

54 Vgl. dazu nachfolgend II. 3. d).

aa) Art. 5 Abs. 6 der 6. EG-Richtlinie und Gegenstandseigenverbrauch (§ 1 Abs. 1 Nr. 2a UStG)

Der „Entnahme“ eines Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen aus seinem Unternehmen für *unternehmensfremde Zwecke* (Art. 5 Abs. 6 4. Alternative der 6. RLEG) entspricht § 1 Abs. 1 Nr. 2a UStG. Danach liegt Eigenverbrauch vor, wenn ein Unternehmer Gegenstände aus seinem Unternehmen für Zwecke entnimmt, die außerhalb des Unternehmens liegen.

Im Gegensatz zum UStG sind die Begriffe „Unternehmen“ und „unternehmensfremde Zwecke“ in der 6. EG-Richtlinie nicht definiert und werden zudem in Art. 5 Abs. 6 der 6. RLEG erstmals erwähnt. Denn die Richtlinie verwendet in Art. 4 den Begriff des Steuerpflichtigen anstelle des Unternehmers.

Die Begriffe „Unternehmen“ und „unternehmensfremde Zwecke“ können sich jedoch nur auf die selbständige wirtschaftliche Tätigkeit i.S. des Art. 4 beziehen, denn sonst ließe die 6. EG-Richtlinie jeglichen systematischen Zusammenhang vermissen. Die Betriebswirtschaftslehre sieht das Wesen des Unternehmens in der Realisation von Leistungen und Gegenleistungen auf dem Märkten⁵⁵. Von daher ergibt sich – da sich die 6. EG-Richtlinie offenkundig an die wirtschaftswissenschaftliche Terminologie anlehnt⁵⁶ – ebenfalls die Verbindung zumindest zu den in Art. 4 Abs. 2 der 6. RLEG genannten selbständigen wirtschaftlichen Tätigkeiten. Dies wird ergänzend belegt durch den weiteren Gebrauch dieser Begriffe innerhalb des Regelungszusammenhangs der 6. EG-Richtlinie⁵⁷. Eine Entnahme für unternehmensfremde Zwecke liegt mithin vor, wenn der Gegenstand auf Dauer oder Zeit nicht mehr zur (nachhaltigen) Erbringung von Leistungen gegen Entgelt bestimmt ist⁵⁸, also kein „Kostenelement“ bei der Ermittlung des Mehrwerts (vgl. Art. 2 Abs. 2 der 1. RLEG) bildet.

In diesen Kontext fügt sich ohne weiteres als Unterfall die „Entnahme eines Gegenstandes durch einen Steuerpflichtigen aus seinem Unternehmen für seinen privaten Bedarf“ (Art. 5 Abs. 6 1. Alternative der 6. RLEG). Das Wort „privat“ kann dann nur eine unternehmensfremde Verwendung eines

55 Woll, Wirtschaftslexikon, 2. Aufl. 1987, „Unternehmenstheorie“.

56 Die 1. und 6. EG-Richtlinie verwenden häufig wirtschaftswissenschaftliche Begriffe, vgl. zB Art. 2 der 1. RLEG („Kostenelement“), Art. 2 Nr. 1 und Art. 6 („Dienstleistung“), Art. 20 der 6. RLEG („Investitionsgüter“), Anhang C II. der 6. RLEG („Input“ – „Output“).

57 Vgl. die Art. 5 Abs. 7, Art. 6 Abs. 2 und 3, Art. 13 Teil A Abs. 2 a 3. Gedankenstrich und Art. 13 Teil A Abs. 2 b 2. Gedankenstrich, Art. 14 Abs. 1 h und Art. 24 Abs. 1, 3 und 9.

58 Siehe oben II. 2. b).

vorher dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes zu Gunsten des Steuerpflichtigen selbst sein. Dies bezeugen ebenso der Regelungszusammenhang in der 6. EG-Richtlinie (vgl. Art. 6 Abs. 2 a und b, Art. 15 Nr. 2) und die Herkunft dieses Wortes, das offenbar aus der Volkswirtschaftslehre – vor allem der volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung – stammt, wo sich im Gegensatz zur Rechtssprache in Europa eine supranationale Terminologie gebildet hat. Dort werden u. a. Privathaushalte und Unternehmen unterschieden⁵⁹. Die Tatbestandsalternative „Entnahme für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen“ des Art. 5 Abs. 6 der 6. Richtlinie ist deshalb zugleich und zutreffend in § 1 Abs. 1 Nr. 2 a des nationalen UStG umgesetzt. Denn mit der Entnahme eines Gegenstands für seinen privaten Bedarf verfolgt der Steuerpflichtige Zwecke außerhalb des Unternehmens im Sinne dieser Vorschrift.

bb) Art. 5 Abs. 6, Art. 17 Abs. 6 der 6. EG-Richtlinie und Aufwendungseigenverbrauch (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 c UStG)

Hingegen reicht die Regelungswirkung der 3. Alternative des Art. 5 Abs. 6 der 6. RLEG („Entnahme eines Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen aus seinem Unternehmen als unentgeltliche Zuwendung“) über den Bereich der unternehmensfremden Zwecke hinaus. Art. 5 Abs. 6 der 6. RLEG unterwirft damit nicht nur privat, sondern ebenso unternehmerisch veranlaßte *unentgeltliche Zuwendungen* (zB Geschenke an Geschäftsfreunde) der Mehrwertsteuer⁶⁰. Die Erkenntnis, daß unentgeltliche Zuwendungen in jedem Fall – seien sie privat, unternehmerisch oder gemischt veranlaßt – einer Lieferung gegen Entgelt gleichstehen, vermittelt nicht nur der Wortlaut des Art. 5 Abs. 6 Satz 1 der 6. RLEG, sondern ebenfalls der Sinnzusammenhang mit Satz 2 dieser Vorschrift, wonach Entnahmen u. a. für Warenmuster zu Zwecken des Unternehmens nicht unter Satz 1 fallen. Diese Regelung kann nur als Rückausnahme zur Steuerbarkeit unentgeltlicher Zuwendungen verstanden werden.

Die Besteuerung unternehmerisch veranlaßter unentgeltlicher Zuwendungen widerspricht zwar dem Mehrwertsteuerprinzip, weil sie – zwar nicht als Einzelkosten der jeweiligen Leistung, wohl aber als Gemeinkosten – *Kostenelemente* bei der Schöpfung des Mehrwerts darstellen⁶¹. Die Regelung hat deshalb m. E. ihren Grund darin, einerseits die schwierige Abgrenzung zwischen privater und unternehmerischer Nutzung zu vermei-

59 *Dahl*, Volkswirtschaftslehre, Wiesbaden 1989, S. 306 f., *Pobmer*, in: Festschrift für Scherpf, Wiesbaden 1983, S. 375, 391.

60 *Wachweger*, 6. EG-Richtlinie, zu Art. 5 Abs. 6; *Söhn*, *StuW* 1976, 1, 15.

61 Ähnlich *Söhn*, *StuW* 1, 15.

den und dadurch die Steuererhebung zu vereinfachen und andererseits Steuerhinterziehungen oder -umgehungen zu verhüten⁶². Diese Abweichung vom System ist mit Blick auf höherrangiges Recht unbedenklich, weil Steuergesetze, um praktikabel zu sein, typisieren, also geringfügigere oder in nur besonders gelagerten Fällen auftretende Ungleichheiten in Kauf nehmen müssen⁶³.

Eigenverbrauch i. S. des § 1 Abs. 1 Nr. 2 a (und b) UStG ist – anders als es Art. 5 Abs. 6 der 6. RLEG verlangt – nicht anzunehmen, wenn unternehmerische Gründe für die unentgeltliche Zuwendung maßgebend sind⁶⁴. Da der Steuerpflichtige damit keine Zwecke außerhalb des Unternehmens verfolgt, kann § 1 Abs. 1 Nr. 2 a UStG nicht – richtlinienkonform – dahin ausgelegt werden, daß er alle unentgeltlichen Zuwendungen unabhängig von ihrem Grund als Eigenverbrauch erfaßt, zumal sonst § 1 Abs. 1 Nr. 2 c UStG überflüssig wäre. Der Transformation des Art. 5 Abs. 6 der 6. RLEG, soweit er unentgeltliche Zuwendungen betrifft, kann deswegen im Umsatzsteuerrecht lediglich § 1 Abs. 1 Nr. 2 c UStG i. V. m. § 4 Abs. 5 Nr. 1 und 2 EStG dienen, der Geschenke an und die kostenlose Bewirtung von Personen erfaßt, die nicht Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen sind. Die Beschränkung der Besteuerung auf Geschenke über 50,- DM wird dabei von Art. 5 Abs. 6 Satz 2 der 6. RLEG gedeckt.

Die Rechtsprechung des BFH zu § 1 Abs. 1 Nr. 2 c UStG läßt das Besteuerungsgebot unentgeltlicher Zuwendungen gemäß Art. 5 Abs. 6 der 6. RLEG leerlaufen, wenn die Zuwendungen weder ausschließlich (oder nahezu ausschließlich) unternehmerisch, noch überwiegend privat veranlaßt sind. Überwiegend privat veranlaßte unentgeltliche Zuwendungen werden von der Besteuerung nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 a und ausschließlich unternehmerische von § 1 Abs. 1 Nr. 2 c UStG erfaßt. Darunter liegende unternehmerisch veranlaßte und unentgeltliche Zuwendungen bleiben hingegen unbesteuert. Denn nach der BFH-Rechtsprechung fallen Aufwendungen, die bereits wegen des Abzugsverbots nach § 12 Nr. 1 EStG als Betriebsausgaben ausscheiden, nicht unter § 1 Abs. 1 Nr. 2 c UStG, weil § 4 Abs. 5 EStG nur für Betriebsausgaben gelte⁶⁵. Die Ertragsteuer-Rechtspre-

62 Zu diesem allgemeinen Ziel der 6. EG-Richtlinie vgl. die Kommissionsbegründung zu Art. 17 Abs. 6 (BR-Drucks. 493/73, S. 45), Art. 13 B, Art. 22 Abs. 8 und Art. 27 Abs. 1 der 6. RLEG.

63 Vgl. BVerfG-Urteil v. 24. 1. 1962 I BvR 845/58, BStBl. 1962 I, 500, BVerfGE 13, 331; der dort enthaltene Gedanke dürfte im EG-Recht ebenso gelten.

64 *Mößlang*, in: *Sölch/Ringleb/List, UStG*, Stand: 31. 3. 1988, § 1 Rz. 173.

65 BFH-Urteil v. 30. 4. 1987 V R 154/78, BFHE 150, 178, BStBl. 1987 II, 688 (Weinbrunnen).

chung erkenne eine betriebliche Veranlassung von Aufwendungen insgesamt nur an, wenn die Verfolgung privater Interessen nahezu ausgeschlossen sei⁶⁶. Gemischte Aufwendungen – soweit nicht nahezu ausschließlich unternehmerisch veranlaßt – seien folglich wegen der Unmöglichkeit einer Aufteilung in unternehmerisch und privat veranlaßte Teile insgesamt der Lebensführung zuzurechnen und würden deshalb, da keine Betriebsausgaben, nicht von § 1 Abs. 1 Nr. 2 c UStG erfaßt.

Es verbleibt daher eine richtlinienwidrige Lücke der Besteuerung, wenn der unternehmerische Anlaß der unentgeltlichen Zuwendung zwischen 50 und 90 % liegt. Namentlich die damit verbundenen *Abgrenzungsprobleme* wollte die Richtlinie aber gerade vermeiden. § 1 Abs. 1 Nr. 2 c UStG i. V. m. § 4 Abs. 5 Nr. 1 und 2 EStG ist daher m. E. richtlinienkonform dahin auszulegen, daß er alle unentgeltlichen Zuwendungen (Geschenke und Bewirtungen) unabhängig vom Grad ihrer unternehmerischen Veranlassung erfaßt. Diese Interpretation erscheint im Rahmen des Wortlauts des § 1 Abs. 1 Nr. 2 c UStG möglich. Der Wortlaut der Vorschrift schließt die Auslegung nicht aus, die Vorschrift wolle isoliert und ungeachtet ihres systematischen Zusammenhangs im EStG allein auf die Voraussetzungen des § 4 Abs. 5 EStG abstellen.

Eine Eigenverbrauchsbesteuerung i. S. des § 1 Abs. 1 Nr. 2 c UStG ist im übrigen in der 6. EG-Richtlinie nicht unmittelbar geregelt. Bei den Aufwendungen des § 1 Abs. 1 Nr. 2 c UStG kann es sich aber um Luxus-, Vergnügungs- oder Repräsentationsaufwendungen handeln, die künftig entsprechend einer noch zu beschließenden Richtlinie vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen werden sollen (so Art. 17 Abs. 6 der 6. RLEG). Ein Verbot des Vorsteuerabzugs für solche Aufwendungen ist zunächst nach der 6. EG-Richtlinie noch nicht obligatorisch⁶⁷. Gemäß Art. 17 Abs. 6 Unterabsatz 2 der 6. RLEG können die Mitgliedstaaten jedoch bis zum Inkrafttreten der vorstehend bezeichneten Bestimmungen „alle Ausschlüsse beibehalten, die in den in ihren zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Richtlinie bestehenden innerstaatlichen Rechtsvorschriften vorgesehen sind“. Darin findet § 1 Abs. 1 Nr. 2 c UStG seine Rechtfertigung, soweit er nicht schon Art. 5 Abs. 6 der 6. RLEG umsetzt. Insoweit ist § 1 Abs. 1 Nr. 2 c UStG vom Ergebnis her als *Vorsteuerausfluß* anzusehen⁶⁸.

66 Vgl. die Nachweise im BFH-Urteil v. 30. 4. 1987 V R 154/78, BFHE 150, 178, BStBl. 1987 II, 688 (Weinbrunnen).

67 Unklar insoweit EuGH-Urteil v. 8. 3. 1988 Rs. 165/86, UR 1989, 190 Tz. 13.

68 Vgl. den Entwurf des UStG i. d. F. der Beschlüsse des Finanzausschusses v. 17. 3. 1967, BT-Drucks. V/1581 (Begründung zu § 1) und *Söhn*, StuW 1977, 1, 16.

Aus § 17 Abs. 6 Unterabsatz 2 ist zu folgern, daß neue Vorsteueraus-
schlüsse ab dem Inkrafttreten der Richtlinie, d. i. am 1. 1. 1978 (Art. 1 der
6. RLEG)⁶⁹, vom nationalen Gesetzgeber nicht mehr eingeführt werden
konnten. Die mit dem UStG 1980 vom 26. 11. 1979⁷⁰ eingeführte Auswei-
tung des § 1 Abs. 1 Nr. 2 c auf § 4 Abs. 6 (jetzt Abs. 7) EStG (Verletzung
des Aufzeichnungsgebotes)⁷¹ ist daher richtlinienwidrig. Eine andere
Grundlage für diese Besteuerung in der 6. EG-Richtlinie ist nicht ersicht-
lich. Ob von der Bundesrepublik ein Verfahren gemäß Art. 27 Abs. 1 bis 4
der 6. RLEG durchgeführt wurde, ist nicht veröffentlicht. Der Steuer-
pflichtige kann sich m. E. – vorbehaltlich der Durchführung eines solchen
Verfahrens – zu seinen Gunsten auf die günstigere Regelung durch die
EG-Richtlinie berufen.

c) Art. 6 Abs. 2 der 6. EG-Richtlinie und Eigenverbrauch

Die Vorschrift des Art. 6 Abs. 2 der 6. RLEG entspricht der des Art. 5
Abs. 6 der 6. RLEG, der die Entnahme von Gegenständen der Mehrwert-
steuer unterwirft. Einer Dienstleistung gegen Entgelt gleichgestellt werden

- a) die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes
 - für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen oder allgemein für un-
ternehmensfremde Zwecke,
 - für den Bedarf seines Personals,
- b) unentgeltliche Dienstleistungen (die nicht in der Verwendung des Ge-
genstandes bestehen)
 - für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen oder allgemein für un-
ternehmensfremde Zwecke (= Entnahme von Dienstleistungen)
 - für den Bedarf seines Personals.

Abweichend von Art. 5 Abs. 6 gilt Art. 6 Abs. 2 der 6. RLEG nicht für
Dienstleistungen in Gestalt unentgeltlicher Zuwendungen, die durch die
wirtschaftliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen veranlaßt sind⁷². Denn im
Gegensatz zu Art. 5 Abs. 6 sieht Art. 6 Abs. 2 davon ab, die unentgeltliche

69 Es kommt hierbei m. E. nicht auf die Verlängerung dieser Frist bis zum 1. 1.
1979 (siehe Art. 1 der 9. EWG-Richtlinie v. 16. 6. 1978, ABl. EG 1978 Nr. L
194, S. 16) an.

70 BGBl. 1979 I, 1953.

71 Im UStG 1973 war diese Regelung noch nicht enthalten, vgl. das UStG 1973
i. d. F. v. 16. 11. 1973 (BGBl. 1973 I, 1681), zuletzt geändert durch Gesetz v.
30. 11. 1978 (BGBl. 1978 I, 1849).

72 *Wachweger*, 6. EG-Richtlinie, zu Art. 6 Abs. 2; *Schlienkamp*, UR 1977, 122, 128.

Zuwendung in einer gesonderten Tatbestandsalternative uneingeschränkt einer Leistung gegen Entgelt gleichzustellen. Grundlage für die Beibehaltung von § 1 Abs. 1 Nr. 2c UStG hinsichtlich der Zuwendung einer Dienstleistung an Geschäftsfreunde ist daher nicht Art. 6 Abs. 2, sondern Art. 17 Abs. 6 Unterabs. 2⁷³, zB bei der Unterbringung von Geschäftsfreunden in Gästehäusern.

Art. 6 Abs. 2 der 6. RLEG ist durch § 1 Abs. 1 Nr. 2b UStG umgesetzt. Nach dieser Bestimmung liegt Eigenverbrauch vor, wenn ein Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens sonstige Leistungen der in § 3 Abs. 9 bezeichneten Art für Zwecke ausführt, die außerhalb des Unternehmens liegen. Da die Besteuerung nach § 1 Nr. 2b UStG – entgegen Art. 6 Abs. 2a der 6. RLEG⁷⁴ – nicht vom Vorsteuerabzug abhängt, mußte sie nicht zwischen der Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands (Art. 6 Abs. 2a der 6. RLEG) und der unentgeltlichen Erbringung von Dienstleistungen (Art. 6 Abs. 2b der 6. RLEG) unterscheiden. Denn beide Untergruppen dieser Vorschrift sind letztlich Dienstleistungen i. S. d. Art. 6 Abs. 1 der 6. RLEG bzw. sonstige Leistungen i. S. d. § 3 Abs. 9 UStG.

d) Mehrwertsteuerabzug als Voraussetzung für die Besteuerung des Eigenverbrauchs und der Arbeitnehmersachzuwendungen

Weitere – bisher noch nicht behandelte – Voraussetzung für die Besteuerung des Eigenverbrauchs und der Arbeitnehmersachzuwendungen ist nach Art. 5 Abs. 6 und Art. 6 Abs. 2a der 6. RLEG, daß der fragliche Gegenstand oder seine Bestandteile ganz oder teilweise zum „Abzug der Mehrwertsteuer“ berechtigt hatten. Nach der Entscheidung des EuGH vom 27. 6. 1989⁷⁵ ist diese Einschränkung als *Vorsteuer-Junktum* anzusehen: Sie läßt die Besteuerung nur zu, wenn der Gegenstand oder seine Bestandteile ganz oder teilweise zum *Vorsteuerabzug* berechtigt hatten. Nicht enthalten ist diese Einschränkung in Art. 6 Abs. 2b der 6. RLEG⁷⁶. Das Vorsteuer-Junktum hindert somit nur dann die Besteuerung, wenn es um die „Entnahme“ oder Verwendung eines dem Unternehmen zugeord-

73 Vgl. oben II. 3. b).

74 Siehe dazu nachfolgend II. 3. d).

75 EuGH-Urteil v. 27. 6. 1989 Rs. 50/88, HFR 1989, 518, vgl. dazu auch *Spetzler*, RIW 1989, 637 und *Lohse*, DStR 1989, 502.

76 Der Grund dafür könnte darin liegen, daß das „Vorsteuer-Schicksal“ der Dienstleistungen i. S. d. Art. 6 Abs. 2b schwieriger zu ermitteln ist und die Richtlinie somit aus Vereinfachungsgründen davon ausgeht, daß die Kosten der Dienstleistung zum Mehrwertsteuerabzug berechtigt hatten.

neten Gegenstands geht – nicht aber bei Erbringung von (sonstigen) Dienstleistungen durch den Steuerpflichtigen für den Bedarf seines Personals oder für unternehmensfremde Zwecke.

Durch das Vorsteuer-Junktivum soll nach der Kommissions-Begründung der 6. EG-Richtlinie und nach Auffassung des EuGH eine *Doppelbelastung* mit einer nicht abzugsfähigen Vorsteuer und einer Steuer für die „Entnahme“ oder Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands vermieden werden⁷⁷. Diese Sicht des Vorsteuer-Junktivs trifft zu, lotet aber seine gesetzssystematische und teleologische Begründung nicht hinreichend aus. Diese stellt sich m. E. wie folgt dar:

Ein Gegenstand hat auch dann nicht i. S. des Richtlinien-Wortlauts zum Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt, wenn ihn der Steuerpflichtige ohne ausgewiesene Vorsteuer erworben hat, zB bei Erwerb von Privat oder von einem befreiten Unternehmer, denn auch in diesen Fällen wurde der Gegenstand auf früheren Vertriebsstufen mit Mehrwertsteuer belastet, die der Bezieher nach den Regeln der 6. EG-Richtlinie nicht abziehen durfte. Der Wortlaut des Art. 5 Abs. 6 und des Art. 6 Abs. 2a der 6. RLEG stellt nicht ausschließlich auf die Versagung einer gemäß Art. 17, 18 der 6. RLEG ausgewiesenen Vorsteuer ab. Die Richtlinie spricht vielmehr – wie Art. 13 Teil Bc beweist – ausdrücklich den Vorsteuerabzug an, wenn (nur) dieser gemeint ist. In Art. 5 Abs. 6 und Art. 6 Abs. 2a ist hingegen vom Abzug der *Mehrwertsteuer* die Rede.

Nach Art. 13 Teil Bc ist die Lieferung von Gegenständen steuerfrei, die ausschließlich für eine steuerfreie, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende Tätigkeit bestimmt waren oder für die ein Vorsteuerabzug nach Art. 17 Abs. 6 ausgeschlossen war. Diese Vorschrift gilt ebenso für den Eigenverbrauch bzw. die Zuwendung an Arbeitnehmer solcher Gegenstände, weil Art. 6 Abs. 5 diese Vorgänge der Lieferung gleichstellt. Nach dem Wortlaut des Art. 13 Teil Bc ist dagegen die Lieferung solcher Gegenstände nicht steuerfrei, die ohne Steuer erworben wurden (zB beim Erwerb aus privater Hand). Für solche Fälle gewinnen Art. 5 Abs. 6 und Art. 6 Abs. 2a überhaupt erst einen eigenen Sinn, wenn sie die Besteuerung an den Abzug der Mehrwertsteuer binden. Eine Auslegung der Mehrwertsteuerklausel des Art. 5 Abs. 6 dahin, daß der Eigenverbrauch nur dann nicht zu besteuern ist, wenn die vergleichbare Leistung an Dritte ebenfalls nicht besteuert wird⁷⁸, beraubte sie ihrer wesentlichen Regelungswirkung.

In gleicher Weise läßt sich das Vorsteuer-Junktivum der Art. 5 Abs. 6 und 6 Abs. 2a mit Art. 32 der 6. RLEG vereinbaren. Nach dieser Bestimmung hat der Rat die gemeinschaftliche Regelung für die Besteuerung von Gebrauchtgegenständen noch zu

77 So die Begründung des Vorschlags für die 6. EG-Richtlinie (Bulletin der Europäischen Gemeinschaften, Beilage 11/73, S. 11) und EuGH-Urteil v. 27. 6. 1989 Rs. 50/88 Tz. 10 und 17, HFR 1989, 518.

78 So *Widmann*, UR 1988, 233.

erlassen. Dieser Gesetzgebungsauftrag nötigt nicht zu dem Schluß, die Richtlinie enthalte bislang keine Regelungen für solche Gegenstände⁷⁹.

Zwar wird durch das Vorsteuer-Junktum der *Eigenverbrauch* besser gestellt als der Verbrauch durch *Dritte*, die unabhängig vom Vorsteuerabzug des Leistenden Mehrwertsteuer zahlen müssen. Jedoch gebietet das Prinzip der zum Preis proportionalen Verbrauchsteuer nicht *als einzig richtige Lösung*, den Eigenverbrauch (oder die Zuwendung an Arbeitnehmer) von Gegenständen zu besteuern, die der Steuerpflichtige ohne Steuer erworben oder aus seinem Privatvermögen eingelegt hat, ohne zum Vorsteuerabzug berechtigt zu sein:

Nach dem gewöhnlichen Lauf der Dinge enthält der Gegenstand die in früheren Vermarktungsstadien aufgelaufene Mehrwertsteuer, die der Steuerpflichtige nicht abziehen kann. Das Vorsteuer-Junktum der Art. 5 Abs. 6 und Art. 6 Abs. 2a der 6. RLEG vermeidet somit einen unbesteuerten Letztverbrauch. Damit wird aber zugleich systemwidrig auf die Besteuerung des während der Zuordnung zum Unternehmen geschöpften Mehrwerts verzichtet. Bei Gebrauchsgegenständen durfte die Richtlinie aber im Wege der Typisierung davon ausgehen, daß dieser Mehrwert zu vernachlässigen ist⁸⁰. Dem systemwidrigen Verzicht auf die Besteuerung des restlichen Mehrwerts steht folglich als Gewinn an Systematik gegenüber, daß eine Besteuerung der noch enthaltenen Mehrwertsteuer und damit eine *Kumulation* vermieden wird. Der Selbstversorger wird zwar durch diese Regelung in der Tat gegenüber dem Fremdversorger bessergestellt, der systemwidrig mit Mehrwertsteuer und Restmehrwertsteuer doppelt belastet wird, wenn er den nämlichen Gegenstand erwirbt⁸¹. Es gibt jedoch kein Prinzip, daß ein Systembruch zwangsläufig einen weiteren nach sich ziehen müßte.

Nach bisher nahezu allgemeiner Ansicht ist die Besteuerung des Eigenverbrauchs und der Arbeitnehmersachzuwendungen *nach dem UStG* (§ 1 Abs. 1 Nr. 1b, § 1 Abs. 1 Nr. 2a bis c, § 1 Abs. 1 Nr. 3) nicht von einem vorausgegangenen Vorsteuerabzug abhängig⁸². Damit weicht das deutsche Umsatzsteuergesetz zu Lasten des Steuerpflichtigen von den Art. 5 Abs. 6 und Art. 6 Abs. 2a der 6. RLEG ab. Nach der Entscheidung des EuGH

79 Allerdings wird die Vorsteuerklausel des Art. 5 Abs. 6 insoweit in ihrer Wirkung eingeschränkt, als diese Regelung einen „fiktiven“ Vorsteuerabzug bei Gebrauchsgegenständen einführt.

80 Dies gilt nicht, wenn der Gegenstand im Unternehmen eine Veredelung erfahren hat. Dafür trifft die Richtlinie jedoch Vorsorge, denn die Besteuerung nach Art. 5 Abs. 6 greift auch ein, wenn die Bestandteile des Gegenstands zum Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt haben.

81 Darauf weist *Widmann*, UR 1988, 233 hin.

82 Vgl. BFH-Urteile v. 28. 1. 1971 VR 101/70, BStBl. 1971 II, 218 und v. 2. 10. 1986 VR 68/78, BStBl. 1987 II, 42; ferner *Mößlang*, in: Sölch/Ringleb/List, UStG, Stand: 31. 3. 1988, § 1 Rz. 172 mwN.

vom 27. 6. 1989⁸³ kann sich der Steuerpflichtige insoweit auf die unmittelbare Geltung der 6. EG-Richtlinie berufen. Das Vorsteuer-Junktim der Art. 5 Abs. 6 und Art. 6 Abs. 2 a der 6. RLEG geht folglich den nationalen Bestimmungen vor⁸⁴. Eine Änderung des UStG wäre nicht konstitutiv, diene aber der Rechtsklarheit.

Die Entnahme oder unternehmensfremde Nutzung von Gegenständen ist deshalb aufgrund der Art. 5 Abs. 6 und Art. 6 Abs. 2 a der 6. RLEG im deutschen Umsatzsteuerrecht *nicht als Eigenverbrauch* steuerbar, wenn

- der Steuerpflichtige den Gegenstand *ohne Steuer erworben* hat (zB bei Erwerb von privaten oder befreiten Unternehmern oder bei Erwerb von einem Kleinunternehmer, der gemäß § 19 UStG nicht zum Ausweis der Umsatzsteuer berechtigt ist) oder nach vorheriger privater Nutzung seinem Unternehmen zuordnet, ohne zum Vorsteuerabzug berechtigt zu sein. Art. 6 Abs. 2 a der 6. RLEG schließt es also zB aus, die Abschreibung eines dem Unternehmen zugeordneten gebrauchten Autos gemäß § 1 Abs. 2 b UStG als Bemessungsgrundlage privater Nutzung zu besteuern,
- der Steuerpflichtige den Gegenstand *ausschließlich für eine steuerfreie Tätigkeit verwendet* hat, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt (zB ein Arzt schenkt seinem Sohn, der ebenfalls eine Arztpraxis eröffnet, ein gebrauchtes Röntgengerät)⁸⁵,
- für den Gegenstand ein Vorsteuerabzug nach Art. 17 Abs. 6 der 6. RLEG ausgeschlossen war⁸⁶. Die Anwendbarkeit des § 1 Abs. 2 c UStG, soweit sich diese nicht bereits aus Art. 5 Abs. 6 der 6. RLEG ergibt, hängt deshalb ebenso vom vorherigen Vorsteuerabzug ab.

Der Wortlaut der Art. 5 Abs. 6 und 6 Abs. 2 a der 6. RLEG spricht dafür, nur auf den Mehrwertsteuerabzug abzustellen, der mit dem Erwerb des später privat genutzten Gegenstandes unmittelbar verbunden ist. Ein Gegenstand hat deshalb auch dann nicht zum Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt, wenn der Steuerpflichtige für Dienstleistungen oder Lieferungen, die er von anderen Unternehmern zur Erhaltung (Reparatur, War-

83 EuGH-Urteil v. 27. 6. 1989 Rs. 50/88 Tz. 27, HFR 1989, 518.

84 Siehe oben I. 2.

85 Diese Fallgruppe wird bereits durch § 4 Nr. 28 UStG in Anschluß an Art. 13 Teil Bc der 6. RLEG in das deutsche Recht umgesetzt.

86 Ebenso *Schlienkamp*, UR 1977, 122, 126 und *Lobse*, DStR 1989, 502.

tung usw.) oder zum Gebrauch (Treibstoffe, Schmiermittel usw.) empfangen hat, Vorsteuern abziehen konnte⁸⁷.

4. Vorsteuerabzug

a) Einzelfragen des Vorsteuerabzugs

aa) Entstehung des Rechts auf Vorsteuerabzug

Die 6. EG-Richtlinie regelt im Gegensatz zum nationalen UStG ausdrücklich, wann das Recht auf Vorsteuerabzug *entsteht*. Es ist der Zeitpunkt, in dem der Anspruch des Fiskus auf die abziehbare Steuer entsteht (Art. 17 Abs. 1 i. V. m. Art. 10 der 6. RLEG). Das Abzugsrecht entsteht also grundsätzlich dann, wenn der Vorumsatz an den Leistungsempfänger bewirkt worden ist.

Unterliegt der leistende Unternehmer der Ist-Besteuerung, so entsteht das Recht auf den Vorsteuerabzug jeweils im Zeitpunkt der Vereinnahmung des Entgelts für die Lieferung oder Dienstleistung. Die Mitgliedstaaten sind jedoch an diese – unter Umständen unpraktikable – Regelung nicht gebunden. Rat und Kommission haben in einer Protokollerklärung zu Art. 17 festgelegt, daß die Mitgliedstaaten für den Leistungsempfänger von der Ist-Besteuerung abweichen können. Der Gesetzgeber des UStG hat davon in § 15 Gebrauch gemacht und den Vorsteuerabzug stets nach dem Soll-Prinzip gestattet.

Der Anspruch auf den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 UStG entsteht in analoger Anwendung des § 13 Abs. 1 UStG mit Ablauf des Besteuerungszeitraums, in dem die Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 UStG vorliegen, regelmäßig also mit Empfang der Leistung und mit Vorliegen der Rechnung⁸⁸. Diese Auslegung des nationalen Umsatzsteuerrechts ist richtlinienkonform, denn nach Art. 18 Abs. 1 der 6. RLEG muß der Steuerpflichtige über die nach Art. 17 Abs. 2 a abziehbare Steuer eine (nach Art. 22 Abs. 3 ausgestellte) *Rechnung* besitzen, um das Recht auf Vorsteuerabzug *ausüben* zu können.

Die Regelung der 6. EG-Richtlinie, die die Rechnung nicht für die Entstehung, sondern nur für die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug verlangt, läßt den formalen Charakter der Rechnung als Tatbestandsmerkmal des Vorsteuerabzugs besser in Erscheinung treten als § 15 Abs. 1 UStG⁸⁹. Ferner findet darin die herrschende Aus-

87 EuGH-Urteil v. 27. 6. 1989 Rs. 50/88 Tz. 13 ff., HFR 1989, 518; der Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung steht dem nicht entgegen, denn die Nebensache vermag nicht das umsatzsteuerrechtliche Schicksal der Hauptsache zu prägen.

88 BFH-Urteil v. 26. 2. 1987 V R 1/79, BFHE 149, 307, BStBl. 1987 II, 529.

89 Das FG München (Urteil v. 9. 4. 1986 III 300/85 AO, UR 1987, 178) hat deshalb den Anspruch auf Vorsteuerabzug als vor Konkurseröffnung begründet angesehen, wenn zu diesem Zeitpunkt die Leistung bewirkt war und deswegen

legung des nationalen Umsatzsteuerrechts ihre Bestätigung, wonach beim Wechsel der Besteuerungsform nach §§ 19, 23 und 24 UStG Vorsteuern im Sinn von § 15 UStG der Besteuerungsform zuzuordnen sind, während deren zeitlicher Herrschaft die Dritteleistungen an den Unternehmer bewirkt worden sind (unabhängig vom Zeitpunkt der Rechnungsausstellung nach § 14 UStG)⁹⁰.

bb) Vorsteuerabzug und Leistungsempfänger

Nach Art. 17 Abs. 2 a der 6. RLEG ist der Steuerpflichtige befugt, die geschuldete (oder entrichtete)⁹¹ Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert oder erbracht wurden, abzuziehen, soweit die Gegenstände oder Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden. Aus der Wendung „die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert oder erbracht wurden“ folgt, daß zum Vorsteuerabzug grundsätzlich nur der *Empfänger der Leistung* berechtigt ist. Die Richtlinie drückt dies klarer aus, als § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG, wo dies nicht ausdrücklich angesprochen ist, aber aus dem Tatbestandsmerkmal der Leistung „für sein Unternehmen“ gefolgert wird⁹².

cc) „für sein Unternehmen“ (§ 15 Abs. 1 UStG) und „Verwendung für Zwecke seiner besteuerten Umsätze“ (Art. 17 Abs. 2 a der 6. EG-Richtlinie)

Vor allem setzt die Befugnis zum Vorsteuerabzug nach Art. 17 Abs. 2 a der 6. RLEG voraus, daß der Steuerpflichtige die Leistungsbezüge ganz oder teilweise für *Zwecke seiner besteuerten Umsätze* verwendet. Die Leistungsbezüge müssen mithin – in der Terminologie des UStG ausgedrückt – der Ausführung *steuerbarer* und *steuerpflichtiger* Leistungen dienen. Auf der Grundlage des Mehrwertsteuerprinzips wird diese Regelung ohne weiteres einsichtig: Wer selbst keine Umsatzsteuer bezahlt, erhält auch kein Recht, Vorsteuern aus Umsätzen geltend zu machen, denn er schöpft keinen Mehrwert.

die Aufrechnung im Konkurs gemäß § 55 Nr. 1 KO zugelassen; auf das Vorliegen einer Rechnung komme es dafür hingegen, wie die Art. 17, 18 der 6. RLEG bestätigten, nicht an.

90 BFH-Urteile v. 6. 12. 1979 V R 87/72, BStBl. 1980 II, 279 und v. 17. 9. 1981 V R 76/75, BStBl. 1982 II, 198; Abschn. 191 Abs. 7 und 8 UStR 1988.

91 Bei Vorauszahlungen entsteht das Abzugsrecht in dem Zeitpunkt, in dem der leistende Unternehmer die Zahlungen vereinnahmt hat. Diese Regelung ist in § 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 UStG umgesetzt.

92 *Stadie*, Das Recht des Vorsteuerabzugs, Köln 1989, S. 57.

In diesem Punkt kommt es zu Friktionen zwischen dem nationalen Recht und der 6. EG-Richtlinie, denn § 15 UStG ist nach einem *anderen Prinzip aufgebaut* als Art. 17 der 6. RLEG: Nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG kann der Unternehmer die Steuer für Leistungen, „die von anderen Unternehmern für sein Unternehmen ausgeführt worden sind“, als Vorsteuer abziehen. Nach § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG ist vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen die Steuer für Leistungsbezüge, die der Unternehmer zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet. Daraus wurde geschlossen, der Vorsteuerabzug sei auch bei einer Verwendung der Leistungsbezüge für nicht steuerbare Umsätze – besonders für unentgeltliche Leistungen – zulässig⁹³. Eine solche Auslegung des § 15 Abs. 2 UStG steht im Widerspruch zur Regelung des Art. 17 der 6. RLEG. Denn die Verwendung von Gegenständen und Dienstleistungen für nicht steuerbare Leistungen ist ebensowenig eine Verwendung für Zwecke der besteuerten Umsätze wie die Verwendung für steuerfreie Leistungen. Hier hilft die *richtlinienkonforme Auslegung* des Tatbestandsmerkmals „für sein Unternehmen“ des § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG. Die an den Unternehmer ausgeführte Leistung muß danach für den unternehmerischen Bereich erfolgen. Da Zweck des Unternehmens die Erzielung von Einnahmen durch Bewirken von Leistungen gegen Entgelt ist⁹⁴, kann eine Leistung nur dann für das Unternehmen ausgeführt sein, wenn sie wirtschaftlich mit der Erbringung entgeltlicher Leistungen zusammenhängen⁹⁵. Vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind daher Steuern auf Vorbezüge, die von vornherein mit der Ausführung unentgeltlicher Tätigkeiten zusammenhängen⁹⁶.

Wird eine zunächst nichtunternehmerisch bezogene Leistung später unternehmerisch verwendet, so kann der Vorsteuerabzug nach herrschender Auslegung des nationalen Umsatzsteuerrechts nicht nachgeholt werden⁹⁷, es gibt also keine vorsteuerwirksame „Einlage“. Diese Auslegung sollte mit Blick auf Art. 17 Abs. 2 der 6. RLEG überprüft werden⁹⁸. Für die Gewährung des Vorsteuerabzugs bei Zuordnung einer Leistung nach vorheriger privater Nutzung spricht Art. 2 Abs. 2 der 1. RLEG, wonach *der Mehrwertsteuerbetrag* (als Vorsteuer) abgezogen werden kann, der die verschie-

93 Zu diesem Problem vergleiche BFH-Urteil v. 26. 7. 1988 X R 50/82, BStBl. 1988 II, 1015; *Söbn* (StuW 1976, 1, 24) hält den Vorsteuerabzug in den Fällen, in denen Leistungen zur Ausführung nicht steuerbarer „Umsätze“ verwendet werden, sogar für systemgerecht.

94 S. o. II. 2. b).

95 *Stadie*, (FN 92), S. 75 und 79.

96 BFH-Urteil v. 20. 1. 1988 X R 48/81, BFHE 152, 556, BStBl. 1988 II, 557, 559.

97 BFH-Urteil v. 26. 4. 1979 V R 46/72, BFHE 128, 110, BStBl. 1979 II, 530.

98 Vgl. dazu näher *Lohse/Probst*, StVj 1989, 362, 366.

denen Kostenelemente unmittelbar belastet hat. Der Begriff „Kosten-(elemente)“ in Art. 2 Abs. 2 der 1. RLEG ist betriebswirtschaftlich zu verstehen und definiert deshalb einen Werteverzehr zur Erstellung von (betrieblichen) Leistungen⁹⁹. Im Fall der „Einlage“ tritt ebenfalls ein solcher Werteverzehr ein. Einfallstor richtlinienkonformer Auslegung in diesem Sinn könnte § 15 a UStG sein, der sich seinem Wortlaut nach auch auf die zum Vorsteuerabzug berechtigende Einlage anwenden läßt¹⁰⁰.

b) Restmehrwertsteuer und Vorsteuerabzug

An den Gaston-Schul-Urteilen des EuGH¹⁰¹ hat sich eine Diskussion darüber entzündet, ob das EG-Recht prinzipiell einer erneuten Besteuerung von Gebrauchtwagen entgegensteht, die aus Privathand wieder in den Wirtschaftskreislauf gelangt sind¹⁰² – oder ob zumindest der Restbetrag der Mehrwertsteuer für einen Gebrauchtgegenstand, der von einer nicht mehrwertsteuerpflichtigen Privatperson an einen Steuerpflichtigen verkauft worden ist (sog. Restmehrwertsteuer), von diesem dann abgezogen werden kann, wenn der Gegenstand dem Unternehmen zugeordnet wird¹⁰³.

Zu einer systemwidrigen *Kumulation* von Umsatzsteuer kommt es in diesen Fällen nicht nur bei der Einfuhr durch Privatpersonen, zu der die Gaston-Schul-Urteile des EuGH ergingen, sondern immer dann, wenn ein Gegenstand aus dem Unternehmen in den außerunternehmerischen Bereich und von dort wieder in den Unternehmensbereich gelangt. Als klassischer Fall ist der Handel mit Gebrauchtwagen oder anderen gebrauchten Gegenständen zu nennen. Die dabei eintretende Kumulation der Umsatzsteuer widerspricht dem System der allgemeinen, zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen genau proportionalen Verbrauchsteuer (Art. 2 der 1. RLEG) in seiner Ausgestaltung durch das Mehrwertsteuerprinzip¹⁰⁴. Danach wird ein Gegenstand auf allen Erzeugungs- und Ver-

99 Zum Kostenbegriff zB *Hummel/Männel*, Kostenrechnung 1, 4. Aufl. Wiesbaden 1986, S. 73 ff. und *Adam*, Produktionspolitik, 5. Aufl. Wiesbaden 1988, S. 98 f.

100 Vgl. dazu im einzelnen *Stadie*, (FN 92), S. 247 f. und DStJG 13 (1990), 193 (in diesem Band), ebenso *Lechner*, DStJG 13 (1990), 53 (in diesem Band).

101 EuGH-Urteile v. 5. 5. 1982 Rs. 15/81, ABl. EG 1982 Nr. C 139, S. 9, UR 1982, 242 m. Anm. *Weiß*; v. 21. 5. 1985 Rs. 47/84, ABl. EG 1985 Nr. C 144, S. 4, UR 1986, 180; v. 23. 1. 1986 Rs. 39/85, ABl. EG 1986 Nr. C 77, S. 8, UR 1986, 183 und v. 25. 2. 1988 Rs. 299/86, ABl. EG 1988 Nr. C 74, S. 13.

102 Vgl. *Reiß*, StuW 1983, 364, *Widmann*, DB 1983, 1730, UR 1986, 6 und 178, *Caruso*, UR 1988, 67, *Schlienkamp*, UR 1989, 170.

103 Vgl. EuGH-Urteil v. 27. 6. 1989 Rs. 50/88 Tz. 3 und 9, HFR 1989, 518.

104 Siehe dazu näher oben II. 1.

triebsstufen nur nach dem auf dieser Stufe erzielten Mehrwert besteuert, wobei dieser Grundsatz nicht nur für Steuerpflichtige i. S. der 6. EG-Richtlinie oder Unternehmer gilt¹⁰⁵.

Das Prinzip der zum Preis proportionalen allgemeinen Besteuerung des Verbrauchs wird indes von der 6. EG-Richtlinie selbst durchbrochen. Denn sie zwingt nicht dazu, jeglichen Umsatz zwischen Rechtssubjekten zu besteuern, sondern läßt es aus praktischen Gründen zu, daß der nationale Gesetzgeber als „Steuereinsammler“ allein die Unternehmer (§ 2 Abs. 1 UStG) heranzieht¹⁰⁶. Dadurch hat der Unternehmer beim Umsatz von Gebrauchsgütern stets einen Wettbewerbsnachteil gegenüber einem privaten Veräußerer, weil jener die Mehrwertsteuer überwälzen muß.

Dieser Nachteil beschränkt sich nicht auf die Besteuerung des vom Unternehmer geschöpften Mehrwerts, sondern führt zur Kumulation, denn die 6. EG-Richtlinie erlaubt einen Vorsteuerabzug für Vorumsätze nur innerhalb der Kette der Steuerpflichtigen¹⁰⁷. Eine Anrechnung der Restmehrwertsteuer, die im Wert eines von Privat erworbenen Gegenstandes noch enthalten ist, kennt die 6. EG-Richtlinie ebensowenig wie das nationale UStG¹⁰⁸. Dies bestätigt Art. 32 der 6. RLEG, wonach eine generelle Regelung für Gebrauchtgegenstände im Rahmen der Mehrwertsteuer-Harmonisierung noch aussteht. Ein Abzug der Restmehrwertsteuer läßt sich – anders als im Fall „Gaston Schul“ – auch nicht aus Art. 95 des EWG-Vertrags herleiten¹⁰⁹. Diese Vorschrift verbietet die unterschiedliche umsatzsteuerliche Belastung von eingeführten und inländischen Gegenständen. Die endgültige Restmehrwertsteuerbelastung privater Gegenstände trifft indes Ausländer und Inländer gleichermaßen.

Die 6. EG-Richtlinie läßt deshalb de lege lata keine Berücksichtigung der Restmehrwertsteuer zu. In diesem Punkt liegt somit *keine Divergenz* zwischen der Richtlinie und dem UStG vor.

105 Vgl. EuGH-Urteile v. 10. 7. 1985 Rs. 16/84 und 17/84, EuGHE 1985, 2355 und 2375, UR 1986, 173 m. Anm. *Widmann* und oben II. 2. a).

106 Vgl. oben II. 2.

107 Vgl. Art. 17 Abs. 2 a, Art. 18 und Art. 22 Abs. 3 der 6. RLEG.

108 Zur 6. EG-Richtlinie siehe die EuGH-Urteile v. 10. 7. 1985, EuGHE 1985, 2355 und 2375, UR 1986, 173 und v. 27. 6. 1989 Rs. 50/88 Tz. 3 und 9, HFR 1989, 518; zum UStG die BFH-Urteile v. 26. 4. 1979 V R 46/2, BFHE 128, 110, BStBl. 1979 II, 530 und v. 27. 7. 1988 X R 40/82, BFHE 154, 264, BStBl. 1988 II, 1017.

109 A. A. *Caruso*, UR 1988, 67.

Die EG-Kommission hat nunmehr am 11. 1. 1989 einen neuen Richtlinien-vorschlag zur Behandlung von Gebrauchtgegenständen vorgelegt¹¹⁰. Kernpunkt dieses Vorschlags ist die einheitliche Einführung einer *Differenzbesteuerung* für Händler, die solche Gegenstände von Privatpersonen oder von nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Steuerpflichtigen (Unternehmern) erworben haben. Der Vorschlag entspricht dem Mehrwertsteuerprinzip, denn er reduziert die Besteuerungsgrundlage auf den Unterschied zwischen Verkaufs- und Einkaufspreis (Mehrwert), und führt im Ergebnis zu einer Berücksichtigung der Restmehrwertsteuer.

110 ABl. EG 1989 Nr. C 76, S. 10 = BR-Drucks. 137/89, vgl. dazu *Schlienkamp*, UR 1989, 170 und *Widmann*, DB 1989, 848.

Die Entwicklung der Umsatzsteuer bei Verwirklichung des einheitlichen Binnenmarktes

Peter Klezath, Ministerialrat, Bonn

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none">I. Der Harmonisierungsauftrag bei der UmsatzsteuerII. Das Konzept der EG-Kommission<ul style="list-style-type: none">1. Vorschläge aus dem Jahr 1987<ul style="list-style-type: none">a) Annäherung der Steuersätze, Anzahl und Höhe der Steuersätze, Zuordnung zu den Sätzen, Nullsätzeb) Bestimmungslandprinzip; Notwendigkeit eines Clearing-Systems2. Neue Leitlinien der EG-Kommission vom 14. Juni 1989 – BR-Drucks. 353/89<ul style="list-style-type: none">a) Übergangsphase, schrittweise Erhöhung der Freimengen von 1990–1992 | <ul style="list-style-type: none">b) Steuersätze; Festlegung eines Mindeststeuersatzes statt einer Spanne beim allgemeinen Steuersatz, Nullsätzec) Sonderregelungen für bestimmte Bereiche (Versandhandel, Umsätze von fabrikneuen Beförderungsmitteln, Umsätze an steuerbefreite Unternehmen und die öffentliche Hand)d) Clearing-System, makroökonomischer Ansatz3. Beratungen in der vom Rat eingesetzten ad-hoc-Gruppe <p>III. Überlegungen zum Fortgang der Harmonisierung</p> |
|---|--|

I. Der Harmonisierungsauftrag bei der Umsatzsteuer

Die Bemühungen um eine Harmonisierung der Umsatzsteuern in den EG-Mitgliedstaaten haben bereits eine längere Geschichte. Entscheidende Weichen wurden 1967 mit der Verabschiedung der 1. und 2. Harmonisierungsrichtlinie¹ gestellt. Mit diesen Richtlinien ist für die Gemeinschaft entschieden worden, daß die EG-Mitgliedstaaten ein System der Mehrwertsteuer mit Vorsteuerabzug anwenden.

Ich betone das deshalb, weil bisweilen vorgeschlagen wird, für Exporte das System einer Mehrwertsteuer mit Vorumsatzabzug einzuführen². Diese Diskussion ist nicht erfolversprechend. Niemand in der Europäischen

¹ ABl. EG 1967 Nr. L 71/1301.

² S. Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium für Wirtschaft; Stellungnahme vom 22. 2. 1986 zum Weißbuch der EG-Kommission.

Gemeinschaft ist bereit, die Diskussion über diese grundsätzliche Frage aufzunehmen. Die Bundesrepublik Deutschland hat sich 1967, insbesondere wegen der bei Experten auftretenden Probleme im System der Mehrwertsteuer für den Vorsteuerabzug und gegen den Vorumsatzabzug entschieden, wie man in der Gesetzesbegründung nachlesen kann³.

Das Ziel, das mit der Harmonisierung erreicht werden soll, ist bereits im Jahr 1967 in der 1. und 2. EG-Richtlinie formuliert worden: Beseitigung der Ausfuhrbefreiung, keine Besteuerung der Einfuhren. Ein gemeinsamer Markt also, der ähnliche Merkmale aufweist wie ein Binnenmarkt.

Wesentliche Fortschritte wurden im Jahr 1977 mit der Verabschiedung der 6. EG-Richtlinie vom 17. 5. 1977⁴ erzielt. Der wesentliche Inhalt der Richtlinie ergibt sich bereits aus der Überschrift: Es ging um die Bestimmung einer einheitlichen steuerpflichtigen Bemessungsgrundlage. Die Festlegung war schon deshalb dringlich geworden, weil nach dem Eigenmittelbeschluß von 1970 die Mehrwertsteuer zur Befriedigung des Eigenmittelbedarfs vorgesehen war. Aber auch hier bestätigt der 4. Erwägungsgrund nochmals das Ziel der Beseitigung der Steuergrenzen zwischen den Mitgliedstaaten. Eine solche programmatische Aussage war angebracht. Obwohl die 6. EG-Richtlinie eine Fülle von Detailregelungen mit sich brachte, enthielt sie doch eine Anzahl von Lücken wie auch Sonderregelungen, Ausnahmen und Übergangsbestimmungen, über die sich die Mitgliedstaaten nicht einigen konnten.

Dies gilt in besonderem Maße für die Frage der Angleichung der Steuersätze, der für die Verwirklichung des Binnenmarkts eine zentrale Bedeutung zukommt. Art. 12 der 6. EG-Richtlinie enthält zur Frage der Steuersätze nur ganz allgemeine Aussagen. Bedeutsam ist der Grundsatz, daß die Mitgliedstaaten zwar außer dem Normalsatz erhöhte oder ermäßigte Sätze anwenden können, daß diese Sätze jedoch so festgesetzt werden müssen, daß sie normalerweise nicht zur Erstattung von Vorsteuern führen. Diese Aussage ist eindeutig gegen sog. „Nullsätze“ gerichtet, auf die ich später noch zurückkommen werde.

Nach der Verabschiedung der 6. EG-Richtlinie ergaben sich nur spärliche Harmonisierungsimpulse. Dies wurde erst anders, als im Jahr 1985 die EG-Kommission das Weißbuch zur Vollendung des Binnenmarktes vorlegte⁵ und 1986 die Einheitliche Europäische Akte verabschiedet wurde⁶.

3 BT-Drucks. IV/1590, Abschn. VI, 2.

4 ABl. EG 1977 Nr. L 145/1.

5 BR-Drucks. 289/85.

6 BGBl. 1986 II, 1102.

In Art. 8 a EWG-Vertrag wurde gewissermaßen eine Definition des Binnenmarktes eingefügt. Der Binnenmarkt umfaßt einen Raum ohne Binnengrenzen, in dem der freie Verkehr von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital gemäß den Bestimmungen dieses Vertrages gewährleistet ist. Auch Art. 99 des EWG-Vertrages wurde durch die Einheitliche Europäische Akte neugefaßt. Er enthält nunmehr einen konkreten Harmonisierungsauftrag hinsichtlich der Mehrwertsteuer. Art. 99 EWG-Vertrag enthielt bisher nur einen Prüfungsauftrag an die Kommission, wie die Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer harmonisiert werden könnten. In der Neufassung heißt es dagegen, daß der Rat die Bestimmungen zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuer erläßt, soweit diese Harmonisierung für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarktes notwendig ist. Als Termin für die Verwirklichung des Binnenmarktes – auch für den Bereich der indirekten Steuern – wurde in dem neugeschaffenen Art. § 8 a EWG-Vertrag der 1. Januar 1993 festgelegt.

Im Idealfall würde sich für die praktische Anwendung des Mehrwertsteuerrechts daraus folgendes ergeben: Die Steuersätze werden in erheblichem Maße angenähert. Die Grenzkontrollen fallen fort. Ein Mechanismus des Grenzausgleichs, wie er zur Zeit besteht, entfällt. Die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Ausfuhren wird ebenso gestrichen, wie die Besteuerung der Einfuhr von einem EG-Mitgliedstaat in einen anderen. Der Unternehmer, der an einen Leistungsempfänger in einem anderen EG-Land einen Umsatz ausführt, berechnet den in seinem Land geltenden Umsatzsteuersatz und führt die Steuer an seine Finanzbehörde ab. Der Leistungsempfänger im anderen EG-Mitgliedstaat ist – wenn er Unternehmer ist – berechtigt, die ihm berechnete Umsatzsteuer als Vorsteuer abzuziehen.

II. Das Konzept der EG-Kommission

1. Vorschläge aus dem Jahr 1987

Die EG-Kommission hat im Jahr 1987 zur Ausführung des Harmonisierungsauftrags eine Reihe von Vorschlägen vorgelegt, in denen sie sich bemüht hat, dem Idealkonzept, wie ich es geschildert habe, nahezukommen. Es handelt sich insgesamt um 4 Dokumente⁷. Sie sind teils bereits in

⁷ BT-Drucks. 11/1322; BR-Drucks. 378/87; KOM (87) 321 endg./2. Ratsdok. 8200/87 – Annäherung der Mehrwertsteuersätze.

die Form von Richtlinienentwürfen gegossen, teils handelt es sich nur um Arbeitspapiere.

a) Annäherung der Steuersätze, Anzahl und Höhe der Steuersätze, Zuordnung zu den Sätzen, Nullsätze

Die EG-Kommission legte bei ihrem Konzept ein Zweisatzsystem zugrunde, einen Normalsatz und einen ermäßigten Satz. Sie ging davon aus, daß einheitliche Sätze sich in den EG-Mitgliedstaaten wohl nicht durchsetzen lassen. Sie schlug daher Spannen vor, in denen die Mitgliedstaaten Bewegungsfreiheit haben sollten. Für den allgemeinen Steuersatz war eine Spanne zwischen 14 vH und 20 vH und für den ermäßigten Steuersatz eine Spanne von 4 vH bis 9 vH vorgesehen.

Zu diesen verhältnismäßig weiten Spannen war die EG-Kommission nicht zuletzt dadurch veranlaßt worden, daß sie die US-amerikanischen Verhältnisse studiert hatte. Dabei hatte sie festgestellt, daß bei den einzelstaatlichen use-taxes Satzunterschiede bis zu 5 vH-Punkten sind, ohne daß daraus zwischen den benachbarten Staaten Nachteile entstehen⁸. Dies ist eine etwas verblüffende Erklärung. Ob sie als Begründung für die Spannen im EG-Bereich geeignet ist, erscheint zweifelhaft.

Bei der Zuordnung zum ermäßigten Steuersatz zeigte sich die EG-Kommission sehr zurückhaltend. Nach den Vorstellungen der EG-Kommission sollten dem ermäßigten Steuersatz nur unterliegen: Nahrungsmittel (ohne alkoholische Getränke), Wasser, pharmazeutische Produkte, Energieerzeugnisse für Heizung und Beleuchtung, Druckerzeugnisse und Personenbeförderungen.

Gegenüber sog. „Nullsätzen“ nahm die EG-Kommission zu Recht eine ablehnende Haltung ein. Umsätze unterliegen einem Nullsatz, wenn sie steuerfrei sind, aber zum vollen Vorsteuerabzug berechtigen. Bei Ausfuhren ist diese Regelung systemgerecht. Bei Binnenumsätzen führt sie jedoch dazu, daß Waren völlig unbelastet in den Letztverbrauch gelangen; ein Ergebnis, das dem System der Mehrwertsteuer als einer allgemein wirkenden Ver-

BT-Drucks. 11/1323; BR-Drucks. 379/87; KOM (87) 322 endg./2. Ratsdok. 8201/87 – Beseitigung der Steuergrenzen.

BT-Drucks. 11/1324; BR-Drucks. 352/87; KOM (87) 323 endg./2. Ratsdok. 8202/87 – Einführung eines Clearingmechanismus.

BT-Drucks. 11/1325; BR-Drucks. 354/87; KOM (87) 324 endg./2. Ratsdok. 8203/87 – Annäherungsprozeß.

BT-Drucks. 11/1321; BR-Drucks. 351/87; KOM (87) 320 endg./2. Ratsdok. 8199/87 – Gesamtmitteilung.

⁸ Rz. 185 des Weißbuchs (FN 5).

brauchsteuer grundsätzlich widerspricht. Gleichwohl wenden einige Mitgliedstaaten auf Waren des Grundbedarfs, wie Lebensmittel, einen Nullsatz an. Auch auf Kinderkleidung, Kinderschuhe, Druckerzeugnisse wird verschiedentlich ein Nullsatz angewendet. Die EG-Kommission will derartige Nullsätze nur übergangsweise zulassen. Dies entspricht auch der deutschen Auffassung.

Mit diesen Vorschlägen zu den Steuersätzen könnte man aus deutscher Sicht grundsätzlich einverstanden sein. Unser allgemeiner Steuersatz liegt mit 14 vH am unteren Ende der Spanne, der ermäßigte Satz mit 7 vH im oberen Bereich. Man darf aber nicht übersehen, daß es eine Reihe von Mitgliedstaaten gibt, deren Steuersätze außerhalb der Spannen liegen und für die die Vorschläge der EG-Kommission daher nicht unproblematisch sind.

Gewisse Schwierigkeiten ergäben sich für uns allenfalls bei der Frage, welche Umsätze dem ermäßigten Satz zuzuordnen sind. Unser derzeitiges Recht ist teils enger, teils weiter als das Konzept der EG-Kommission. Dies ist jedoch nicht nur ein deutsches Problem. Auch andere Mitgliedstaaten haben mit der Zuordnung zu den Sätzen ihre Probleme. Die Diskussion hierüber ist in den Ratsgremien noch im Gange. Ergebnisse zeichnen sich hier noch nicht ab.

Soviel läßt sich vielleicht jetzt schon überblicken. Eine Reihe von Mitgliedstaaten – und dazu gehört auch die Bundesrepublik Deutschland – wünscht die Einbeziehung aller landwirtschaftlichen Erzeugnisse in den ermäßigten Steuersatz. Auch der kulturelle Bereich sollte entlastet werden. Gegen die ermäßigte Besteuerung von Energieträgern sind dagegen von mehreren Mitgliedstaaten – auch von uns – aus energie- und umweltpolitischen Gründen Bedenken erhoben worden.

b) Bestimmungslandprinzip; Notwendigkeit eines Clearing-Systems

Baut man den Grenzausgleich ab und läßt alle Waren im Gemeinschaftsgebiet wie im Binnenland zirkulieren, ziehen die exportstarken Länder daraus Vorteile, während Mitgliedstaaten, die Nettoimporteure sind, Nachteile erleiden. Ihnen ginge nicht nur das Aufkommen aus der Einfuhrumsatzsteuer verloren, sie müßten auch den Vorsteuerabzug für die Lieferungen aus dem anderen Mitgliedstaat zulassen.

Dieses Ergebnis ist weder unter haushaltsmäßigen Gesichtspunkten, noch aus steuersystematischen Gründen erwünscht. Bei der Mehrwertsteuer ist weltweit anerkannt, daß das Steueraufkommen dem Land zufließen soll, in dem der Letztverbrauch stattfindet.

Um das Bestimmungslandprinzip zu verwirklichen, hat die Kommission einen Ausgleichsmechanismus vorgeschlagen, der gemeinhin als „Clearing“ bezeichnet wird. Dieses System soll kurzgefaßt – wie es die Kommission ausdrückt – eine Umverteilung der in einem Verkaufs-Mitgliedstaat erhobenen Mehrwertsteuer an einen Verbrauchs-Mitgliedstaat ermöglichen. Die umzuverteilende Finanzmasse sollte nach einem mikroökonomischen System aufgrund der Angaben in den Steuererklärungen der Unternehmer ermittelt und über ein Clearingkonto, das von der EG-Kommission verwaltet wird, dann verteilt werden.

Die EG-Kommission hatte ihren Vorschlag nur in die Form eines Arbeitspapiers gekleidet, weil sie offensichtlich von ihrem Vorschlag selbst nicht völlig überzeugt war. Sie hatte die Reaktion der Mitgliedstaaten richtig eingeschätzt. Das Konzept der EG-Kommission wurde von den Mitgliedstaaten einhellig als zu kompliziert und unsicher abgelehnt.

2. Neue Leitlinien der EG-Kommission vom 14. Juni 1989 – BR-Drucks. 353/89

Neue Erkenntnisse und die Einsicht, daß die bisherigen Vorschläge nicht konsensfähig waren, veranlaßten die EG-Kommission, ihre Vorschläge abzuändern. Für ihre neuen Leitlinien hat sie die Form einer „Mitteilung“ an den Rat und das Europäische Parlament gewählt.

Für die Mehrwertsteuer ergibt sich daraus folgendes:

a) *Übergangsphase, schrittweise Erhöhung der Freimengen von 1990–1992*

Die EG-Kommission befürchtet, ein plötzlicher Wegfall der Grenzkontrollen am 1. 1. 1993 könnte zu Störungen im Wirtschaftsverkehr führen. Sie plädiert daher dafür, in einer Übergangsphase die Reisefreimengen kontinuierlich anzuheben. Wie ernst es der EG-Kommission damit ist, geht daraus hervor, daß sie vor wenigen Tagen den ausformulierten Entwurf einer neuen Reiserichtlinie vorgelegt hat⁹. Bereits zum 1. 1. 1990 soll der Freibetrag von 390 ECU auf 800 ECU und sodann zum 1. 1. 1991 und 1. 1. 1992 um jeweils weitere 400 ECU angehoben werden. Ab 1. 1. 1993 soll dann der Reiseverkehr zwischen den Mitgliedstaaten ohne Freibeträge oder dergleichen verlaufen.

Welche Chancen dieser Vorschlag haben wird, bleibt abzuwarten, da die Beratungen in Brüssel hierüber noch nicht begonnen haben.

⁹ ABl. EG 1989 Nr. C 245/5.

b) Steuersätze; Festlegung eines Mindeststeuersatzes statt einer Spanne beim allgemeinen Steuersatz, Nullsätze

Die haushaltsmäßigen Probleme mehrerer Mitgliedstaaten mit der vorgeschlagenen Spanne für den Normalsatz von 14 vH–20 vH veranlaßten die EG-Kommission, ihre Haltung zu ändern. Als Alternative hält sie es für möglich, nur einen Mindestsatz festzusetzen. Dies würde es den Mitgliedstaaten ermöglichen, den ihnen genehmen Normalsatz ohne Rücksicht auf eine Begrenzung nach oben zu wählen.

Die Frage ist, wo der Mindestsatz liegen sollte. In der öffentlichen Diskussion wird zwar vielfach der Satz von 15 vH genannt. Dies entspricht jedoch nicht der offiziellen Haltung der EG-Kommission. Die Kommission ist eine Antwort auf die Frage bisher schuldig geblieben. Sie hat in ihren Leitlinien keinen Satz genannt. Aus deutscher Sicht könnte man dem Vorschlag zustimmen, wenn der Mindestsatz nicht höher als 14 vH festgesetzt wird. In diesem Punkt gibt es zur Zeit deutscherseits keinen Verhandlungsspielraum.

Beim ermäßigten Steuersatz bleibt die EG-Kommission bei ihrem ursprünglichen Vorschlag einer Spanne zwischen 4 vH und 9 vH.

Bei den Nullsätzen zeigt sich die EG-Kommission erstaunlicherweise kompromißbereit. Sie wäre bereit zu akzeptieren, daß die Mitgliedstaaten auf eine sehr begrenzte Anzahl von Erzeugnissen, die für den ermäßigten Satz in Frage kommen, Nullsätze anzuwenden, vorausgesetzt, daß keine Wettbewerbsverzerrungen zu befürchten sind. Ob die betroffenen Mitgliedstaaten sich damit einverstanden erklären können, bleibt abzuwarten.

c) Sonderregelungen für bestimmte Bereiche (Versandhandel, Umsätze von fabrikneuen Beförderungsmitteln, Umsätze an steuerbefreite Unternehmen und die öffentliche Hand)

Die EG-Kommission hält ferner Sonderregelungen für bestimmte Bereiche für erforderlich. Der Grund für diese Erkenntnis ist wohl darin zu sehen, daß die Kommission angesichts der erheblichen Steuersatzunterschiede, die voraussichtlich auch nach Abschaffung der Grenzkontrollen bestehen werden, Wettbewerbsstörungen befürchtet. Das betrifft insbesondere die Einkäufe von Privatpersonen und steuerbefreiten Einrichtungen.

Die EG-Kommission ist daher der Meinung, daß zB Umsätze des *Versandhandels* an Privatverbraucher im jeweiligen Bestimmungsland besteuert werden sollten.

Die gleiche Überlegung trifft für hochwertige Gebrauchsgüter zu. Die Verkäufe von zulassungspflichtigen Beförderungsmitteln sollen daher am Ort der Zulassung besteuert werden.

Besondere Verzerrungen könnten nach Auffassung der EG-Kommission bei *Einkäufen nichtsteuerpflichtiger Unternehmen* wie Banken oder Versicherungen und bei Ausschreibungen der *öffentlichen Hand* entstehen. Um zu verhindern, daß sich diese Einrichtungen im Land mit den niedrigsten Steuersätzen eindecken, soll auch in diesen Fällen eine Regelung gefunden werden, die sicherstellt, daß die Steuer dem jeweiligen Sitzstaat zufließt.

d) Clearing-System, makroökonomischer Ansatz

Trotz der Widerstände der Mitgliedstaaten gegen ein Clearing-System hält die EG-Kommission auch bei ihren neuen Vorschlägen an einem derartigen Ausgleichsmechanismus fest. Sie ist jedoch der Meinung, auch ein makroökonomischer Ansatz sei akzeptabel. Das erforderliche Datenmaterial über die innergemeinschaftlichen Umsätze könne den Handelsstatistiken entnommen werden. Die EG-Kommission hat dabei insbesondere den Vorschlag über die sog. Intrahandelsstatistik im Auge. Die Beratung dieses Vorschlags wird in den EG-Gremien demnächst beginnen.

3. Beratungen in der vom Rat eingesetzten ad-hoc-Gruppe

Nach Bekanntwerden der neuen Richtlinien der EG-Kommission hat der Rat der Wirtschafts- und Finanzminister – der sog. ECOFIN-Rat – eine ad-hoc-Gruppe eingesetzt, die die Aufgabe hat, die neuen Leitlinien der EG-Kommission zu analysieren. Einen ersten Bericht wird die ad-hoc-Gruppe dem ECOFIN-Rat am 9. 10. 1989 erstaten. Sie wird darin zu dem Clearing-Verfahren sowie zu den vorgeschlagenen Sonderregelungen für bestimmte Wirtschaftsbereiche sowie auch zu den Sonderverbrauchsteuern Stellung nehmen. Mit den Steuersätzen, also insbesondere der Frage eines Mindeststeuersatzes, hat sich die ad-hoc-Gruppe noch nicht befaßt, so daß die Haltung der anderen Mitgliedstaaten hierzu noch nicht bekannt ist¹⁰.

10 Nach den Beschlüssen des ECOFIN-Rates vom 9. 10. und 13. 11. 1989 befürworten die EG-Mitgliedstaaten im wesentlichen das nachstehend geschilderte französische Modell.

Die Frage der Mehrwertsteuersätze ist vom ECOFIN-Rat am 18. 12. 1989 erörtert worden. Aufgrund der unterschiedlichen Auffassungen kam ein richtungsweisender Beschluß jedoch nicht zustande.

Aus der Diskussion in der ad-hoc-Gruppe ergibt sich folgendes: Die EG-Kommission hält – wie bereits erwähnt – für die Umsätze zwischen Unternehmen an einem Clearing-Verfahren fest. Sie hat zuletzt – in den neuen Leitlinien – eine makroökonomische Lösung befürwortet. Die deutsche Delegation hatte dies ursprünglich befürwortet. Wir hielten eine derartige Lösung für machbar. Bei den anderen Mitgliedstaaten besteht jedoch offensichtlich gegen jedes irgendwie geartete Clearing-System ein tiefes Mißtrauen. Es wird daher nach einer Lösung gesucht, die ein Clearing-System vermeidet. Mehrere Mitgliedstaaten haben eigene Vorstellungen entwickelt. Aus Zeitgründen verzichte ich auf die Beschreibung der einzelnen Konzepte und konzentriere mich auf die französischen Vorschläge, die sich zum Teil mit belgischen Vorstellungen decken. Diese Vorschläge haben nach dem bisherigen Verlauf der Diskussion die größten Chancen, von den Mitgliedstaaten akzeptiert zu werden.

Der Vorschlag der französischen Präsidentschaft geht von folgenden 2 Alternativen aus: Die Grenzkontrollen werden am 1. 1. 1993 beseitigt.

1. Alternative

Der Grenzausgleich wird beibehalten. Das bedeutet: Exporte werden weiterhin befreit, Importe werden im Bestimmungsland wie bisher der Steuer unterworfen. Die Steuer muß dann, da die Grenzzollämter nicht mehr besetzt sein werden, im Binnenland des Importstaates bei einer Finanzbehörde entrichtet werden.

2. Alternative

Der Ort der Lieferung wird – entsprechend der Regelung bei verschiedenen Dienstleistungen – an den Sitzort des Leistungsempfängers verlegt. Die Lieferung des Exporteurs ist im Ursprungsland nicht steuerbar. Die Steuer entsteht im Bestimmungsland.

Bei beiden Alternativen wird ein Clearing-Verfahren vermieden. Welche Alternative den Vorzug verdient, ist noch offen.

Nach unserer Auffassung entsprechen beide Alternativen nicht einem Binnenmarkt, wie er durch den EWG-Vertrag und die diversen Richtlinien vorgezeichnet ist. Wir haben jedoch zur Kenntnis nehmen müssen, daß die anderen Mitgliedstaaten unsere Bedenken nicht teilen. Wir haben uns daher bereit erklärt, an dem Konzept mitzuarbeiten, falls folgende Bedingungen erfüllt werden:

- Es muß sich um eine Übergangsregelung handeln, die nur befristet angewendet werden darf (zB fünf Jahre).

- Für Wirtschaft und Verwaltung muß diese Übergangsregelung eine geringere Belastung zur Folge haben als das heutige Umsatzsteuersystem mit Grenzausgleich und Grenzkontrollen.
- Durch geeignete Maßnahmen muß sichergestellt werden, daß sich das Steueraufkommen der einzelnen Mitgliedstaaten nicht verringert¹¹.

Dieses Konzept wirft eine ganze Reihe praktischer Fragen auf, die ich hier nur kurz anreißen kann: Führung des Ausfuhrnachweises, Sicherstellung der Einfuhrbesteuerung. Informationsaustausch zwischen den Mitgliedstaaten. Vermeidung von Hinterziehungen usw. Das BMF beabsichtigt, in einem Planspiel zu erproben, ob und wie ein derartiges Verfahren effektiv und praktikabel ausgestaltet werden kann.

Die französische Präsidentschaft hat auch die Kommissionsvorschläge für bestimmte Bereiche wie den Versandhandel, die Beförderungsmittel und die Umsätze an steuerbefreite Unternehmen und an die öffentliche Hand aufgegriffen.

Wir haben auch hier darauf hingewiesen, daß diese Sonderregelungen dem Gedanken eines Binnenmarkts widersprechen und außerdem zu einer erheblichen Komplizierung des Mehrwertsteuerrechts beitragen. Nachdem jedoch deutlich wurde, daß wir bei weiterem Widerstand völlig isoliert sein würden, haben wir unsere Zustimmung in Aussicht gestellt, wenn

- dadurch Wettbewerbsverfälschungen vermieden werden,
- die mit solchen Sonderregelungen verbundenen technischen Schwierigkeiten gelöst werden können,
- die Sonderregelungen befristet werden.

Die grundsätzliche Einigung zwischen den Mitgliedstaaten, daß Sonderregelungen geschaffen werden müssen, war schnell erzielt. An die praktische Umsetzung hat offensichtlich zunächst niemand gedacht. Hier wird eine Fülle völlig neuartiger Fragen auftreten. Der Teufel steckt – wie so oft – im Detail.

Wer ist zB ein *Versandhändler*? Nur das spezialisierte Unternehmen, das katalogmäßig seine Waren anbietet? Oder jeder Einzelhändler, der auf Wunsch seines Kunden die gekaufte Ware versendet? Wir sind der Meinung, daß eine Sonderregelung nur für den eigentlichen Versandhandel getroffen werden kann. Nicht jeder Versendungskauf im Einzelhandel darf dazu führen, daß der Unternehmer eine ausländische Finanzbehörde ermitteln und dort seine Steuer anmelden muß. Hierzu müßte er auch wis-

11 Die deutschen Vorbehalte wurden vom ECOFIN-Rat akzeptiert.

sen, welcher Steuersatz in dem betreffenden Mitgliedstaat anzuwenden ist. Dies muß er bereits im Zeitpunkt des Verkaufs wissen, damit er seinen Verkaufspreis entsprechend festsetzen kann.

Probleme – wenn auch anderer Art – werden sich ergeben, wenn die Mehrwertsteuer bei der Lieferung von *Personenkraftwagen* am Ort der Zulassung zu entrichten ist. Wie erfährt der Verkäufer, wo der Personenkraftwagen zugelassen wird, wenn er es nicht selber, sondern der Käufer erleidet? Wer wird Steuerschuldner im Zulassungsland? Der Verkäufer oder der Käufer? Muß die Zulassungsstelle den Nachweis der Entrichtung der Umsatzsteuer verlangen? Wie muß die Rechnung des Verkäufers aussehen?

Im übrigen läßt sich durchaus die Auffassung vertreten, daß eine Regelung für Kraftfahrzeuge überhaupt entbehrlich ist. Die Forderung nach einer Sonderregelung geht von der Hypothese aus, daß ohne eine solche Regelung Autokäufer in der Gemeinschaft sich dem Land mit dem niedrigsten Mehrwertsteuersatz zuwenden werden. Diese Gefahr besteht nach unseren Feststellungen nicht. Die Wirtschaft hat uns darauf aufmerksam gemacht, daß die Endabnehmerpreise in der Gemeinschaft – ungeachtet unterschiedlicher Mehrwertsteuersätze – nicht wesentlich voneinander abweichen. Deshalb besteht für Endabnehmer weder zur Zeit, noch in Zukunft ein Anreiz, ein fabrikneues Fahrzeug in einem anderen Mitgliedstaat zu erwerben.

Was grenzüberschreitende Lieferungen an *steuerbefreite Unternehmen* und die öffentliche Hand angeht, wird man zugeben müssen, daß unterschiedliche Mehrwertsteuersätze in den einzelnen Mitgliedstaaten sich wettbewerbsstörend auswirken können. Läßt man die Steuer im Bestimmungsland entstehen, wird es technische Probleme geben, wie man diese Umsätze erfaßt. Im Rahmen des Abzugsverfahrens gibt es im deutschen Recht bereits eine Regelung, bei der der Leistungsempfänger zur Einbehaltung und Abführung der Steuer verpflichtet ist. Wenn sich diese Regelung in praktikabler Weise ausbauen läßt, wird voraussichtlich von deutscher Seite insoweit kein Widerstand geleistet werden.

III. Überlegungen zum Fortgang der Harmonisierung

Wie bereits angedeutet, wird sich der ECOFIN-Rat am 9. 10. 1989 mit dem Bericht befassen, den die Präsidentschaft vorbereitet¹². Das Schwerkraft wird dabei auf den französischen Vorschlag gelegt werden. Es ist

12 Siehe dazu FN 10 und 11.

anzunehmen, daß der ECOFIN-Rat die ad-hoc-Gruppe auffordern wird, auf der Basis des Berichts weiterzuarbeiten, und in die Feinabstimmung der Vorschläge einzutreten. Die französische Präsidentschaft wird dabei die Schlußfolgerungen des Europäischen Rats in Madrid am 26./27. 6. 1989 im Auge behalten müssen. Der Europäische Rat hat betont, daß vor Jahresende 1989 eine Einigung über die Grundzüge einer Lösung unter Berücksichtigung aller damit verbundenen Probleme erzielt werden muß. Nach den bisherigen Erfahrungen wird die französische Präsidentschaft auch alles daransetzen, diesem Auftrag gerecht zu werden.

Mit einer wie immer gearteten Entscheidung des Rates ist aber das Verfahren noch nicht abgeschlossen. Darüber muß man sich im klaren sein. Es wird dann die Aufgabe der Kommission¹³ sein, die Orientierungen des Rats in Richtlinienvorschlägen zu formulieren, mit denen dann wiederum die Ratsgremien befaßt werden müssen.

So viel zur Berichterstattung über die Verwirklichung des Binnenmarkts.

Daneben laufen noch mehrere Vorhaben, die irgendwann auch einmal entschieden werden müssen. Einige möchte ich Ihnen zum Abschluß noch nennen:

- Vorschlag einer Richtlinie für eine Sonderregelung für Gebrauchtgegenstände – BR-Drucks. 137/89 –. Die Beratungen in der Arbeitsgruppe „Finanzfragen“ beim Rat haben begonnen.
- Vorschlag für eine 12. Mehrwertsteuer-Richtlinie – BT-Drucks. 10/717 –. Der Richtlinienvorschlag behandelt den Anschluß des Vorsteuerabzugsrechts bei bestimmten Ausgaben. Eine Einigung konnte bisher nicht erzielt werden. Die französische Präsidentschaft mißt der Richtlinie jedoch große Bedeutung zu. Die Beratung wird nach fast zweijährigem Stillstand in Kürze wieder aufgenommen¹⁴.

13 Die EG-Kommission hat zunächst einen allgemeinen Vorbehalt gegen die Beschlüsse des ECOFIN-Rats eingelegt.

14 Eine Einigung steht – wegen der unterschiedlichen Positionen der einzelnen Mitgliedstaaten – weiter aus.

Probleme der Vorsteuer

Professor Dr. *Holger Stadie*, Hamburg

Inhaltsübersicht

- | | |
|--|--|
| I. Der Zweck des Vorsteuerabzugs als Auslegungsmaxime | b) Nach unentgeltlichem Erwerb von einem anderen Unternehmen |
| II. Bestimmung des Leistungsempfängers i.S.d. § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG | 2. Nutzungseinlage |
| III. Vorsteuerabzug bei Unternehmensgründungen | a) Zeitweilige unternehmerische Nutzung eines eigenen privaten Wirtschaftsguts |
| 1. Beginn der Unternehmereigenschaft aus der Sicht des Vorsteuerabzugs | b) Unentgeltliche Nutzung eines fremden Wirtschaftsguts – Vorsteuerabzug bei sog. Drittaufwand – |
| 2. Fehlmaßnahmen (gescheiterte Gründung) | V. Ausschluß des Vorsteuerabzugs nach § 15 Abs. 2 UStG |
| 3. Gründung von Gesellschaften | 1. Zum Begriff der „Verwendung“ |
| a) Grundsätzliches | 2. § 15 Abs. 2 Nr. 3 UStG als gesetzlicher Wertungswiderspruch |
| b) Vorgründungsgesellschaft | 3. Fehlmaßnahmen |
| c) Beiträge und andere Aufwendungen der Gesellschafter | 4. Verfahrensrechtliches |
| IV. Einlagen | VI. Resümee |
| 1. Einlage eines Wirtschaftsguts | |
| a) Aus dem Privatbereich | |

I. Der Zweck des Vorsteuerabzugs als Auslegungsmaxime

Probleme der Vorsteuer gibt es in großer Zahl. Auch heute noch, 20 Jahre nach Einführung des Rechtsinstituts Vorsteuerabzug, sind grundsätzliche Fragen offen beziehungsweise von der Rechtsprechung in unbefriedigender Weise beantwortet worden.

Für dieses Referat wurden vor allem Fragestellungen aufgegriffen, bei denen die Rechtsentwicklung besonders bedenklich erscheint und die meines Erachtens der erstmaligen oder weiteren wissenschaftlichen Diskussion bedürfen.

Die Probleme des Vorsteuerabzugs können zutreffend nur gelöst werden, wenn dabei auf den Zweck dieses Rechtsinstituts abgestellt wird. Ziel des Umsatzsteuersystems mit Vorsteuerabzug ist die Wahrung der Wettbewerbsneutralität der Umsatzbesteuerung. Das ist ausdrücklich niedergelegt in den Materialien¹ zum Umsatzsteuergesetz 1967 und in der Präambel der 1. EG-Richtlinie zur Umsatzsteuer². Durch die Entlastung von der Steuer, die auf den Bezügen des Unternehmers ruht, soll die Umsatzsteuer die Eigenschaft des Kostenfaktors verlieren und damit bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise den Charakter eines durchlaufenden Postens erhalten. Leitbild des Gesetzgebers war vor allem der Handel, bei dem der Vorsteuerabzug bewirkt, daß ungeachtet der Handelsstufen die Umsatzsteuerbelastung der Ware gleich hoch ist und damit den Wettbewerb nicht belasten kann. Im grenzüberschreitenden Warenverkehr soll zusammen mit der Steuerbefreiung der Umsätze eine vollständige Entlastung der Exportleistungen von der Umsatzsteuer erreicht und dadurch verhindert werden, daß Wettbewerbsnachteile im Ausland eintreten³.

Dieser vom Gesetzgeber verfolgte Zweck des Vorsteuerabzugs, die Wettbewerbsneutralität der Umsatzbesteuerung zu gewährleisten, verlangt es, prinzipiell *jede* Belastung des Unternehmens mit Vorsteuern rückgängig zu machen. Nur bei Befolgung dieses Grundsatzes wird auch das eigentliche Besteuerungsziel des Gesetzes verwirklicht. Die Umsatzsteuer soll nach den Vorstellungen des Gesetzgebers die allgemeine Verbrauchsteuer sein⁴, deren Ziel es ist, den Letztverbrauch, und nur diesen, zu besteuern. So heißt es im Bericht des Finanzausschusses⁵: „Die Mehrwertsteuer ist eine nur beim Verkauf an den Verbraucher sich realisierende Verbrauchsteuer.“ Der Unternehmer als formeller Steuerschuldner ist nur erhebungstechnisch als „Steuereinsammler“ eingeschaltet, weil eine Erhebung der Steuer unmittelbar beim Verbraucher nicht durchführbar ist⁶. Das bedeu-

1 Vgl. Begr. zum Reg.-Entwurf, BT-Drucks. IV/1590, Teil A. „Allgemeine Begründung“, I., II., V. und VI.; schriftl. Bericht des Fin-Aussch. zu BT-Drucks. V/1581, „Allgemeines, 3. Grundzüge der Mehrwertsteuer“; ferner Begr. zum Entwurf des SteuerreformG 1990, BT-Drucks. 11/2157, zu Art. 12 (UStG), Allg., S. 189.

2 ABl. EG 1967, S. 1301.

3 Vgl. Reg.-Begr., (FN 1), A. II. 3.

4 Vgl. zB *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 12. Aufl. Köln 1989, S. 504 ff. mwN; *Söhn*, *StuW* 1975, 1 ff.; *Reiß*, *DStJG* 13 (1990), 14 ff. (in diesem Band); *Stadie*, *Das Recht des Vorsteuerabzugs*, Köln 1989, S. 1; EuGH st. Rspr., zB *Urteile v. 5. 5. 1982 Rs 15/81*, *UR* 1982, 242; v. 21. 5. 1985 Rs 47/84, *HFR* 1986, 209.

5 FN 1.

6 Vgl. dazu *Söhn*, *StuW* 1975, 1, 3, 17.

tet: Eine Umsatzsteuerbelastung einer Person ist nur insoweit gerechtfertigt, wie sie Einkommen und/oder Vermögen für den privaten Verbrauch aufwendet. Eine endgültige Umsatzsteuerbelastung des Unternehmens aufgrund des Erwerbs von Gegenständen oder der Inanspruchnahme von Dienstleistungen widerspricht deshalb dem Ziel des Gesetzes⁷.

Diese Grundsätze haben die Richtschnur bei der Lösung der Vorsteuerprobleme zu bilden. Wie bei jeder Rechtsnorm, so haben auch bei der Auslegung des § 15 UStG und seiner Hilfsnormen der so offen darliegende und vom Gesetzgeber ausdrücklich betonte Zweck des Vorsteuerabzugs und das Besteuerungsziel des Umsatzsteuergesetzes die alleinigen Orientierungspunkte zu sein.

II. Bestimmung des Leistungsempfängers i. S. d. § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG

Aus dem soeben beschriebenen Zweck des Vorsteuerabzugs folgt als erste wesentliche Ableitung, daß die Art und Weise, in der ein Unternehmer mit Umsatzsteuer belastet wird, für die Berechtigung zum Vorsteuerabzug grundsätzlich ohne Bedeutung sein muß⁸. Zum Kostenfaktor wird die Steuer allein dadurch, daß sie den Unternehmer belastet. Diese Wirkung ist unabhängig davon, wie die Steuer auf den Unternehmer abgewälzt worden ist.

Meine Kritik richtet sich deshalb gegen die ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs⁹, wonach als vorsteuerabzugsberechtigter Leistungsempfänger grundsätzlich¹⁰ nur der zivilrechtliche Vertragspartner des Leistenden in Betracht komme; Ausnahmen wurden bislang noch nicht genannt^{10a}. So soll zB bei Inauftraggabe einer Leistung durch einen Gesell-

7 *Söbn*, *StuW* 1976, 1, 24 f., 30; *Stadie*, (FN 4), S. 3.

8 So bereits *Söbn*, *StuW* 1976, 1, 31 Fn. 291.

9 Entscheidungen v. 3. 11. 1983 V R 56/75, UR 1984, 61; v. 13. 9. 1984 V B 10/84, BStBl. 1985 II, 21; v. 1. 8. 1985 V S 2/85, BFH/NV 1986, 121; v. 11. 12. 1986 V R 57/76, BStBl. 1987 II, 233; v. 29. 1. 1987 V R 7/78, BFH/NV 1987, 404; v. 29. 1. 1987 V R 11/77, BFH/NV 1987, 472; v. 1. 6. 1987 V B 22/86, BFH/NV 1988, 55; v. 24. 9. 1987 V R 152/78, BStBl. 1988 II, 29; v. 26. 11. 1987 V R 85/83, BStBl. 1988 II, 158; v. 23. 8. 1988 X R 23/81, BFH/NV 1989, 269 = UR 1989, 384; zustimmend Abschn. 192 Abs. 14 Satz 1 UStR 1988 (zu Ausnahmen siehe FN 15); *Weiß*, UR 1985, 36; *Tipke/Lang*, (FN 4), S. 551 f.; *Widmann*, *StbKongrRep.* 1988, 71, 79; *Theisen*, *Umsatzsteuerkongreß-Bericht* 1988/89, 139, 150 ff.

10 Noch enger *Tipke/Lang*, (FN 4): „immer“.

10a Vgl. aber nunmehr BFH v. 1. 6. 1989 V R 72/84, BStBl. 1989 II, 677.

schafter im eigenen Namen statt durch die Gesellschaft diese nicht zum Abzug der Vorsteuer berechtigt sein, obgleich sie die Rechnung bezahlt hat und die Leistung für ihr Unternehmen nutzt¹¹. Entsprechendes soll bei Ehegatten gelten, wenn der falsche, d. h. der Nicht-Unternehmer-Ehegatte, den Auftrag erteilt hat¹².

Die Abzugsberechtigung an die zivilrechtliche Auftraggeberstellung zu knüpfen, heißt, die Ratio des § 15 UStG zu verkennen. Der Zweck dieser Vorschrift 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 Aufwendungen trägt. Im Regelfall wird es sich hierbei zwar um den zivilrechtlichen Auftraggeber handeln; doch wenn die Gegenleistung wirtschaftlich von einem Dritten getragen wird, so muß dieser als Leistungsempfänger im Sinne des § 15 UStG angesehen werden. Teleologische Auslegung bedeutet hier, daß der Leistungsempfänger nicht nach zivilrechtlichen, sondern nach wirtschaftlichen Kriterien zu bestimmen ist¹³.

Über die beiden erwähnten Fallgruppen (Gesellschaft – Geschafter und Ehegatten) hinaus führt nur diese Betrachtungsweise in allen Fällen, in denen die Person des Auftraggebers der Leistung sich nicht mit der Person deckt, die mit der Gegenleistung belastet ist, zu Ergebnissen, die dem Gesetzesziel gerecht werden. Zu denken ist an Konstellationen der mittelbaren Stellvertretung, an die Geschäftsführung ohne Auftrag, den Aufwendungsersatz kraft Gesetzes und ähnliche Gestaltungen¹⁴. Generell ist festzuhalten: Wer eine Leistung durch eine Mittelsperson, die im eigenen Namen auftritt, besorgt erhält und dieser die Aufwendungen ersetzt, muß in gleicher Weise von der Umsatzsteuer entlastet werden, wie wenn er sich die Leistung unmittelbar selbst im eigenen Namen besorgt hätte; denn die Belastung ist in beiden Fällen gleich^{15, 16}. Das materiell-rechtlich allein ent-

11 Vgl. BFH v. 13. 9. 1984 und 23. 8. 1988, (FN 9).

12 Vgl. BFH v. 1. 8. 1985, (FN 9); siehe auch BFH v. 29. 1. 1987, (FN 9).

13 So bereits *Friedl*, UR 1987, 65 ff.; *Stadie*, UR 1988, 19; *ders.* (FN 4), S. 65 ff. mwN; zust. *Horn*, UR 1989, 237. Ablehnend *Reiß*, UR 1988, 76, 77 f., der diese Betrachtungsweise nur im Verhältnis zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber anerkennen will, weil er irrig davon ausgeht, daß der selbständige mittelbare Stellvertreter stets unternehmerisch tätig sei; siehe auch FN 16.

14 Bei der unfreien Versendung ist folglich § 40 UStDV überflüssig; dazu ausführlich bereits *Stadie*, (FN 4), S. 69 f.

15 Die Finanzverwaltung ist in dieser Frage widersprüchlich. Grundsätzlich folgt sie dem BFH und bestimmt den Leistungsempfänger zivilrechtlich; Abschn. 192 Abs. 14 Satz 1 UStR 1988; vgl. auch BMF-Schreiben v. 22. 4. 1988, UR 1988,

scheidende Kriterium des Vorsteuerabzugs darf nach alledem nur die kostenmäßige Belastung¹⁷ mit Umsatzsteuer sein¹⁸.

Führt man den Kostentragungsgedanken zuende, so muß der Leistungsbezug auch anteilig mehreren Personen zugeordnet werden können, wenn nämlich mehrere die Gegenleistung tragen. Beteiligt sich ein Unternehmer an den „Kosten“ eines anderen, weil die von diesem in Auftrag gegebene Leistung auch seinem Unternehmen dient, so fordert der Zweck des Vorsteuerabzugs, ihm einen anteiligen Vorsteuerabzug nach Maßgabe seiner Kostenbeteiligung zu gewähren¹⁹. Beispiel: Ein Unternehmer beteiligt sich an den Baukosten einer von einem Nichtunternehmer erstellten Tiefgarage, um seiner eigenen Verpflichtung, Parkplätze zu schaffen, nachzukommen.

Um einem etwaigen Einwand gleich vorzubeugen: § 14 UStG steht dieser Auslegung nicht entgegen. Als rein zivilrechtliche Vorschrift, die den Anspruch auf Erteilung einer Rechnung regelt und nur zwischen den Vertragspartnern zu wirken vermag, kann § 14 Abs. 1 UStG auch nur die Abrechnung gegenüber dem zivilrechtlichen Auftraggeber vorsehen. Das bedeutet doch aber entgegen BFH²⁰ nicht, daß auch nur dieser als Vorsteuerabzugsberechtigter in Betracht kommt. Aus der Tatsache, daß die Abrechnung nur zwischen den zivilrechtlichen Vertragspartnern verlangt werden kann, muß doch nicht folgen, daß deshalb der Vorsteuerabzug ebenfalls nur dem zivilrechtlichen Auftraggeber zustehen kann. Welche Person die in Rechnung gestellte Steuer als Vorsteuer abziehen kann, ist allein anhand der materiell-rechtlichen Zielsetzung des § 15 UStG zu bestimmen.

198, 296 = DB 1988, 938 (vom Land in Auftrag gegebene Prüfung eines Eigenbetriebes einer Gemeinde durch einen Wirtschaftsprüfer, dessen Kosten der Eigenbetrieb zu tragen hat; vgl. dazu auch OFD Kiel, UR 1989, 359). In Ausnahmefällen bestimmt jedoch auch sie den Leistungsempfänger nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten; vgl. Abschn. 196 Abs. 4 Satz 3 und 4 UStR 1988 (Reisekosten von Arbeitnehmern oder Gesellschaftern); BMF-Schreiben v. 14. 5. 1987, BB 1987, 1099 (Sanierungsträger als Treuhänder einer Gemeinde); OFD Frankfurt, UR 1977, 244 = DB 1977, 1343 (Notarkosten bei Beurkundung eines GmbH-Vertrages).

16 Diese Betrachtungsweise ist allerdings insoweit nicht geboten, wie die Mittelsperson mit der Weitergabe der besorgten Leistung ihrerseits unternehmerisch tätig ist; denn dann handelt es sich um Bezüge, die in ihre eigenen Umsätze einfließen; dazu bereits *Friedl*, (FN 13); *Stadie*, (FN 4), S. 65.

17 So beschreibt auch Art. 2 der 1. EG-Richtlinie zur USt die abziehbare Vorsteuer zutreffend als Mehrwertsteuerbetrag, „der die verschiedenen Kostenelemente unmittelbar belastet hat“.

18 Vgl. auch EuGH v. 8. 3. 1988 Rs 165/86, UR 1989, 190.

19 A. A. BFH v. 24. 3. 1987 X R 27/81, BFH/NV 1987, 473.

20 Vgl. Urteil v. 26. 11. 1987, (FN 9).

Ist der Leistungsempfänger wirtschaftlich zu sehen, so muß es für den Vorsteuerabzug ausreichen, daß er eine Rechnung im Sinne des § 14 UStG vorlegen kann, das heißt ein Abrechnungspapier, in dem der zivilrechtliche Vertragspartner als Leistungsempfänger genannt ist, da die Angabe des wirtschaftlichen Leistungsempfängers zivilrechtlich nicht durchsetzbar ist²¹.

III. Vorsteuerabzug bei Unternehmensgründungen

1. Beginn der Unternehmereigenschaft aus der Sicht des Vorsteuerabzugs

Die Frage nach dem Beginn der Unternehmereigenschaft stellt sich aus zwei verschiedenen Blickwinkeln. Aus der Sicht der Steuerbarkeit von Umsätzen betrifft sie das Problem, ab wann Leistungen im Rahmen des Unternehmens erfolgen, ab wann eine Leistungserbringung unternehmerisch ist. Aus der Sicht des Vorsteuerabzugs geht es darum, welche Bezüge bereits „für das Unternehmen“ erfolgen (§ 15 Abs. 1 UStG). Ist der Vorsteuerabzug schon bei Vorbereitungsmaßnahmen (Anlaufphase) gegeben?

Die Antwort auf die letztere Frage ergibt sich auch hier aus dem Ziel des Gesetzes im allgemeinen und dem Zweck des Vorsteuerabzug im besonderen. Danach kann nicht zweifelhaft sein, daß alle Bezüge, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit den späteren Umsätzen stehen, für das Unternehmen erfolgen²². Bezüge, die der nachfolgenden eigentlichen unternehmerischen Tätigkeit sachlich zuzurechnen sind, dienen nicht dem Letztverbrauch; die anfallende Steuer auf die Vorbereitungsmaßnahmen darf deshalb nicht in die Kosten des Unternehmens eingehen, da anderenfalls der Zweck des Vorsteuerabzugs, die Wettbewerbsneutralität der Umsatzsteuer zu gewährleisten, nicht erfüllt wäre.

Verfahrensrechtlich ist anzumerken, daß die Vergütung der Vorsteuerbeiträge nicht bis zur Tätigkeit der ersten Umsätze hinausgeschoben werden kann²³. Vermag das Finanzamt noch nicht zu beurteilen, ob die geplante

21 *Stadie*, (FN 4), S. 67, 111; *ders.*, UR 1988, 19; vgl. auch *Reiß*, UR 1988, 76, 77.

22 Vgl. EuGH v. 14. 2. 1985 Rs 268/83, UR 1985, 199; BFH v. 20. 7. 1988 X R 46/81, BFH/NV 1989, 326; FG Münster, EFG 1988, 89; *Giesberts*, in: *Rau/Dürnwächter/Flick/Geist*, UStG, § 2 Abs. 1 und 2 Anm. 572; *Ruppe/Doralt*, Grundriß des Österreichischen Steuerrechts, Band 1, 3. Aufl. Wien 1986, S. 269; *Stadie*, (FN 4), S. 54 mwN.

23 Grundsatz des § 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG; vgl. dazu näher *Stadie*, (FN 4), S. 270 ff.

Tätigkeit unternehmerisch im Sinne des § 2 UStG ist²⁴ und ob die Vorsteuerbeträge ihr zugerechnet werden können, so hilft die Festsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung²⁵.

Davon zu unterscheiden ist die Sicherung des potentiellen Rückforderungsanspruchs des Steuergläubigers. Es kann im Einzelfall geboten sein, die Auszahlung der Vorsteuern von einer Sicherheitsleistung abhängig zu machen. Die Praxis erblickt die Rechtsgrundlage hierfür in § 221 Satz 2 AO, wonach bei Gefährdung des Eingangs von Umsatzsteuern Sicherheitsleistung verlangt werden könne²⁶. Der BFH sieht das – insoweit zu recht – als ernstlich zweifelhaft an²⁷. Diese Vorschrift kommt schon deshalb nicht in Betracht, weil sie das Entstehen des Anspruchs voraussetzt²⁸. Gleichwohl gibt es eine klare Rechtsgrundlage, wenn der Rechtscharakter des Vorsteuerabzugs als Steuervergütung²⁹ erkannt wird. Spricht man hingegen mit dem BFH von „Erstattung“ der Vorsteuer, die als „negative Umsatzsteuer“³⁰ festgesetzt werde, so darf es nicht verwundern, daß die Abgabenordnung scheinbar das notwendige verfahrensrechtliche Instrumentarium – nicht nur in diesem Fall³¹ – nicht liefert. Dabei ist insoweit alles systematisch sauber geregelt. Nach § 155 Abs. 6 AO sind auf die Festsetzung einer Steuervergütung die für die Steuerfestsetzung geltenden Vorschriften sinngemäß anzuwenden. Wenn nun nach § 165 Abs. 1 Satz 4 AO eine Steuerfestsetzung gegen Sicherheitsleistung ausgesetzt werden kann, sofern ungewiß ist, ob die Voraussetzungen für die Entstehung der

24 Des weiteren ist erforderlich, daß die Kleinunternehmerregelung des § 19 UStG keine Anwendung findet, d. h. die Tätigkeit auf steuerpflichtige Einnahmen von mindestens 20 000 DM bzw. 25 000 DM (1990) für ein Kalenderjahr angelegt ist, wenn kein Verzicht nach § 19 Abs. 2 UStG in Betracht kommt.

25 § 168 AO i. V. m. § 18 Abs. 3 UStG; § 155 Abs. 6 i. V. m. § 164 AO; bzw. eine vorläufige Festsetzung nach § 165 AO.

26 Vgl. FG Baden-W., EFG 1986, 104.

27 Beschluß v. 19. 8. 1987 V B 56/85, BStBl. 1987 II, 830 (unter 2.).

28 *Tipke/Kruse*, AO, § 221 Tz. 4; *Kühn/Kutter/Hofmann*, AO, § 221 Anm. 2; *Klein/Orlapp*, AO, § 221 Anm. 2; *App*, UR 1985, 216; a. A. v. *Wallis*, in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO, § 221 Anm. 6; *Schultz*, in: *Schwarz*, AO, § 221 Anm. 4; *Helsper*, in: *Koch*, AO, § 221 Anm. 4–6; FG Baden-W., (FN 26).

29 Ausführlich zur Einordnung des Anspruchs auf Vorsteuerabzug als Steuervergütungsanspruch in das System der Abgabenordnung *Stadie*, (FN 4), S. 261 ff.

30 Vgl. BFH v. 30. 9. 1976 V R 109/73, BStBl. 1977 II, 227; v. 19. 12. 1985 V R 139/76, BStBl. 1986 II, 500; v. 20. 1. 1988 X R 48/81, BStBl. 1988 II, 557; ferner BFH v. 29. 6. 1982 VIII R 171/78 und 6/79, BStBl. 1982 II, 753 und 755; v. 17. 1. 1989 VIII R 370/83, BStBl. 1989 II, 563, 565 (bb a. E.); weitere Rechtsprechungs- und Schrifttumsnachweise bei *Stadie*, (FN 4), S. 263 f.

31 Zu den Verrenkungen des BFH beim vorläufigen Rechtsschutz *Stadie*, (FN 4), S. 277 ff.

Steuer eingetreten sind, so bedeutet die sinngemäße Anwendung, hier Umkehrung, daß eine Steuervergütung gegen Sicherheitsleistung vorläufig festgesetzt werden kann, wenn ungewiß ist, ob die Voraussetzungen für deren Entstehung eingetreten sind³².

2. Fehlmaßnahmen (gescheiterte Gründung)

Während hinsichtlich der Anlaufkosten im Ergebnis Einhelligkeit der Meinungen besteht, differieren sie in der Frage, ob der Vorsteuerabzug aufrechterhalten bleibt, wenn es entgegen der Planung nicht zu einer unternehmerischen Tätigkeit kommt. Vor allem *Mößlang*³³ und *Wagner*³⁴ sind der Ansicht, daß die Vorsteuern zurückzufordern seien, wenn das geplante Unternehmen vor Ausführung von Umsätzen eingestellt werde³⁵.

Diese Auffassung ist abzulehnen. Die Bezüge haben nicht dem Letztverbrauch gedient, so daß eine Belastung mit Umsatzsteuer dem Gesetzesziel widerspräche. Zugleich würde mit der Rückgängigmachung des Vorsteuerabzugs gegen den Zweck dieses Rechtsinstituts verstoßen, die Umsatzsteuer wettbewerbsneutral wirken zu lassen. Unternehmensgründungsversuche dürfen danach nicht mit dem Risiko behaftet sein, daß im Falle des Scheiterns die Vorsteuern zurückzuzahlen sind. Daß und in welcher Höhe aufgrund der Vorbereitungs-handlungen Umsatzsteuer anfällt, darf vom Gesetzeszweck her die im Zusammenhang mit der Unternehmensgründung zu treffenden Entscheidungen in keiner Weise beeinflussen³⁶.

32 Vgl. *Stadie*, (FN 4), S. 271; ferner *Förster*, in: Koch, AO, § 165 Anm. 9; a. A. *Tipke/Kruse*, AO, § 165 Tz. 6, die eine vorläufige Festsetzung einer Steuervergütung ablehnen („Auf Vergütung aufgrund noch ungewisser Vorgänge hat niemand Anspruch“). Auch der BFH geht ohne weiteres davon aus, daß eine vorläufige Festsetzung von – in seiner Sprache – „negativer Umsatzsteuer“ in Betracht kommt; vgl. Entscheidungen v. 26. 2. 1987 V R 1/79, BStBl. 1987 II, 521, 524; v. 19. 8. 1987, (FN 27); ferner v. 25. 1. 1979 V R 53/72, BStBl. 1979 II, 394, 396 zur Vorgängervorschrift § 100 Abs. 1 RAO.

33 In: *Sölch/Ringleb/List*, UStG, § 2 Anm. 62; sowie Umsatzsteuerkongreß-Bericht 1988/89, 207, 210.

34 In: *Sölch/Ringleb/List*, UStG, § 15 Anm. 12 u. 146.

35 Ebenso *Ahlbrecht*, UR 1979, 6; vgl. auch *Matheja*, UR 1978, 221; unklar *Weiß*, UR 1985, 201.

36 So bereits *Stadie*, (FN 4), S. 55, 74; im Ergebnis ebenso *Söhn*, StuW 1976, 1, 25; *Giesberts*, (FN 22), § 2 Abs. 1 und 2 Anm. 583 ff.; *Tipke/Lang*, (FN 4), S. 542; *Brezing*, Umsatzsteuerkongreß-Bericht 1982/83, 25, 32; FG Schl.-Holstein, EFG 1978, 352 = UR 1978, 113 mit zust. Anm. *Mathiak*; *ders.*, DSiZ/A 1979, 459; *Hartmann/Metzenmacher*, UStG, § 2 Anm. 293; *Korn*, KÖSDI 1989, 7487; OFD Koblenz, UR 1986, 301 und 331; FG Münster, (FN 22). Für das Einkom-

Da es tatsächlich zu keiner unternehmerischen Tätigkeit gekommen ist, kann es in einem solchen Fall für die Abziehbarkeit der Vorsteuerbeträge nur auf die Absichten des gescheiterten Unternehmers ankommen. Ihn trifft die sogenannte objektive Beweislast dafür, daß eine unternehmerische Tätigkeit im Sinne des § 2 UStG geplant war, auf die § 19 Abs. 1 UStG (Kleinunternehmerregelung) keine Anwendung gefunden hätte, und daß die vorsteuerbelasteten Aufwendungen damit in wirtschaftlichen Zusammenhang stehen³⁷.

Waren Wirtschaftsgüter für das geplante Unternehmen angeschafft worden, so muß die Vorsteuerentlastung bei diesen nun allerdings zur Folge haben, daß eine spätere Veräußerung im Rahmen des Unternehmens geschieht, das heißt steuerbar ist, und eine private Verwendung den Entnahmeeigenverbrauchstatbestand verwirklicht, damit die Steuerbelastung des Wirtschaftsguts wiederhergestellt wird³⁸.

3. Gründung von Gesellschaften

a) Grundsätzliches

Die vorangegangenen Ausführungen gelten wegen des einheitlichen Unternehmerbegriffes auch für die Gründung von Gesellschaften. Diese werfen jedoch einige besondere Fragestellungen auf.

Im Schrifttum findet sich die Auffassung, daß es sich bei der Gründung einer Gesellschaft bzw. bei dem Beitritt eines Gesellschafters um einen Vorgang handele, der noch außerhalb des Unternehmens liege und somit den Vorsteuerabzug hinsichtlich der damit zusammenhängenden Aufwendungen ausschließe³⁹. Diese Sichtweise verkennt, daß kein Letztverbrauch von Leistungen eintritt. Sämtliche Vorgänge anlässlich der Gründung be-

mensteuerrecht ist unstreitig, daß vergebliche Aufwendungen, denen keine Einnahmen folgen, als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten abziehbar sind; vgl. *Tipke/Lang*, (FN 4), S. 253; v. *Bornhaupt*, in: Kirchhof/Söhn, EStG, § 9 Anm. B 123 und 134; *Schmidt/Drenseck*, EStG, § 9 Anm. 2; BFH v. 13. 11. 1973 VIII R 157/70, BStBl. 1974 II, 161; v. 29. 11. 1983 VIII R 173/81 u. 160/82, BStBl. 1984 II, 306 u. 307 mwN.

37 Zur Bedeutung des § 15 Abs. 2 und § 9 UStG in diesem Zusammenhang s. u. V. 3.

38 Vgl. *Giesberts*, (FN 22), § 2 Abs. 1 und 2 Anm. 584; OFD Koblenz, UR 1986, 331.

39 *Husmann*, in: Rau/Dürwächter/Flick/Geist, UStG, § 1 Anm. 145, 147; *Reiß*, UR 1988, 298, 302 f.; *Hailer*, UVR 1989, 163, 166 f.; vgl. auch *Mößlang*, UR 1974, 85, 88; FG München, UR 1973, 285.

treffen die Verfolgung unternehmerischer Zwecke, indem sie nämlich die Voraussetzungen der unternehmerischen Betätigung in Gestalt einer Gesellschaft schaffen sollen. Außerdem mißachtet diese Ansicht das Gebot der Wettbewerbsneutralität der Umsatzsteuer, weil nichtabziehbare Vorsteuern zu Kosten der Gesellschaft führen und damit diese gegenüber dem Einzelunternehmer benachteiligen.

Die Finanzverwaltung vertritt die Auffassung, daß bei Gründung einer Gesellschaft, wie auch im Falle des Beitritts, die Gesellschaft steuerbare Umsätze in Gestalt der Gewährung von Gesellschaftsrechten tätige, die nach § 4 Nr. 8 Buchst. f UStG als „Umsätze von Anteilen an Gesellschaften“ steuerfrei sein sollen⁴⁰. Der BFH hat sich dieser Sichtweise – jedenfalls für Kapitalgesellschaften und den Beitritt zu einer sogenannten Publikums-Kommanditgesellschaft – angeschlossen⁴¹. Während die Finanzverwaltung sich nicht dazu äußert, welche Bedeutung das für den Vorsteuerabzug hinsichtlich der Gründungskosten haben soll, hat der BFH entschieden, daß die mit der Anwerbung von Kommanditisten zusammenhängenden Vorsteuerbeträge nach § 15 Abs. 2 UStG vom Abzug ausgeschlossen seien⁴². *Plückebaum/Malitzky* interpretieren Finanzverwaltung und Rechtsprechung dahin, daß auch die anlässlich der Gründung von Rechtsanwälten und Notaren für Beratung und Beurkundung in Rechnung gestellten Steuern nicht abziehbar seien⁴³.

Bereits die Prämisse trifft nicht zu. Die Gesellschaft kann keine Gesellschaftsrechte gewähren, weil diese ipso iure dem Gesellschafter mit Abschluß des Gesellschaftsvertrages erwachsen^{44,45}. Aus umsatzsteuerrechtli-

40 Abschn. 6 Abs. 2 Satz 5 UStR 1988; ebenso *Bunjes/Geist*, UStG, 2. Aufl. 1985, § 1 Anm. 29 und § 4 Nr. 8 Anm. 9; *Plückebaum/Malitzky*, UStG, §§ 1–3 Rz. 668/1; *Schubmann*, in: *Schüle/Teske/Wendt*, UStG, § 1 Tz. 82; *Hartmann/Metzenmacher*, UStG, § 1 Abs. 1 Nr. 1 Anm. 93; ferner *Mößlang*, (FN 33), § 1 Anm. 129, 130 für Kapitalgesellschaften.

41 Urteile v. 18. 12. 1975 V R 131/73, BStBl. 1976 II, 265; v. 20. 5. 1976 V R 122/73, UR 1976, 187 (auszugsweise mitgeteilt von *Weiß*); v. 16. 7. 1987 V R 147/79, BFH/NV 1988, 196 = UR 1988, 314; v. 29. 1. 1988 X R 7/81, BStBl. 1988 II, 506; v. 20. 1. 1988 X R 48/81, BStBl. 1988 II, 557.

42 FN 41; zustimmend *Giesberts*, (FN 22), § 3 Anm. 77 („Gründung von Unternehmen“).

43 *Plückebaum/Malitzky*, (FN 40), §§ 1–3 Rz. 673/2; vgl. auch Rz. 668 und 668/1, wonach wohl alle bei Gründung angefallenen Vorsteuerbeträge ausgeschlossen sein sollen; vgl. auch *Hartmann/Metzenmacher*, (FN 40).

44 Vgl. *K. Schmidt*, Gesellschaftsrecht, Köln u. a. 1986, S. 406, 963, 1308; *P. Ulmer*, in: *Münchener Komm. zum BGB*, 2. Aufl. 1986, § 719 Rdnr. 13, 14; ferner *FG Schl.-Holstein*, UR 1973, 283 = EFG 1973, 565; *FG Berlin*, UR 1972, 88;

cher Sicht besteht auch keine Notwendigkeit, einen Umsatz zu konstruieren, weil kein verbrauchbares Gut geschaffen wird⁴⁶. Da also überhaupt kein Umsatz vorliegt, kann er auch nicht als steuerfreier den Vorsteuerabzug ausschließen.

Aufwendungen anlässlich der Gründung oder des Beitritts von Gesellschaftern führen vielmehr zu schlichten Gemeinkosten der unternehmerischen Tätigkeit, denn dieser sind sie wirtschaftlich zuzurechnen, so daß der Vorsteuerabzug sich nach denselben Regeln wie bei den übrigen Gemeinkosten zu richten hat^{47, 48}.

b) Vorgründungsgesellschaft

Bei Kapitalgesellschaften wird im Gründungsstadium zwischen Vorgründungsgesellschaft und Vorgesellschaft unterschieden⁴⁹. Letztere besteht zwischen Feststellung der Satzung bzw. Abschluß des Gesellschaftsvertrages und Eintragung der Kapitalgesellschaft in das Handelsregister. Vorhergehen kann bereits die sogenannte Vorgründungsgesellschaft. Wie steht es mit dem Abzug der Vorsteuern, die in diesen beiden Gründungsphasen anfallen?

Schön, DStJG 13 (1990), 109 (in diesem Band); insoweit zutreffend auch *Husmann*, (FN 39), § 1 Anm. 146; *Reiß*, (FN 39); *Hailer*, (FN 39).

- 45 Auch bei einer Publikums-KG schließt die durch Gesellschaftsvertrag ermächtigte Gesellschaft die Aufnahmeverträge mit den Kommanditisten „mit Wirkung für alle Gesellschafter“ ab; BGH, NJW 1978, 1000; *K. Schmidt*, (FN 44), S. 1256 f.
- 46 Vgl. *Söhn*, Stuw 1977, 271, 275; auch *Tipke/Lang*, (FN 4), S. 537.
- 47 Vgl. *Giesberts*, (FN 22), § 2 Abs. 1 u. 2 Anm. 575; OFD Frankfurt, UR 1977, 244 = DB 1977, 1343; OFD Koblenz, UR 1976, 150 (zu Notarkosten anlässlich der Beurkundung des GmbH-Vertrages); a.A. OFD Frankfurt, DB 1979, 139 (Aufwendungen bei Kapitalerhöhung).
- 48 Insoweit unzutreffend auch *Söhn*, Stuw 1977, 271, 276, der meint, daß der Vorsteuerabzug bei der Werbung von Kommanditisten nach Art. 17 Abs. 2 der 6. EG-Richtl./USt ausgeschlossen sei, weil kein „besteuerter“ (steuerbarer) Umsatz vorliegt.
- 49 So die herrschende Terminologie; vgl. BGHZ 91, 148, 150; *Ulmer*, (FN 44), Vor § 705 Rdnr. 14, 15; *K. Schmidt*, (FN 44), S. 232 mwN; *ders.*, in: Scholz, GmbHG, 7. Aufl. 1986, § 11 Anm. 7 ff., 21 ff.; *Kraft*, in: Kölner Komm. zum AktG, 2. Aufl. 1986 ff., § 41 Rn. 6 ff.; *Fischer/Lutter/Hommelhoff*, GmbHG, 12. Aufl. 1987, § 11 Rn. 2, 16; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 7. Aufl., Köln 1989, S. 462 f. Demgegenüber bezeichnet der BFH die Vorgesellschaft überwiegend (Ausnahme: BFH v. 16. 12. 1986 VII R 154/84, BFH/NV 1987, 687) als Gründer- bzw. Gründungsgesellschaft, vgl. Urteile v. 11. 4. 1973 I R 172/72, BStBl. 1973 II, 568; v. 9. 3. 1978 V R 90/74, BStBl. 1978 II, 486; v. 20. 10. 1982 I R 118/78, BStBl. 1983 II, 247; während *Tipke/Lang*, (FN 4), S. 398 völlig abweichend die Vorgründungsgesellschaft als Vorgesellschaft titulieren; vgl. auch *H. Schuhmann*, GmbHR 1981, 196 ff.

Unstreitig dürfte sein, daß die der Vorgesellschaft berechneten Steuerbeiträge abziehbar sind. Nach der herrschenden handelsrechtlichen Einheits-
theorie besteht Identität zwischen der Vorgesellschaft und der später
durch Eintragung entstandenen Kapitalgesellschaft; die Rechte und
Pflichten (Aktiva und Passiva) gehen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge
über⁵⁰. Schon daraus ergibt sich, daß wegen der späteren unternehmerischen
Tätigkeit der Kapitalgesellschaft die gegenüber der Vorgesellschaft
erbrachten Leistungen für ihr Unternehmen im Sinne des § 15 UStG erfol-
gen⁵¹. Aber auch wenn es tatsächlich nicht zu einer unternehmerischen
Tätigkeit kommt, muß es aus den vorhin dargelegten Gründen beim Vor-
steuerabzug der Vorgesellschaft bleiben⁵².

Keine Identität besteht hingegen zwischen der Vorgründungsgesellschaft
und der nachfolgenden Kapitalgesellschaft; eine etwaige Vermögensüber-
tragung muß deshalb im Wege der Einzelübertragung erfolgen⁵³. Die spä-
tere unternehmerische Tätigkeit der Kapitalgesellschaft kann also mangels
Identität nicht unmittelbar der Vorgründungsgesellschaft zugerechnet
werden. Das darf jedoch entgegen der ganz herrschenden Auffassung⁵⁴
gleichwohl nicht zur Versagung des Vorsteuerabzugs führen, denn der
ausschließliche Zweck der Vorgründungsgesellschaft war die Vorberei-
tung einer unternehmerischen Tätigkeit in Gestalt einer Kapitalgesell-
schaft. Die in Anspruch genommenen Leistungen dienten in keiner Weise
dem Letztverbrauch. Es muß deshalb § 15 UStG dergestalt ausgelegt wer-
den, daß die unternehmerische Tätigkeit der Kapitalgesellschaft der Vor-
gründungsgesellschaft zugerechnet wird und grundsätzlich ihr⁵⁵ das Vor-
steuerabzugsrecht zusteht⁵⁶ – selbst dann, wenn es tatsächlich zu keiner
unternehmerischen Tätigkeit im eigentlichen Sinne kommt. Auch hier for-
dert das Gesetzesziel: Jeder Versuch, ein Unternehmen zu gründen, muß
vom dabei anfallender Umsatzsteuer unbeeinflusst sein. Deshalb ist selbst

50 BGHZ 80, 129, 140; *Kraft*, (FN 49), Rn. 66 ff.; *K. Schmidt*, (FN 44), S. 242 f.;
(FN 49), § 11 Anm. 25 mwN.

51 Vgl. *Giesberts*, (FN 22), § 2 Abs. 1 und 2 Anm. 573; FG Rh.Pfalz, EFG 1984,
318.

52 A. A. wohl FG Rh.Pfalz, (FN 51).

53 BGHZ 91, 148, 151 mwN; *Kraft*, (FN 49), Rn. 16; *K. Schmidt*, (FN 49), § 11
Anm. 20.

54 OFD Koblenz, UR 1976, 150; *Schubmann*, (FN 40), § 2 Tz. 223; *Wagner*,
(FN 34), § 15 Anm. 12; *Wenzel*, in: *Rau/Dürnwächter/Flick/Geist*, UStG, § 15
Anm. 66; wohl auch FG Rh.Pfalz, (FN 51).

55 Nicht der Vorgesellschaft (Gründergesellschaft); so ursprünglich der Verfasser,
(FN 4), S. 55. Bei dieser kommt der Vorsteuerabzug nur in Betracht, wenn sie
die Aufwendungen übernimmt; vgl. *Stadie*, (FN 4), S. 66.

56 Vom Grundsatz her ebenso *Giesberts*, (FN 22), § 2 Abs. 1 und 2 Anm. 574.

eine Vorgründungsgesellschaft, die nur prüft, ob die Errichtung einer Kapitalgesellschaft sinnvoll ist, von den ihr dabei berechneten Vorsteuern – zB aufgrund eines Gutachtens – zu entlasten⁵⁷, da kein Letztverbrauch vorliegt.

c) *Beiträge und andere Aufwendungen der Gesellschafter*

Soweit Gesellschafter Sacheinlagen außerhalb eines eigenen Unternehmens⁵⁸ erbringen, stellt sich die Frage, ob ihnen gleichwohl der Vorsteuerabzug zusteht. Dazu folgender, vom BFH 1987⁵⁹ entschiedener Fall: Jemand erwirbt ein Unternehmen und bringt es eine logische Sekunde später in eine Personengesellschaft ein. Der V. Senat hat dem Einbringenden den Vorsteuerabzug (von immerhin 390 000 DM) versagt. Die Begründung lautet: Vorsteuerabzug haben nur Unternehmer. Der Erwerb und die sofortige Einbringung seien nicht unternehmerisch, da keine auf gewisse Dauer angelegte geschäftliche Tätigkeit entfaltet werde. Auf derselben Linie liegen zwei Entscheidungen aus allerjüngster Zeit, die einem Gesellschafter den Vorsteuerabzug hinsichtlich eines der Gesellschaft zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsguts⁶⁰ ebenfalls mit der Begründung versagten, er sei kein Unternehmer⁶¹. Diese Sichtweise beachtet nicht den Zweck des Vorsteuerabzugs und das Ziel der Umsatzbesteuerung.

Es ist sicherlich richtig, daß der Gesellschafter mit der Erbringung von Einlagen und der unentgeltlichen Überlassung von Wirtschaftsgütern nicht die Tatbestandsmerkmale des Unternehmerbegriffs nach § 2 UStG unmittelbar in seiner Person verwirklicht⁶². Nur: Ein Letztverbrauch findet

57 Insoweit a. A. *Giesberts*, (FN 56).

58 D. h.: Der Gesellschafter betreibt überhaupt kein eigenes Unternehmen oder er bringt die Einlage nicht im Rahmen seines Unternehmens.

59 Urteil v. 15. 1. 1987 V R 3/77, BStBl. 1987 II, 512.

60 Einkommensteuerrechtlich im Regelfall Sonderbetriebsvermögen.

61 Urteil v. 18. 3. 1988 V R 178/83, BStBl. 1988 II, 646 = UR 1988, 312 mit Anm. *Stadie*; Beschluß v. 9. 3. 1989 V B 48/88, BStBl. 1989 II, 580; vgl. auch BFH v. 26. 1. 1984 V R 65/67, BStBl. 1985 II, 231; v. 20. 7. 1988 X R 46/81, BFH/NV 1989, 326 = UR 1989, 278 mit Anm. *Stadie*; Abschn. 213 Abs. 1 UStR 1988.

62 Der Vorschlag von *Schön*, DStJG 13 (1990), 96 (in diesem Band), den Gesellschafter als Unternehmer anzusehen, weil die gegen Entgelt erbrachte einmalige Einlage nachhaltig im Unternehmen wirke, läßt sich kaum mit dem Unternehmerbegriff vereinbaren, vor allem, wenn man ihn, wozu auch der BFH ganz offensichtlich neigt, vgl. Urteile v. 13. 12. 1984 V R 32/74, BStBl. 1985 II, 173; v. 20. 12. 1984 V R 25/76, BStBl. 1985 II, 176; v. 15. 1. 1987 V R 3/77, BStBl. 1987 II, 512; v. 4. 6. 1987 X R 23/82, BStBl. 1987 II, 744; v. 16. 7. 1987 X R 48/82, BStBl. 1987 II, 752, als Typusbegriff – so auch *Giesberts*, (FN 22), § 2 Abs. 1 u. 2 Anm. 16; *Stadie*, (FN 4), S. 43 f.; *Schmidt-Liebig*, StuW 1987, 137,

hinsichtlich der Gegenstände nicht statt; sie werden ausschließlich zur Ausführung von Umsätzen der Gesellschaft, also für unternehmerische Zwecke verwendet. Die Gegenargumentation des BFH offenbart sein Verständnis von der Umsatzsteuer: Maßgeblich sei der „Verkehrsvorgang“ der Nutzungsüberlassung durch den Gesellschafter an die Gesellschaft; darin liege die Verwendung; die spätere Verwendung durch die Gesellschaft spiele keine Rolle⁶³. Diese Sicht führt auch hier für den Vorsteuerabzug eine verkehrsteuerrechtliche, nämlich formale Betrachtungsweise ein, die den Zweck dieses Rechtsinstituts erneut außer acht läßt. Mit der Ablehnung des Vorsteuerabzugs wird die Umsatzsteuer zu einem Kostenfaktor, denn die Gesellschafter sind nun gezwungen, einen höheren Gewinn durch die Gesellschaft zu erwirtschaften, um die nicht abziehbare Umsatzsteuer auszugleichen. Das ist wettbewerbsbeeinflussend, da die Gesellschaft gegenüber dem Einzelunternehmer benachteiligt wird⁶⁴.

Eine teleologische Auslegung des § 15 Abs. 1 UStG verlangt nach alledem, dem Gesellschafter hinsichtlich seiner Beitragsleistungen und der übrigen Aufwendungen den Vorsteuerabzug in der Weise zu gewähren, daß ihm insoweit die Unternehmereigenschaft der Gesellschaft zugerechnet wird⁶⁵. Nur so wird dem Gesetzesziel genüge getan⁶⁶.

141; a. A. *Padberg*, in: Vogel/Reinisch/Hoffmann, UStG, § 2 Anm. 1 – versteht. Zudem hilft *Schöns* Lösungsansatz nicht weiter bei der unentgeltlichen Überlassung von Wirtschaftsgütern zur Nutzung.

63 BFH v. 9. 3. 1989, (FN 61).

64 Mit dem Hinweis von *Reiß*, UR 1988, 298, 303, der Vorsteuerabzug stehe eben nur Unternehmern zu, denn nur deren Tätigkeit sei nach dem Gesetzesziel wettbewerbsneutral zu belasten, ist es deshalb nicht getan. Einen ähnlichen Zirkelschluß stellt die Aussage des BFH, (FN 61) dar, eine gegen Art. 3 GG verstoßende Ungleichbehandlung liege nicht vor, weil bei dem Gesellschafter – anders als beim Einzelunternehmer – die Veräußerung des Wirtschaftsguts nicht der Umsatzsteuer unterliege. Die von mir vertretene Steuerentlastung der Wirtschaftsgüter beim Gesellschafter muß dann selbstverständlich als systematisch zwingende Kehrseite der Medaille dazu führen, daß eine spätere Entnahme oder Veräußerung steuerbar ist, d. h. „aus seinem (bzw. im Rahmen seines) Unternehmen(s)“ erfolgt; ausführlich dazu bereits *Stadie*, (FN 4), S. 50.

65 Ausführlich dazu bereits *Stadie*, UR 1986, 137 ff.; *ders.*, (FN 4), S. 47 ff.; *zust. Bletz*, BB 1987, 1788; *Horn*, UR 1989, 237 ff.; ablehnend *Theisen*, Umsatzsteuerkongreß-Bericht 1988/89, 151 Fn. 38. Unklar *Tipke/Lang*, (FN 4), S. 526; ihre Formulierung, daß der Gesellschafter „als Gesellschafter (Mitunternehmer) im Rahmen des Unternehmens der Gesellschaft selbst (handelt)“, scheint in die hier vertretene Richtung zu gehen; dem widerspricht aber das dazu zitierte gegenteilige Urteil des BFH v. 18. 3. 1988, BStBl. 1988 II, 646 (siehe FN 61).

66 Zur Einlage von zuvor privat genutzten Wirtschaftsgütern s. IV.

In seiner letzten Entscheidung bemerkt der V. Senat hierzu, „daß es zwar wünschenswert sein könnte, einem Gesellschafter im Falle der Nutzungsüberlassung von Gegenständen den Vorsteuerabzug zu ermöglichen. Nach (seinem) Gesetzesverständnis (sei) jedoch eine entsprechende Auslegung nicht möglich“⁶⁷. Das verwundert, wenn man die ansonsten festzustellende Bereitschaft des BFH betrachtet, durch Auslegung den Gesetzeszweck zu verwirklichen⁶⁸. Und außerdem und vor allem: Wenn der BFH meint, nicht mit den Mitteln der Auslegung helfen zu können, warum hat er nicht zur Analogie gegriffen, die, da zugunsten, doch sicher zulässig wäre⁶⁹?

IV. Einlagen

1. Einlage eines Wirtschaftsguts

a) Aus dem Privatbereich

Verwendet der Unternehmer einen eigenen Gegenstand nach anfänglicher nichtunternehmerischer (privater) Nutzung zukünftig auf Dauer im Unternehmen (einkommensteuerrechtlich ein Fall der Einlage), so stellt sich umsatzsteuerrechtlich die Frage, ob der Vorsteuerabzug anteilig nachgeholt werden kann. Das wurde bislang fast einhellig verneint⁷⁰, wenn man

67 BFH v. 9. 3. 1989, (FN 61).

68 So hat der V. Senat in anderen Fällen keine Bedenken gehabt – nicht nur in seinen ersten Zwischenvermietungs-Urteilen, vgl. Urteile v. 15. 12. 1983 V R 169/75 u. a., BStBl. 1984 II, 388 ff. –, nur für Zwecke des Vorsteuerabzugs Umsätze einem anderen zuzuordnen; vgl. BFH v. 7. 5. 1987 V R 85/77, BFH/NV 1988, 53, 55 a. E.: „Dieser vom Gesellschafter bewirkte Umsatz ist – in bezug auf den Vorsteuerabzug – der (Gesellschaft) nach den Grundsätzen des (zuvor genannten BFH-Urteils) zuzuordnen“.

69 Vgl. *Tipke/Lang*, (FN 4), S. 64 ff. mwN; *Tipke/Kruse*, AO, § 4 Tz. 121 a. E.; *Tanzer*, *StuW* 1981, 201 ff.; *Offerhaus*, *BB* 1984, 993 ff.; BFH v. 24. 1. 1974 IV R 76/70, BStBl. 1974 II, 295, 297; vgl. auch BVerfGE 69, 188, 203 f. = BStBl. 1985 II, 475, 480; Zweifel an der Zulässigkeit einer Analogie zugunsten klingen, soweit ersichtlich, nur bei *Friauf*, *DStJG* 5 (1982), 53, 62, an.

70 BFH v. 1. 10. 1970 V R 69/70, BStBl. 1971 II, 36; v. 6. 5. 1971 V R 162/70, BStBl. 1971 II, 509; v. 26. 4. 1979 V R 46/72, BStBl. 1979 II, 530, 533; v. 29. 6. 1987 X R 23/82, BStBl. 1987 II, 744; v. 19. 5. 1988 V R 115/83, BStBl. 1988 II, 916, 920; *Rau*, in: *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, *UStG*, § 15 a Anm. 13; *Wagner*, (FN 34), § 15 Anm. 33, 37 a. E.; § 15 a Anm. 24; *Bunjes/Geist*, (FN 40), § 15 Anm. 4; *Widmann*, UR 1986, 6; *Giesberts*, UR 1987, 93, 96; *Schettler*, UR 1988, 29, 31; *Hübner*, UR 1985, 6; *Flockermann*, UR 1967, 159, 160 f.; *Schwarze*, *StBjB*. 1988/89, 29, 44; *Mößlang*, *Umsatzsteuerkongreß-Bericht* 1988/89, 207, 208 f.; *BMF-Schreiben* v. 23. 7. 1986, BStBl. 1986 I, 432, 435 (G. III); *Abschn.* 192

von einem gegenteiligen obiter dictum des V. Senats aus dem Jahre 1986⁷¹ absieht. Die Begründung – sofern überhaupt eine gegeben wird – lautet, daß die ursprüngliche Zugehörigkeit des Gegenstandes zum privaten Bereich eine endgültige Umsatzsteuerbelastung bewirke, die nicht rückgängig gemacht werden könne⁷². Nach einer neueren Erkenntnis des X. Senats soll eine vorherige private Nutzung eines Gegenstandes nur dann unschädlich sein, wenn die nachfolgende Verwendung im Unternehmen von „vornherein geplant“ sei⁷³. Auch mit dieser Relativierung wird dem Besteuerungsziel des Gesetzes und dem Zweck des Vorsteuerabzugs nicht genüge getan.

Wäre es richtig, daß mit der erstmaligen privaten Nutzung des Gegenstandes der zu besteuernende Verbrauchsvorgang abgeschlossen ist, so wäre ja wohl der Umkehrschluß zwingend, daß nach einer erstmaligen unternehmerischen Verwendung der Verbrauchsvorgang im Unternehmen abgeschlossen wäre. Dem steht jedoch bekanntlich das Institut der Eigenverbrauchsbesteuerung entgegen, mit dem bei späterer privater Verwendung – auf Dauer oder auf Zeit – der ursprüngliche Vorsteuerabzug wieder teilweise ausgeglichen, d. h. das Wirtschaftsgut im Umfang des privaten Gebrauchs wieder mit Umsatzsteuer belastet wird. Auf die Motive beim Erwerb kommt es dabei nicht an, d. h. der Eigenverbrauch greift auch dann, wenn eine spätere private Nutzung anfänglich nicht geplant war. Ich vermag keinen sachlichen Grund zu erkennen, warum die Umkehrung nicht gelten soll. D. h.: Die Umsatzsteuerbelastung eines ursprünglich für private Zwecke erworbenen Wirtschaftsguts ist insoweit wieder rückgängig zu machen, wie dieses nicht dem privaten Konsum, sondern unternehmerischen Zwecken dient.

Bereits dieser Umkehrschluß zur Eigenverbrauchsbesteuerung zwingt zum anteiligen Vorsteuerabzug bei der Einlage, denn er belegt, daß Besteuerungsziel des Gesetzes nur der *tatsächliche* Verbrauch im privaten Bereich ist. So wie aufgrund der Eigenverbrauchsregelung die vollständige Entlastung durch den Vorsteuerabzug unter dem Vorbehalt erfolgt, daß das Wirtschaftsgut ausschließlich im Unternehmen verwendet wird, so steht

Abs. 11, 212 Abs. 2 UStR 1988; für das österreichische Recht *Dorazil/Frühwald/Hock/Mayer*, UStG, § 12 Anm. 5 (S. 158/9).

71 Urteil v. 11. 12. 1986 V R 57/76, BStBl. 1987 II, 233, 236.

72 Vgl. BFH v. 1. 10. 1970, v. 6. 5. 1971, v. 26. 4. 1979, (FN 70); *Rau*, (FN 70); *Widmann*, (FN 70); *ders.*, StKongRep. 1988, 71, 84; *ders.*, DB 1989, 848; *Schwarze*, (FN 70).

73 Urteil v. 20. 7. 1988 X R 8/80, BStBl. 1988 II, 1012, 1014 (= UR 1989, 61 m. Anm. *Stadie*); ähnlich bereits für Grundstücke *Völkel*, UR 1987, 189, 194.

umgekehrt die Steuerbelastung unter dem Vorbehalt, daß das Wirtschaftsgut auch im privaten Bereich verbleibt⁷⁴.

Auch die Regelungen des § 15 a UStG bzw. Art. 20 Abs. 2 der 6. EG-Richtlinie belegen, daß bei einem Wirtschaftsgut der Verbrauchsvorgang nicht mit dessen Erwerb abgeschlossen ist, sondern die auf dem Wirtschaftsgut lastende Steuer auf einen Verwendungszeitraum zu verteilen ist und die endgültige Abziehbarkeit sich pro rata temporis nach den jeweiligen Verwendungsverhältnissen bestimmt. Es vermag nicht einzuleuchten, warum dieses Prinzip nur beim Wechsel zwischen steuerfreier und steuerpflichtiger, nicht aber beim Wechsel zwischen privater und unternehmerischer Verwendung gelten soll.

Schließlich fordert auch der Zweck des Vorsteuerabzugs diese Betrachtungsweise. Das Gebot der Wettbewerbsneutralität der Umsatzsteuer verlangt die Vorsteuerentlastung, damit die Umsatzsteuer nicht zu einem Kostenfaktor wird. Der betroffene Unternehmer müßte anderenfalls bei seiner Preiskalkulation die anteilige Umsatzsteuer berücksichtigen und wäre damit gegenüber demjenigen Konkurrenten benachteiligt, der ein entsprechendes Wirtschaftsgut von Anfang an für das Unternehmen bezogen hatte.

Zur Vermeidung eines gleichheitssatzwidrigen Systembruchs muß nach alledem bei der Einlage eines Wirtschaftsguts in das Unternehmen – auch im Falle der Gründung – in Umkehrung des Entnahmedenkens ein anteiliger Vorsteuerabzug nachgeholt werden können. Als Rechtsgrundlage kommt eine unmittelbare, jedenfalls aber eine analoge Anwendung des § 15 a UStG⁷⁵ in Betracht⁷⁶. Da es sich um eine Analogie zugunsten des Unternehmers handelt, ist eine Gesetzesänderung, wie gewichtige Stimmen meinen⁷⁷, nicht notwendige Voraussetzung, um zu der sachlich gebotenen Rechtsfolge zu gelangen. Anzeichen für eine vom Gesetzgeber gewollte Lücke sind nicht erkennbar.

74 Vgl. *Söbn*, *StuW* 1976, 1, 30 f.

75 Eine Analogie zu § 10 Abs. 4 Nr. 1 UStG, d. h. ein Vorsteuerabzug auf der Basis des Teilwerts im Zeitpunkt der Einlage, wäre nicht sachgerecht, da nur die tatsächliche Vorsteuerbelastung anteilig rückgängig gemacht werden darf, der Teilwert jedoch höher als die anteiligen Anschaffungs- oder Herstellungskosten sein könnte.

76 Ausführlich dazu bereits *Stadie*, in: *Vogel/Reinisch/Hoffmann*, UStG, § 15 a Anm. 72; *ders.*, (FN 4), S. 243 ff.; zustimmend *Theisen*, *Umsatzsteuerkongreß-Bericht* 1988/89, 163 Fn. 88; *Lechner*, *DSzJG* 13 (1990), 52 (in diesem Band); vgl. auch *Reiß*, *BB* 1987, 448, 453 a. E.; *Probst*, *DSzJG* 13 (1990), 162 (in diesem Band).

77 Vgl. *Tipke/Lang*, (FN 4), S. 559; *Weiß*, *UR* 1987, 75, 76.

b) Nach unentgeltlichem Erwerb von einem anderen Unternehmen

(1) War das eingelegte Wirtschaftsgut zuvor schenkweise aus dem Unternehmen eines anderen erworben worden, so können die eben entwickelten Grundsätze nicht greifen, wenn der Vorsteuerabzug bereits dem anderen Unternehmer zugestanden hatte. Bei diesem wird dann durch die Schenkung der Entnahme-Eigenverbrauchstatbestand verwirklicht⁷⁸. Die darin liegende Rückgängigmachung des Vorsteuerabzugs ist allerdings nicht gerechtfertigt, da kein Letztverbrauch eintritt, sondern das Wirtschaftsgut weiterhin für unternehmerische Zwecke, nur von einem anderen Unternehmer, verwendet wird. Der schenkende Unternehmer muß deshalb die auf Grund des Eigenverbrauchs geschuldete Steuer dem Beschenkten in Rechnung stellen können, damit dieser sie als Vorsteuer abziehen kann⁷⁹. Dabei greift nicht der Einwand, daß der Vorsteuerabzug beim Erwerber sachlich nicht gerechtfertigt sei, weil er nicht mit der Steuer belastet sei⁸⁰. Denn: Mit der Inrechnungstellung des Steuerbetrages gibt der Veräußerer zum Ausdruck, daß er dem Erwerber den Vorsteuerabzug verschaffen will, indem er diesen so stellt, als hätte er eine entsprechende Gegenleistung erbracht. Der Erwerber ist dann so zu betrachten, als hätte er mit geschenkten Mitteln eine Gegenleistung in der Mindesthöhe von § 10 Abs. 4 UStG aufgewendet. Auf das gleiche läuft es hinaus, wenn man den Sachverhalt so sieht, als hätte der Veräußerer auf die Gegenleistung im nachhinein verzichtet. Diese Sichtweise kann sich zusätzlich stützen auf Art. 6 Abs. 1 GG. Die unentgeltliche Übertragung von Gegenständen kommt in der Regel nur zwischen Familienangehörigen vor. Der Abschluß von Kaufverträgen entspricht häufig nicht den Zielen und Vorstellungen der Beteiligten. Der Zwang, nur um den Vorsteuerabzug zu erlangen, solche Verträge abschließen zu müssen – vor allem bei der Vermögensübertragung im Wege der vorweggenommenen Erbfolge –, würde deshalb den Besonderheiten der Familie nicht gerecht werden und damit wohl gegen das Benachteiligungsverbot des Art. 6 Abs. 1 GG verstoßen⁸¹.

78 Vgl. BFH v. 2. 10. 1986 V R 91/78, BStBl. 1987 II, 44, 47; sowie ausführlich *Stadie*, *StuW* 1987, 273, 274; a. A. *Söbn*, *StuW* 1976, 1, 15.

79 So bereits *Korn*, *KÖSDI* 1981, 4391; *Streck*, *GmbHR* 1982, 22, 25; *Stadie*, *StuW* 1987, 273, 275; *ders.*, (FN 4), S. 129; *Friedl*, *UR* 1987, 346; *ders.*, *UR* 1988, 209; a. A. *Reiß*, *StVj* 1989, 103, 122.

80 So aber *Reiß*, (FN 79), der dieses Ergebnis für „geradezu grotesk“ hält.

81 Dieses Grundrecht enthält u. a. ein Benachteiligungsverbot hinsichtlich der Familie (vgl. *BVerfGE* 6, 55, 72 ff.; 55, 114, 126; *Lecheler*, in: *Isensee/Kirchhof*, *Hdb. d. Staatsrechts*, Bd. VI, S. 211, 234). Daraus folgt in Verbindung mit Art. 3 Abs. 1 GG, daß eine Gleichbehandlung mit einander fremd gegenüberstehenden Personen nur gegeben ist, wenn die Besonderheiten bei der Vermögens-

Um dem Erwerber den Vorsteuerabzug zu verschaffen, bedarf es nicht der Gesetzesänderung, wie mehrfach gefordert⁸². Dieses Ergebnis läßt sich auch hier, wie dargelegt, durch Auslegung des § 15 UStG erreichen. Eine von der Bundesregierung gleichwohl geplante Gesetzesänderung sieht unverständlicherweise den Vorsteuerabzug nur bei unentgeltlichen Leistungen einer Gesellschaft gegenüber einem Gesellschafter und im Falle der sogenannten Mindest-Bemessungsgrundlage vor⁸³. Es ist nicht nachvollziehbar, warum bei einem voll unentgeltlichen Erwerb von einem Einzelunternehmer diese Möglichkeit ausgeschlossen sein soll⁸⁴. Würde der Gesetzesentwurf in dieser Fassung verabschiedet werden, so läge bei wortlautgetreuer Anwendung meines Erachtens eine Verletzung des Gleichheitssatzes vor, da kein sachgerechter Grund für diese Differenzierung erkennbar ist. Hier wäre dann wohl eine verfassungskonforme Auslegung geboten.

Unverständlich ist auch, daß diese überflüssige und unvollständige Gesetzesänderung in § 14 UStG hineinsoll. Diese Vorschrift verbietet schon de lege lata nicht, die Steuer in voller, d. h. in zutreffender Höhe auszuweisen⁸⁵; was der Empfänger abziehen kann, richtet sich allein nach § 15 UStG⁸⁶. Wenn schon eine Regelung, so müßte sie als Klarstellung in diese Vorschrift aufgenommen werden⁸⁷.

ordnung und -übertragung innerhalb der Familie bei der Auslegung von Steuervorschriften berücksichtigt werden, die nur den Regelfall der entgeltlichen Verträge zwischen Fremden im Auge haben.

82 Vgl. *Widmann*, UR 1988, 10; *Schettler*, UR 1988, 29, 38; *B. Schwarz*, UR 1988, 242; *Lohse*, Umsatzsteuerrückgezahlungs-Bericht 1988/89, 167, 202; *Schwarze*, StbJb. 1988/89, 29, 33.

83 Art. 6 Nr. 3 Buchst. b des Reg.-Entwurfs zum Steuerreformgesetz 1990, 2. Teil, BT-Drucks. 11/2157, 2226, 2299, 2529, 2536.

84 Gl. A. *Dziadkowski*, UVR 1989, 195, 197.

85 Das übersieht *Lohse*, (FN 82), 201; vgl. auch *Tipke/Lang*, (FN 4), S. 555; ferner für den Fall der Mindestbemessungsgrundlage *Wagner*, (FN 34), § 14 Anm. 85; *Bunjes/Geist*, (FN 40), § 14 Anm. 20; *Völkel/Karg*, BB 1980, 1630; *Reiß*, BB 1985, 1724, 1728; FG Münster, EFG 1985, 468 = UR 1986, 121; FinVerw., Abschn. 188 Abs. 2 UStR 1988.

86 Vgl. *Friedl*, UR 1987, 346, 348; *Stadie*, (FN 4), S. 129 i. V. m. S. 127 f.

87 Sachwidrig ist des weiteren, daß nach dem Entwurf zu § 14 UStG die *Verpflichtung* bestehen soll, die Steuer nach Maßgabe der Bemessungsgrundlage des § 10 Abs. 4 UStG in der Rechnung gesondert auszuweisen. Da der Vorsteuerabzug des Erwerbers auf dem Zuwendungsgedanken beruht, muß es dem Leistenden überlassen bleiben, ob er dem Erwerber den Vorsteuerabzug dadurch verschafft, daß er die Steuer diesem gegenüber gesondert ausweist. In dem gesonderten Ausweis dokumentiert sich die Zuwendung. Unverständlich ist schließlich auch die Begründung (BT-Drucks. 11/2157, S. 190, zu § 14 UStG, Nr. 1), wonach

(2) Ist die Entnahme steuerfrei, wie im Falle der Grundstücksschenkung nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG, so ist bei einem Grundstück mit einem Gebäude, das jünger als 10 Jahre ist, die Vorsteuer aus den Herstellungskosten nach § 15 a Abs. 4–6 UStG teilweise zurückzuzahlen. Diese Rechtsfolge verstößt gegen den Gesetzeszweck, da kein Letztverbrauch eintritt, das Grundstück vielmehr weiterhin unternehmerisch genutzt wird. Der Gesetzgeber hat das gesehen⁸⁸ und bereits 1973 eine Verordnungsermächtigung mit § 15 a Abs. 7 Nr. 3 UStG eingeführt und darin sogar exakt vorgeschrieben, wie das Problem zu lösen ist: Nämlich in der Weise, daß der nach § 15 a UStG geschuldete Rückzahlungsbetrag dem Erwerber in Rechnung gestellt und von diesem dann als Vorsteuer abgezogen werden darf. Im Ergebnis würde dadurch das Berichtigungspotential des § 15 a UStG auf den Erwerber übertragen, so daß dieser wie ein Gesamtrechtsnachfolger dastünde. Unverständlicherweise ist auch nach 16 Jahren diese Verordnung noch nicht ergangen. Von den Beteiligten kann gleichwohl so verfahren werden, als läge die Verordnung vor. Da aufgrund der konkreten Verordnungsermächtigung, die in Wahrheit einen Befehl enthält, kein Ermessensspielraum für die Finanzverwaltung besteht, ist ein entsprechender Anspruch auf eine sog. Billigkeitsregelung im Einzelfall nach § 163 AO gegeben⁸⁹.

In die längst überfällige Verordnung sollte zugleich aufgenommen werden, daß im Falle der eigentlich steuerpflichtigen Entnahme (siehe 1) nicht § 1 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a i.V.m. § 10 Abs. 4 Nr. 1 UStG anzuwenden ist,

nur solche unentgeltliche Leistungen der Gesellschaft gemeint seien, die aus unternehmerischen Gründen erbracht werden. Die Motive des Leistenden sind unerheblich. Maßgebend ist allein, daß eine unternehmerische Verwendung beim Erwerber, d. h. kein Letztverbrauch vorliegt (vgl. auch *Korn*, KÖSDI 1988, 7276, 7277). Der Begründung (aaO) zufolge soll bei unentgeltlichen Leistungen der Gesellschaft an ihre Gesellschafter, die aus nichtunternehmerischen Gründen erfolgen, statt des § 1 Abs. 1 Nr. 3 UStG der Eigenverbrauchstatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a oder b UStG greifen. *Widmann* (Umsatzsteuerkongreß-Bericht 1988/89, 217, 221; ebenso *Schwarze*, [FN 82], 32) hält das für sinnvoll. Die Steuerekumulierung innerhalb der Unternehmerkette, deren Beseitigung die Gesetzesänderung bezwecken soll (BT-Drucks., aaO), tritt jedoch unabhängig davon ein, ob aus unternehmerischen oder nichtunternehmerischen Gründen die Leistung erbracht wird. Im übrigen läßt sich kaum ein Fall denken, in dem eine unentgeltliche Leistung der Gesellschaft von dieser aus unternehmerischen Gründen gegenüber einem Gesellschafter erbracht wird; denn Unentgeltlichkeit indiziert das außerunternehmerische Motiv („Ein Kaufmann verschenkt nichts“).

88 Vgl. auch Art. 5 Abs. 8 und Art. 20 Abs. 3 Unterabs. 2 der 6. EG-Richtl./USt.

89 *Stadie*, *StuW* 1987, 273, 277; *ders.*, (FN 4), S. 243, 258 f.

sondern ebenfalls die von § 15 a Abs. 7 Nr. 3 UStG beschriebene Verfahrensweise gilt. Damit wird eine einheitliche Behandlung der steuerfreien und der steuerpflichtigen Entnahme erreicht.

2. Nutzungseinlage

a) *Zeitweilige unternehmerische Nutzung eines eigenen privaten Wirtschaftsguts*

An die Problematik der Einlage eines Gegenstandes (Wirtschaftsguts) auf Dauer knüpft sogleich die weitergehende Fragestellung an, ob ein Vorsteuerabzug auch dann in Betracht kommt, wenn ein privater Gegenstand nur gelegentlich für das Unternehmen genutzt wird. Beispiel: Der Unternehmer benutzt seinen privaten Zweitwagen einige Monate lang für das Unternehmen, weil die Lieferung seines neuen Geschäftswagens sich verzögert. Kann er einen anteiligen Vorsteuerabzug hinsichtlich der Anschaffungskosten und der übrigen fixen Kosten vornehmen? Die Finanzverwaltung läßt auch hier nur die unmittelbar durch die unternehmerische Verwendung anfallenden Steuerbeträge zum Vorsteuerabzug zu, also nur die Steuer, die zB beim gesonderten Tanken in Rechnung gestellt wird⁹⁰.

Dieser Auffassung ist aus den gleichen Gründen wie zuvor nicht zu folgen. Im Umfang der unternehmerischen Verwendung liegt kein Letztverbrauch vor, so daß insoweit keine Umsatzsteuerbelastung gerechtfertigt ist. Auch hier greift die Umkehrung des Eigenverbrauchsgedankens. Das Rechtsinstitut des Eigenverbrauchs beweist, daß der Gesetzgeber eine exakte Umsatzbesteuerung des Endverbrauchs sicherstellen will, indem auch bei der gelegentlichen, selbst geringfügigen Nutzung eines Unternehmensgegenstandes für private Zwecke der Vorsteuerabzug rückgängig gemacht wird. Es kann nicht angenommen werden, daß die Umkehrung dieses Prinzips nicht gelten soll. Anderenfalls läge eine Systemwidrigkeit vor, für die es keine sachgerechten Gründe gäbe.

Unmittelbar aus § 15 UStG läßt sich diese Rechtsfolge allerdings nicht ableiten, da ein Kriterium zur Bestimmung des abziehbaren Vorsteuerquantums fehlt. Die Lücke kann durch Analogie geschlossen werden. Als sachgerechte Lösung drängt sich auf, die Vorschriften über den sog. Leistungseigenverbrauch entsprechend anzuwenden. So wie bei zeitweiliger privater Verwendung eines Unternehmensgegenstandes der Vorsteuerabzug nach Maßgabe der angefallenen Kosten durch die Eigenverbrauchsbesteuerung

⁹⁰ Vgl. Abschn. 192 Abs. 17 Nr. 2 a. E. UStR 1988. Auch § 35 Abs. 3 UStDV liegt diese Betrachtungsweise zugrunde.

rückgängig gemacht wird, so ist umgekehrt bei unternehmerischer Verwendung eines privaten Gegenstandes ein anteiliger Vorsteuerabzug im Umfang der zuzurechnenden Kosten zu gewähren. Das ergibt sich aus der analogen Anwendung, sprich: Umkehrung, des § 10 Abs. 4 Nr. 2 UStG⁹¹.

Für das Einkommensteuerrecht ist im übrigen seit jeher anerkannt, daß bei betrieblicher Nutzung privater Wirtschaftsgüter die anteiligen Aufwendungen einschließlich der Fixkosten, wie zB Absetzungen für Abnutzung, als Betriebsausgaben (Einlage) abziehbar sind⁹².

b) Unentgeltliche Nutzung eines fremden Wirtschaftsguts – Vorsteuerabzug bei sog. Drittaufwand

Die vorhergehenden Betrachtungen fordern die weitergehende Fragestellung heraus, ob der Vorsteuerabzug auch in Betracht kommt, wenn der Unternehmer ein fremdes privates Wirtschaftsgut unentgeltlich nutzt.

Für das Einkommensteuerrecht wird bekanntlich seit Jahren die Frage heftigst diskutiert, ob und unter welchen Voraussetzungen Aufwendungen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgesetzt werden können, die ein Dritter im eigenen Namen getragen hat⁹³ (sog. Drittaufwand)⁹⁴. Es geht

91 Für die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des zeitweilig genutzten Wirtschaftsguts ist es allerdings aus Gründen der Gleichbehandlung geboten, die Zeiträume des § 15 a UStG bei der Bestimmung der anteiligen Kosten zugrunde zu legen.

92 Vgl. BFH GrS v. 26. 10. 1987 GrS 2/86, BStBl. 1988 II, 348, 353 mN der weiteren Rspr.; *Ruppe*, DStJG 2 (1979), 103, 142 f.; *Stadie*, Die persönliche Zurechnung von Einkünften, Berlin 1983, S. 36; Abschn. 14 a Abs. 1 Satz 9; Abschn. 17 Abs. 5 Satz 5 EStR 1987.

93 Gemeint ist nicht der Fall, daß ein Dritter lediglich eine Rechnung für den Steuerpflichtigen/Unternehmer begleicht. Hier dürften keine Zweifel bestehen, daß die Aufwendungen vom Steuerpflichtigen/Unternehmer als Betriebsausgaben (Werbungskosten) abgesetzt werden können und ihn zum Vorsteuerabzug berechtigen. Es kann keinen Unterschied machen, ob der Dritte dem Steuerpflichtigen/Unternehmer die Mittel zur Begleichung der Rechnung schenkt oder ob er unmittelbar für diesen zahlt; so für den Betriebsausgaben- und Werbungskostenabzug BFH v. 3. 4. 1987 R 91/85, BStBl. 1987 II, 623; *Groh*, BB 1982, 133, 141; *Schmidt/Drenseck*, EStG, § 9 Anm. 2 n; *Ruppe*, DStJG 10 (1987), 45, 72; *Stadie*, (FN 92), S. 34. Auch im letzteren Fall hat der Steuerpflichtige/Unternehmer die Rechnung beglichen, weil der Dritte ihm zugleich mit der Zahlung den Betrag zugewendet hat; vgl. zum Vorsteuerabzug *Stadie*, (FN 4), S. 133.

94 Der Begriff wurde von *Groh*, (FN 93), geprägt. Vereinzelt wird als Fall des Drittaufwands auch nur die unproblematische Konstellation des verkürzten Zahlungsweges (siehe FN 93) angesehen; vgl. *Tipke/Lang*, (FN 4), S. 248; *Ste-*

vor allem um die Fälle, in denen ein Steuerpflichtiger ein Wirtschaftsgut, das im Eigentum eines anderen steht, unentgeltlich zur Erzielung von eigenen Einnahmen nutzt. Als Standardbeispiele sind die Sachverhalte zu nennen, in denen ein Ehegatte ein Gebäude oder den Pkw des anderen Ehepartners für seine Tätigkeit verwendet. Die Einkommensteuer-Rechtsprechung hierzu ist widersprüchlich und scheint noch ohne klares Konzept zu sein. Zum einen behauptet sie, daß Absetzungen für Abnutzungen (AfA) nur vornehmen könne, wer die Anschaffung- oder Herstellungskosten selbst getragen habe⁹⁵, zum anderen konstruiert sie im Verhältnis zwischen Ehegatten für den betrieblichen Bereich ein unentgeltlich erworbenes abschreibbares Nutzungsrecht⁹⁶. Der große Senat hat in seinem Beschluß vom 26. 10. 1987 die Frage des abziehbaren Drittaufwands zwar aufgeworfen, aber dahinstehen lassen^{97, 98}.

Ein befriedigender dogmatischer Ansatz⁹⁹ findet sich nur in dem Zuwendungsgedanken, der sich im Schrifttum durchgesetzt hat. Mit der unentgeltlichen Überlassung des Wirtschaftsguts zur Nutzung wendet der Dritte dem Nutzenden das entsprechende Aufwandspotential zu¹⁰⁰. Mit dem

phan, StbJb. 1988/89, 207, 218 ff. Hier sollte besser von Zahlungen durch Dritte gesprochen werden.

95 BFH v. 28. 7. 1981 VIII R 35/79, BStBl. 1982 II, 380; v. 28. 7. 1981 VIII R 141/77, BStBl. 1982 II, 454; v. 7. 12. 1982 VIII R 153/81, BStBl. 1983 II, 627, 629; v. 23. 10. 1984 IX R 48/80, BStBl. 1985 II, 453; v. 7. 10. 1986 IX R 167/83, BStBl. 1987 II, 322.

96 Vgl. BFH v. 16. 11. 1977 I R 83/75, BStBl. 1978 II, 386; v. 31. 10. 1978 VIII R 196/77, BStBl. 1979 II, 401; v. 22. 1. 1980 VIII R 74/77, BStBl. 1980 II, 244; v. 20. 11. 1980 IV R 117/79, BStBl. 1981 II, 68; v. 26. 5. 1982 I R 104/81, BStBl. 1982 II, 594; v. 2. 8. 1983 VIII R 170/78 15/80 u. 57/80, BStBl. 1983 II, 735, 736, 739.

97 GrS, (FN 92), 353 f. (1 b, cc, c).

98 Der X. Senat scheint die Frage neuerdings zu bejahen; vgl. Urteil v. 19. 4. 1989 X R 2/84, BStBl. 1989 II, 683.

99 Der Weg über das eingelegte Nutzungsrecht mag im Einzelfall gangbar sein, muß jedoch im allgemeinen scheitern, weil mangels rechtlicher Absicherung nicht von einem Nutzungsrecht gesprochen werden kann (vgl. *Stadie*, [FN 92], S. 45); vor allem aber hilft diese Konstruktion im nichtbetrieblichen Bereich nicht weiter.

100 Vgl. *Forgäch*, DStR 1978, 635, 638; *Littmann*, DB 1980, 1040; *ders.*, DStR 1981, 112; *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG, § 2 Anm. 40 j (3), E 103; *Jansen*, ebenda, § 7 EStG Anm. 54; *Hutter*, DStZ 1981, 47, 51 f.; *Schmidt/Heinicke*, EStG, 8. Aufl. 1989, § 4 Anm. 96 d, cc (mit Einschränkungen unter dd), *Schmidt/Drenseck*, ebenda, § 7 Anm. 3 e (2,7); *Schmidt/Glanegger*, ebenda, § 6 Anm. 101 b; *Ruppe*, in: *Schulze-Osterloh*, Rechtsnachfolge, Köln 1987, DStJG 10 (1987), 45, 71; siehe auch v. *Bornhaupt*, (FN 36), § 9 Anm. B 53 ff.; ursprünglich auch

argumentum a maiore ad minus gilt: Wird dem Nutzenden das Wirtschaftsgut geschenkt, so ist zweifelsfrei, daß jetzt er als neuer Eigentümer, obwohl er keine Aufwendungen getragen hat, die AfA vornehmen kann¹⁰¹. Nichts anderes kann gelten, wenn das Wirtschaftsgut nur auf Zeit zur Nutzung überlassen wird. In diesem Fall wird die auf dem Nutzungszeitraum entfallende Absetzungsbezugnis zugewendet¹⁰².

Nun zur umsatzsteuerrechtlichen Seite. Kann ein Unternehmer, der ein Wirtschaftsgut eines Dritten mit dessen Einwilligung unentgeltlich nutzt, die dem Dritten berechnete Umsatzsteuer in anteiligem Umfang als Vorsteuer abziehen?

Auch hier greifen meines Erachtens die soeben zur Einkommensteuer entwickelten Gedanken. Der Unternehmer ist zwar nicht unmittelbar mit der Steuer belastet; ihm wird jedoch von dem Dritten das auf die Nutzung des

Groh, BB 1982, 133, 141 f.; jetzt wohl ablehnend in DB 1988, 514, 518. Für Abzug nach dem Veranlassungsprinzip, ohne daß eine Zuwendung vorliegen muß: *Biergans*, Einkommensteuer und Steuerbilanz, 4. Aufl. München 1988, S. 864 f.; *ders.*, FR 1984, 297, 299 f.; 1986, 365, 367; *ders.*, DStR 1989, 367, 372 ff.; *Meyer-Scharenberg*, DStR 1986, 18; BB 1986, 986; *Jakob*, DStR 1987, 784. *Offerhaus*, in: Lademann/Söffing/Brockhoff, EStG, § 12 Anm. 36, *Wis-meth*, Einlage von Nutzungen und Leistungen, München 1985, S. 63 ff.; *Jakob/Jüptner*, FR 1988, 141, 149 ff.; *Kramer*, DB 1981, 1584; ursprünglich auch *Stadie*, (FN 92), S. 33 ff.; *ders.*, DB 1984, 578, 579, FR 1986, 42; vgl. auch *Thiel*, Bilanzrecht, 3. Aufl. Köln 1986, S. 148; BFH v. 19. 4. 1989 (FN 98). Einschränkend *Prinz*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 9 Anm. 43; *Wolff-Diepenbrock*, in: Littmann/Bitz/Meincke, EStG, § 9 Anm. 12. Ablehnend: *Knobbe-Keuk*, StuW 1979, 305, 311; *dies.*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 7. Aufl. Köln 1989, S. 260 f. (§ 8 I 1). *Trzaskalik*, StuW 1983, 126, 133 ff.; *Rössler*, DSz 1981, 274; *Preißler*, DStR 1985, 498; *Bordewin*, DStR 1988, 227, 230; *Werndl*, in: Kirchhof/Sohn, § 7 Anm. A 95 ff., 216 ff. (nur bei Nutzungsrecht). Widersprüchlich *Plückebaum*, FR 1986, 53 ff. einerseits und in: Kirchhof/Sohn, EStG, § 4 Anm. B 309 a.E. und 312 zur AfA andererseits.

101 Diese Rechtsfolge wird deklaratorisch bestätigt durch § 11 d EStDV.

102 Das wird noch durch folgende Überlegung erhärtet: Wäre statt der unentgeltlichen Überlassung das Eigentum am Wirtschaftsgut schenkweise übertragen und nach einiger Zeit wieder zurückübertragen worden, so wäre unstrittig, daß für die Dauer des Eigentums die AfA-Berechtigung übergegangen wäre. Sollen die Beteiligten, nur um dieses einkommensteuerrechtliche Ergebnis zu erreichen, gezwungen sein, diese zivilrechtliche Konstruktion wählen zu müssen? Es gibt eben, wie der Fall des geschenkten Wirtschaftsguts belegt, gerade keinen Grundsatz, daß Aufwendungen nur absetzen könne, wer die zugrundeliegenden Ausgaben auch selbst trägt. Das folgt übrigens auch unmittelbar aus dem Gesetzeswortlaut (vgl. *Stadie*, [FN 92], S. 33 f., 39, 48; zustimmend *Schmidt/Drenseck*, EStG, § 7 Anm. 3 a mwN).

Wirtschaftsguts entfallende Vorsteuervolumen – neben dem einkommensteuerrechtlichen Aufwand – zugewendet. Die Zuwendung dokumentiert sich in der Überlassung der Rechnung.

Des Weiteren ist auch hier wieder Art. 6 Abs. 1 GG zu beachten. Die unentgeltliche Nutzung fremden Eigentums erfolgt im allgemeinen nur zwischen Angehörigen. Vor allem bei Ehegatten wird zumeist nicht streng zwischen „Mein“ und „Dein“ getrennt¹⁰³, so daß die Nutzung des jeweils anderen Vermögens häufig nicht in Gestalt von Miet- oder Pachtverträgen geschieht. Es kann nicht richtig sein, daß, nur um den Vorsteuerabzug zu erlangen, solche entgeltlichen Verträge geschlossen werden müssen. (Das gilt natürlich auch für die einkommensteuerrechtliche Fragestellung). Eine derartige Auslegung wäre vor dem Hintergrund des Art. 6 Abs. 1 GG sehr bedenklich, weil innerhalb der Familien, vor allem zwischen Eheleuten¹⁰⁴, zivilrechtliche Gestaltungen verlangt würden, die von den Beteiligten wegen fehlender Interessengegensätze nicht für erforderlich gehalten werden. Da Ehe und Familie unter dem besonderen Schutz der staatlichen Ordnung stehen, sind m.E. auch bei der Auslegung des Steuerrechts die Besonderheiten von Ehe und Familie bei der gegenseitigen Vermögensnutzung zu berücksichtigen¹⁰⁵. Die Zufälligkeiten der zivilrechtlichen Gestaltungen und Eigentumsverhältnisse zwischen nahen Angehörigen, vor al-

103 Auf dieser Tatsache beruhen auch die Regelungen des § 10 Abs. 4 Satz 2, Abs. 5 Satz 2 u. 3 und § 7b Abs. 5 und 6 Satz 2 EStG, wonach Ehegatten unabhängig von den (Mit-)Eigentumsverhältnissen für insgesamt zwei Objekte die Absetzungen bzw. Abzüge vornehmen können.

104 Zwischen diesen kann es sogar gemäß § 1360 BGB zur Unterhaltsverpflichtung gehören, eigenes Vermögen dem Partner zur Nutzung in dessen Erwerbsgeschäft zu überlassen, wenn es der Sicherstellung des Lebensunterhaltes der Familie dient; vgl. BGHZ 47, 157, 163; auch BFH v. 20. 10. 1980 IV R 117/79, BStBl. 1981 II, 68, 69. Dann wäre ein entgeltlicher Vertrag nicht einmal durchsetzbar.

105 Art. 6 Abs. 1 GG enthält u.a. ein Benachteiligungsverbot (FN 81), das auch für den „materiell-wirtschaftlichen Bereich der Ehe“ gilt vgl. BVerfGE 55, 114, 127; 66, 84, 94; ferner Vorlagebeschluß des BFH v. 22. 3. 1988 VIII R 289/84, BStBl. 1988 II, 880, 882). „Die Berücksichtigung der durch die eheliche Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft gekennzeichneten besonderen Lage der Ehegatten darf gerade bei der konkreten Maßnahme den Gerechtigkeitsvorstellungen der Gemeinschaft nicht widersprechen und damit nicht als Diskriminierung der Ehe anzusehen sein“ (BVerfGE 28, 324, 347; 69, 188, 205 f. = BStBl. II 1985, 475, 480). In Verbindung mit Art. 3 Abs. 1 GG bedeutet das, daß eine Gleichbehandlung nur gegeben ist, wenn die Eigenheiten der ehelichen Wirtschaftsgemeinschaft bei der Auslegung der Steuerrechtsvorschriften berücksichtigt werden, die nur auf den Regelfall der entgeltlichen Nutzungsüberlassung unter Fremden zugeschnitten sind.

lem Ehegatten¹⁰⁶, dürfen bei der Vermögensnutzung nicht über den Vorsteuerabzug entscheiden. Ausschlaggebend darf nur sein, daß ein mit Umsatzsteuer belastetes Wirtschaftsgut für unternehmerische Zwecke verwendet wird und nicht dem Endverbrauch dient.

Zur Bestimmung des abziehbaren Vorsteueranteils wäre auch hier § 10 Abs. 4 Nr. 2 UStG analog anzuwenden, wobei aus Gleichbehandlungsgründen die Zeiträume des § 15 a UStG zugrunde gelegt werden sollten, soweit es um die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts geht. Hat also zB der Ehegatte ein Jahr lang ein dem Partner gehörendes Gebäude für sein Unternehmen genutzt, so müßte er ein Zehntel der auf die Herstellungskosten des Gebäudes entfallenden Vorsteuern abziehen dürfen. Daß die Rechnung im Sinne des § 14 UStG nicht auf den Unternehmer lautet, muß bei verfassungskonformer Auslegung des § 15 UStG m. E. unbeachtlich sein. Berechtigte Interessen der Finanzverwaltung können nicht entgegenstehen, da ein Mißbrauch in Gestalt der doppelten Inanspruchnahme nicht möglich ist.

Die soeben entwickelten Grundsätze können nur greifen bei Wirtschaftsgütern, die nicht zu einem Unternehmen gehören. Bei unentgeltlicher Nutzung fremder unternehmenszugehöriger Gegenstände liegt, wie bereits für den Fall der Schenkung erwähnt, beim Überlassenden Eigenverbrauch vor (jetzt nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b UStG). Wie schon dargelegt¹⁰⁷, sollte es in diesem Fall zulässig sein, daß der Nutzende die auf den Eigenverbrauch entfallende Steuer als Vorsteuer abziehen kann, wenn der Überlassende sie ihm in Rechnung gestellt hat^{108, 109}.

V. Ausschluß des Vorsteuerabzugs nach § 15 Abs. 2 UStG

1. Zum Begriff der „Verwendung“

Bei steuerfreien Umsätzen ist bekanntlich der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 UStG grundsätzlich ausgeschlossen, sofern es sich nicht um Aus-

106 Diese Überlegungen dürften auch der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Einlage von unentgeltlich erworbenen Nutzungsrechten (vgl. FN 96) zugrunde gelegen haben.

107 S. o. 1b.

108 Dasselbe hat zu gelten, wenn eine Gesellschaft ihrem Gesellschafter ein Wirtschaftsgut unentgeltlich zur Nutzung überläßt, so daß die Tatbestände des § 1 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b und Nr. 3 UStG erfüllt sind. Im umgekehrten Fall kommt m. E. entgegen h. M. ein Vorsteuerabzug beim Gesellschafter in Betracht; s. o. III. 3c.

109 Vgl. auch § 15 a Abs. 7 Nr. 3 UStG.

fuhrlieferungen und verwandte Umsätze handelt (§ 15 Abs. 3 UStG). Wenn im folgenden von „steuerfreien“ Umsätzen die Rede ist, so sind stets jene gemeint, die den Vorsteuerabzug ausschließen. Die gegen diese Regelung vorgebrachten verfassungsrechtlichen Bedenken – Verstoß gegen Art. 3 GG wegen Systemwidrigkeit und Wettbewerbsbenachteiligung – sind nicht durchschlagend¹¹⁰.

§ 15 Abs. 2 UStG betrifft Bezüge, die der Unternehmer „zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet“. In Art. 17 Abs. 2 der 6. EG-Richtlinie findet sich eine entsprechende Formulierung, wenn es dort heißt, daß der Vorsteuerabzug gegeben ist bei Bezügen, die der Unternehmer (Steuerpflichtige) „für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet“. Die Kernfrage, um die sich letztlich alle Probleme des § 15 Abs. 2–4 UStG ranken, ist, wie der Begriff „Verwendung“ zu interpretieren ist. Welcher Art muß die Beziehung oder Verknüpfung zwischen den Bezügen und den Umsätzen sein?

Der Schlüssel zur Auslegung findet sich in § 15 Abs. 4 UStG. Nach dieser Vorschrift sind im Falle der gemischten Verwendung die Vorsteuerbeträge den beiden Umsatzarten „wirtschaftlich zuzurechnen“. Das bedeutet zwingend, daß das Kriterium der wirtschaftlichen Zurechnung auch bereits bei der logisch vorrangigen Frage maßgebend ist, ob Bezüge überhaupt für steuerfreie Umsätze verwendet werden. Bezüge werden also zur Ausführung derjenigen Umsätze „verwendet“, denen sie wirtschaftlich zuzurechnen sind¹¹¹.

Da auch auf der Ebene des § 15 Abs. 1 UStG, d. h. in der vorrangigen Frage, ob eine Leistung für das Unternehmen bezogen wird, eine wirtschaftliche Zurechnung vorzunehmen ist¹¹², läßt sich erstens festhalten, daß die gesuchte Verknüpfung zwischen Bezügen und steuerfreien Umsätzen in gleicher Weise zu beschreiben ist wie der geforderte Zusammenhang zwischen den Bezügen und dem Unternehmen¹¹³. Und zweitens: Im Einkommensteuerrecht sind Aufwendungen, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehen, nach § 3 c EStG vom Abzug aus-

110 Ausführlich dazu *Stadie*, (FN 4), S. 8 ff.

111 Vgl. BFH v. 21. 5. 1987 V S 11/85, BFH/NV 1987, 536, 538; v. 21. 7. 1988 V R 87/83, BStBl. 1989 II, 60, 62 f.; *Stadie*, (FN 4), S. 161 f. mwN.

112 BFH v. 26. 4. 1979 V R 46/72, BStBl. 1979 II, 530; v. 18. 12. 1986 V R 176/75, BStBl. II 1987, 350; v. 26. 2. 1987 V R 71/77, BStBl. 1987 II, 685; v. 30. 4. 1987 V R 154/78, BStBl. 1987 II, 688; v. 18. 8. 1988 V R 18/83, BStBl. 1988 II, 971; *Stadie*, (FN 4), S. 78 ff.; vgl. auch EuGH v. 8. 3. 1988 – Rs. 165/86, UR 1989, 190 (Abs. 13).

113 Vgl. BFH v. 21. 5. 1987, (FN 111); *Stadie*, (FN 4), S. 162.

geschlossen¹¹⁴. In Anlehnung daran ist es gesicherte Erkenntnis, daß auch die betriebliche Veranlassung im Sinne des § 4 Abs. 4 EStG als wirtschaftlicher Zusammenhang¹¹⁵ zu verstehen ist¹¹⁶; entsprechendes gilt für den Werbungskostenbegriff¹¹⁷. Es läßt sich also folgende dogmatische Brücke schlagen: Mit den Formulierungen „Verwendung zur Ausführung von Umsätzen“ (§ 15 Abs. 2 UStG), Leistung (bzw. Einfuhr) „für das Unternehmen“ (§ 15 Abs. 1 UStG) und „durch den Betrieb veranlaßt“ (§ 4 Abs. 4 EStG) meint der Gesetzgeber jeweils ein und dasselbe¹¹⁸.

Das Kriterium „wirtschaftliche Zurechnung“ bzw. „wirtschaftlicher Zusammenhang“ läßt sich nicht konkreter und präziser ausformulieren, d. h. nicht in subsumierbare Tatbestandsmerkmale untergliedern. Zurechnen heißt werten. Die wirtschaftliche Zurechnung ist ein wertendes Inbeziehungsetzen, nämlich die sachgerechte Zuordnung, die nicht an formale, äußere Zusammenhänge anknüpft, sondern auf die wahre, innere Beziehung abstellt. Deshalb helfen, was auf der Ebene des § 15 Abs. 1 UStG bei der Abgrenzung der privaten Bezüge noch deutlicher wird¹¹⁹, in Grenzfäl-

114 Dem in dieser Vorschrift wie auch in § 10 Abs. 2 Nr. 1 EStG i. d. F. des SteuerreformG 1990 (= § 10 Abs. 2 Nr. 2 EStG a. F.) geforderten Tatbestandsmerkmal der Unmittelbarkeit kommt keine Bedeutung zu, weil es zur Abgrenzung ungeeignet ist; vgl. *Freudling*, *StuW* 1968, Sp. 101, 110 ff.; *Ruppe*, *DStJG* 3 (1980) 103, 111 mwN; v. *Beckerath*, in: *Kirchhof/Söhn*, *EStG*, § 3 c Anm. 31 ff.; vgl. auch *Heuer*, in: *Herrmann/Heuer/Raupach*, *EStG*, § 10 Anm. 376; a. A. *Kumpf*, ebenda, § 50 Anm. 42; *Kirchhof*, Gutachten F zum 57. Deutschen Juristentag (1988), S. 42 f.; wohl auch *Schmidt/Heinicke*, *EStG*, 8. Aufl. 1989, § 3 c Anm. 3; § 10 Anm. 26. Der Gesetzgeber geht hingegen von der Tauglichkeit der Begriffe „unmittelbar“ und „mittelbar“ zur Abgrenzung aus, wie § 10 Abs. 2 Nr. 1 EStG 1987 a. F. belegt; vgl. auch § 10 Abs. 6 Satz 1 EStG.

115 So ausdrücklich auch §§ 9 Abs. 1 Nr. 1, 21 a Abs. 3 Nr. 1 und 50 Abs. 1 S. 1 EStG; vgl. ferner für die Sonderausgaben noch § 10 Abs. 1 Nr. 1 a EStG.

116 Vgl. *Ruppe*, *DStJG* 3 (1980), 103, 128; *Freudling*, *StuW* 1968, Sp. 101 ff.; *Prinz*, (FN 100), § 9 Anm. 153 BFH v. 1. 6. 1978 IV R 36/73, *BStBl.* 1978 II, 499; v. 16. 10. 1986 IV R 138/83, *BStBl.* II 1987, 208; v. 14. 4. 1988 IV R 205/85, *BStBl.* II 1988, 771.

117 Vgl. *Ruppe*, *DStJG* 3 (1980), 103, 115 f.; *Söhn*, *DStJG* 3 (1980), 13, 31; *ders.*, *StuW* 1983, 193, 194; v. *Bornhaupt*, (FN 36), § 9 Anm. B 159 mwN; *Schmidt/Drenseck*, *EStG*, 8. Aufl. München 1989, § 9 Anm. 2d mwN; BFH v. 18. 11. 1980 VIII R 194/78, *BStBl.* 1981 II, 510, 513, 516; v. 1. 10. 1982 VI R 192/79, *BStBl.* II 1983, 17.

118 So für die Begriffe „für das Unternehmen“ und „durch den Betrieb veranlaßt“ *Matthiak*, *DStZ* 1979, 459, 463; *Reiß*, *StuW* 1987, 351, 361; *Stadie*, *DB* 1986, 1309; *ders.*, (FN 4), S. 78; a. A. *Dziadkowski/Walden*, *DB* 1987, 17; *Wrenger*, *BB* 1987, 1363; *Theisen*, *Umsatzsteuerkongreß-Bericht* 1988/89, 139, 143 ff.; unklar *Widmann*, *DStZ* 1982, 17; *ders.*, *DB* 1986, 1747; *Weiß*, *UR* 1986, 65.

119 Vgl. *Stadie*, (FN 4) S. 88 ff.

len zumeist weder Kausalitätserwägungen noch Begriffspaare wie unmittelbarer – mittelbarer¹²⁰ oder direkter – indirekter Zusammenhang weiter¹²¹. Das sei an folgendem Beispiel belegt:

Ein Apotheker überläßt die über seiner Apotheke befindlichen Geschosse Ärzten als Praxisräume für die Hälfte des marktüblichen Mietzinses. Bei formaler, äußerlicher Betrachtungsweise könnte man sagen, daß die Obergeschosse unmittelbar und direkt zur Ausführung steuerfreier Vermietungsumsätze verwendet werden. Das ist jedoch keine wirtschaftliche Zurechnung. Diese verlangt, die Vorsteuerbeträge hinsichtlich der Obergeschosse zur Hälfte den steuerpflichtigen Apothekenumsätzen zuzuordnen¹²², denn die verbilligte Überlassung an die Ärzte erfolgte offensichtlich zur Förderung der Apothekenumsätze, so daß in Höhe der Verbilligung ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit steuerpflichtigen Umsätzen besteht und ein Fall der gemischten Verwendung nach § 15 Abs. 4 UStG vorliegt.

2. § 15 Abs. 2 Nr. 3 UStG als gesetzlicher Wertungswiderspruch

Gehen wir noch einen Schritt weiter. Was ist, wenn aus unternehmerischen Erwägungen heraus Leistungen völlig unentgeltlich erbracht werden? Hier stoßen wir auf § 15 Abs. 2 Nr. 3 UStG, der bestimmt, daß unentgeltliche Leistungen, die bei Entgeltlichkeit steuerfrei wären, den Vorsteuerabzug ausschließen sollen. Diese 1980 eingefügte Vorschrift muß – entgegen einer Äußerung des V. Senats¹²³ – leerlaufen¹²⁴, da sie dem im Gesetz verankerten, übergeordneten Grundsatz der wirtschaftlichen Zurechnung widerspricht. Zudem verstößt sie gegen Art. 17 Abs. 2 und 3 der 6. EG-Richtlinie¹²⁵.

Wirtschaftliche Zurechnung bedeutet, daß bei unentgeltlichen Leistungen, die ausschließlich zur Förderung entgeltlicher Umsätze erbracht werden, der Vorsteuerabzug sich nach diesen Umsätzen richtet, d. h. die Bezüge

120 Vgl. auch FN 114.

121 Vgl. *Freudling*, *StuW* 1968, Sp. 110 ff.

122 So bereits *Stadie*, (FN 4), S. 169.

123 Urteil v. 18. 12. 1986 V R 176/75, *BStBl.* 1987 II, 350, 354; ebenso das einhellige Schrifttum; vgl. *Wagner*, (FN 34), § 15 Anm. 172 ff.; *Bunjes/Geist*, (FN 40), § 15 Anm. 28 b; *Plückerbaum/Malitzky*, *UStG*, § 15 Rz. 315; *Widmann*, *DB* 1985, 2073, 2075; *Wenzel*, (FN 54), § 15 Anm. 385. o.V., *HR* 1985, 478; 1987, 390; 1988, 70; *List*, *BB* 1989, 2228, 2230 f.; siehe auch Abschn. 206 *UStR* 1988.

124 Das österreichische UStG kennt eine entsprechende Regelung nicht; vgl. § 12 Abs. 3 *Österr. UStG*.

125 Dazu näher *Stadie*, (FN 4), S. 156 f.

werden zur Ausführung der entgeltlichen Umsätze verwendet¹²⁶. Überläßt also im Beispielfall der Apotheker die Räume völlig unentgeltlich, so darf der Vorsteuerabzug entgegen § 15 Abs. 2 Nr. 3 UStG nicht ausgeschlossen sein.

Ein weiteres Beispiel bilden Werbegeschenke von Kreditinstituten, wenn die Aufwendungen 50 DM nicht überschreiten¹²⁷. Auch sie sind wirtschaftlich den steuerfreien Bankumsätzen zuzurechnen¹²⁸, wie der X. Senat des BFH kürzlich bestätigt hat¹²⁹. Da für das Streitjahr § 15 Abs. 2 Nr. 3 UStG noch nicht einschlägig war, brauchte der X. Senat auf diese Vorschrift nicht einzugehen; er hat jedoch deutliche Bedenken anklingen lassen¹³⁰.

3. Fehlmaßnahmen

Zum Schluß zu dem vorhin noch ausgesparten Problem der Fehlmaßnahmen. Wofür werden sie „verwendet“ im Sinne des § 15 Abs. 2 UStG? Diese Fragestellung läßt sich gut anhand des Sachverhalts, der dem BFH-Urteil vom 21. 7. 1988¹³¹ zugrunde lag, erörtern. Verkürzt ging es um folgendes:

Eine Gesellschaft hatte ein Grundstück erworben und wollte darauf mehrere Gebäude errichten, die dann an Unternehmer vermietet bzw. veräußert werden sollten. Für Zwecke der Planung hatte die Gesellschaft Ingenieur- und Architektenleistungen in Anspruch genommen. Da sich das Projekt nicht realisieren ließ, verkaufte die Gesellschaft das noch unbebaute Grundstück an die Gemeinde. Der BFH verneinte die Abziehbarkeit der Vorsteuern aus den in Anspruch genommenen Leistungen mit der Begründung, daß die Bezüge wirtschaftlich der steuerfreien Veräußerung des Grundstücks zuzurechnen seien, weil dieser Umsatz an die Stelle der vor-

126 Erfolgt die unentgeltliche Leistung aus außerunternehmerischen Erwägungen, so liegt Eigenverbrauch (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a oder b bzw. Nr. 3 UStG) vor und der Vorsteuerabzug richtet sich nach § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG, vgl. *Stadie*, (FN 4), S. 154.

127 Anderenfalls liegt Eigenverbrauch nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c UStG vor, der stets steuerpflichtig ist und deshalb den Vorsteuerabzug zuläßt; vgl. näher dazu *Stadie*, (FN 4), S. 152 f., 162.

128 FG Baden-Württ., UR 1983, 75; *Stadie*, in: Vogel/Reinisch/Hoffmann, UStG, § 15 Anm. 345; *ders.*, (FN 4), S. 153.

129 Urteil v. 26. 7. 1988 X R 50/82, BStBl. 1988 II, 1015; ebenso jetzt FG Münster, EFG 1989, 433; dagegen *List*, (FN 123).

130 Nach Ansicht des FG Münster, (FN 129) ist § 15 Abs. 2 Nr. 3 UStG „jedenfalls dann nicht einschlägig“, wenn ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit den Hauptumsätzen besteht.

131 V R 87/83, BStBl. 1989 II, 60.

gesehenen Umsätze getreten sei. Dem kann ich nicht folgen¹³²; denn wonach entscheidet sich der Vorsteuerabzug bei Fehlmaßnahmen, wenn es zu keinerlei Umsätzen kommt?

An Grundsätzlichem ist dazu folgendes herauszuarbeiten: Das Gesetz kennt bei den Bezügen zwei Arten unternehmerischer Verwendung, nämlich die zur Ausführung steuerfreier und die zur Ausführung steuerpflichtiger Umsätze. Alle Bezüge für das Unternehmen sind einer dieser beiden Umsatzarten – bei Mischfällen anteilig beider (§ 15 Abs. 4 UStG) – zuzurechnen und werden daher stets „verwendet“. Das gilt auch für Bezüge, die zu Gemeinkosten führen. Es kann keine Nichtverwendung im Sinne des Gesetzes geben. Ist eine Verwendung im engeren Wortsinne, nämlich ein tatsächlicher Einsatz, für keine der beiden Umsatzarten feststellbar, so muß die bezogene Leistung gleichwohl einer von beiden zugeordnet werden, für die dann die Verwendung im Gesetzessinne erfolgte¹³³. Daraus resultiert, daß bei einzelnen Fehlmaßnahmen auf den beabsichtigten Einsatz abzustellen ist¹³⁴.

Nichts anderes kann gelten, wenn es überhaupt nicht zu den geplanten Umsätzen kommt. So wie auf der Ebene des § 15 Abs. 1 UStG eine Leistung auch dann für das Unternehmen ausgeführt sein kann, wenn es nicht zu der in's Auge gefaßten unternehmerischen Tätigkeit kommt¹³⁵, so kann auf der Ebene des § 15 Abs. 2 UStG eine Leistung auch dann „zur Ausführung“ von steuerfreien Umsätzen „verwendet“ werden, wenn diese zwar beabsichtigt waren, aber nicht verwirklicht werden. Der erforderliche Zusammenhang ist auch hier ein wirtschaftlicher, d.h. der Ausschluß des Vorsteuerabzugs greift ein, wenn die Bezüge geplanten, aber nicht realisierten steuerfreien Umsätzen wirtschaftlich, d.h. sachlich, zuzurechnen sind.

132 Kritisch auch *Korn*, KÖSDI 1989, 7487.

133 Der Vorsteuerabzug ist also bei Fehlmaßnahmen, die zu steuerfreien Umsätzen führen sollten, nicht etwa stets deshalb gegeben, weil es zu keiner tatsächlichen Verwendung i. S. d. § 15 Abs. 2 gekommen ist (so aber *Bunjes/Geist*, [FN 40], § 15 Anm. 28 a u. 30 a, *R. Geist*, Umsatzsteuerkongress-Bericht 1985, 75, 90, wohl auch *FG München*, EFG 1985, 315 = UR 1987, 83). Das wird durch Art. 17 Abs. 2 der 6. EG-Richtl./USt bestätigt, der den Vorsteuerabzug nur zuläßt, wenn eine Verwendung für Zwecke besteufter Umsätze gegeben ist; insoweit zutreffend auch *BFH v. 21. 7. 1988* (FN 131), 63.

134 *Stadie*, (FN 4), S. 164 f.; Abschn. 203 Abs. 4 Satz 3 UStR 1988; a. A. *Wagner*, (FN 34), § 15 Anm. 145, wonach Unkosten für „Allgemeinschaftungen“ vorliegen sollen.

135 S. o. III. 2.

Es ist deshalb unverständlich, wie der V. Senat in dem geschilderten Fall die Projektplanungskosten der Veräußerung des Grundstücks zuordnen konnte. Diese Bezüge waren ausschließlich durch das Projekt veranlaßt und können deshalb nur den damit beabsichtigten Umsätzen – sowohl kausal als auch wirtschaftlich – zugerechnet werden. Für die spätere Veräußerung wurden sie nicht verwendet. Unter keinerlei Gesichtspunkten läßt sich eine Beziehung zwischen den genannten Bezügen und der Grundstücksveräußerung herstellen. – Anders läge es nur dann, wenn sich die Fehlmaßnahmen in dem später veräußerten Wirtschaftsgut niedergeschlagen hätten¹³⁶.

Wenn auf die beabsichtigten Umsätze abgestellt wird, so muß allerdings beachtet werden, daß die Vermietung oder Veräußerung von Gebäuden im Regelfall steuerfrei ist (§ 4 Nr. 12 Buchst. a, Nr. 9 Buchst. a UStG). Es reicht deshalb nicht aus, daß geplant war¹³⁷, auf die Steuerfreiheit nach § 9 UStG zu verzichten¹³⁸; denn ein Verzicht ist nur unter bestimmten Voraussetzungen möglich, die vom Unternehmer nachzuweisen sind. Die Erfüllung dieser Kriterien, d. h. die Ausnahme von der Regel, darf nicht zugunsten des Unternehmers unterstellt werden, weil anderenfalls die Vorschrift leerliefe. Mit dem Erst-Recht-Argument könnte sonst auch derjenige Unternehmer, dem es nicht gelingt, an einen vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmer zu vermieten bzw. zu veräußern, gleichwohl den Vorsteuerabzug geltend machen mit der Behauptung, er habe das aber beabsichtigt. Auch der Zweck dieses Rechtsinstituts gebietet es nicht, bei Fehlmaßnahmen hinsichtlich der beabsichtigten steuerfreien Umsätze einen Verzicht zu fingieren. Dieser soll die Ausschaltungsgefahr beseitigen, die anderenfalls im Verhältnis zu vorsteuerabzugsberechtigten Abnehmern einträte¹³⁹. Kommt es gar nicht zu Umsätzen, so kann auch diese Gefahr nicht bestehen.

Im Ergebnis führt diese Auffassung zwar im Beispielsfall wie die des Bundesfinanzhofs auch zum Ausschluß des Vorsteuerabzugs; die unterschiedliche Auswirkung zeigt sich erst, wenn man den Fall abwandelt:

Beauftragt jemand einen Architekten mit der Planung eines Gebäudes, das er unstreitig für einen eigenen Gewerbebetrieb nutzen wollte, und veräußert er vor Baubeginn das Grundstück steuerfrei, so wären nach der Ansicht des BFH die Vorsteuern aus der Architektenleistung wegen steuer-

136 Vgl. BFH v. 25. 1. 1979 V R 53/72, BStBl. II 1979, 394 (Veräußerung eines Rohbaus).

137 So aber *Matthiak*, DStZ/A 1979, 459, 464 f.; *Korn*, (FN 132).

138 *Stadie*, (FN 4), S. 55, 164 f.; vgl. auch BFH v. 25. 1. 1979, (FN 136), 396.

139 Vgl. *Stadie*, (FN 4), S. 182 f.

freier Verwendung ausgeschlossen. Nach der hier vertretenen Betrachtungsweise wären sie abziehbar, weil eine steuerpflichtige, nämlich gewerbliche Verwendung beabsichtigt gewesen war.

Dieselben Überlegungen sind geboten, wenn ein Wirtschaftsgut zeitweilig nicht genutzt wird oder überhaupt keinen zweckentsprechenden Einsatz findet und deshalb veräußert wird. Die beabsichtigte Nutzung ist als Verwendung i. S. d. § 15 Abs. 2 UStG zu verstehen, so daß entgegen BFH¹⁴⁰ die erstmalige Verwendung leerstehender Räume nicht in der Veräußerung des Grundstücks liegt¹⁴¹; das ist vor allem von Bedeutung im Hinblick auf § 15 a UStG.

4. Verfahrensrechtliches

Verfahrensrechtlich ist abschließend folgendes zu bemerken: Die Vergütung der Vorsteuerbeträge darf in zeitlicher Hinsicht nicht von der erstmaligen Verwendung der bezogenen Leistung abhängig sein, da der Zweck des Vorsteuerabzugs die sofortige Entlastung von der Steuer verlangt¹⁴². D. h.: Die Vorsteuern sind bereits „abziehbar“ (§ 16 Abs. 2 UStG), wenn die Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 UStG erfüllt sind. Bezüglich des § 15 Abs. 2 UStG muß der Unternehmer vorerst nur glaubhaft machen, daß die beabsichtigte Verwendung nicht eine solche zur Ausführung steuerfreier Umsätze ist, bzw. daß er auf die Steuerfreiheit verzichtet (§ 9 UStG) wird. Für die materiell-rechtlich endgültige Entscheidung kommt es aber auf die tatsächliche Verwendung an¹⁴³. Steht fest, daß diese nicht mehr erfolgen wird, so ist auf die beabsichtigte Verwendung abzustellen, bei der ein Verzicht auf die Steuerfreiheit aus den zuvor genannten Erwägungen nicht fingiert werden darf. Da sich der Entstehungszeitpunkt des Vergütungsanspruchs nach § 15 Abs. 1 UStG richtete, wirkt die Tatsache der erstmaligen Verwendung bzw. der Nichtverwendung auf diesen Zeitpunkt zurück. Die betreffende Steuervergütungsfestsetzung kann deshalb nach § 155 Abs. 6 i. V. m. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO (rückwirkendes Ereignis), sofern sie nicht, wie üblich, unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) ergangen war, korrigiert werden¹⁴⁴; eines Vorläufigkeitsvermerks nach § 165 AO bedarf es deshalb nicht¹⁴⁵.

140 Urteil v. 12. 11. 1987 V R 141/83, BStBl. 1988 II, 468.

141 Dazu bereits *Stadie*, UR 1988, 286; *ders.*, (FN 4), S. 165 f.

142 BFH v. 26. 2. 1987 V R 1/79, BStBl. II 1987, 521; *Reiß*, *StuW* 1980, 342, 349.

143 BFH, (FN 142); v. 21. 7. 1988, (FN 131).

144 *Reiß*, (FN 142); *Wagner*, (FN 34), § 15 Anm. 21; BFH v. 26. 2. 1987, (FN 142).

145 BFH v. 26. 2. 1987, (FN 142).

Der potentielle Rückforderungsanspruch des Finanzamts kann auch hier gesichert werden, indem die vorläufige Vergütung der Vorsteuern von einer Sicherheitsleistung abhängig gemacht wird¹⁴⁶.

VI. Resümee

Wer zu den behandelten Vorsteuerthemen jeweils die entsprechenden einkommensteuerrechtlichen Seiten des Betriebsausgabenabzugs betrachtet, wird feststellen, daß die dargebotenen Lösungsvorschläge zum Vorsteuerabzug stets parallel zur einkommensteuerrechtlichen Sichtweise verlaufen. Das war nicht beabsichtigt. Denn wenn auch Praktikabilitätserwägungen ein zulässiges Auslegungskriterium sein können, so wäre es doch verfehlt, die Vorsteuerfragen aus Vereinfachungsgründen als schlichten Annex der einkommensteuerrechtlichen Betriebsausgabenproblematik zu verstehen. Nur: Diese Kongruenz der Lösungen mußte vielmehr zwangsläufig eintreten, wenn man ausschließlich die Zwecke von Vorsteuerabzug und Betriebsausgabenabzug berücksichtigt. Zwar haben das aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip folgende objektive Nettoprinzip¹⁴⁷ auf der einen und Wettbewerbsneutralität und Besteuerung des Letztverbrauchs auf der anderen Seite eigentlich inhaltlich nichts gemeinsam; doch die Verwirklichung dieser unterschiedlichen Besteuerungsziele kann gleichwohl nur nach einem einheitlichen Kriterium erfolgen: Abziehen sind die Aufwendungen bzw. die darauf entfallenden Umsatzsteuerbeträge, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der ausgeübten oder geplanten Tätigkeit stehen. Entsprechendes gilt für die Nichtabziehbarkeit bei steuerfreien Einnahmen bzw. Umsätzen. Hinzu kommen muß die Belastung mit den Aufwendungen bzw. Umsatzsteuerbeträgen. Hat ein Dritter sie getragen, so wird einkommensteuer- wie umsatzsteuerrechtlich der Zuwendungsgedanke zu berücksichtigen sein.

146 Vgl. oben III. 1.

147 Vgl. dazu *Tipke/Lang*, (FN 4), S. 205; *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Köln 1981/88, S. 60 ff., 183 ff.; *Kirchhof*, in: Kirchhof/Söhn, EStG, § 2 Rdnr. A 127 f.; *Söffing*, StbJb. 1988/89, 121, 123 f.

Umsatzsteuer im Konkurs

Dr. Gerrit Frotscher, Rechtsanwalt, Hamburg

Inhaltsübersicht

- | | |
|--|---|
| I. Steuerrecht und Konkursrecht | 4. Konkursfreie Umsatzsteuerforderungen |
| II. Umsatzsteuerliche Stellung von
Gemeinschuldner und Konkursverwalter | IV. Vorsteuerberichtigung im Konkursverfahren |
| III. Behandlung der Umsatzsteuer im
Konkursverfahren | V. Bei Eröffnung des Konkursverfahrens nicht vollständig erfüllte
zweiseitige Verträge (§ 17 KO) |
| 1. Der Zeitpunkt des Begründetseins der Umsatzsteuerforderung | VI. Umsatzsteuer bei abgesonderter Befriedigung und Freigabe |
| 2. Umsatzsteuer als Konkursforderung | VII. Umsatzsteuer bei Sequestration |
| 3. Umsatzsteuer als Massekosten (§ 58 Nr. 2 KO) oder Masseschulden (§ 59 KO) | VIII. Steuern im Konkurs bei einer Reform des Insolvenzrechts |

I. Steuerrecht und Konkursrecht¹

Die Teilnahme von Steuerforderungen am Konkursverfahren hat von jeher erhebliche Probleme aufgeworfen. Die Konkursordnung als eines der ältesten Gesetze, die noch in Kraft sind, stammt aus dem Jahr 1877 bzw. 1898, einer Zeit also, als es ein Steuerrecht als Teilgebiet der Rechtswissenschaft noch nicht gab und die große Bedeutung, die das Steuerrecht als Folge des verlorenen Weltkrieges einmal erlangen würde, nicht vorauszu-sehen war. Die Konkursordnung ist in ihrem Konzept auf die Behandlung zivilrechtlicher Ansprüche angelegt; öffentlich-rechtliche Ansprüche, und damit auch Steueransprüche, werden nur in wenigen Vorschriften erwähnt. Dieses geringe Interesse, das der Gesetzgeber der Konkursord-

¹ Gesamtdarstellungen des Themas enthalten: *Frotscher*, Steuern im Konkurs, 2. Aufl. 1983; *Geist*, Insolvenzen und Steuern, 3. Aufl. 1980; *Hess/Kropshofer*, Konkursordnung, 3. Aufl. 1989, Anhang VI; *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO, § 251 Anm. 10 ff.; *Kuhn/Uhlenbruck*, Konkursordnung, 10. Aufl. 1986, Vorbem. Anm. 14–56b; *Onusseit*, Umsatzsteuer im Konkurs, 1988; *Schwarz*, AO, § 251 Anm. 3–74; *Tipke/Kruse*, AO, § 251 Anm. 6 ff.

nung den Steueransprüchen entgegengebracht hat, kontrastiert auffallend mit der praktischen Bedeutung, die die Steueransprüche im Konkursverfahren inzwischen erlangt haben; die Klage, daß der Steuergläubiger infolge des Konkursvorrechts „mit dem Raub davonziehe“² und die nicht gesicherten Gläubiger leer ausgehen, ist allgemein.

Auch das Steuerrecht enthält weder im materiellen noch im formellen Recht ausführliche Regelungen über die Teilnahme von Steuerforderungen am Konkursverfahren. Die Situation hat sich insofern etwas gebessert, als die AO 1977 in § 251 Abs. 2 und 3 immerhin das Konkursverfahren anspricht. Dabei enthält § 251 Abs. 3 AO die Regelung einer Einzelfrage, nämlich die nach der Zuständigkeit für die konkursrechtliche Feststellung von Konkursforderung und Konkursvorrecht und entscheidet damit eine m. E. von Anfang an überflüssige Auseinandersetzung über die Zuständigkeit für den Vorrechtsstreit, die viele Jahre die rechtswissenschaftliche Diskussion beherrscht hat³. Als grundlegende Regelung für die Teilnahme von Steuerforderungen am Konkursverfahren bleibt damit nur noch § 251 Abs. 2 AO; wenn dort gesagt wird, daß die Vorschriften der Konkursordnung unberührt bleiben, ist das zwar mehr als nichts, für die Klärung der systematischen Zusammenhänge aber nicht übermäßig hilfreich und führt jedenfalls nicht über den Stand der Diskussion hinaus, wie er bis zum Inkrafttreten der AO 1977 erreicht worden war⁴.

Nach wie vor besteht die Situation, daß sich hier zwei unterschiedliche und in ihrer Zielsetzung durchaus gegensätzliche Rechtsgebiete berühren und teilweise durchdringen, ohne daß das Gesetz klare Leitlinien zur Verfügung stellt, wie die aus dieser Kollision zweier Rechtsgebiete entstehenden Zweifelsfragen zu lösen sind. Es ist deshalb kein Wunder, daß dieses Grenzgebiet zwischen Konkursrecht und Steuerrecht, oder das „Konkurssteuerrecht“⁵, wie es genannt worden ist, von Anfang an bis heute die Domäne von Rechtswissenschaft und Rechtsprechung war.

Im folgenden möchte ich einige Probleme ansprechen, die sich aus der Überschneidung von Steuerrecht und Konkursrecht ergeben.

2 *Becker*, *StuW* 1939, Spalte 1051.

3 Vgl. Vorlagebeschluß des BSG v. 28. 8. 1970 *NJW* 1971, 80; Stellungnahme des BGH v. 21. 1. 1971 *NJW* 1971, 1271; Vorlagebeschluß des BGH v. 23. 3. 1972 *DB* 1972, 1516; Stellungnahme des BFH v. 21. 7. 1972 *BStBl.* 1972 II, 737; BFH v. 21. 9. 1973 *BStBl.* 1974 II, 17.

4 Vgl. zB *RFH* v. 25. 10. 1926 *RFHE* 19, 355; *BFH* v. 22. 1. 1965 *BStBl.* 1965 III, 298.

5 *Berges*, *KTS* 1961, 161.

Am Anfang stehen die Erkenntnis des Reichsfinanzhofes⁶, daß die Reichs-abgabenordnung das Konkursverfahren als gegeben hingenommen habe, und der daraus von *Liebisch*⁷ postulierte Grundsatz „Konkursrecht geht vor Steuerrecht“. § 251 Abs. 2 AO, wonach die Konkursordnung „unberührt“ bleibt, scheint diesen Grundsatz gesetzlich verankert zu haben. Bei der praktischen Rechtsanwendung hat sich dieser Grundsatz allerdings nicht als sehr hilfreich erwiesen, er hat deshalb schon bald Kritik erfahren⁸ und ist sogar in sein Gegenteil verkehrt worden: „Steuerrecht geht vor Konkursrecht“⁹. Man muß wohl mit *Schwarz*¹⁰ sagen, daß dieser Grundsatz mehr Verwirrung gestiftet als Klarheit gebracht hat. Eine Abgrenzung von Konkursrecht und Steuerrecht kann nämlich nicht nach abstrakten Grundsätzen, sondern nur nach dem Regelungsbereich des jeweiligen Rechtsgebietes erfolgen.

Der Zweck des Konkursrechts besteht nach § 3 KO darin, alle persönlichen Gläubiger des Gemeinschuldners in einem einheitlichen Verfahren zu einer im Grundsatz gleichmäßigen Befriedigung zusammenzufassen¹¹. Diese Funktion des Konkursrechts, eine geordnete, gemeinsame Befriedigung der Konkursgläubiger zu ermöglichen, erfordert eine Einbeziehung aller ihrem Wesen nach schuldrechtlichen Forderungen, ohne Rücksicht darauf, ob ihr Rechtsgrund im Privatrecht oder im öffentlichen Recht liegt. Auch die Forderungen, die aus dem Steuerschuldverhältnis nach §§ 37 ff. AO fließen, sind in diesem Sinne schuldrechtliche, wenn auch öffentlichrechtliche, Forderungen. Dies ist die Bedeutung des § 251 Abs. 2 AO; der unpräzise Ausdruck, die Vorschriften der Konkursordnung bleiben „unberührt“, bedeutet, daß auch die Steuerforderungen in das Konkursverfahren einzubeziehen sind. Damit erhält das Konkursrecht den Vorrang, soweit dies die Funktion des Konkursverfahrens erfordert. Da das Konkursverfahren ein Verfahren zur Befriedigung der Gläubiger ist, verdrängt das Konkursverfahren in diesem seinen Regelungsbereich die steuerrechtlichen Regelungen. Soweit es jedoch um andere Fragen als die der Befriedigung der Gläubiger geht, erfordert die Funktion des Konkursverfahrens keine Einschränkung; diese Fragen liegen außerhalb des Regelungsbereichs der Konkursordnung. § 251 Abs. 2 AO gibt der Konkursordnung nur insoweit den Vorrang vor den steuerrechtlichen Vorschriften,

6 RFH v. 25. 10. 1926 RFHE 19, 355.

7 Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht, 1929, S. 212.

8 Vgl. zB *Becker*, RAO 1931, 7. Aufl., S. 610.

9 *Bühler*, Steuerrecht, 1950, Bd. 1, S. 365.

10 In: *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO, § 251 Anm. 12.

11 *Kilger*, KO, § 3 Anm. 1a; *Jaeger/Henckel*, KO, § 1 Anm. 1, 3; *Kuhn/Uhlenbruck*, KO, Vorbem. Anm. 5a.

als der Regelungsbereich der Konkursordnung reicht und der konkurs-typische Zweck der Konkursordnung, die Befriedigung der Gläubiger zu regeln, dies erfordert.

Das Konkursverfahren regelt die Art, wie Forderungen im Konkursverfahren geltend zu machen und zu befriedigen sind, im wesentlichen also verfahrensrechtliche Fragen. Der Kern der Regelungen des Steuerrechts besteht demgegenüber in den Vorschriften, aufgrund welchen Sachverhalts Steueransprüche in welcher Höhe entstehen, also im materiellen Recht; die Verfahrensvorschriften, insbesondere also §§ 78 ff. AO, haben demgegenüber nur Hilfsfunktionen. Somit haben Konkursrecht und Steuerrecht, trotz vieler Überschneidungen im einzelnen, im Kern unterschiedliche Regelungsbereiche. Das Steuerrecht regelt die Folgen der Tatbestandsverwirklichung, also Grund und Höhe des Steueranspruchs; das Konkursrecht regelt die Befriedigung dieser entstandenen Steueransprüche, also Form und Umfang, in dem diese Forderungen im Konkursverfahren geltend gemacht werden können. Es gibt also kein generelles Vorrecht des einen Rechtsgebietes vor dem anderen. Vielmehr hat jedes Rechtsgebiet seinen eigenen typischen Regelungsbereich¹².

II. Umsatzsteuerliche Stellung von Gemeinschuldner und Konkursverwalter

Die Stellungen von Gemeinschuldner und Konkursverwalter im Konkursverfahren bedingen einander; sie sind komplementär in dem Sinne, daß der Konkursverwalter nur und gerade diejenigen Befugnisse erwirbt, die der Gemeinschuldner verliert.

Die rechtliche Stellung des Gemeinschuldners bestimmt sich nach § 6 KO; danach verliert er mit der Eröffnung des Konkursverfahrens das Recht, sein Vermögen zu verwalten und darüber zu verfügen; beide Berechtigungen gehen auf den Konkursverwalter über¹³. Für die Folgen, die sich aus dieser Regelung für die Stellung von Gemeinschuldner und Konkursverwalter ergeben, gibt es im wesentlichen vier Theorien. Nach der Vertretertheorie¹⁴ handelt der Konkursverwalter als gesetzlicher Vertreter des Gemeinschuldners. Nach der Amtstheorie¹⁵ ist er Träger eines Amtes in

12 *Frotscher*, (FN 1), S. 12; *Schwarz*, AO, § 251 Anm. 5; BFH v. 14. 2. 1978 BStBl. 1978 II, 356.

13 Einzelheiten zur Stellung von Konkursverwalter und Gemeinschuldner bei *Jaeger/Henckel*, KO, § 6 Anm. 10 ff.; *Kilger*, KO, § 6 Anm. 3; *Kuhn/Uhlenbruck*, KO § 6 Anm. 1 ff.

14 Eingehend zur Vertretertheorie *Jaeger/Henckel*, KO, § 6 Anm. 6; *Kilger*, KO, § 6 Anm. 2.

15 RGZ 29, 29; BGHZ 49, 16; *Jaeger/Henckel*, KO, § 6 Anm. 7 i.

eigenem Namen. Eine vermittelnde Theorie betrachtet den Konkursverwalter als nicht interessebezogenen Vertreter, der zu objektiver Tätigkeit und zum Ausgleich einander widerstreitender Interessen verpflichtet sei¹⁶. Die Organtheorie¹⁷ schließlich sieht die Konkursmasse als materiell selbständigen Rechtsträger und den Konkursverwalter als Organ des Rechtsträgers „Konkursmasse“ an.

Zur Bestimmung der umsatzsteuerlichen Stellung von Gemeinschuldner und Konkursverwalter ist eine Entscheidung zwischen Vertretertheorie, Amtstheorie und der Theorie vom nicht interessebezogenen Vertreter nicht erforderlich¹⁸. Steuerrechtlich, und damit auch umsatzsteuerrechtlich, ist nur entscheidend, wer Rechtsträger der Konkursmasse ist. Alle drei genannten Theorien stimmen im Ergebnis darin überein, daß der Gemeinschuldner trotz Eröffnung des Konkursverfahrens Rechtsträger der Konkursmasse bleibt. Der Gemeinschuldner bleibt somit Eigentümer der zur Konkursmasse gehörenden Gegenstände, Gläubiger der zur Konkursmasse gehörenden Forderungen und Schuldner der gegen die Konkursmasse gerichteten Verbindlichkeiten. Die Rechtshandlungen des Konkursverwalters berechtigen und verpflichten den Gemeinschuldner persönlich. Zu anderen Ergebnissen kommt lediglich die Organtheorie, nach der die Konkursmasse selbständiger Rechtsträger ist. Das hätte steuerlich tiefgreifende Konsequenzen; so müßte die Konkursmasse, und nicht mehr der Gemeinschuldner, als Unternehmer angesehen werden. Die Organtheorie hat sich allerdings im Zivilrecht nicht durchsetzen können; die herrschende Meinung in Wissenschaft und Rechtsprechung sowie die Praxis folgen einer der drei anderen Theorien. Dem hat das Steuerrecht zu folgen. Eine so grundlegende zivilrechtliche Frage wie die nach der Stellung des Konkursverwalters läßt sich nicht vom Steuerrecht her beantworten; das Steuerrecht hat insoweit das Ergebnis der konkursrechtlichen Diskussion zu übernehmen. Daher kann das Steuerrecht bei der Zuordnung der Besteuerungsgrundlagen nicht von der Organtheorie ausgehen¹⁹. Ich möchte allerdings nicht verschweigen, daß eine Regelung, die der Organtheorie ent-

16 Vgl. *Staudinger/Dilcher*, BGB, vor § 164 Anm. 54 ff.; *Kilger*, KO, § 6 Anm. 2.

17 *Böttcher*, ZZP 1971, 318; ZZP 1977, 55; vgl. auch *Jaeger/Henckel*, KO, § 6 Anm. 9; *Kilger*, KO, § 6 Anm. 2.

18 Vgl. *Jauernig*, Zwangsvollstreckung und Konkursrecht, 18. Aufl. 1987, § 45 II, wonach der Unterschied zwischen den Theorien lediglich im formalen Bereich besteht, etwa darin, ob ein Urteil gegen den Konkursverwalter oder gegen den Gemeinschuldner zu tenorieren ist.

19 *Frotscher*, ZIP 1983, 1307; *Kilger*, KO, § 6 Anm. 2; *Kuhn/Uhlenbruck*, KO, § 6 Anm. 17; *Onusseit*, (FN 1), S. 17.

sprache, steuerrechtlich viele Probleme erleichtern würde²⁰. Ich komme darauf im letzten Teil zurück.

Da dem Gemeinschuldner das Handeln des Konkursverwalters zuzurechnen ist, ist er auch für die Zeit nach Eröffnung des Konkursverfahrens als Unternehmer anzusehen, da eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit mit Wirkung für ihn ausgeübt wird²¹. Der Umfang seines Unternehmens bestimmt sich nach umsatzsteuerlichen Grundsätzen; es gibt keinen konkursrechtlichen Grund zu einer vom Umsatzsteuerrecht abweichenden Entscheidung. Somit umfaßt das Unternehmen des Gemeinschuldners auch nach der Eröffnung des Konkursverfahrens nach § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG seine gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit; es besteht umsatzsteuerlich nur ein einziges, einheitliches Unternehmen²². Eine Trennung zwischen vorkonkurslicher Tätigkeit, außerkonkurslicher Tätigkeit und Verwaltung durch den Konkursverwalter findet umsatzsteuerlich nicht statt. Die Umsätze, die aus diesen Tätigkeiten resultieren, werden durch die umsatzsteuerlichen Regelungen in Veranlagungs- und Voranmeldungszeiträumen zusammengefaßt²³. Veranlagungs- und Voranmeldungszeiträume haben im wesentlichen die Funktion, zeitliche Zuordnung, zB von Umsätzen und Vorsteuern, und Entstehen der Umsatzsteuerschuld zu regeln. Diese materiellen Entscheidungen hat aber auch im Konkurs des Unternehmers allein das Umsatzsteuerrecht zu treffen; konkursrechtliche Prinzipien erfordern keine Abweichung von der steuergesetzlichen Regelung.

Aus der Unternehmereigenschaft des Gemeinschuldners und der Zusammenfassung der gesamten ihm zuzurechnenden Tätigkeit zu einem einheitlichen Unternehmen folgt, daß eine Leistung zwischen Konkursmasse und konkursfreiem unternehmerischen Vermögen kein steuerbarer Leistungsaustausch ist und auch kein steuerbarer Eigenverbrauch sein kann²⁴.

Der Konkursverwalter hat, gegenständlich beschränkt auf die Konkursmasse, die umsatzsteuerlichen Pflichten des Unternehmers zu erfüllen, da

20 Vgl. dazu unten Abschn. VIII.

21 RFH v. 7. 11. 1922 RFHE 10, 348; BFH v. 17. 10. 1957 BStBl. 1957 III, 453; *Plückebaum/Malitzky*, UStG, §§ 1–3 Anm. 19/4, Anm. 63/9; *Hartmann/Metznermacher*, UStG, § 2 Anm. 32; v. *Wallis*, UStR 1956, 47; *Weiss*, UStR 1978, 172; *Frotscher*, ZIP 1983, 1307; *Onusseit*, (FN 1), S. 17, 18.

22 *Plückebaum/Malitzky*, UStG, §§ 1–3 Anm. 420 ff.; *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, UStG zu § 1 Anm. 13.

23 BFH v. 16. 7. 1987 BStBl. 1987 II, 691; a. A. *Weiss*, UR 1987, 293; *Probst*, UR 1988, 39; BMF-Schreiben v. 27. 9. 1976 BStBl. 1976 I, 536. Vgl. im einzelnen hierzu unten Abschn. III. 2.

24 Vgl. *Onusseit*, (FN 1), S. 209; *Pfefferle/Nähring*, ZIP 1985, 264.

er Vermögensverwalter nach § 34 Abs. 3 AO ist²⁵. Hierzu gehören in erster Linie die umsatzsteuerlichen Aufzeichnungspflichten und die Steuererklärungsspflichten. Zeitlich sind diese Pflichten nicht auf die Zeit ab Eröffnung des Konkursverfahrens beschränkt; sind steuerliche Pflichten in der Zeit nach Eröffnung des Konkursverfahrens zu erfüllen, hat sie der Konkursverwalter auch dann zu erfüllen, wenn sie die Zeit vor Eröffnung des Konkursverfahrens betreffen²⁶.

Nach h. M. ist der Konkursverwalter selbst Unternehmer und erbringt mit seiner Konkursverwaltertätigkeit steuerbare und steuerpflichtige Leistungen gegenüber dem Gemeinschaftschuldner²⁷. Er kann daher eine Rechnung mit offen ausgewiesener Umsatzsteuer erteilen, die für Rechnung der Konkursmasse als Vorsteuer abgezogen werden kann²⁸. Die Ansicht der Verwaltung²⁹, der Konkursverwalter erbringe seine Leistung gegenüber der öffentlichen Hand, ein Vorsteuerabzug sei daher nicht möglich, hatte nie eine sachliche Grundlage und ist jetzt vom BFH auch zurückgewiesen worden³⁰. Die Verwaltung hatte wohl aus dem Ausdruck „Amtstheorie“ Folgerungen gezogen, die in der materiellen Rechtslage, den Wirkungen des Handelns des Konkursverwalters, keine Stütze fanden.

III. Behandlung der Umsatzsteuer im Konkursverfahren

1. Der Zeitpunkt des Begründetseins der Umsatzsteuerforderung

Die Konkursordnung teilt die aus der vorhandenen Masse zu begleichenen Forderungen in zwei Gruppen ein, die Masseforderungen, die als Massekosten oder Masseschulden nach § 57 KO vorweg aus der Konkurs-

25 Eingehend *Onusseit*, (FN 1), S. 36 ff.; *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO, § 251 Anm. 31; *Schwarz*, AO, § 34 Anm. 18; BGH v. 6. 5. 1981 BB 1981, 1053 für die Verpflichtung zum Vorsteuerausweis nach § 14 Abs. 1 UStG.

26 BFH v. 10. 10. 1951 BStBl. 1951 III, 212; BGH v. 4. 5. 1979 BB 1979, 1007; *Frotscher*, (FN 1), S. 17; *Klasmeyer/Kübler*, BB 1978, 369.

27 Dies könnte fraglich sein, da ein Umsatz ein Verhältnis zwischen zwei Handlungsfähigen voraussetzt, der Konkursverwalter dem Gemeinschaftschuldner diese Handlungsfähigkeit aber erst verschafft; vgl. *Frotscher*, ZIP 1983, 1307; den Konkursverwalter sehen jedoch auch insoweit als Unternehmer an BFH v. 20. 2. 1986 BStBl. 1986 II, 579; *Onusseit*, (FN 1), S. 77; *Heilmann*, BB 1984, 1228; *Forgach*, UStR 1986, 29.

28 *Frotscher*, ZIP 1983, 1307, 1311; *Heilmann*, BB 1984, 1228; *Urban*, DB 1985, 81; DB 1986, 2362; *Forgach*, UStR 1986, 29.

29 OFD Düsseldorf v. 13. 2. 1984, UStR 1985, 287.

30 BFH v. 20. 2. 1986 BStBl. 1986 II, 579.

masse zu befriedigen sind, und die Konkursforderungen nach § 61 KO, die bevorrechtigt oder als sonstige Konkursforderungen aus der nach Begleichung der Masseforderungen noch vorhandenen Masse zu befriedigen sind. Da die Aussicht auch der bevorrechtigten Konkursgläubiger, auf ihre Forderungen noch nennenswerte Beträge zu erhalten, praktisch sehr gering sind, ist die Einordnung einer Forderung als Konkurs- oder als Masseforderung wirtschaftlich von sehr erheblicher Bedeutung. Dies hat die Finanzverwaltung, häufig unterstützt durch die Rechtsprechung, dazu veranlaßt, sich nicht mit der Stellung eines bevorrechtigten Konkursgläubigers zufrieden zu geben, sondern die Stellung von Massegläubigern zu beanspruchen. Praktisch sind die weitaus meisten Finanzgerichtsurteile letztlich auf die Frage zurückzuführen, ob die Steuerforderung Masse- oder Konkursforderung ist.

Da es sich bei der Frage, ob eine Steuerforderung Konkurs- oder Masseforderung ist, darum handelt, in welcher Weise eine Steuerforderung am Konkursverfahren teilnimmt, muß Ausgangspunkt der Überlegungen die konkursrechtliche Regelung sein. Nach § 3 KO ist Konkursforderung jede Forderung, die zum Zeitpunkt der Eröffnung des Konkursverfahrens begründet war. Der Zweck dieser Vorschrift besteht darin, alle Forderungen den für Konkursforderungen geltenden Beschränkungen zu unterwerfen, die auf vorkonkursliche Handlungen des Gemeinschuldners zurückgehen³¹. Für die Gläubiger dieser Forderungen bildet nämlich das vorkonkursliche Vermögen des Gemeinschuldners die Haftungsmasse, aus der sie sich befriedigen müssen. Maßgebend für die Einordnung ist daher, ob die Forderung auf das vorkonkursliche Verhalten des Gemeinschuldners zurückgeht oder ob die Forderung sachlich mit dem vorkonkurslichen Vermögen des Gemeinschuldners zusammenhängt. Ist das der Fall, ist die Forderung im Zeitpunkt der Konkurseröffnung „begründet“ i. S. d. § 3 KO, sie ist daher Konkursforderung. Gegenüber diesem sachlichen Zusammenhang mit dem vorkonkurslichen Vermögen des Gemeinschuldners ist die Entstehung der Forderung ohne Bedeutung³². In der konkursrechtlichen Literatur wird dies so ausgedrückt, daß der Schuldrechtsorganismus, aus dem die Forderung entsteht, bereits bis zur Eröffnung des Konkursverfahrens vorliegen muß, daß die Forderung selbst aber noch nicht

31 Vgl. *Kilger*, KO, § 3 Anm. 4; *Kuhn/Uhlenbruck*, KO, § 3 Anm. 11.

32 *Kuhn/Uhlenbruck*, KO, § 3 Anm. 11; BFH v. 27. 8. 1975 BStBl. 1976 II, 77; v. 22. 5. 1979 BStBl. 1979 II, 639; *Knobbe-Keuk*, BB 1977, 757; *Frotscher*, (FN 1), S. 25. Dagegen gehen *Jaeger/Henckel*, KO, § 3 Anm. 31, 67 grundsätzlich davon aus, daß die Forderung entstanden sein muß, kommen dann aber bei den Einzelfragen zu ähnlichen Ergebnissen, wie sie hier vertreten werden.

entstanden zu sein braucht³³. Konkursforderung ist also alles, was aus einer von dem Gemeinschuldner bis zur Eröffnung des Konkursverfahrens geschaffenen Rechtsbeziehung fließt, und zwar auch dann, wenn der Konkursverwalter nach Eröffnung des Konkursverfahrens in diese Rechtsbeziehung eingreift³⁴. Nicht richtig wäre also die Aussage, daß bei einem Handeln des Konkursverwalters immer Masseforderungen vorliegen müssen. Beispiele für diese Zusammenhänge sind etwa §§ 19, 22 KO. Nach diesen Vorschriften hat der Konkursverwalter das Recht, in vom Gemeinschuldner vor Eröffnung des Konkursverfahrens geschaffene Dauer-schuldverhältnisse (Miet-, Pacht-, Dienstvertrag) durch Kündigung einzugreifen. Der durch diese Kündigung entstehende Schadensersatzanspruch des Vertragspartners ist nicht etwa Masseforderung, weil auf der Kündigungshandlung des Konkursverwalters beruhend, sondern ist Konkursforderung. Maßgebend ist nämlich, daß die Schuldrechtsbeziehung (Miete, Pacht, Dienstverhältnis) vor Eröffnung des Konkursverfahrens von dem Gemeinschuldner geschaffen worden war. Nicht maßgebend ist dagegen, daß der Tatbestand des Schadensersatzanspruches vor Eröffnung des Konkursverfahrens nicht erfüllt war, die zum Schadensersatz verpflichtende Handlung vielmehr erst von dem Konkursverwalter vorgenommen wurde³⁵.

Masseforderung kann demgegenüber nur ein Anspruch sein, der auf Handlungen des Konkursverwalters beruht, mit denen er eine neue Rechtsbeziehung, ein neues Schuldverhältnis schafft; Handlungen des Konkursverwalters, mit denen er nur in „alte“, vom Gemeinschuldner geschaffene Rechtsverhältnisse eingreift („Liquidationsakte“), führen nur zu Konkursforderungen³⁶.

Während insoweit in der Literatur und der Rechtsprechung kaum noch Streit bestand, hat der V. Senat des BFH für die Umsatzsteuer in mehreren Urteilen aus den Jahren 1986 und 1987 der Sache nach einen gegensätzlichen Standpunkt vertreten. Der BFH führt nämlich aus, daß eine Umsatzsteuerforderung in dem Zeitpunkt „begründet“ i. S. d. § 3 KO sei, in dem alle Tatbestandsmerkmale erfüllt seien; lediglich das zeitliche Element des Ablaufs des Voranmeldungszeitraums brauche nicht vorzuliegen³⁷.

33 *Kilger*, KO, § 3 Anm. 4; *Kuhn/Uhlenbruck*, KO, § 3 Anm. 11; *Uhlenbruck*, DB 1974, 628.

34 „Eingriffsakte“; vgl. hierzu grundlegend *Böttcher*, BB 1975, 977, 980.

35 Vgl. *Kuhn/Uhlenbruck*, KO, § 19 Anm. 15; § 22 Anm. 23.

36 Vgl. hierzu auch BAG, Großer Senat, v. 13. 12. 1978 DB 1979, 261.

37 BFH v. 13. 11. 1986 V R 59/79 BStBl. 1987 II, 226; v. 9. 4. 1987 V R 23/80 BStBl. 1987 II, 527; v. 4. 6. 1987 V R 57/79 BStBl. 1987 II, 741; vgl. *Endres*, UR

Der Sache nach vertritt der BFH damit die Ansicht, daß der Begriff des „Begründetseins“ nach § 3 KO, wenigstens für Steuerforderungen, im wesentlichen identisch ist, mit dem des Entstehens der Forderung. Nach § 38 AO entsteht ein Steueranspruch in dem Zeitpunkt, in dem der Tatbestand verwirklicht ist, also alle Tatbestandsmerkmale erfüllt worden sind. Lediglich für die Umsatzsteuer und einige andere Steuerarten, nicht für alle, muß als zeitliches Element der Ablauf eines Veranlagungs- und Voranmeldungszeitraumes hinzukommen, um den Steueranspruch entstehen zu lassen. Wenn eine Steuerforderung also erst begründet i. S. d. § 3 KO ist, wenn alle Tatbestandsmerkmale erfüllt sind, ist sie auch steuerrechtlich bereits entstanden oder entsteht mit Ablauf des entsprechenden Zeitraums. Materiell sind dann „Begründetsein“ und „Entstehen“ identische Begriffe, lediglich in zeitlicher Hinsicht unterscheiden sie sich bei einigen Steuerarten durch das zeitliche, nur formale Bedeutung aufweisende Element des Ablaufs des Voranmeldungs- oder Veranlagungszeitraums.

Man könnte der Ansicht des BFH, zur Begründung der Steuerforderung müßten alle materiellen Tatbestandsmerkmale vor Eröffnung des Konkursverfahrens bereits vorliegen, durch den Hinweis begegnen, daß diese Aussage schon nach den Vorschriften der Konkursordnung nicht richtig sein kann. Ich verweise auf das oben angeführte Beispiel der Kündigung der Dauerschuldverhältnisse (Miet-, Pacht-, Dienstvertrag) durch den Konkursverwalter. Materielles Tatbestandsmerkmal des Schadensersatzanspruchs ist die Kündigung durch den Konkursverwalter. Im Zeitpunkt der Eröffnung des Konkursverfahrens war dieses Tatbestandsmerkmal noch nicht verwirklicht. Bei Eröffnung des Konkursverfahrens war es vielmehr völlig offen, ob der Schadensersatzanspruch entstehen wird, da die Kündigung im Ermessen des Konkursverwalters steht. Die Aussage des BFH, das Begründetsein der Forderung setze die Erfüllung der materiellen Tatbestandsmerkmale voraus, kann also nicht richtig sein.

Aber auch abgesehen von diesem Vergleich mit der konkursrechtlichen Regelung der §§ 19, 22 KO ergeben systematische Erwägungen die Unrichtigkeit des Denkansatzes des V. Senats des BFH.

Der Tatbestand einer Steuerforderung bestimmt sich nach dem jeweiligen Steuergesetz. Wenn der BFH für die Auslegung des Begriffs „Begründung“ i. S. d. § 3 KO an diese Tatbestandsmerkmale anknüpft, greift er auf ausschließlich steuerrechtliche Merkmale zurück. Steuerrechtliche Merk-

1988, 333; kritisch hierzu *Großmann*, DStR 1989, 22. Zu den Auswirkungen der mit dieser Rechtsprechung verbundenen Ausweitung der Masseansprüche auf die Abwicklung der Konkursverfahren *Maus/Uhlenbruck*, DB 1988, 793.

male können aber nur herangezogen werden, wenn es um Fragen geht, in denen dem Steuerrecht der Vorrang vor dem Konkursrecht zukommt. Das ist aber nur bei der Beurteilung der Frage der Fall, ob, in welcher Höhe und wann eine Steuerforderung entstanden ist; zur Beantwortung dieser Fragen muß geprüft werden, ob, wann und welche Tatbestandsmerkmale erfüllt sind. Bei der Frage, ob und wann eine Steuerforderung begründet i. S. d. § 3 KO ist, geht es allein um die Einordnung der Steuerforderung in das konkursrechtliche System von Masse- und Konkursforderungen. Diese Frage kann nur nach konkursrechtlichen Kriterien beantwortet werden³⁸. Knüpft man statt dessen an steuerrechtliche Begriffe an Stelle von konkursrechtlichen Prinzipien an, wird der falsche Ausgangspunkt gewählt. Konkursrechtlich ist nur von Bedeutung, auf welche Vermögensmasse sich der Steueranspruch bezieht. Eine Konkursforderung liegt dann vor, wenn ursächlich für das Entstehen des Steueranspruchs eine Handlung des Gemeinschuldners vor Konkurseröffnung war, wenn also die Basis für den Steueranspruch eine noch vor Eröffnung des Konkursverfahrens vom Gemeinschuldner geschaffene Rechtsbeziehung war. Wann und durch wen dann auf der Basis dieser Rechtsbeziehung die Tatbestandsmerkmale verwirklicht werden, ist eine Frage des steuerrechtlichen Begriffs des Entstehens, nicht aber eine Frage des konkursrechtlichen Begriffs des Begründetseins der Steuerforderung.

Wenn auch in einer Vielzahl von Fällen die beiden unterschiedlichen Ansätze zu gleichen Ergebnissen führen dürften, gibt es doch bei einigen Fallgestaltungen gewichtige Unterschiede. Darauf werde ich später eingehen.

Zur Vervollständigung sei noch hinzugefügt, daß Steuerforderungen konkursfreie Forderungen sind, wenn sie ursächlich auf eine von dem Gemeinschuldner nach Eröffnung des Konkursverfahrens begründete Rechtsbeziehungen zurückzuführen sind³⁹.

2. Umsatzsteuer als Konkursforderung

Ist eine Steuerforderung Konkursforderung, stellt sich die Frage nach dem Konkursvorrecht nach § 61 Abs. 1 Nr. 2 KO. Einer Steuerforderung steht danach das Konkursvorrecht zu, wenn sie im letzten Jahr vor Eröffnung des Konkursverfahrens fällig geworden ist oder nach § 65 KO als fällig gilt. Nach § 65 KO gilt eine betagte Forderung als fällig im Zeitpunkt der Eröffnung des Konkursverfahrens. Betagte Forderungen sind Forderun-

³⁸ Vgl. oben Abschn. I.

³⁹ *Frotscher*, (FN 1), S. 151.

gen, die bis zum Zeitpunkt der Konkursöffnung entstanden sind, bei denen aber noch keine Fälligkeit eingetreten ist⁴⁰.

Hiergegen hat *Weiss*⁴¹ eingewandt, daß der Begriff der Betagung aus dem gemeinen Recht stamme und daher bei der Auslegung von dem Verständnis dieses Begriffes im gemeinen Recht ausgegangen werden müsse. Hieraus könne abgeleitet werden, daß auch noch nicht entstandene Forderungen „betagt“ sein könnten.

Wenn auch die historische Auslegungsmethode Hinweise darauf liefern kann, wie ein Begriff zu verstehen ist, ist ein Gesetz doch in erster Linie aus sich selbst heraus und der Gesamtheit des geltenden Rechtssystems auszulegen. M. E. ist es sehr zweifelhaft, ob jetzt noch Grundsätze des gemeinen Rechts zur Auslegung herangezogen werden können, nachdem das geltende Rechtssystem sich in systematischen Grundlagen, Gesetzgebung und Anwendung durch die Rechtsprechung weit davon entfernt hat. Jedenfalls wäre ein Rückgriff auf das gemeine Recht nur zulässig, wenn aus der Konkursordnung selbst unter Anwendung der systematischen, grammatikalischen und teleologischen Auslegungsmethode ein Ergebnis nicht abzuleiten wäre. Das ist jedoch nicht der Fall; die §§ 65–67 KO in Verbindung mit § 61 Abs. 1 Nr. 2 KO bieten ausreichend Anhaltspunkte für eine in sich widerspruchsfreie und sinnvolle Auslegung des Begriffes der „Betagung“.

Vom Wortlaut ausgehend weist § 65 KO darauf hin, daß einer betagten Forderung nur die Fälligkeit fehlt; sonst hätte formuliert werden müssen, eine betagte Forderung gelte als „entstanden und fällig“. Ebenso spricht § 61 Abs. 1 Nr. 2 KO nur davon, daß eine betagte Forderung als fällig gilt, nicht, daß sie als „entstanden und fällig“ gilt. Würde man unter einer betagten Forderung auch eine noch nicht entstandene Forderung verstehen, würde § 65 KO in wortgetreuer Auslegung bedeuten, daß eine betagte Forderung mit Eröffnung des Konkursverfahrens als fällig, nicht aber als entstanden gilt; das wäre sinnlos.

Dieses Ergebnis wird durch die Systematik der Konkursordnung gestützt. Aus den §§ 65 ff. KO ergibt sich, daß die Konkursordnung den Tatbestand des Entstehens nicht beeinflussen will, wie ja auch hier vertreten worden ist, daß sich das Entstehen nach Steuerrecht, nicht nach Konkursrecht, richtet. Im Konkursverfahren wird die Forderung so akzeptiert, wie

40 *Kilger*, KO, § 65 Anm. 1; *Kuhn/Uhlenbruck*, KO, § 61 Anm. 61; § 65 Anm. 6; *Tipke/Kruse*, AO, § 251 Tz. 26; *Schwarz*, AO, § 251 Anm. 13; *Onusseit*, (FN 1), S. 122 ff.; BFH v. 6. 5. 1975 BStBl. 1975 II, 590; v. 16. 7. 1987 BStBl. 1987 II, 691.

41 *Weiss*, UR 1987, 293, 295.

sie außerkonkurslich entstanden oder nicht entstanden ist. Eine auflösend bedingte Forderung ist bereits entstanden, wenn sie auch später u. U. wieder wegfällt; § 66 KO stellt nur auf die außerkonkursliche Verwirklichung des Entstehungstatbestandes ab und beläßt es dabei. Entsprechend stellt § 67 KO allein darauf ab, daß die Forderung außerkonkurslich noch nicht entstanden war und behandelt sie konkursrechtlich demnach als nicht entstanden; am Konkursverfahren nimmt sie erst teil, wenn sie später aufgrund des außerkonkurslichen Tatbestandes entsteht.

Somit ergibt die gesetzliche Regelung, daß die Konkursordnung das Entstehen der Forderung nicht beeinflußt; in keinem der genannten Fälle wird konkursrechtlich das Entstehen oder Nichtentstehen verändert. Eine Auslegung des § 65 KO, die betagte Forderung gelte konkursrechtlich als (fiktiv) entstanden, wäre im Vergleich dazu ein Fremdkörper in der Konkursordnung, während sich diese Vorschrift in der Auslegung, sie helfe nur dem Mangel in der Fälligkeit ab, nicht dem im Entstehen, zwanglos in den Kontext der anderen Vorschriften und die Systematik der Konkursordnung einfügt.

§ 65 KO hilft somit nur dem Mangel der Fälligkeit bei Konkursforderungen ab, bei unverzinslichen Konkursforderungen mit der Folge der Abzinsung des Schuldbetrages⁴²; durch § 65 KO nicht abgeholfen wird dagegen dem Mangel im Entstehen der Konkursforderung.

Für Steuerforderungen als Konkursforderungen folgt daraus, daß das Konkursvorrecht am Mangel der Fälligkeit der Steuerforderung nicht scheitert. Ist die Steuerforderung vor Eröffnung des Konkursverfahrens noch nicht festgesetzt worden, kann regelmäßig auch keine Fälligkeit eingetreten sein. Nach § 65 KO steht der Steuerforderung dann trotzdem das Konkursvorrecht zu.

Da § 65 KO nur dem Mangel an Fälligkeit abhilft, nicht dem Mangel im Entstehen, werden Steuerforderungen nicht erfaßt, die zwar im Zeitpunkt der Eröffnung des Konkursverfahrens begründet i. S. d. § 3 KO, aber noch nicht entstanden waren⁴³. Bei der Umsatzsteuer sind das zB Steuerforderungen für Umsätze, die vor Eröffnung des Konkursverfahrens, aber in dem Voranmeldungszeitraum ausgeführt wurden, in den die Eröffnung des Konkursverfahrens fällt. Diese Umsatzsteuer entsteht dann nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 a UStG mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, und damit nach Eröffnung des Konkursverfahrens. Sie sind nicht betagt nach § 65 KO, da ihnen nicht nur die Fälligkeit fehlt.

42 *Frotscher*, (FN 1), S. 27 f.

43 *Kilger*, KO, § 65 Anm. 1; BFH v. 16. 7. 1987 BStBl. 1987 II, 691.

Eine ausdrückliche Vorschrift zur Behandlung dieser Steueransprüche enthält die Konkursordnung nicht. Von der h.M. werden sie als befristete Forderungen i. S. d. § 163 BGB angesehen und damit wie aufschiebend bedingte Forderungen behandelt⁴⁴. Für aufschiebend bedingte Forderungen enthält § 67 KO die Regelung, daß sie nur zu einer Sicherung berechtigen; ein Konkursvorrecht steht ihnen nicht zu⁴⁵. Kritisch wird gegen diese h.M. angemerkt, daß in den genannten Fällen materiellrechtlich der Tatbestand der Steuerforderung bereits erfüllt ist und lediglich der Ablauf des Zeitelements, des Voranmeldungszeitraums, fehle, das Entstehen also nicht von einer Bedingung, also einem zukünftigen ungewissen Ereignis abhängt⁴⁶. Dieser Einwand ist richtig, übersieht aber, daß die Steuerforderung nicht als aufschiebend bedingte Forderung klassifiziert wird, sondern als befristete Forderung, die lediglich wie eine aufschiebend bedingte Forderung behandelt wird. Im übrigen ist aber die Frage, ob die Paragraphenkette von § 163 BGB zu § 67 KO eine tragfähige Lösung bietet, für die Zuerkennung des Konkursvorrechts letztlich ohne Bedeutung. Entscheidend für das Konkursvorrecht ist nur die Frage, ob die Steuerforderung entstanden und fällig ist. Ist der Voranmeldungszeitraum vor Eröffnung des Konkursverfahrens noch nicht abgelaufen, ist die Steuerforderung jedenfalls noch nicht entstanden. Damit steht ihr das Konkursvorrecht nicht zu, ohne Rücksicht darauf, ob sie als befristet oder aufschiebend bedingt bezeichnet wird, oder ob man die Ansicht vertritt, beide Begriffe seien nicht anzuwenden, es liege etwas Drittes vor. Betagt i. S. d. § 65 KO ist die Steuerforderung jedenfalls nicht, da sie vor Eröffnung des Konkursverfahrens nicht entstanden ist; das Konkursvorrecht kann ihr deshalb nicht zustehen.

Um das Konkursvorrecht doch noch für den Steuerfiskus zu retten, ist argumentiert worden, die Eröffnung des Konkursverfahrens beende den Voranmeldungszeitraum⁴⁷; die Umsatzsteuer für die bis zu diesem Zeitpunkt ausgeführten Umsätze entstehe damit im Zeitpunkt der Eröffnung des Konkursverfahrens, sie wäre also betagt i. S. d. § 65 KO. Dem kann

44 Vgl. hierzu BFH v. 27. 8. 1975 BStBl. 1976 II, 77; v. 23. 8. 1978 BStBl. 1979 II, 198; *Kubn/Uhlenbruck*, KO, § 65 Anm. 7; *Frotscher*, (FN 1), S. 29; *Onusseit*, (FN 1), S. 123.

45 BFH v. 16. 7. 1987 BStBl. 1987 II, 691.

46 *Stadie*, Das Recht des Vorsteuerabzugs, 1989, S. 287; vgl. hierzu *Frotscher*, (FN 1), S. 135.

47 *Weiss*, UR 1987, 293; *Probst*, UR 1988, 39; BMF-Schreiben v. 27. 9. 1976 BStBl. 1976 I, 536.

nicht gefolgt werden⁴⁸. Die Eröffnung des Konkursverfahrens wirkt auf den Steueranspruch und auf das Steuerverfahren nur insoweit ein, als dies zur Wahrung konkursrechtlicher Prinzipien erforderlich ist. Materiellrechtlich hat der Ablauf des Voranmeldungszeitraums Bedeutung für das Entstehen des Steueranspruchs; das Entstehen richtet sich aber allein nach Steuerrecht, das Konkursrecht greift hier nicht ein. Die konkursrechtlichen Prinzipien bieten also keinen Grund, im Falle der Eröffnung eines Konkursverfahrens die Umsatzsteuer anders, früher entstehen zu lassen als in den Steuergesetzen vorgeschrieben. Richtet sich die Entstehung des Steueranspruchs somit lediglich nach steuerrechtlichen Prinzipien, müßte für einen abweichenden Entstehungszeitpunkt eine Rechtsgrundlage im Steuerrecht vorhanden sein. Das ist nicht der Fall; weder § 13 UStG noch § 18 UStG, noch sonstige Vorschriften sehen in den hier besprochenen Fällen eine Abkürzung des Voranmeldungszeitraums und damit ein vorzeitiges Entstehen des Steueranspruchs vor. Eine nur für das Steuerrecht geltende Lösung wäre auch unangemessen, da die §§ 65, 67 KO für alle Forderungen gelten, nicht nur für Steuerforderungen. Wenn das Ergebnis, daß noch nicht entstandene, aber begründete Forderungen nach § 67 KO behandelt werden und damit kein Konkursvorrecht genießen, als unbillig empfunden wird, muß die Lösung aus dem Konkursrecht entwickelt werden und muß für Forderungen jeder Art gelten; eine aus dem Steuerrecht entwickelte, nur für Steuerforderungen geltende Lösung würde gegen den Vorrang des Konkursrechts verstoßen. Eine *konkursrechtliche* Uminterpretation der §§ 65, 67 KO halte ich angesichts des insoweit klaren Wortlauts dieser Vorschriften aber nicht für zulässig.

Zu den verfahrensrechtlichen Fragen der Anmeldung der Umsatzsteuerforderungen zur Konkurstabelle und der Feststellung möchte ich keine weiteren Ausführungen machen. Insoweit bestehen keine umsatzsteuerlichen Besonderheiten, das Verfahren entspricht dem für die anderen Steuerforderungen⁴⁹.

3. Umsatzsteuer als Massekosten (§ 58 Nr. 2 KO) oder Masseschulden (§ 59 KO)

Ist die Umsatzsteuer nach Eröffnung des Konkursverfahrens dadurch begründet worden, daß der Konkursverwalter in neue Rechtsbeziehungen eingetreten ist, ist die hieraus resultierende Umsatzsteuer vorweg aus der

⁴⁸ So im Ergebnis auch BFH v. 16. 7. 1987 BStBl. 1987 II, 691; *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, UStG, § 18 Anm. 289; *Kuhn/Uhlenbruck*, KO, Vorbem. Anm. 33 a.

⁴⁹ Zu den verfahrensrechtlichen Fragen vgl. *Frotscher*, (FN 1), S. 163 ff.

Masse nach §§ 57 ff. KO zu befriedigen. Dazu gehört auch die Umsatzsteuer auf Umsätze, die der Konkursverwalter ausgeführt hat. Ungeklärt ist hierbei die Frage, ob die Umsatzsteuer als Ausgaben für die Verwaltung und Verwertung der Masse zu den Massekosten nach § 58 Nr. 2 KO gehört, oder, da auf Handlungen des Konkursverwalters beruhend, zu den Masseschulden nach § 59 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 2 KO. Praktisch ist diese Frage nicht von allzugroßer Bedeutung, da sie nur für den Fall der Massearmut nach § 60 KO Bedeutung erlangt.

Masseschulden nach § 59 Abs. 1 Nr. 1 KO sind „Ansprüche aus Geschäften oder Handlungen des Konkursverwalters“. Der Grund für die Privilegierung dieser Ansprüche liegt darin, daß Forderungen vorweg befriedigt werden sollen, die der Konkursverwalter Dritten gegenüber zur Verwaltung und Verwertung der Masse eingeht⁵⁰. Damit der Konkursverwalter die Masse überhaupt verwalten und verwerten kann, muß sich ein Dritter, zu dem neue Rechtsbeziehungen begründet werden, darauf verlassen können, daß er volle Erfüllung erhält.

Hierin besteht der Unterschied zu den Verwaltungs- und Verwertungskosten nach § 58 Nr. 2 KO. In beiden Fällen beruhen die Ansprüche auf Handlungen des Konkursverwalters; bei § 59 KO kommt aber hinzu, daß ein Geschäftspartner die rechtsgeschäftlichen Handlungen des Konkursverwalters akzeptiert und darauf vertraut, daß seine Ansprüche aus der Masse befriedigt werden.

Bei Umsatzsteueransprüchen, die kraft Gesetzes an bestimmte Tatbestände anknüpfen, fehlt es an einem solchen Vertrauenstatbestand; konkursrechtlich liegt also kein Grund dafür vor, Steueransprüche unter § 59 KO einzuordnen, entgegen der Ansicht der Verwaltung⁵¹. Da es sich bei dieser Frage um die Art der Geltendmachung im Konkursverfahren handelt, sind auch nur diese konkursrechtlichen Gründe maßgebend. Die Einordnung als Massekosten nach § 58 Nr. 2 KO hat daher Vorrang⁵².

Nach § 59 Abs. 1 Nr. 2 KO sind Ansprüche aus bestimmten zweiseitigen Verträgen Masseschulden. Die Einordnung von Steuerforderungen unter diese Vorschrift scheidet schon deshalb aus, weil ein Umsatzsteueran-

50 *Kuhn/Uhlenbruck*, KO, § 59 Anm. 1c; *Bötticher*, BB 1975, 977, 980; *Knobbe-Keuk*, BB 1977, 757.

51 BdF-Schreiben v. 17. 10. 1979 BStBl. 1979 I, 624. Auch die Rechtsprechung hält es für möglich, daß Steuerforderungen Masseschulden sind, BFH v. 27. 8. 1975 BStBl. 1976 II, 77; v. 2. 2. 1978 BStBl. 1978 II, 483; ebenso *Fischer*, BB Beilage 12/1989, S. 6.

52 *Kuhn/Uhlenbruck*, KO, § 59 Anm. 1; im Ergebnis ebenso *Onusseit*, (FN 1), S. 136 f.

spruch wohl an einen Vertrag anknüpfen kann, aber niemals ein Anspruch *aus* einem Vertrag ist. Zwischen Finanzbehörde und Steuerschuldner besteht kein Vertragsverhältnis, wie es § 59 Abs. 1 Nr. 2 KO verlangen würde.

4. Konkursfreie Umsatzsteuerforderungen

Die konkursfreien Umsatzsteuerforderungen möchte ich nur der Vollständigkeit halber ansprechen. Sie entstehen, wenn der Gemeinschuldner nach Eröffnung des Konkursverfahrens eine unternehmerische Tätigkeit außerhalb des Konkursverfahrens aufnimmt. Ihre Behandlung unterliegt keinen Besonderheiten, sie werden ohne konkursrechtliche Beschränkungen und außerhalb des Konkursverfahrens gegen den Gemeinschuldner geltend gemacht.

IV. Vorsteuerberichtigung im Konkursverfahren

Fällt der Unternehmer in Konkurs, kann es in zwei Fällen zum rückgängigmachen des Vorsteuerabzugs und damit zu Vorsteuerrückforderungsansprüchen der Finanzbehörde gegen den Gemeinschuldner kommen.

Die erste Fallgruppe bildet das Uneinbringlichwerden von Forderungen. Sind an den Gemeinschuldner vor Eröffnung des Konkursverfahrens umsatzsteuerpflichtige Leistungen ausgeführt worden und stehen die Forderungen hieraus bei Eröffnung des Konkursverfahrens noch offen, kann das Entgelt im Konkurs ausfallen. Der leistende Unternehmer hat dann nach § 17 Abs. 2 UStG die Versteuerung der Leistung rückgängig zu machen, der in Konkurs gefallene Empfänger verliert den Vorsteuerabzug. Zu dieser Fallgruppe gehört auch der Eigentumsvorbehalt, wenn der Vorbehaltseigentümer nach Eröffnung des Konkursverfahrens von seinem Vorbehaltseigentum durch Aussonderung nach § 43 KO Gebrauch macht, weil der Kaufpreis nicht mehr gezahlt wird.

Die zweite Fallgruppe sind die Fälle des § 15a UStG. Hat der Gemeinschuldner vor Eröffnung des Konkursverfahrens für ein Wirtschaftsgut, zB für die Errichtung eines Gebäudes, den Vorsteuerabzug in Anspruch genommen, kann der Fall eintreten, daß der Konkursverwalter dieses Wirtschaftsgut umsatzsteuerfrei veräußert. Dann ist nach § 15a UStG der Vorsteuerabzug ganz oder teilweise rückgängig zu machen.

In beiden Fallgruppen entstehen Vorsteuerrückforderungsansprüche der Finanzbehörde. Hieran knüpft die Frage an, ob diese Ansprüche Konkursforderung nach § 61 KO oder Massekosten nach § 58 Nr. 2 KO sind.

Werden Forderungen im Konkursverfahren uneinbringlich, ist der BFH in seinem Urteil vom 13. 11. 1986⁵³ davon ausgegangen, daß eine Forderung „begründet“ ist i. S. d. § 3 KO, wenn alle Tatbestandsmerkmale bis auf den Ablauf des Voranmeldungszeitraums erfüllt sind. Tatbestandsmerkmal für den Vorsteuerberichtigungsanspruch ist nach § 17 KO das Uneinbringlichwerden der Forderung. Uneinbringlich ist die Forderung, wenn sie aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen nicht mehr gegen den Schuldner durchgesetzt werden kann. Der BFH hält es dabei nicht für erforderlich, daß die Forderung endgültig uneinbringlich ist; wie die Regelung des § 17 UStG zeige, könne eine Forderung auch dann uneinbringlich sein, wenn später tatsächlich noch Zahlungen auf sie erfolgen. Da die Forderung gegen den Gemeinschuldner mit Eröffnung des Konkursverfahrens von Rechts wegen vorläufig nicht mehr durchsetzbar ist, sieht der BFH sie in diesem Zeitpunkt als in voller Höhe uneinbringlich an, ohne Rücksicht also auf eine etwaige Konkursquote⁵⁴.

Damit ist der materielle Tatbestand des Vorsteuerrückforderungsanspruches, nämlich das Uneinbringlichwerden der Forderung, spätestens mit Eröffnung des Konkursverfahrens verwirklicht, der Vorsteuerrückforderungsanspruch ist in diesem Zeitpunkt begründet und daher Konkursforderung.

Wie oben ausgeführt, hat die Einordnung als Konkursforderung oder als Masseanspruch nicht danach zu erfolgen, zu welchem Zeitpunkt der umsatzsteuerliche Tatbestand erfüllt ist, sondern nach konkursrechtlichen Prinzipien danach, ob die Rechtsbeziehung vor Eröffnung des Konkursverfahrens durch den Gemeinschuldner geschaffen worden ist, oder ob der Konkursverwalter nach diesem Zeitpunkt eine neue Rechtsbeziehung geschaffen hat.

Der Konkursverwalter hat hinsichtlich des Vorsteuerrückforderungsanspruches keine Handlung vorgenommen, der Anspruch beruht vielmehr auf dem Vorsteuerabzug, der vor Eröffnung des Konkursverfahrens vorgenommen wurde. Man kommt damit zum gleichen Ergebnis wie der BFH, der Einordnung als Konkursforderung ist zuzustimmen⁵⁵.

53 V R 59/79 BStBl. 1987 II, 226; zustimmend BdF-Schreiben v. 4. 5. 1988 BStBl. 1988 I, 165; *Forgach*, DB 1976, 1561, 1563; *Onusseit*, (FN 1), S. 85; *Stadie*, (FN 46), S. 285; *Wilke*, Umsatzsteuerkongreß-Bericht 1982/83, 209, 227.

54 BFH v. 13. 11. 1986 V R 59/79 BStBl. 1987 II, 226; v. 16. 7. 1987 V R 80/82 BStBl. 1987 II, 691; Abschn. 224 UStR 1988.

55 Im Ergebnis ebenso *Rosenau*, KTS 1972, 130, 146; *Knobbe-Keuk*, BB 1977, 757, 761; *Onusseit*, (FN 1), S. 216; *Stadie*, (FN 46), S. 285; *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, UStG, § 18 Anm. 303b; *Hartmann/Metzenmacher*, UStG, § 17 Anm. 35;

Ist die Uneinbringlichkeit erst mit der Konkursöffnung eingetreten, nicht früher, entsteht der Vorsteuerrückforderungsanspruch erst mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in den die Eröffnung des Konkursverfahrens fällt. Der Anspruch ist daher erst nach diesem Zeitpunkt steuerrechtlich entstanden, er ist als Konkursforderung nicht bevorrechtigt, sondern als befristete Forderung wie eine aufschiebend bedingte Forderung nach § 67 KO zu behandeln⁵⁶.

Besteht bei der Einordnung des Vorsteuerrückforderungsanspruchs nach § 17 UStG wegen Uneinbringlichkeit der Forderung als Konkursforderung nach § 61 KO jetzt kein Streit mehr, ist dies bei dem Vorsteuerrückforderungsanspruch nach § 15 a UStG anders. Der BFH geht in seinem Urteil vom 9. 4. 1987⁵⁷ wiederum von seinem Verständnis des § 3 KO aus, daß eine Forderung in dem Zeitpunkt begründet ist, in dem die Tatbestandsmerkmale erfüllt sind. Da Voraussetzung für den Vorsteuerberichtigungsanspruch nach § 15 a UStG die Änderung der für den Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse ist, kommt er zwangsläufig zur Annahme von Masseansprüchen, wenn die Änderung der Verhältnisse auf Handlungen des Konkursverwalters zurückzuführen ist (zB eine steuerfreie Veräußerung eines bebauten Grundstücks durch den Konkursverwalter). Nach dem BFH handelt es sich um Masseansprüche nach § 58 Nr. 2 KO; dem ist insoweit zuzustimmen, als es sich jedenfalls nicht um Masseforderungen nach § 59 KO handeln kann.

Bei der Deduktion, die den BFH zur Annahme von Masseansprüchen veranlaßt, läßt er sich ausschließlich von umsatzsteuerlichen Überlegungen leiten und kommt dadurch zu falschen Ergebnissen. Auch der Vorsteuerrückforderungsanspruch nach § 15 a UStG ist Konkursforderung nach § 61 KO, nicht Masseanspruch nach § 58 Nr. 2 KO.

Bei der Frage der Einordnung des Vorsteuerrückforderungsanspruchs handelt es sich um eine konkursrechtliche Frage, die allein nach konkursrechtlichen Kriterien zu entscheiden ist. Sie kann also nicht von der umsatzsteuerlichen Frage der Verwirklichung der Tatbestandsmerkmale abhängen. Es ist nicht entscheidend, ob der Konkursverwalter ein Tatbe-

Tipke/Kruse, AO, § 251 Anm. 16; *Kuhn/Uhlenbruck*, KO, Vorbem. Anm. 39 a; vgl. auch *Forgach*, DB 1976, 1561, 1563; *Büchler*, DStR 1980, 70.

56 Oben Abschn. III 2. Vgl. auch *Schneider*, UStR 1981, 49; *Endres*, BB 1986, 854; *Kuhn/Uhlenbruck*, KO, Vorbem. Anm. 39 a; *Hess/Kropshofer*, KO, Anh. VI Anm. 104; a.A. *Probst*, BB 1986, 1751; *Wilke*, Umsatzsteuerrückforderungs-Bericht 1982/83, 209, 228.

57 V R 23/80 BStBl. 1987 II, 527; ebenso *Netzer*, UStR 1977, 65, 68; *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO, § 251 Anm. 174; *Fischer*, BB Beilage 12/1989 S. 8.

standsmerkmal verwirklicht hat, sondern, ob der Konkursverwalter eine neue Rechtsbeziehung geschaffen hat, oder ob er nur eine schon zum Zeitpunkt der Eröffnung des Konkursverfahrens bestehende Beziehung umgestaltet oder abwickelt.

Der BFH argumentiert, § 15 a UStG sei als selbständige Vorschrift ausgestaltet, nicht als Korrekturvorschrift zum Abzug der Vorsteuer in den zurückliegenden Voranmeldungszeiträumen. Daher beruhe der Anspruch auf der Änderung der Verhältnisse durch den Konkursverwalter und gehöre daher zu den Massekosten. Damit gibt der BFH jedoch der formalen und positivrechtlichen Ausgestaltung des Vorsteuerberichtigungsanspruchs den Vorrang vor dem wirtschaftlichen und materiellrechtlichen Gehalt dieses Anspruchs. Der BFH erkennt selbst an, daß die Regelung des § 15 a UStG wirtschaftlich der Korrektur des Vorsteuerabzugs bei bestimmten Wirtschaftsgütern diene. Der materielle Gehalt dieses Anspruchs besteht also in der Korrektur des vor Eröffnung des Konkursverfahrens formal zu Recht, materiell nach dem Sinn des § 15 UStG letztlich aber zu Unrecht gewährten Vorsteuerabzugs. Durch § 15 a UStG wird eine Vermögensmehrung rückgängig gemacht, die vor Eröffnung des Konkursverfahrens zum Vermögen des Gemeinschuldners geflossen ist. Diese Mehrung des vorkonkurslichen Vermögens ist rechtlich gebunden in dem Sinne, daß sie unter bestimmten in § 15 a UStG genannten Voraussetzungen wieder rückgängig zu machen ist. Die Realisierung dieses rechtlichen Gebundenseins im Konkursverfahren durch die Rückforderung der Vorsteuer begründet materiell somit keine neue Rechtsbeziehung, sondern ist die Abwicklung einer vor Eröffnung des Konkursverfahrens durch den Vorsteuerabzug geschaffenen Beziehung. Konkursrechtlich maßgeblich ist nicht die häufig von Zweckmäßigkeitserwägungen abhängige positivrechtliche Ausgestaltung des Anspruchs, sondern sein materieller Gehalt⁵⁸.

Die materielle Basis, aus der der Vorsteuerrückforderungsanspruch fließt, ist damit vor Eröffnung des Konkursverfahrens geschaffen worden. Der Anspruch ist Konkursforderung.

Umsatzsteuerrechtlich entstanden ist der Anspruch mit der Änderung der Verhältnisse, also nach Eröffnung des Konkursverfahrens. Die Forderung ist daher aufschiebend bedingt nach § 67 KO und daher ohne Konkursvorrang geltend zu machen.

58 So auch *Onusseit*, BB 1988, 674; *Stadie*, (FN 46), S. 287.

V. Bei Eröffnung des Konkursverfahrens nicht vollständig erfüllte zweiseitige Verträge (§ 17 KO)

Die umsatzsteuerlichen Folgen eines bei Eröffnung des Konkursverfahrens beiderseits noch nicht vollständig erfüllten Vertrages können als weitgehend geklärt angesehen werden. Ich kann mich daher auf die systematischen Grundlagen beschränken, dargestellt am Beispiel des Konkurses des Werkunternehmers.

Ist bei Eröffnung des Konkursverfahrens ein zweiseitiger Vertrag von beiden Vertragspartnern noch nicht vollständig erfüllt, erlöschen mit Konkurseröffnung die gegenseitigen Erfüllungsansprüche. Nach § 26 KO werden die bisherigen Leistungen nicht rückabgewickelt; es entsteht vielmehr ein Schadensersatzanspruch des Vertragspartners gegen die Konkursmasse, der als Konkursforderung geltend zu machen ist. Auf diesen Schadensersatzanspruch ist die Leistung, die der Vertragspartner bis zur Eröffnung des Konkursverfahrens erhalten hatte, anzurechnen⁵⁹.

Nach § 17 KO erhält der Konkursverwalter das Recht, Erfüllung zu wählen⁶⁰. In diesem Fall wird der Gegenleistungsanspruch des Vertragspartners in vollem Umfang nach § 59 Abs. 1 Nr. 2 KO Masseschuld.

Die umsatzsteuerlichen Folgerungen knüpfen an diese konkursrechtliche Rechtslage an. Wählt der Konkursverwalter im Unternehmerkonkurs nicht die Erfüllung nach § 17 KO, bleibt die bisher erbrachte Leistung des in Konkurs gefallenen Unternehmers (zB beim Werkvertrag) im Eigentum des Vertragspartners, wenn vor Konkurseröffnung das Eigentum, zB durch Verbindung, übergegangen war. Die vertraglichen Erfüllungsverpflichtungen beschränken sich damit kraft Gesetzes auf die bis zu diesem Zeitpunkt erbrachten Leistungsteile, die darüber hinausgehenden Erfüllungsansprüche gegen den in Konkurs gefallenen Unternehmer erlöschen⁶¹. Spätestens zu diesem Zeitpunkt erwirbt der Vertragspartner Verfügungsmacht über dieses unfertige Werk. In der Literatur ist hiergegen eingewandt worden, Gegenstand des Vertrages sei nicht ein unfertiges Werk gewesen, so daß auch keine Leistung eines unfertigen Werkes angenom-

59 Vgl. zur konkursrechtlichen Rechtslage *Kilger*, KO, § 17 Anm. 1; *Kuhn/Uhlenbruck*, KO, § 17 Anm. 36; BGH v. 11. 2. 1988 BGHZ 103, 249; v. 20. 12. 1988 BB 1989, 374.

60 Diese Erklärung bringt die gegenseitigen Erfüllungsansprüche wieder zum Ent stehen, BGH v. 20. 12. 1988 BB 1989, 374.

61 Vgl. BFH v. 2. 2. 1978 BStBl. 1978 II, 483; v. 24. 4. 1980 BStBl. 1980 II, 541; *Hess/Kropshofer*, KO, Anh. VI Anm. 93–96; *Knobbe-Keuk*, BB 1977, 757; *Wilke*, UStR 1977, 225, 229; *ders.*, Umsatzsteuerrückgehalt-Bericht 1982/83, 209, 226.

men werden könne⁶². Diese Schwierigkeit läßt sich überwinden, indem anerkannt wird, daß der Vertragsgegenstand durch die Konkursöffnung kraft Gesetzes umgestaltet wird; sonst hätte das Gesetz eine Rückgewähr der beiderseitigen Leistungen vorsehen müssen.

Hinsichtlich der teilweisen Erfüllung erbringt der Gemeinschuldner also im Zeitpunkt der Eröffnung des Konkursverfahrens eine Leistung durch Verschaffung der Verfügungsmacht an dem unfertigen Werk. Diese Leistung erfolgt auch entgeltlich, obwohl die gegenseitigen Erfüllungsansprüche erlöschen und ein Schadensersatzanspruch des Vertragspartners an ihre Stelle tritt. Auf diesen Schadensersatzanspruch anzurechnen ist aber die Vergütung für das unfertige Werk⁶³. Die Verschaffung der Verfügungsmacht an dem unfertigen Werk hat also zur Folge, daß der Empfänger seinerseits eine entsprechende Vergütung leisten muß, sei es unmittelbar, sei es durch Verminderung seines Schadensersatzanspruches. Das ist umsatzsteuerlich Entgelt. Hiergegen kann nicht eingewandt werden, daß damit ein konkursrechtlicher Schadensersatzanspruch in Entgelt umqualifiziert und damit gegen den Vorrang des Konkursrechts verstoßen wird. Es geht hier um die Frage, ob und in welcher Höhe ein Umsatzsteueranspruch entstanden ist. Das richtet sich ausschließlich nach umsatzsteuerlichen Kriterien; konkursrechtlich entscheidet sich nur die Einordnung dieses Anspruchs im Konkursverfahren.

Die Umsatzsteuerforderung aus dieser Leistung des in Konkurs gefallenen Unternehmers beruht auf dem vor Eröffnung des Konkursverfahrens abgeschlossenen Vertrag und auf der Umgestaltung seines Inhalts durch die Konkursöffnung. Der Konkursverwalter handelt nicht, es ist auch nicht so, daß er Nichterfüllung wählt, wie das früher angenommen wurde. Er beläßt es lediglich bei der Rechtslage, wie sie durch die Eröffnung des Konkursverfahrens entstanden ist, nämlich bei der Nichtdurchführung des Vertrages⁶⁴. Die Umsatzsteuerforderung kann daher nur Konkursforderung sein. Das ist, soweit ich sehe, jetzt allgemein anerkannt⁶⁵.

62 *Meierkord*, DB 1978, 2384; DB 1980, 25; DB 1981, 1203.

63 „Eingeschränkte Differenztheorie“; vgl. *Jaeger/Henckel*, KO, § 17 Anm. 173; *Palandt/Heinrichs*, BGB, § 325 Anm. 3b bb.

64 BGH v. 11. 2. 1988 BGHZ 103, 249; BGH v. 20. 12. 1988 BB 1989, 374; *Jaeger/Henckel*, KO, § 17 Anm. 115, 149; *Kilger*, KO, § 17 Anm. 1; *Kuhn/Uhlenbruck*, KO, § 17 Anm. 36.

65 Vgl. BFH v. 2. 2. 1978 BStBl. 1978 II, 483; *Hundt-Eßwein*, DB 1987, 763; *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO, § 251 Anm. 169; *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, UStG, § 3 Anm. 436; § 18 Anm. 309; *Tipke/Kruse*, AO, § 251 Anm. 23; *Schwarz*, AO, § 251 Anm. 49; *Forgach*, UStR 1975, 37; *Knobbe-Keuk*, BB 1977, 757; *Onusseit*, (FN 1), S. 175; *Wilke*, UStR 1977, 225, 229.

Umsatzsteuerlich entsteht die Forderung mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in den die Eröffnung des Konkursverfahrens fällt, also nach Konkurseröffnung. Die Umsatzsteuerforderung ist daher befristete Forderung und nach § 67 KO ohne Konkursvorrecht geltend zu machen⁶⁶.

Wählt der Konkursverwalter nach § 17 KO Erfüllung, wird das vorkonkursliche Rechtsverhältnis durch das Erfüllungsverlangen des Konkursverwalters umgewandelt in ein nach diesem Zeitpunkt begründetes Rechtsverhältnis. Die Verfügungsmacht über etwaige Teilfertigstellungen ist nicht mit Eröffnung des Konkursverfahrens übergegangen; die umsatzsteuerbare Lieferung erfolgt erst mit Ablieferung des vollständigen Werkes. Somit ist Basis des Umsatzsteueranspruchs der Werkvertrag, der konkursrechtlich in ein *nach* Eröffnung des Konkursverfahrens begründetes Rechtsverhältnis umqualifiziert worden ist. Die Umsatzsteuer ist daher in voller Höhe Masseforderung nach § 58 Nr. 2 KO⁶⁷. Zwar ließe sich formal argumentieren, die Umqualifizierung gelte nach § 59 Abs. 1 Nr. 2 KO nur für die Gegenleistung, nicht für die Umsatzsteuer nach § 58 Nr. 2 KO, so daß steuerlich die Begründung des Rechtsverhältnisses durch den Gemeinschaftschuldner maßgebend sein müsse. Damit wäre jedoch die konkursrechtliche Transformation des Rechtsverhältnisses in ein solches, das vom Konkursverwalter begründet ist, außer acht gelassen.

VI. Umsatzsteuer bei abgesonderter Befriedigung und Freigabe

Nach §§ 47, 48 KO berechtigen u. a. zur abgesonderten Befriedigung das Sicherungseigentum, Pfandrechte und Grundpfandrechte hinsichtlich des Grundstückszubehörs. Die abgesonderte Befriedigung erfolgt außerhalb des Konkursverfahrens; die Verwertung erfolgt nach § 127 KO entweder durch den Konkursverwalter, der mit dem Erlös den Gläubiger befriedigen muß, oder durch den Gläubiger selbst, der die Verwertung aufgrund seines Absonderungsrechts vornimmt. Soweit der Erlös die absonderungsberechtigte Forderung übersteigt, fließt der Mehrerlös zur Masse, soweit er zur Befriedigung nicht ausreicht, nimmt die absonderungsberechtigte

66 Zu Unrecht noch a. A. BdF-Schreiben v. 17. 10. 1979 BStBl. 1979 I, 624.

67 Grundsätzlich hierzu oben Abschn. III.3. Ohne nähere Begründung nehmen BFH v. 2. 2. 1978 BStBl. 1978 II, 483 und BdF-Schreiben v. 17. 10. 1979 BStBl. 1979 I, 624 Masseschulden nach § 59 Abs. 1 Nr. 2 KO an; ebenso *Tipke/Kruse*, AO, § 251 Anm. 23; *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO, § 251 Anm. 167. *Knobbe-Keuk*, BB 1977, 757, und *Wilke*, UStR 1977, 225 nehmen Masseschulden nach § 59 Abs. 1 Nr. 1 KO an. Wie hier *Kuhn/Uhlenbruck*, KO, Vorbem., Anm. 36b; *Onusseit*, (FN 1), S. 136 f., S. 178 f.

Forderung als Konkursforderung am Konkursverfahren teil. Absonderung bedeutet daher nicht, daß absonderungsberechtigte Forderung und mit dem Absonderungsrecht belasteter Gegenstand nicht am Konkursverfahren teilnehmen, sondern lediglich, daß der Vorgang der abgesonderten Befriedigung sich außerhalb des Konkursverfahrens abspielt. Der mit dem Absonderungsrecht belastete Gegenstand gehört aber zur Konkursmasse, die absonderungsberechtigte Forderung gehört zu den Konkursforderungen.

Für die umsatzsteuerliche Diskussion ist zu unterscheiden, ob die Verwertung des mit dem Absonderungsrecht belasteten Gegenstandes durch den Konkursverwalter erfolgt oder durch den Absonderungsberechtigten. Die Bestellung des Absonderungsrechts vor Eröffnung des Konkursverfahrens, insbesondere die Sicherungsübereignung, ist noch kein umsatzsteuerbarer Vorgang⁶⁸. Der Rechtserwerb des Sicherungsnehmers ist nicht mit dem Erwerb der Verfügungsmacht verbunden; nach der Sicherungsabrede erfolgt die Übertragung der Verfügungsmacht erst, wenn der Sicherungsfall eintritt. Tritt nun der Sicherungsfall ein und verwertet der Sicherungsnehmer den mit dem Absonderungsrecht belasteten Gegenstand im eigenen Namen, erwirbt er nach der Rechtsprechung des BFH hierdurch die Verfügungsmacht⁶⁹; es liegt also in diesem Zeitpunkt ein Umsatz der Konkursmasse an den Sicherungsnehmer und im gleichen Zeitpunkt ein weiterer Umsatz des Sicherungsnehmers an den Erwerber vor. Dieser Zeitpunkt als der Zeitpunkt der Verwertung liegt nach der Eröffnung des Konkursverfahrens; da somit der Tatbestand des steuerpflichtigen Umsatzes nach Eröffnung des Konkursverfahrens verwirklicht wird, nimmt die Rechtsprechung an, daß die hieraus entstehende Umsatzsteuerforderung zu den Massekosten nach § 58 Nr. 2 KO gehört⁷⁰. Die Folgen dieser Rechtsprechung sind, daß sich der Absonderungsberechtigte aus dem gesamten Ver-

68 *Plückebaum/Malitzky*, UStG, §§ 1–3 Anm. 861; *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, UStG, § 1 Anm. 356.

69 BFH v. 16. 4. 1975 BStBl. 1975 II, 622; v. 20. 7. 1978 BStBl. 1978 II, 684; v. 17. 7. 1980 BStBl. 1980 II, 673; *Plückebaum/Malitzky*, UStG, §§ 1–3 Anm. 863/1; *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, UStG, § 1 Anm. 356, 363.

70 BFH v. 31. 5. 1972 BStBl. 1972 II, 809; v. 20. 7. 1978 BStBl. 1978 II, 684, von BVerfG v. 2. 2. 1979 UStR 1979, 64 als verfassungsrechtlich unbedenklich bezeichnet; v. 4. 6. 1987, BStBl. 1987 II, 741, wo die von BFH v. 28. 7. 1983 BStBl. 1983 II, 694 geäußerten ernstlichen Zweifel nicht bestätigt wurden; BfF-Schreiben v. 6. 12. 1972 BB 1973, 183; BMF-Schreiben v. 26. 10. 1987 DB 1987, 2439; *Wilke*, UStR 1978, 4; *Wilke*, DStZ 1976, 398; *Wilke*, DStZ 1983, 208; *Wilke*, Umsatzsteuerkongreß-Bericht 1982/83, 209, 216; *Heidner*, DStR 1988, 488; *Hübschmann/Heppl/Spitaler*, AO, § 251 Anm. 175; *Tipke/Kruse*, AO, § 251 Anm. 23; *Plückebaum/Malitzky*, UStG, §§ 1–3 Anm. 865; *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, UStG, § 18 Anm. 311; *Kuhn/Uhlenbruck*, KO, Vorbem. Anm. 43 a.

wertungserlös einschließlich der Umsatzsteuer befriedigen kann, da er die im Kaufpreis enthaltene Umsatzsteuer weder an die Masse noch, wegen des ihm gleichzeitig zustehenden Vorsteuerabzugs aus dem Umsatz der Masse an ihn, an das Finanzamt abführen muß; die Umsatzsteuer ist auf Kosten der anderen Gläubiger vorweg aus der Masse zu entrichten⁷¹.

Erwähnt werden soll, daß der Verwertungszeitpunkt als Zeitpunkt des Umsatzes zwischen Masse und Sicherungsnehmer nicht zwingend ist⁷². Man könnte als Zeitpunkt dieses Umsatzes auch den Zeitpunkt der Eröffnung des Konkursverfahrens ansehen, da mit diesem Zeitpunkt der Absonderungsberechtigte nach der Sicherungsabrede das uneingeschränkte Recht zur Verwertung im eigenen Namen, und damit die Verfügungsmacht, erwirbt. Die Umsatzsteuerforderung wäre dann im Zeitpunkt der Eröffnung des Konkursverfahrens bereits begründet und Konkursforderung. Allerdings kommt es, wie zu zeigen sein wird, für die konkursrechtliche Einordnung der Umsatzsteuerforderung auf diese umsatzsteuerliche Frage des Zeitpunktes des Umsatzes nicht an.

Wiederum ist für die Einordnung der Umsatzsteuerforderung entscheidend, ob sie nach konkursrechtlichen Kriterien bis zur Eröffnung des Konkursverfahrens begründet ist i. S. d. § 3 KO. Wie ausgeführt⁷², sind Masseforderungen nur solche Forderungen, die aufgrund neuer, vom Konkursverwalter geschaffener Rechtsbeziehungen entstehen. Konkursforderungen sind dagegen Forderungen, die auf Rechtsbeziehungen aufbauen, die vor Eröffnung des Konkursverfahrens geschaffen worden sind, und zwar auch dann, wenn der Konkursverwalter sie abwickelt. Entscheidend ist also nur, ob die rechtliche Basis, aus der der Anspruch fließt, vor Eröffnung des Konkursverfahrens geschaffen worden ist, nicht, wann der umsatzsteuerliche Tatbestand verwirklicht worden ist.

Bei den Absonderungsrechten ist die Grundlage des Übergangs der Verfügungsbefugnis auf den Sicherungsnehmer allein der Vertrag, durch den das Absonderungsrecht bestellt wurde. Alle Rechte des Sicherungsnehmers, und damit auch das Verwertungsrecht, haben ihre rechtliche Grundlage in dieser Rechtsbeziehung. Diese Rechtsbeziehung ist aber vollen Umfangs vor Eröffnung des Konkursverfahrens durch den Gemeinschuldner geschaffen worden. Der Konkursverwalter hat diese schuldrechtliche

71 Vgl. BGH v. 22. 3. 1972 DB 1972, 1059; v. 12. 5. 1980, BB 1980, 1013; *Dewein*, NJW 1968, 1958. Kritisch hierzu *Knobbe-Keuk*, BB 1977, 757, 762; da aber das Bruttoentgelt zivilrechtlich der Erlös ist, erfaßt die Sicherungsabrede das gesamte Entgelt und damit auch die Umsatzsteuer.

71a Vgl. hierzu *Schwarz*, UR 1989, 339.

72 Oben Abschn. III.1.

Beziehung weder begründet, noch wirkt er rechtsgestaltend auf sie ein. Bei der Verwertung des absonderungsbelasteten Gegenstandes *durch den Sicherungsnehmer* nimmt der Konkursverwalter überhaupt keine Handlung vor, die Rechtswirkungen entfaltet.

Es ist nicht auszuschließen, daß für die Einordnung der Umsatzsteuer als Massekosten die Vorstellung maßgebend war, der Konkursverwalter gebe den Gegenstand für die Verwertung durch den Sicherungsnehmer frei, die Umsatzsteuer beruhe also auf der rechtsgestaltenden Freigabeerklärung des Konkursverwalters⁷³. Diese Vorstellung ist aber unrichtig. Der Konkursverwalter gibt keine rechtsgeschäftliche Erklärung ab, durch die er ein Rechtsverhältnis begründet oder gestaltet. Er erfüllt allenfalls eine Verpflichtung, nämlich die zur Herausgabe des mit dem Absonderungsrecht belasteten Gegenstandes, die der Gemeinschuldner vor Eröffnung des Konkursverfahrens begründet hat. Der Konkursverwalter handelt nicht, er duldet nur, weil er hierzu durch die vorkonkursliche Vereinbarung verpflichtet ist. Damit kann die Umsatzsteuerforderung nicht zu den Massekosten nach § 58 Nr. 2 KO gehören, sie muß Konkursforderung nach § 61 KO sein⁷⁴.

Für die Frage des Konkursvorrechts ist andererseits entscheidend der Zeitpunkt des Entstehens der Umsatzsteuerforderung. Der umsatzsteuerliche Entstehungszeitpunkt wird bestimmt durch die Ausführung des Umsatzes, liegt damit also nach Eröffnung des Konkursverfahrens. Die Umsatzsteuerforderung ist somit nach § 67 KO zu behandeln, das Konkursvorrecht steht ihr nicht zu.

Verwertet der **Konkursverwalter** den mit dem Absonderungsrecht belasteten Gegenstand, ordnet die herrschende Meinung die Umsatzsteuer als Massekosten nach § 58 Nr. 2 KO ein⁷⁵. Die Veräußerung durch den Konkursverwalter an den Erwerber sei ein Umsatz, der Sicherungsnehmer sei in die Umsatzkette nicht eingeschaltet. Die konkrete Rechtsbeziehung Konkursmasse-Erwerber beruhe ausschließlich auf dem Handeln des Konkursverwalters.

Entgegen der herrschenden Meinung ist aber die Umsatzsteuer auch bei der Verwertung durch den Konkursverwalter als Konkursforderung nach § 61 KO einzuordnen.

73 Von „Freigabe“ sprechen zB *Kuhn/Uhlenbruck*, KO, § 127 Anm. 16 x; BFH v. 20. 7. 1978 BStBl. 1978 II, 684; v. 24. 9. 1987 BStBl. 1987 II, 873.

74 *Frotscher*, (FN 1), S. 149 ff.; *Weiss*, UStR 1987, 290; *Maus/Uhlenbruck*, DB 1988, 793.

75 BFH v. 4. 6. 1987 BStBl. 1987 II, 741; BMF-Schreiben v. 6. 12. 1972 BB 1973, 183; *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, UStG, § 1 Anm. 364; § 3 Anm. 154; *Kuhn/Uhlenbruck*, KO, Vorbem. Anm. 43 a; *Fischer*, BB Beilage 12/1989, S. 6; *Onusseit*, (FN 1), S. 204.

Maßgebend für die konkursrechtliche Einordnung ist allein, welcher konkursrechtlichen Vermögensmasse der Gegenstand zuzuordnen ist, und daraus folgend, auf welche Vermögensmasse sich der Umsatzsteueranspruch bezieht.

Das dingliche Absonderungsrecht ordnet den damit belasteten Vermögensgegenstand zivilrechtlich eindeutig der hierdurch gesicherten Forderung zu. Der belastete Vermögensgegenstand kann mit seinem Wert nicht mehr der Masse als solcher dienen, er steht nicht mehr als Teil der allgemeinen Haftungsmasse zur Verfügung. Er ist aus der Gesamtheit der Massegegenstände gleichsam „abgesondert“ und der gesicherten Forderung zugeordnet. Diese rechtliche Zuordnung zu einer Konkursforderung hat zur Folge, daß der Vermögensgegenstand, und damit auch der an die Verwertung dieses Vermögensgegenstandes anknüpfende Umsatzsteueranspruch, sachlich sich auf diese Forderung, und damit auf das vorkonkursliche Vermögen, beziehen. Die Umsatzsteuerforderung muß daher nach § 3 KO als Konkursforderung eingeordnet werden.

Da die Umsatzsteuerforderung im Zeitpunkt der Eröffnung des Konkursverfahrens noch nicht entstanden war, steht der Forderung das Konkursvorrecht nicht zu.

Es stellt sich noch die Frage, ob die Belastung der Masse mit Umsatzsteuer, sei es als Massekosten nach § 58 Nr. 2 KO, sei es als Konkursforderung, dadurch vermieden werden kann, daß der Konkursverwalter den mit dem Absonderungsrecht belasteten Gegenstand an den Gemeinschuldner freigibt⁷⁶. Da der Gemeinschuldner Träger der Konkursmasse und Unternehmer ist, ist die in der Freigabe liegende Übertragung der Verfügungsmacht auf ihn ein „Innenumsatz“, kein steuerbarer Vorgang. Die Veräußerung durch den Gemeinschuldner würde sich dann in der konkursfreien Sphäre abspielen, die hieraus resultierende Umsatzsteuer wäre konkursfreie Forderung⁷⁷.

Einigkeit herrscht darüber, daß eine modifizierte Freigabe diese Wirkung nicht hervorbringen kann⁷⁸. Bei der modifizierten Freigabe erhält der Gemeinschuldner die Verfügungsbefugnis über den Gegenstand mit der Auflage, den Erlös oder den nach Befriedigung des Absonderungsberechtigten

76 Vgl. Böble-Stamschräder, NJW 1957, 1535.

77 Vgl. Kilger, KO, § 6 Anm. 9; BFH v. 24. 9. 1987 BStBl. 1987 II, 873; Pfefferle/Nähring, ZIP 1985, 264; Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, UStG, § 3 Anm. 153.

78 Zu den Wirkungen der modifizierten Freigabe vgl. BGH v. 29. 5. 1961 BGHZ 35, 180; BVerwG v. 20. 1. 1984 NJW 1984, 2427; Jaeger/Henckel, KO, § 6 Anm. 9; Kilger, KO, § 6 Anm. 9; Kuhn/Uhlenbruck, KO, § 1 Anm. 5 f.

verbleibenden Erlös an die Masse abzuführen. Diese modifizierte Freigabe ist keine Freigabe im Rechtssinne und bringt deshalb auch deren Wirkungen nicht hervor. Die Freigabe ist die einseitige empfangsbedürftige Willenserklärung des Konkursverwalters gegenüber dem Gemeinschuldner, daß die Massezugehörigkeit des Gegenstandes auf Dauer aufgegeben wird. Der Konkursverwalter muß nicht nur auf die Substanz des Gegenstandes verzichten, sondern auch auf seinen wirtschaftlichen Wert. Das liegt bei der modifizierten Freigabe gerade nicht vor; sie ändert daher nichts an der zivilrechtlichen und umsatzsteuerrechtlichen Zugehörigkeit des Gegenstandes zur Konkursmasse.

Umstritten ist aber, ob eine echte Freigabe, die den Gegenstand nach Substanz und Wert auf Dauer aus der Konkursmasse ausscheidet und zu konkursfreiem Vermögen des Gemeinschuldners werden läßt, die Umsatzsteuer aus der Verwertung zur konkursfreien Forderung macht.

Der BFH hat in seinem Urteil vom 24. 9. 1987 die Möglichkeit einer solchen Freigabe verneint⁷⁹. Für eine echte Freigabe zur freien Verfügung des Gemeinschuldners sei kein Raum, wenn dieser den Gegenstand oder den Verwertungserlös doch an den Absonderungsberechtigten herausgeben müsse. In dem genannten Urteil geht der BFH den Weg, daß er die Freigabeerklärung als modifizierte Freigabe auslegt. Außerdem liege deshalb keine echte Freigabe vor, weil der Wert des Gegenstandes der Masse durch Verminderung der Schuldensumme zugute komme. Deutlicher noch ist hier das FG Münster in seinem Urteil vom 10. 2. 1988⁸⁰, das ausführt, daß eine echte Freigabe für den Konkursverwalter so risikoreich sei, daß sie nicht gewollt sein könne; es müsse daher eine modifizierte Freigabe angenommen werden.

Es drängt sich der Eindruck auf, daß die Rechtsprechung die Freigabeerklärung des Konkursverwalters nur deshalb als modifizierte Freigabe auslegt, um den sonst unausweichlichen Folgen der echten Freigabe zu entgegen. Der Wortlaut der in der Entscheidung des BFH wörtlich mitgeteilten Freigabeerklärung des Konkursverwalters gibt keinen Anhaltspunkt für eine modifizierte Freigabe; es handelte sich um eine uneingeschränkte Freigabe. Die Rechtsprechung scheint hier, ohne dies ausdrücklich zu sagen, Rechtsmißbrauch oder, wie das FG Münster, ein Scheingeschäft zu vermuten.

Dieser Rechtsprechung ist nicht zu folgen. Die steuerliche Beurteilung hat bei der Frage, ob eine echte Freigabe vorliegt, die konkursrechtlichen Er-

79 BStBl. 1987 II, 873; zustimmend *Maus/Uhlenbruck*, DB 1988, 793.

80 EFG 1988, 538.

gebnisse zu übernehmen. Konkursrechtlich ist aber die echte Freigabe eines mit einem Absonderungsrecht belasteten Gegenstandes möglich; dies ist sogar der Hauptanwendungsfall der Freigabe⁸¹. Wenn aber konkursrechtlich der Gegenstand mit allen zivilrechtlichen Konsequenzen freigegeben werden kann, kann man nicht argumentieren, wie der BFH es tut, „für eine Freigabe sei kein Raum“. Die zivilrechtlichen Konsequenzen einer solchen Freigabe können einschneidend sein, zB wenn der Gemeinschuldner den Gegenstand veruntreut, die absonderungsberechtigte Forderung bleibt dann bestehen, der Konkursverwalter macht sich u.U. schadensersatzpflichtig. Von einem Scheingeschäft kann daher keine Rede sein. Aber auch Rechtsmißbrauch nach § 42 AO liegt nicht vor. Eine Freigabe hat nicht nur steuerliche, sondern auch zivilrechtliche Wirkungen, zB für Gewährleistungsansprüche bei Veräußerung, und kann vielfältige Gründe, nicht nur steuerliche, haben. Außerdem gehört es zu den konkursrechtlichen Verpflichtungen des Konkursverwalters, die Belastung der Masse nach Möglichkeit zu vermeiden. Wenn er daher einen Gegenstand freigibt, um gegen die Masse gerichtete Ansprüche zu vermeiden, handelt er pflichtgemäß, nicht rechtsmißbräuchlich. Ein konkursrechtlich pflichtgemäßes Verhalten darf aber steuerrechtlich nicht als Rechtsmißbrauch eingestuft werden. Auch das Argument, der Wert des Gegenstandes komme der Masse durch die Verminderung der Forderung zugute, trägt die Ansicht des BFH nicht. Wenn der Gegenstand konkursrechtlich durch die Freigabe konkursfreies Vermögen wird, kann aus seiner Verwertung kein im Konkursverfahren geltend zu machender Anspruch entstehen. Verwertet der Gemeinschuldner etwa anderes konkursfreies Vermögen, zB Neuerwerb, um freiwillig Konkursgläubiger zu befriedigen, kann doch nicht geschlossen werden, die durch die Verwertung entstehende Umsatzsteuer nehme am Konkursverfahren teil, nur weil die Konkursforderungen vermindert worden sind.

Die Freigabe ist ein konkursrechtliches Institut und beurteilt sich nach Tatbestand und Rechtsfolge nur nach konkursrechtlichen Kriterien; das Steuerrecht hat hieran anzuknüpfen.

81 Vgl. *Kilger*, KO, § 6 Anm. 9; *Pfefferle/Näbring*, ZIP 1985, 264. Besonders deutlich *Kuhn/Uhlenbruck*, KO, § 6 Anm. 35, wonach der Konkursverwalter die Masse durch eine Freigabe auch von öffentlich-rechtlichen Pflichten befreien kann.

VII. Umsatzsteuer bei Sequestration⁸²

Bei diesem Thema bewegen wir uns wieder auf einem sicheren Grund. Entscheidend ist, daß der für die Zeit vor Eröffnung des Konkursverfahrens eingesetzte Sequester kein Konkursverwalter ist, seine Handlungen also nicht die Wirkungen der Handlungen des Konkursverwalters hervorbringen. Nimmt der Sequester also Handlungen vor, die Umsatzsteuer zur Folge haben, ist diese Umsatzsteuer vor Eröffnung des Konkursverfahrens begründet i. S. d. § 3 KO und daher Konkursforderung⁸³.

Der Sequester ist grundsätzlich nicht berechtigt, Konkursforderungen zu befriedigen; er darf daher auch die Umsatzsteuer nicht abführen⁸⁴. Abführung der Umsatzsteuer wäre, da nach Stellung des Konkursantrags erfolgt, anfechtbare Rechtshandlung nach § 30 Nr. 1 Alternative 2 KO. Der Steuerfiskus wird durch die Nichtabführung der Umsatzsteuer nicht beeinträchtigt, da auch andere Konkursgläubiger nicht befriedigt werden dürfen, die insgesamt zur Deckung der Konkursforderungen zur Verfügung stehende Masse nicht gemindert wird.

Steuerlich hat der Sequester im übrigen die Stellung eines Vermögensverwalters nach § 34 Abs. 3 AO; er hat also insbesondere Steuererklärungen abzugeben⁸⁵.

Praktisch eröffnet sich durch die Einschaltung eines Sequesters, dem im gewissem Umfang die Versilberung der Masse gestattet wird, eine bedeutende Gestaltungsmöglichkeit. Verwertet der Konkursverwalter die Masse, sind die entstehenden Umsatzsteueransprüche Masseforderung nach § 58 Nr. 2 KO; tut dies der Sequester, entstehen nur Konkursforderungen nach

82 Vgl. hierzu *Braun*, Steuerrechtliche Aspekte der Konkurseröffnung, S. 69 ff.; *Onusseit*, (FN 1), S. 51 ff.

83 BGH NJW 1986, 1496; BFH v. 29. 4. 1986 BStBl. 1986 II, 586; *Kilger*, KO, § 106 Anm. 4; *Onusseit*, (FN 1), S. 102 ff.

84 Vgl. BFH v. 29. 4. 1986 BStBl. 1986 II, 586; BGH v. 29. 9. 1988 NJW 1989, 1034. Zu Unrecht a. A. *Weiss*, UR 1986, 207, der die konkursrechtliche Rechtslage falsch einschätzt. Sein Argument, es sei nicht sicher, daß der Konkursverwalter die Rechtshandlungen des Sequesters anfechten werde, daher müsse der Sequester bis zu einer Anfechtung die Steuern entrichten, widerspricht der konkursrechtlichen Rechtslage. Dem Sequester ist es, unabhängig davon, ob später eine Anfechtung erfolgt oder nicht, nicht gestattet, anfechtbare Handlungen vorzunehmen; vgl. *Hess/Kropsbofer*, KO, Anhang VI Anm. 116. Zu erwähnen ist, daß die Rechtshandlung des Sequesters auch dann durch den Konkursverwalter anfechtbar ist, wenn Sequester und späterer Konkursverwalter die gleiche Person ist; BGH v. 22. 12. 1982 NJW 1983, 887.

85 *Schwarz*, AO, § 34 Anm. 9; *Braun*, (FN 82), S. 84.

§ 61 KO. Der Grund für diese sachlich kaum zu rechtfertigende Differenzierung liegt an der formalen konkursrechtlichen Abgrenzung von Masseansprüchen und Konkursforderungen mit dem Zeitpunkt der Eröffnung des Konkursverfahrens. Solange nicht eine andere Regelung erfolgt, zB auf den Zeitpunkt der Stellung des Konkursantrages abgestellt wird, ist diese Differenzierung m. E. aber unvermeidlich. Sollen Rechtswirkungen an einen bestimmten Zeitpunkt anknüpfen, hat dies den Vorteil der Rechtssicherheit, führt aber gleichzeitig zu dem Nachteil, daß diese Abgrenzung nach dem Zeitpunkt sachliche Zusammenhänge nicht genügend berücksichtigt. Diese Folgen wären nur vom Konkursrecht, nicht vom Steuerrecht her zu beseitigen. Im übrigen ist diese Behandlung der Umsatzsteuer aus den Handlungen des Sequesters auch deshalb hinzunehmen, weil ohne Sequestration die Handlungen des Gemeinschuldners in demselben Zeitraum unzweifelhaft ebenfalls nur Konkursforderungen zur Folge hätten.

VIII. Steuern im Konkurs bei einer Reform des Insolvenzrechts

Die Probleme, die die Teilnahme der Steuerforderungen, und auch der Umsatzsteuerforderungen, am Konkursverfahren aufwerfen, beruhen auf der Schwierigkeit der Abgrenzung von vorkonkurslicher Sphäre, Konkursmasse und konkursfreier Sphäre des Gemeinschuldners. Die Besteuerung kann Vermögensverschiebungen zwischen diesen Sphären veranlassen, die konkursrechtlich nicht gerechtfertigt sind⁸⁶. Eine grundlegende Reform des Konkursrechts, wie sie gegenwärtig geplant ist, müßte auch diese Problematik lösen, da die Steuerforderungen in der Praxis zu einem nicht unerheblichen Teil zu der Krise des Insolvenzrechts beigetragen haben. Der Diskussionsentwurf des Bundesministeriums der Justiz zum Gesetz zur Reform des Insolvenzrechts⁸⁷ enthält jedoch nur zwei Detailregelungen zum Konkurssteuerrecht. Die erste dieser Regelungen ist der Wegfall des Konkursvorrechts der Steuerforderung, die zweite ist in § 190 des Entwurfs enthalten, wonach die Umsatzsteuer bei der Verwertung eines mit einem Absonderungsrecht belasteten Gegenstandes Konkursforderung (in

86 Beispiele für solche Vermögensverschiebungen sind im Umsatzsteuerrecht die Verrechnung von Vorsteuern zwischen vorkonkurslichem Vermögen, Konkursmasse und konkursfreiem Vermögen; vgl. *Frotscher*, (FN 1), S. 152 f.; im Einkommensteuerrecht die Probleme, die bei Konkursverfahren über das Vermögen des Gesellschafters und der Personengesellschaft entstehen; vgl. *Frotscher*, EStG, Anhang 2 zu § 2 Anm. 27.

87 Stand vom 15. 8. 1988.

der neuen Terminologie: Insolvenzforderung) ist. Abgesehen davon, daß damit die Vorsteuerberichtigung nach § 15 a UStG nicht angesprochen ist, bietet der Entwurf keine bessere systematische Basis zur Lösung der konkurssteuerrechtlichen Fragen als die bisherige Rechtslage. Eine „Reform des Konkurssteuerrechts“ ist bisher nicht einmal in den Umrissen erkennbar.

Eine Reform des Konkurssteuerrechts müßte zwei Grundbedingungen erfüllen. Einerseits dürften vom Steuerrecht keine das Insolvenzverfahren störende Auswirkungen ausgehen, andererseits muß gewährleistet sein, daß das Insolvenzverfahren nicht zu einer wettbewerbsverzerrenden Niedrigbesteuerung führt, umsatzsteuerlich also die Belastung des Letztverbrauchs gewährleistet ist. Sowohl ertrag- als auch umsatzsteuerlich könnte dies erreicht werden, wenn die Konkursmasse als eigene Steuerrechtspersonlichkeit angesehen würde. Die Konkursmasse würde dann nur nach den bei ihr selbst verwirklichten Besteuerungsmerkmalen besteuert, sie wäre abgeschottet gegenüber steuerlichen Effekten aus der Zeit vor Eröffnung des Konkursverfahrens oder aus der konkursfreien Tätigkeit des Gemeinschuldners.

Es ist hier nicht der Ort, eine solche Regelung im Detail darzulegen. Für die umsatzsteuerliche Behandlung könnte man an folgende Grundzüge denken:

- Die Eröffnung des Konkursverfahrens wird als Veräußerung der vorhandenen Vermögensgegenstände an die Masse behandelt. Bemessungsgrundlage für den Umsatz sind die in der Konkursöffnungsbilanz ermittelten gemeinen Werte. Bei Anlagevermögen gilt dies nur insoweit, als nach § 15 a UStG der Vorsteuerabzug zu berichtigen ist. Die daraus resultierende Umsatzsteuer ist Konkursforderung.
- Der Konkursverwalter hat die Wahl, ob er die Massegegenstände umsatzsteuerfrei veräußert⁸⁸ oder für die Besteuerung optiert. Wählt er die Besteuerung, ist auf die bei der Veräußerung entstehende Umsatzsteuer die als Konkursforderung eingeordnete Umsatzsteuer aus der fiktiven Veräußerung bei Konkursöffnung als Vorsteuer abzuziehen, allerdings nur in Höhe der Konkursquote, da nur in dieser Höhe die Umsatzsteuer tatsächlich gezahlt wird. Die restliche Umsatzsteuer ist an das Finanzamt abzuführen.
- Führt der Gemeinschuldner das Unternehmen nach Beendigung des Insolvenzverfahrens fort, ist die Übertragung der Vermögensgegenstände an ihn ebenfalls ein Umsatz. Die Umsatzsteuer kann aber neutralisiert

⁸⁸ Es wird unterstellt, daß eine entsprechende EG-Regelung durchsetzbar wäre.

werden durch den Vorsteuerabzug in der Kette Vermögen vor Konkursöffnung – Masse – Gemeinschuldner nach Konkursbeendigung. Im Normalfall der uneingeschränkten Vorsteuerabzugsberechtigung ist insoweit eine „Nullregelung“ vorzusehen. Soweit in dieser Kette die Vorsteuerberechtigung nicht gegeben ist, ist die Belastung des Endverbrauchs sichergestellt.

Mit dieser Regelung wäre sichergestellt, daß das Konkursverfahren durch steuerliche Effekte, die nicht aus der Konkursmasse fließen, nicht beeinträchtigt würde. Durch die Versteuerung bei Konkursöffnung wäre auch erreicht, daß bei Veräußerung jeder Gegenstand letztlich umsatzsteuerlich belastet ist.

Natürlich stecken auch hier die Probleme im Detail. Eine Insolvenzrechtsreform sollte aber auch zur Reform des Konkurssteuerrechts genutzt werden.

Resümee

Dr. *Lothar Woerner*, Vorsitzender Richter am
Bundesfinanzhof, München

Inhaltsübersicht

- | | |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none">I. EinleitungII. Würdigung der Referate im einzelnen<ul style="list-style-type: none">1. Systematisches Verständnis der Umsatzsteuer<ul style="list-style-type: none">a) Der Belastungsgrund der Umsatzsteuer und seine Bedeutung für die Auslegung des Umsatzsteuergesetzes (Reiß)b) Fragen des Vorsteuerabzugs (Stadie)2. Umsatzsteuerrecht und Gemeinschaftsrecht<ul style="list-style-type: none">a) Übereinstimmung zwischen Umsatzsteuergesetz und 6. EG-Richtlinie sowie richtlinienkonforme Auslegung (Probst)b) Unternehmerischer und unternehmensfremder Bereich (Lechner) | <ul style="list-style-type: none">c) Umsatzsteuer und öffentliche Hand (Wagner)d) Ort der Lieferung und der sonstigen Leistung unter Berücksichtigung der Regelungen innerhalb und außerhalb der Europäischen Gemeinschaften (Widmann)3. Berührungspunkte der Umsatzsteuer mit anderen Rechtsgebieten<ul style="list-style-type: none">a) Personengesellschaft und Bruchteilsgemeinschaften im Umsatzsteuerrecht (Schön)b) Umsatzsteuer im Konkurs (Frotscher)4. Die Entwicklung der Umsatzsteuer bei Verwirklichung des einheitlichen Binnenmarktes (Klezath) <p>III. Schlußbemerkung</p> |
|--|--|

I. Einleitung

Ein Resümee über eine wissenschaftliche Tagung kann aus unterschiedlicher Sicht und nach – je schon subjektiv gefärbten – Auswahlkriterien verfaßt werden. Nachfolgend wird von einem rechtsmethodologischen Ordnungsprinzip ausgegangen.

1. Die Jurisprudenz ist – wie jede Wissenschaft, die sich mit der Hermeneutik von Texten befaßt – eine wertende Wissenschaft. Dieser Befund kennzeichnet die juristische Diskussion: Wo gewertet werden muß, sind es Menschen, die werten und dabei die ganze Vielfalt ihrer Persönlichkeit in den Meinungsbildungsprozeß einbringen. Das ist ein Faktum, mag man es

auch im Interesse der Rechtssicherheit beklagen. Andererseits dürfen die Wertungen nicht unkontrollierbar dem Belieben des einzelnen Rechtsanwenders überlassen bleiben. Deshalb bemüht sich die Rechtswissenschaft seit langem, Methodenlehren zu entwickeln, die den Entscheidungsprozeß verobjektivieren oder mindestens transparenter machen sollen¹. Das Resultat ist eine Übereinstimmung in Kernfragen, in den (manchmal aber entscheidenden) Grenzbereichen eher ein Methodenpluralismus. Allgemein anerkannt sind die herkömmlichen Interpretationsregeln: insbesondere die grammatische, die teleologische, die systematische und die genetische Auslegungsmethode. Das gleiche gilt für das Gebot der verfassungskonformen Auslegung. Andererseits besteht schon über die Reihenfolge, nach der die einzelnen Methoden zur Geltung kommen sollen, keine Einigkeit. Wer etwa – wie eine Mindermeinung² neuerdings wieder – der subjektiven Auslegungsmethode anhängt, muß dem vom Gesetzgeber ursprünglich Gewollten Vorrang einräumen vor dem im Gesetz Erklärten. Dagegen gewichten die Anhänger der objektiven Auslegungsmethode³ mehr den erklärten Willen des Gesetzes und schenken der Entwicklung der Verhältnisse mehr Beachtung als der konsequente Subjektivist es tun dürfte. Die jeweils gesetzten Prämissen können zu unterschiedlichen Ergebnissen führen.

Auch die Grenzen der Auslegung sind umstritten. Als Grenze der Auslegung wird der mögliche Wortsinn einer Vorschrift bezeichnet, im Gegensatz zum Wortlaut begriffen als die äußerste, gerade noch vertretbare Spielart des Wortverständnisses⁴. Die Tauglichkeit dieses Kriteriums zur Abgrenzung der Auslegung wird z. T. mit der Begründung angezweifelt, sie scheitere an der tendenziellen Unbegrenztheit und Vielfalt des Wortverständnisses. Wer so argumentiert, kapituliert jedoch vielleicht nur vor den Schwierigkeiten, die jede Abgrenzung naturgemäß mit sich bringt. Läßt man die Auslegung am möglichen Wortsinn einer Vorschrift enden, so kann Raum sein für die Ausfüllung von Gesetzeslücken. Gerade im Eingriffsrecht – und das ist das Steuerrecht in seinem Kernbereich – gewinnt das Problem der Rechtsfortbildung durch Lückenausfüllung erhöhte Aktualität. Das Steuerrecht ist geprägt vom Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung. Steuertatbestände darf der Richter weder neu

1 Zum Schrifttum über die Methodenlehren vgl. *Kruse*, in *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 4 AO Tz. 86; *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 12. Aufl. 1989, S. 98, jeweils mit weiteren Hinweisen.

2 *Tipke/Lang* (FN 1), S. 105.

3 *Kruse* (FN 1), § 4 AO Tz. 82.

4 *Tipke/Lang* (FN 1), S. 103, *Kruse* (FN 1), § 4 AO Tz. 111.

schaffen noch erweitern. Aber was ist „Erweiterung“ in diesem Sinne? Sicher ist die extensive Auslegung auch einer belastenden Norm zulässig. Strittig indes ist, ob eine Lückenausfüllung durch Analogie zum Nachteil des Steuerpflichtigen ausgeschlossen ist⁵. Aber überhaupt: Wie ist eine Lücke (planwidrige Unvollständigkeit des Gesetzes) festzustellen? Ist der Plan den Materialien des Gesetzgebers zu entnehmen oder dem erklärten Sinnzusammenhang des Gesetzes, an dem gemessen sich einzelne Vorschriften als verbal unzureichend erweisen⁶? Sicher ist: Der Richter ist an die rechtspolitische Entscheidung des Gesetzgebers, auch an sein „beredtes Schweigen“ (bewußte Lücke) gebunden. Dem Richter ist es aber auch „anvertraut“, die Wertungen des Gesetzgebers zu Ende zu denken und sie nach Möglichkeit zu entfalten (Wertungsjurisprudenz). Dazu gehört u. a. der richtig eingesetzte Gedanke der Einheit der Rechtsordnung. Zur Plausibilitätskontrolle eines Ergebnisses kann die dem angelsächsischen case law angenäherte Methode der Fallvergleichung von Bedeutung sein.

2. Für das Umsatzsteuerrecht, das in diesem Band abgehandelt wird, stellen sich alle diese Probleme gleichermaßen. Oft allerdings entsteht der Eindruck, als gestalte sich die Verständigung in diesem Rechtsgebiet besonders schwierig. Das mag daran liegen, daß schon die Vorstellungen vom System der Umsatzsteuer erheblich divergieren. Hinzu kommt im Umsatzsteuerrecht die zunehmende Bedeutung der EG-Richtlinien. Dieses Phänomen wirft neue methodologische Probleme auf. So ist etwa nach der Berechtigung und Tragweite der sogenannten richtlinienkonformen Auslegung zu fragen. Soweit unmittelbar auf die Richtlinien zurückgegriffen werden muß, sind die vom EuGH entwickelten europarechtsspezifischen und auf Förderung der Gemeinschaft abzielenden Auslegungsmethoden zur Kenntnis zu nehmen.

3. Gerade die akuten Kommunikationsschwierigkeiten auf dem Gebiet des Umsatzsteuerrechts legten den Gedanken nahe, das Resümee dieser Fachtagung unter methodologischen Aspekten zu versuchen und so die tieferen Wurzeln der Meinungsverschiedenheiten freizulegen. Das ist ein Wagnis. Es bedingt einmal, daß die Referate nicht nach dem zeitlichen Ablauf der Tagung, sondern nach ihren sachlichen Bezügen betrachtet werden. Zum anderen muß bei Auswertung der Diskussionsbeiträge die Behandlung der Einzelfragen zurücktreten hinter den Diskurs übers Grundsätzliche. Der methodologische Ansatz kann auch nicht bei allen Themen gleichermaßen durchgehalten werden.

⁵ Eingehend *Tipke/Lang* (FN 1), S. 63 ff.

⁶ *Tipke/Lang* (FN 1), S. 67.

II. Würdigung der Referate im einzelnen

1. Systematisches Verständnis der Umsatzsteuer

a) *Der Belastungsgrund der Umsatzsteuer und seine Bedeutung für die Auslegung des Umsatzsteuergesetzes (Reiß)*⁷

Das Ergebnis der Untersuchungen von Reiß mündet in die These: die Umsatzsteuer ist eine Vermögensverwendungssteuer. Reiß gelangt zu dieser Folgerung vor allem über den Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Das Leistungsfähigkeitsprinzip ergebe sich aus dem Zusammenhang des Gleichheitsgebots (Art. 3 GG) mit dem Demokratieprinzip. Die Vermögensverwendung sei neben dem Vermögensbestand und der Vermögensmehrung ein Indikator für die Prüfung der Leistungsfähigkeit.

In der Diskussion bezweifelte *Kirchhof*, Heidelberg, ob man den elementaren Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit auf die Umsatzsteuer anwenden könne. Besteuert werde nur, wer auf dem Markt „nachfrage“, nicht derjenige, der nachfragen könnte, aber spare. Kirchhof gab zu bedenken, ob man nicht den Fundamentalgrundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit auf die Einkommensteuer und Vermögensteuer beschränken müsse, den Bereich also, in dem der Steuertatbestand die Individualität in Einkommen und Vermögen zur Kenntnis nehme. Reiß widersprach: die Umsatzsteuer sei nur im Zusammenhang mit einer auf die individuelle Leistungsfähigkeit Rücksicht nehmende Einkommensteuer zu rechtfertigen. Fraglich ist, ob durch diesen Rückzug auf den nur indirekten Zusammenhang mit der Einkommensteuer die Ableitung der Umsatzsteuer als Vermögensverwendungssteuer aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip wieder abgeschwächt wird.

Weiter befaßt sich Reiß mit der Frage, ob die Klassifizierung der Umsatzsteuer als Verkehrsteuer relevant sei. Er kommt zu dem Ergebnis, man könne zwar unter dem Gesichtspunkt der tatbestandlichen Anknüpfung die Umsatzsteuer zum Teil als Verkehrsteuer qualifizieren. Als Aussage über den Belastungsgrund sei diese Qualifikation⁸ doch ohne Relevanz. Dasselbe gelte, wenn zur Ermittlung des Belastungsgrunds der Umsatzsteuer Anleihen bei den Verbrauchsteuern gemacht würden. Vielmehr sei der Belastungsgrund der Umsatzsteuer eigenständig zu ermitteln. Reiß steht aber denjenigen nahe, die den verbrauchsteuerrechtlichen Charakter der Umsatzsteuer vorrangig betonen. Mit seiner Deutung der Umsatzsteuer

⁷ S. 3 ff.

⁸ Siehe dazu *Tipke/Lang* (FN 1), S. 27.

er als Vermögensverwendungssteuer meint er die Vermögensverwendung des Empfängers. Dem stehe nicht entgegen, daß die Umsatzsteuer in ihrem Haupttatbestand an die Leistung von Unternehmern anknüpfe und diese auch formell die Steuer schuldeten. Der Steuerschuldner werde durch den Vorsteuerabzug wieder entlastet, er sei die „elegante Lösung“, durch die der Endverbraucher, nicht der Unternehmer, belastet werde. Reiß geht dann auf einige konkrete Einzelfragen ein.

Versucht man ein Fazit aus methodologischer Sicht, so ergibt sich einmal, daß Reiß über die teleologische Auslegung seinem Verständnis des Belastungsgrundes Geltung zu verschaffen sucht. In diesem Zusammenhang widerspricht er der im Schrifttum vertretenen Auffassung, eine teleologische Auslegung belastender Normen des Steuerrechts gebe es nicht, da der Zweck immer sei, staatliche Einnahmen zu erzielen⁹. Tatsächlich wird mit der Ablehnung der teleologischen Auslegung für die Sinnermittlung einer steuerrechtlichen Norm eine wesentliche Erkenntnisquelle abgeschnitten: die Frage nämlich, *warum was* besteuert werden soll.

Völlig zureichend scheint Reiß allerdings die teleologische Auslegungsmethode zur Durchsetzung seiner Vorstellung vom Belastungsgrund der Umsatzsteuer selbst nicht zu halten. An einer Stelle¹⁰ führt er selbst aus: „Es mag zweifelhaft sein, ob die angesprochene Problematik durch eine den Wortlaut nicht überschreitende Auslegung gelöst werden kann oder gesetzgeberischer Maßnahmen bedarf.“ Für den Rechtsanwender liegt aber gerade hier die entscheidende methodologische Frage.

*b) Fragen des Vorsteuerabzugs (Stadie)*¹¹

In einen engen Zusammenhang mit dem Referat von Reiß gehört das von Stadie. Denn beide Referenten scheinen – wenn auch aus etwas abweichender Betrachtung – von einem ähnlichen Verständnis des Umsatzsteuerrechts auszugehen.

Nach Stadie können die Probleme des Vorsteuerabzugs nur gelöst werden, wenn dabei auf den Zweck dieses Rechtsinstituts abgestellt wird. Ziel der Umsatzsteuer sei die Wahrung der Wettbewerbsneutralität. Durch die

⁹ *Kruse* (FN 1), § 4 AO Tz. 95. Aber auch nach *Kruse* sind Zweckargumente nicht ausgeschlossen. „Auch anspruchsbegründende Steuergesetze lassen ein Zweckprogramm erkennen, wenn es nämlich darum geht, den Steuertatbestand durch flankierende Regelungen, zumeist Tatbestandserweiterungen, abzusichern.“

¹⁰ S. 31.

¹¹ S. 179 ff.

Entlastung von der Vorsteuer solle die Umsatzsteuer die Eigenschaft als Kostenfaktor verlieren und damit „bei wirtschaftlicher Betrachtung den Charakter eines durchlaufenden Postens“ erhalten. Unter diesem Aspekt müsse jede Belastung der Umsatzsteuer mit Vorsteuer rückgängig gemacht werden. Die Umsatzsteuer sei *die* allgemeine Verbrauchsteuer. Der Letztverbrauch und nur dieser dürfe besteuert werden. Stadie sieht darin den allgemeinen Orientierungspunkt *der Umsatzsteuer*. Er zieht daraus Folgerungen für verschiedene Einzelfragen, die von der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs abweichen. Er bedient sich dabei zT einer teleologisch-systematischen Auslegung, zT empfiehlt er eine Analogie zugunsten des Steuerpflichtigen.

Es mag Stadie zugestanden werden, daß er die Schlußfolgerungen aus seinem Verständnis des Systems der Umsatzsteuer als einer Verbrauchsteuer mit radikaler Folgerichtigkeit zieht. Zu fragen ist, ob dieses systematische Verständnis haltbar ist: Kann man unter dem Aspekt der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung über die verkehrsteuerrechtliche Ausgestaltung des Gesetzes so souverän hinweggehen? *Weihnacht*, Freiburg, hat in der Diskussion anklingen lassen, daß das von Stadie vorgestellte Umsatzsteuermodell wohl erst noch Gesetz werden müsse. Damit ist ein entscheidender Punkt angesprochen. Andererseits muß der Bundesfinanzhof gefragt werden, ob er die verbrauchsteuerrechtliche Komponente der Umsatzsteuer stets ausreichend beachtet und dabei seine methodischen Möglichkeiten – insbesondere auch das Instrument der Lückenausfüllung zugunsten des Steuerpflichtigen – immer genügend ausschöpft.

2. Umsatzsteuerrecht und Gemeinschaftsrecht

a) *Übereinstimmung zwischen Umsatzsteuergesetz und 6. EG-Richtlinie sowie richtlinienkonforme Auslegung (Probst)*¹²

Schon die Themenstellung des Referenten macht deutlich: hier geht es um das zunehmend aktuell werdende Spannungsverhältnis von nationalem Recht und Gemeinschaftsrecht.

Probst stellt an den Anfang die These, das Umsatzsteuerrecht sei richtlinienkonform auszulegen, weil der nationale Gesetzgeber die Richtlinie habe transformieren wollen. Deswegen sei die 6. EG-Richtlinie im Wege subjektiver Interpretation des Umsatzsteuergesetzes zu berücksichtigen. Richtlinienkonforme Auslegung sei jedoch nicht allein Gesetzesinterpreta-

12 S. 137 ff.

tion, sondern Ausdruck einer objektiven, außerhalb des nationalen Gesetzes stehenden Verpflichtung, die sich aus dem EWG-Vertrag ableite. Denn die Gerichte der Mitgliedstaaten seien verpflichtet, bei der Anwendung innerstaatlicher Rechtsvorschriften nach Art. 5 des EWG-Vertrages diese im Sinne des Wortlauts und des Zwecks der Richtlinie auszulegen. Die richtlinienkonforme Auslegung sei eine neue Kategorie der Gesetzesinterpretation, die sich in unserem Rechtssystem mit der verfassungskonformen Auslegung vergleichen lasse. Beide Interpretationsanweisungen verpflichteten den Rechtsanwender, sich an vorrangigem Recht zu orientieren.

Probst weist sodann auf den Fall hin, daß das Umsatzsteuergesetz von der Richtlinie abweiche und diese Abweichung sich nicht durch Auslegung des nationalen Rechts beheben lasse. In diesem Falle müsse die unmittelbare Anwendung der EG-Richtlinie geprüft werden. Der Steuerpflichtige könne sich unmittelbar auf die Richtlinie berufen, sofern diese inhaltlich unbedingt und hinreichend klar erscheine. Insoweit wirke die EG-Richtlinie wie eine Verordnung.

Sodann wendet sich Probst dem Grundverständnis des Umsatzsteuerrechts als Verbrauch- oder Verkehrsteuer zu. Auch nach dem EG-Recht sei das Ziel eine Mehrwertsteuer, die den Verbrauch belaste. Die 6. EG-Richtlinie knüpfe die Besteuerung indessen nicht an den Verbrauch, sondern an Verkehrsvorgänge an. Die Umsatzsteuer schulde nicht der Verbraucher, sondern derjenige, der an den Verbraucher leiste. Das EG-Recht zwingt also dem Umsatzsteuerrecht keine grundsätzlich andere oder neue Sicht des Leistungsaustausches auf. Die nationale Auslegungspraxis finde ihre Bestätigung in der Rechtsprechung des EuGH, die als wesentlich die Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung betone.

Probst geht dann in die Einzelfragen. In einigen Fällen stellt er Diskrepanzen zwischen nationalem und Gemeinschaftsrecht fest. Dabei kommt er in einem Falle auch zur Feststellung einer Lücke. Er vertritt eine richtlinienkonforme Auslegung. In einem Punkt stellt er fest, daß die Richtlinie unmittelbar gelte.

Als Fazit bleibt festzuhalten:

(1) Methodisch problematisch bleibt die Auffassung, daß Richtlinienrecht in bestimmten Fällen unmittelbar anzuwenden sei. In der Diskussion bezweifelte *Mößlang*, München, diese Schlußfolgerung. Es gehe – wie er meint – in den genannten Fällen nur darum, daß der Mitgliedstaat dem einzelnen Gewaltunterworfenen sein eigenes richtlinienwidriges Verhalten nicht entgehen lassen könne. Er sehe keine Basis für die Annahme, die

6. EG-Richtlinie sei unmittelbar geltendes Recht¹³. Im Effekt allerdings unterscheiden sich beide Auffassungen nur geringfügig.

(2) Festsustellen bleibt die Pflicht zur richtlinienkonformen Auslegung. Sie ist allerdings (so Probst selbst) an die Grenze der Auslegung überhaupt gebunden. Nach allgemeiner Ansicht endet die Auslegung an der Grenze des möglichen Wortsinnes. Ein solches nationales Verständnis von den Auslegungsgrenzen in den einzelnen Mitgliedstaaten respektiert auch der EuGH. Dann muß es aber als bedenklich angesehen werden, wenn Probst auch „Lücken“ mit dem Mittel der richtlinienkonformen „Auslegung“ schließen will. Man gerät von diesem unscharfen Ansatzpunkt aus leicht in die Versuchung, mit den Mitteln eines zweifelhaften Auslegungsinstruments die Frage nach der korrekten Umsetzung der Richtlinie in das nationale Recht „zu überspielen“¹⁴.

(3) Auch Probst beleuchtet den Meinungsstreit um den Primat des verbrauchsteuerrechtlichen oder verkehrsteuerrechtlichen Charakters der Umsatzsteuer. Er mißt der verkehrsteuerrechtlichen Ausgestaltung wesentliche Bedeutung bei. Das EG-Recht steuert also offenbar nicht allzu viele neue Aspekte bei, um den Widerspruch im grundsätzlichen Verständnis der umsatzsteuerrechtlichen Systematik auszulösen.

13 Vgl. hierzu *Kruse* (Hrsg.), *Zölle, Verbrauchsteuern, Europäische Marktordnung*, DStJG 11 (1988), insbes. *Grabitz*, S. 33, *Everling*, S. 51 und *Dänzer-Vanotti*, S. 75.

14 Ähnliche Probleme treten im Zusammenhang mit der Grenze verfassungskonformer Auslegung auf. Diese muß sich im Rahmen des möglichen Wortsinnes halten; sie darf nicht gegen Wortlaut und Sinn des Gesetzes verstoßen (*Tipke/Lang* [FN 1], S. 108). Wenn beide Autoren eine „verfassungskonforme Analogie“ zulassen, so muß dies dahin eingeschränkt werden, daß die Lücke im Gesetz, die durch Analogie geschlossen werden soll, nicht gerade durch die Divergenz von Verfassungsrecht und einfachem Recht entsteht. Anderenfalls müssen die Gerichte die Streitfrage gem. Art. 100 GG dem Bundesverfassungsgericht zur Entscheidung vorlegen. Dementsprechend darf auch eine gemeinschaftskonforme Lückenausfüllung dann nicht statthaft sein, wenn die Lücke durch eine unvollständige Umsetzung einer EG-Richtlinie auftritt. Die unvollständige Umsetzung einer EG-Richtlinie kann – von Fällen „unmittelbarer Geltung“ der Richtlinien abgesehen – durch die Europäische Kommission an den EuGH herangetragen werden.

b) Unternehmerischer und unternehmensfremder Bereich (Lechner)¹⁵

Lechner referiert zunächst eingehend die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des Unternehmerbegriffs nach bundesdeutschem und österreichischem Recht. Zu einer bemerkenswerten Ergänzung mit methodologischer Problematik führte die in der Diskussion von *Lobse*, München, gestellte Frage zur sogenannten Sammler-Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs¹⁶. Es ging darum, ob es ein fünftes (ungeschriebenes) Tatbestandsmerkmal des Unternehmerbegriffes in dem Sinne gebe, daß „Eigenleben“ aus dem Unternehmerbegriff auszuschließen sei. Lechner hielt diese Abgrenzung für „durchaus einprägsam und sinnvoll“. Die Einschränkung lasse sich in das Gesetz hineininterpretieren, wenn man unter Eigenleben alles verstehe, was nicht gewerblich oder beruflich sei.

Betrachtet man diese Frage unter methodologischem Aspekt, so dürfte es sich dabei um die Schließung einer verdeckten Regelungslücke im Wege teleologischer Reduktion handeln, wie sie die Rechtsprechung der Ertragsteuersenate des Bundesfinanzhofs im Zusammenhang mit dem Begriff des Gewerbebetriebs (§ 15 Abs. 2 EStG) entwickelt hat. Nach der Definition des Begriffes Gewerbebetrieb in § 15 Abs. 2 EStG werden die positiven Bestimmungen dieses Begriffes negativ nur durch die Ausübung von Land- und Forstwirtschaft oder die Ausübung freier Berufe oder anderer selbständiger Arbeit eingeschränkt. Der BFH hat – aktuell insbesondere für den Betrieb des Grundstückshandels – den im Gesetz genannten einschränkenden Merkmalen ein weiteres negatives Merkmal hinzugefügt, indem er eine gewerbliche Tätigkeit nur annimmt, wenn keine private Vermögensverwaltung vorliegt¹⁷.

Im Mittelpunkt des Referats von Lechner standen dessen Thesen zum Vorsteuerabzug bei Einlagen: Ein zunächst im Rahmen des Wahlrechts nicht dem Unternehmen zugeordneter Gegenstand oder ein zunächst ausschließlich unternehmensfremd genutzter Gegenstand könne in der Folge zu einem Unternehmensgegenstand werden, wenn sich der Grad der Verwendung zwischenzeitlich derartig geändert habe, daß der Gegenstand zumindest ausschließlich durch das Unternehmen genutzt werde. Werde dieser Gegenstand entnommen, oder für Zwecke außerhalb des Unternehmens verwendet, oder veräußert, so komme es nach herrschender Ansicht zu einer Eigenverbrauchs- bzw. Außenumsatzbesteuerung. Diese trete un-

15 S. 39 ff.

16 BFH-Urteil v. 16. 7. 1987, X R 48/82, BFHE 150, 224, BStBl. II 1987, 744 und v. 29. 6. 1987, X R 23/82, BFHE 150, 218, BStBl. II 1987, 752.

17 Vgl. *Schmidt*, EStG, 8. Aufl. 1989, § 15 Anm. 10.

abhängig davon ein, ob für die Anschaffung des Gegenstandes ein Vorsteuerabzug habe in Anspruch genommen werden können. Lechner erblickt darin eine systemwidrige Kumulationswirkung. Abweichend von der herrschenden Ansicht, daß die Besteuerung eines Eigenverbrauchs nicht von der vorausgegangenen Vorsteuerentlastung abhängig sei, bestimme Art. 5 Abs. 6 Satz 1 und Art. 6 Abs. 2 Satz 2 der 6. EG-Richtlinie etwas anderes. Danach sei die Besteuerung eines Entnahme-Eigenverbrauchs bzw. eines Verwendungs-Eigenverbrauchs nicht zulässig, wenn der Gegenstand ohne Vorsteuerentlastung erworben worden sei. Diese Bestimmung der Richtlinie habe bis jetzt noch keinen Eingang in die Verwaltungspraxis gefunden. Neuerdings habe der EuGH in einem deutschen Beschwerdefall entschieden, daß die private Nutzung eines Betriebsgegenstandes nicht besteuert werden dürfe, wenn der verwendete Gegenstand nicht zum vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt habe¹⁸.

Lechner bezweifelt, ob eine Systemwidrigkeit in diesem Fall tatsächlich besteht und ob nicht bereits das geltende nationale Recht ein Instrument zur Vermeidung der Kumulationswirkung bereithält. Nach Lechner könnte der Schlüssel der Lösung in § 15 a Abs. 4 UStG liegen.

Diese Auffassung wird auch von *Stadie*¹⁹ und *Probst*²⁰ geteilt.

In der Diskussion, an der sich *Dziadkowski*, Köln, und *von Beckerath*, Düsseldorf, beteiligten, erstreckte Lechner seine Lösung auch auf den Vorsteuerabzug bei Veräußerung eines Pkw durch einen Nichtunternehmer sowie auf die spätere Einbringung eines selbstgeschaffenen Wirtschaftsguts durch einen Hobby-Bastler in die unternehmerische Sphäre. Voraussetzung sei allerdings, daß Rechnungen mit Mehrwertsteuerausweis erteilt worden seien.

Ob sich Lechners Ansicht durchsetzen wird, bleibt abzuwarten. Zu denken wäre auch daran, die störende Kumulationswirkung in den von Lechner behandelten Fällen durch Wegfall der Eigenverbrauchsbesteuerung zu lösen.

c) Umsatzsteuer und öffentliche Hand (Wagner)²¹

Auch Wagner befaßt sich in seinem Referat mit dem Verhältnis des nationalen Umsatzsteuerrechts zum Gemeinschaftsrecht. Er knüpft zunächst an die These von *Popitz* an, Umsatzsteuer könne ihrem Wesen nach staatli-

18 S. 52 f.

19 S. 195.

20 S. 163.

21 S. 59 ff.

ches Handeln zur Erfüllung öffentlicher Aufgaben nicht erfassen. Diese Aussage – so Wagner – treffe nicht zu, soweit sie entgeltliches Handeln der öffentlichen Hand bei der Erfüllung öffentlich-rechtlicher Aufgaben einbeziehe. Es gebe weder einen verfassungsrechtlichen noch einen europarechtlichen Satz, der die Umsatzbesteuerung mit Rücksicht auf die öffentlich-rechtliche Organisationsform verbiete. Eine Entscheidung des Gesetzgebers, entgeltliche Leistungen der öffentlichen Hand als „hoheitlich“ oder „Ausübung öffentlicher Gewalt“ nicht zu besteuern, könne allein mit Zweckmäßigkeitserwägungen begründet werden.

Wagner vergleicht sodann die Besteuerung der öffentlichen Hand nach nationalem Recht mit dem Recht nach der 6. EG-Richtlinie.

Nach Art. 4 Abs. 5 Satz 1 der Richtlinie gelten Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts nicht als Steuerpflichtige, soweit sie Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten oder Leistungen Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben. Falls sie jedoch solche Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, gelten sie für diese Tätigkeiten oder Leistungen als Steuerpflichtige, sofern eine Behandlung als Nicht-Steuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

§ 2 Abs. 3 UStG grenze die Steuerpflicht nach dem Begriff der juristischen Person des öffentlichen Rechts ab. Diese seien nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art gewerblich tätig. Zum Begriff des Betriebs gewerblicher Art wird auf das Körperschaftsteuergesetz verwiesen. Diese Verweisung kann nach Wagner nicht in allen Punkten als zutreffende Richtlinien-Umsetzung angesehen werden. Dies wird an verschiedenen Beispielen aufgezeigt.

An der Verknüpfung des Umsatzsteuerrechts mit dem Körperschaftsteuerrecht hat Wagner insbesondere auszusetzen, daß sich positiv nur der unternehmerische Bereich – die Umsatztätigkeit – definieren lasse. Der nicht-unternehmerische Bereich sei das Abfallprodukt, Steuerbefreiungen aller Art seien eine Ausnahme vom System. Ursprünglich habe die Rechtsprechung den Obersatz entwickelt, die Ausübung öffentlicher Gewalt durch juristische Personen des öffentlichen Rechts sei gekennzeichnet durch die Erfüllung öffentlich-rechtlicher Aufgaben, abgeleitet aus der Staatsgewalt. Dies sei dann dahin erläutert worden, es müsse sich um eine Tätigkeit handeln, die dem Träger der öffentlichen Gewalt „eigentümlich und vorbehalten“ sei. Dazu sei dann die Voraussetzung getreten, an diese Zuordnung sei ein strenger Maßstab anzulegen (Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung). Übernehme die öffentliche Hand in größerem Umfang Aufgaben, wie sie auch Privatpersonen ausübten, und trete sie dadurch auch

nur ungewollt in Wettbewerb zur privaten Wirtschaft, so sei die Tätigkeit nicht mehr der öffentlichen Hand eigentümlich und vorbehalten. Diese Erwägung trete immer mehr als tragend hervor. Weder die gesetzliche Zuweisung von Aufgaben (auch Pflichtaufgaben) noch das Fehlen eines aktuellen Wettbewerbs durch private Unternehmen seien für eine Behandlung entgeltlicher Tätigkeit öffentlicher Einrichtungen als nichtsteuerbar ausschlaggebend. Das beziehe sich auf die Möglichkeit, durch Monopole und Zwangsregelungen Wettbewerbe auszuschließen. Entscheidend sei die Art der Tätigkeit, also die einzelne Leistung. Damit werde auch im Rahmen des § 2 Abs. 3 UStG die Steuerpflicht letztlich wieder positiv von der unternehmerischen Tätigkeit aus bestimmt und nicht umgekehrt von der nichtunternehmerischen hoheitlichen Tätigkeit.

Rechtspolitisch empfiehlt Wagner, die Bezugnahme in § 2 Abs. 3 UStG auf das Körperschaftsteuerrecht zu streichen. Wolle der Gesetzgeber weiterhin bestimmte Tätigkeitsbereiche der öffentlichen Hand von der Steuerbarkeit ausnehmen, so könne er sie entweder als nicht steuerbar oder als steuerfrei umschreiben oder generalisierend die erfaßbaren Umsätze der öffentlichen Hand nach der Terminologie des Umsatzsteuergesetzes oder des Gemeinschaftsrechts definieren.

Als Fazit des Referats von Wagner kann festgehalten werden:

(1) Wagner konstatiert eine unzulängliche Umsetzung der Richtlinie in einem zentralen Bereich des Umsatzsteuerrechts. Gleichzeitig referiert er aber auch einen Weg, durch den wenigstens zum Teil bereits der Anschluß an das Gemeinschaftsrecht gefunden wurde. Verweist im übrigen ein Gesetz auf ein anderes Gesetz mit unterschiedlicher Zielsetzung, so ist zu fragen, ob eine verdeckte Regelungslücke vorliegt, die durch teleologische Reduktion des Gesetzeswortlauts ausgefüllt werden kann²².

(2) In der Diskussion, an der sich vor allem *Trzaskalik*, Mainz, und *Kirchhof*, Heidelberg, beteiligten, ging es um eine Frage, die unter den Begriff „Einheit der Rechtsordnung“ zu fassen ist: Weshalb wird der Begriff „öffentliche Hand“ im Staatsrecht anders ausgelegt als im Umsatzsteuerrecht? Nun gibt es sicher die Einheit der Rechtsordnung nicht im Sinne einer Begriffseinheit. Entscheidend ist, mit welcher Teleologie ein Begriff nach seinem Sinnzusammenhang jeweils eingesetzt wird. Dies konnte in der Diskussion nicht geklärt werden. Wagner verwies auf die Verwendung dieses Begriffes im umsatzsteuerrechtlichen Zusammenhang.

(3) Hervorzuheben ist, daß Wagner im Streit um das Systemverständnis der Umsatzsteuer Zurückhaltung übte.

²² *Kruse* (FN 1), § 4 AO Tz. 117.

d) Ort der Lieferung und der sonstigen Leistung unter Berücksichtigung der Regelungen innerhalb und außerhalb der Europäischen Gemeinschaften (Widmann)²³

Wie der Arbeitstitel erkennen läßt, geht es in diesem Referat um ein „grenzüberschreitendes“ Thema. Die Ausführungen des Referenten fanden deshalb begrifflicherweise in der Diskussion einen regen Widerhall.

Nach dem Schwerpunkt der in der Diskussion gestellten Fragen sollen hier nur einige Punkte hervorgehoben werden.

aa) Lieferungsort bei Versendungskauf

Versendet der Unternehmer einen Gegenstand der Lieferung an den Abnehmer oder in dessen Auftrag an einen Dritten, so gilt die Lieferung mit der Übergabe des Gegenstandes an den Beauftragten als ausgeführt (§ 3 Abs. 7 Satz 3 UStG). Die herrschende Meinung erstreckt diese Fiktion nicht nur auf den Lieferungsort, sondern auch auf die Lieferung selbst (ebenso der Referent). Nach anderer Ansicht beruht diese Erstreckung auf einer unzulässigen Analogie.

In der Diskussion hat *Krauss*, Neumünster, geltend gemacht, die herrschende Meinung stimme nicht zusammen mit der in Abschn. 199 Abs. 12 der USt-Richtlinien vertretenen Auffassung. Dort heiße es ausdrücklich, daß eine Lieferung nicht ausgeführt worden sei, wenn der eingeführte Gegenstand während des Transports verloren gehe oder wenn er vernichtet werde. Widmann hielt indessen an seiner Auslegung des § 3 Abs. 7 UStG fest und meinte, die Richtlinienbestimmung betreffe eine Besonderheit der Einfuhr-Umsatzsteuer. Die Frage, ob § 3 Abs. 7 UStG von der herrschenden Meinung richtig ausgelegt wird, blieb offen.

bb) Verständigungsverfahren

Ruppe, Graz, lag an der Klärung, ob dann, wenn das österreichische Umsatzsteuerrecht vom bundesdeutschen Recht abweiche, eine etwa sich ergebende Doppelbesteuerung durch ein Verständigungsverfahren ausgeräumt werden könne. Widmann sah für ein solches Verständigungsverfahren im geltenden Recht keine Grundlage. Hierzu bedürfe es einer gesetzlichen Regelung.

23 S. 119 ff.

3. Berührungspunkte der Umsatzsteuer mit anderen Rechtsgebieten

a) Personengesellschaft und Bruchteilsgemeinschaften im Umsatzsteuerrecht (Schön)²⁴

Aus der umfassenden systematischen Darstellung Schöns sei eine Frage besonders herausgegriffen, weil sie zeigt, welche Erkenntnisse aus dem Gesellschaftsrecht für die Auslegung des Umsatzsteuergesetzes möglicherweise gewonnen werden können. Kurz gesagt und roh formuliert geht es um folgendes:

Der Referent befaßt sich mit der umsatzsteuerrechtlichen Stellung des Gesellschafters einer Personengesellschaft bei Rechtsbeziehungen gegenüber der Gesellschaft im Falle von Nutzungsüberlassungen. Der Bundesfinanzhof nehme einen steuerbaren Umsatz an, soweit die Nutzungsüberlassung auf Miet- oder Pachtverträgen beruhe oder gegen einen gesellschaftsvertraglich vereinbarten Festbetrag gewährt werde. Stelle sich aber die Leistung des Gesellschafters als einfacher gesellschaftsrechtlicher Beitrag (§ 706 BGB) dar, betrachte der Bundesfinanzhof die Förderung des Gesellschaftszweckes nicht als Leistung gegenüber der Gesellschaft, sondern als gleichgerichtetes Zusammenwirken der Gesellschafter im Hinblick auf den Gesellschaftszweck (Leistungsvereinigung). Auch fehle es an einem faßbaren Entgelt. In den ersten Fällen werde der Vorsteuerabzug eingeräumt, im zweiten Fall nicht. Das befriedige weder im Ergebnis noch in der Begründung. Schön findet zu einer abweichenden Lösung, indem er die gesellschaftsrechtliche Frage stellt: Welche Rechtsfolge tritt ein, wenn der Beitrag des Gesellschafters ohne sein Verschulden unmöglich wird, die ad dominum oder uno ad usum einzubringende Sache zerstört wird usw.? Dann werde die Beitragspflicht auf Wertersatz umgestellt. Damit werde deutlich, daß der Gesellschafter mit seiner Beitragsleistung nicht auf den Gesellschaftsanteil oder auf einen Gewinnanteil abziele, sondern auf die Befreiung von einer gesellschaftsrechtlichen Einlageverpflichtung. Damit wäre der Vorsteuerabzug zu gewähren, und zwar unabhängig von der gewählten vertraglichen Gestaltung, von der Frage Sonderentgelt oder nicht, sowie von der Art des Beitrags.

Die These Schöns „Befreiung von einer Verbindlichkeit“ blieb in der Diskussion nicht unwidersprochen. Sowohl *Crezelius*, Bamberg, wie *Schulze-Osterlob*, Berlin, meldeten Bedenken an. Unabhängig davon zeichnet sich die Argumentation von Schön durch folgendes Vorgehen aus:

(1) Schön bleibt frei von irgendwelchen Ableitungen aus verkehrssteuer-

24 S. 81 ff.

rechtlichen oder verbrauchsteuerrechtlichem Vorverständnis. Er bleibt hart am Gesetz.

(2) Bei Schön wird die Fallvergleichsmethode als Mittel zur Richtigkeitskontrolle eingesetzt.

(3) Schön bemüht sich um eine Lösung, indem er den Blick über den Zaun der Umsatzsteuer hinüber ins Gesellschaftsrecht wagt.

*b) Umsatzsteuer im Konkurs (Frotscher)*²⁵

In dem Referat von Schön war es nur darum gegangen, an einzelnen Fragen der Umsatzbesteuerung von Gesellschaftern die Relevanz des Gesellschaftsrechts für das Umsatzsteuerrecht zu testen.

Frotscher dagegen untersucht die Schlußfolgerungen, die sich durch das Überschneiden zweier selbständig geregelter Rechtsgebiete – des Umsatzsteuerrechts und des Konkursrechts – ergeben. Dabei ist vor allem der grundsätzliche Ansatzpunkt Frotschers zusammengefaßt hervorzuheben. Während zum Teil die Auffassung vertreten wurde „Konkursrecht geht vor Steuerrecht“, sahen es andere gerade umgekehrt: „Steuerrecht geht vor Konkursrecht“. Beide Aussagen verfehlen verabsolutierend den Kern der Abgrenzung zweier Rechtsbereiche. Zu Recht bestimmt Frotscher das Verhältnis nach der jeweils unterschiedlichen Zielsetzung beider Rechtsgebiete.

(1) Das Konkursrecht bezweckt, alle persönlichen Gläubiger des Gemeinschuldners in einem einheitlichen Verfahren zu einer im Grundsatz gleichmäßigen Befriedigung zusammenzufassen. Dies erfordert eine Einbeziehung aller ihrem Wesen nach schuldrechtlichen Forderungen ohne Rücksicht darauf, ob ihr Rechtsgrund im Privatrecht oder im öffentlichen Recht liegt. Damit erhält das Konkursrecht Vorrang, soweit dies die Funktion des Konkursverfahrens erfordert.

(2) Soweit es sich um andere Fragen als die Befriedigung des Gläubigers im Konkursverfahren des Gemeinschuldners handelt, gebietet das Konkursrecht keine Einschränkung des Umsatzsteuerrechts.

Man kann folgern: Wer schon dieses Verhältnis verkennt, kommt notwendig zu falschen Ergebnissen. Versuche, dem Gläubiger der Umsatzsteuer im Konkurs des Gemeinschuldners eine möglichst maximale Durchsetzung zu sichern, könnten Ausdruck eines fiskalischen Vorurteils sein. Die Einheit der Rechtsordnung – umfassend verstanden – gebietet es auch, jedem Rechtsgebiet seinen eigenen Wirkungsbereich zuzuerkennen. Damit

25 S. 213 ff.

bleibt – wie Frotscchers Ausführungen zeigen – noch genügend Raum für Streitfragen im einzelnen.

4. Die Entwicklung der Umsatzsteuer bei Verwirklichung des einheitlichen Binnenmarkts (Klezath)²⁶

Es verwundert nicht, daß das Referat von Klezath die Diskussion besonders belebt hat; denn sein Thema berührt die Zukunftsaussichten unserer Wirtschaft im europäischen Binnenmarkt. Aufmerksamkeit erregten vor allem die Ausführungen des Referenten zu den Fragen Grenzkontrolle, Sonderregelung Versandhandel und Clearing.

a) *Friedl*, München, stellte die Frage nach der Wirksamkeit von Grenzkontrollen, deren Praxis schon bisher nicht immer überzeugend gewesen sei, wenn es um den Ausfuhrnachweis und den Nachweis der Einfuhr von Waren gehe. *Widmann* erwiderte, daß die Grenzkontrollen möglicherweise schon am 1. 1. 1990, jedenfalls aber am 1. 1. 1993 abgebaut seien.

b) Zum Thema Versandhandel, der einer Sonderregelung unterworfen werden solle²⁷ wollte *Schwarz*, Hamburg, wissen, was unter den Begriff des Versandhandels falle. Nach *Widmann* umfaßt der Begriff deutscher Auffassung gemäß nur Versandhäuser, nicht schon den Versandungskauf im Einzelhandel. Dazu seien aber noch viele Fragen offen.

c) Durch das sogenannte Clearing soll eine Umverteilung der in einem Verkaufs-Mitgliedstaat erhobenen Mehrwertsteuer an einen Verbrauchs-Mitgliedstaat ermöglicht werden. Das Funktionieren dieses Systems erweckte Skepsis. *Ruppe*, Graz, stellte die Frage nach Zustandekommen und Wert sogenannter Handelsstatistiken, die erstellt werden sollen, um das Clearing-Verfahren zu realisieren. *Widmann* verwies darauf, daß für diese Handelsstatistiken das Wirtschaftsministerium federführend sei. Die Handelsstatistiken seien bei Wegfall der Grenzkontrollen von großer Bedeutung. Allerdings hätten einige Mitgliedstaaten selbst Bedenken gegen diese Statistiken. Sie hätten zum Teil keine Kontrolle über ihre statistischen Ämter. Die Statistiken müßten überdies auf Angaben aufbauen, deren Zuverlässigkeit fragwürdig sei.

Das Referat von Klezath könnte pessimistisch stimmen: Wenn sich auf dem Wege zum europäischen Binnenmarkt schon unter dem Teilaspekt Umsatzsteuer derartige Probleme und Interessenüberschneidungen der Mitgliedstaaten in der EG ergeben, müssen sich dann nicht die gesamt-

26 S. 167 ff.

27 S. 173 f.

wirtschaftlichen Probleme insgesamt bis zum Mißlingen des großen Vorhabens kumulieren? Bei dieser Frage muß es vorerst bleiben.

III. Schlußbemerkung

Am Schluß dieser Ausführungen ist Farbe zu bekennen: Konnte das methodologisch ausgerichtete Prinzip zur Erhellung der unterschiedlichen Vorstellungen vom System der Umsatzsteuer und den daraus gezogenen Folgerungen Wesentliches beitragen?

Sieht man einmal von der Einfuhr-Umsatzsteuer ab, deren Verbrauchsteuercharakter unbestritten ist, so wohnt dem Umsatzsteuerrecht die Spannung inne, die sich aus verbrauchsteuerrechtlicher Zielsetzung und verkehrsteuerrechtlicher Ausprägung ergibt. Offenbar ist es das Schicksal der so strukturierten Steuer, daß die Rechtsanwender auftretende Streitfragen teils aus verbrauchsteuerrechtlicher, teils aus verkehrsteuerrechtlicher Sicht zu lösen versuchen. Ob damit die eine oder die andere Betrachtungsweise den Ausschlag gibt, ist oft nicht so sehr das *Ergebnis* bestimmter Methoden, vielmehr steht – umgekehrt – am Anfang eine wertende ergebnisorientierte Entscheidung, worauf dann die Methoden so ausgewählt und eingesetzt werden, daß sie dem schon festgelegten Vorverständnis Geltung verschaffen. Hat also *Kruse*²⁸ recht, wenn er ausführt: „Die einzelnen Methoden liefern dem Interpreten die Argumente, die nötig sind, um die getroffene Wahl zwischen den möglichen Deutungen des Textes zu begründen?“ Wäre dies das letzte Wort, so erwiese es sich allerdings als wenig hilfreich, den Kontroversen mittels Suche nach den jeweils angewandten Methoden beikommen zu wollen. Diese Vorgehensweise könnte dann zwar einiges über die „Einstellung“ des Rechtsanwenders aussagen, wenig aber zur Sache selbst beitragen.

Zu einem so weitgehenden Relativismus besteht indessen kein Anlaß. In Anlehnung an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts sollte beim Bemühen um die Ermittlung des Normsinnes einer Vorschrift Orientierungsziel die Sinnbedeutung einer Norm sein, die im Wortlaut und Sinnzusammenhang des Gesetzes „objektiviert“ worden ist²⁹, die Lösung einer Streitfrage muß „textgebunden“ sein³⁰. Besteht wenigstens in diesem Punkt Übereinstimmung, so ist die Basis eines sinnvollen Diskurses gegeben: Einmal könnten durch Vergleich der methodischen Mittel und die

28 (FN 1), § 4 AO Tz. 88.

29 *Kruse* (FN 1), § 4 AO Tz. 85.

30 *Tipke/Lang* (FN 1), S. 103.

Rückführung auf die Ziele, mit denen diese Mittel eingesetzt werden, die Standpunkte klarer hervortreten. Zum anderen könnte die Grenze zwischen methodisch begründeter Plausibilität und methodisch nur verschleierter Beliebigkeit erkennbar werden.

Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e. V.¹

Satzung (Auszug)

§ 2 Vereinszweck

Der Verein verfolgt ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke im Sinne des Abschnitts „Steuerbegünstigte Zwecke“ der Abgabenordnung. Der Verein hat den Zweck,

- a) die steuerrechtliche Forschung und Lehre und die Umsetzung steuerrechtswissenschaftlicher Erkenntnisse in der Praxis zu fördern;
- b) auf eine angemessene Berücksichtigung des Steuerrechts im Hochschulunterricht und in staatlichen und akademischen Prüfungen hinzuwirken;
- c) Ausbildungsrichtlinien und Berufsbilder für die juristische Tätigkeit im Bereich des Steuerwesens zu entwickeln;
- d) in wichtigen Fällen zu Fragen des Steuerrechts, insbesondere zu Gesetzgebungsvorhaben, öffentlich oder durch Eingaben Stellung zu nehmen;
- e) das Gespräch zwischen den in der Gesetzgebung, in der Verwaltung, in der Gerichtsbarkeit, im freien Beruf und in Forschung und Lehre tätigen Steuerjuristen zu fördern;
- f) die Zusammenarbeit mit allen im Steuerwesen tätigen Personen und Institutionen zu pflegen.

§ 3 Mitgliedschaft

- (1) Mitglied kann jeder Jurist werden, der sich in Forschung, Lehre oder Praxis mit dem Steuerrecht befaßt.
- (2) Andere Personen, Vereinigungen und Körperschaften können fördernde Mitglieder werden. Sie haben kein Stimm- und Wahlrecht.
- (3) Die Mitgliedschaft wird dadurch erworben, daß der Beitritt zur Gesellschaft schriftlich erklärt wird und der Vorstand die Aufnahme als Mitglied bestätigt.

¹ Sitz der Gesellschaft ist Köln (§ 1 Abs. 2 der Satzung). Geschäftsstelle: Bernhard-Feilchenfeld-Str. 9, 5000 Köln 51.

**Vorstand und Wissenschaftlicher Beirat
der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V.**

Vorstand: Prof. Dr. *Joachim Schulze-Osterloh* (Vorstandsvorsitzender); Rechtsanwalt und Notar *Franz Josef Haas* (stellv. Vorsitzender); Präsident des Bundesfinanzhofs Prof. Dr. *Franz Klein*; Prof. DDr. *Hans Georg Ruppe*; Ministerialdirektor Dr. *Adalbert Uelner*; Rechtsanwalt und Steuerberater Dr. *Jürgen Pelka* (Schatzmeister und Leiter der Geschäftsstelle); *Susanne Sieker* (Schriftführerin).

Wissenschaftlicher Beirat: Prof. Dr. *Paul Kirchhof* (Vorsitzender), Richter am Bundesverfassungsgericht; Rechtsanwalt *Helmuth Becker*; Rechtsanwalt Dr. *Jürgen Danzer*; Oberfinanzpräsident *Paul G. Flockermann*; Ministerialdirigent *Christian Forst*; Prof. Dr. *Karl Heinrich Friauf*; Rechtsanwältin Dr. *Brigitte Gast-de Haan*; Richter am Bundesfinanzhof *Rüdiger von Groll*; Rechtsanwalt und Notar *Franz Josef Haas*; Ministerialdirigent Dr. *Heribert Hagemann*; Richterin am Bundesfinanzhof Dr. *Ruth Hofmann*; Ministerialdirigent Dr. *Hans-Ulrich Kieschke*; Präsident des Bundesfinanzhofs Prof. Dr. *Franz Klein*; Prof. Dr. *Brigitte Knobbe-Keuk*; Ministerialdirektor a. D. Dr. *Karl Koch*; Rechtsanwalt Prof. Dr. *Reinhold Kreile*; Prof. Dr. *Heinrich Wilhelm Kruse*; Prof. Dr. *Joachim Lang*; Präsident des Bundesfinanzhofs a. D. Prof. Dr. *Heinrich List*; Rechtsanwalt und Steuerberater Dr. *Jürgen Pelka*; Rechtsanwalt Prof. Dr. *Arndt Raupach*; Präsident des Finanzgerichts Düsseldorf *Dieter Rönitz*; Prof. DDr. *Hans Georg Ruppe*; Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof Prof. Dr. *Ludwig Schmidt*; Prof. Dr. *Joachim Schulze-Osterloh*; *Susanne Sieker*; Prof. Dr. *Hartmut Söhn*; Prof. Dr. *Gerold Stoll*; Rechtsanwalt Prof. Dr. *Joachim N. Stolterfoht*; Prof. Dr. *Klaus Tipke*; Prof. Dr. *Christoph Tzaskalik*; Ministerialdirektor Dr. *Adalbert Uelner*; Prof. Dr. *Klaus Vogel*; Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof Dr. *Lothar Woerner*.

Mitglieder

Abel, Maria-Henriette, Dr., Regierungsrätin, Berlin
Achatz, Markus J., Dr., Universitätsassistent, Graz
Achenbach, Edgar, Oberregierungsrat, Lippstadt
Adolf, Gustav, Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Innsbruck
Ahrens, Herbert, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Kiel
Albracht, Wolfgang, Regierungsrat, Bad Camberg
Albrecht, Richard, Student, Kiel
Allitsch, Gerold, Dr., Wirtschaftstreuhänder, Graz
Altbeim, Michael, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Dreieich

- App*, Michael, Oberregierungsrat, Karlsruhe
Arbeitsgemeinschaft Selbständiger Unternehmer, Bonn
Arnim, Hans Herbert, von, Dr., Universitätsprofessor, Speyer
Arnold, Wolf-Dieter, Dr., Rechtsanwalt, Wien
Ault, Hugh J., Professor of Law, Newton, Ma.
Axer, Jochen, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Köln
- Baade*, Gerhard, Steuerberater, Berlin
Baatz, Jürgen, Regierungsrat, Berlin
Babel, Helmut, Dr., Rechtsanwalt, Nürnberg
Bach, Martin, Regierungsrat, Groß-Gerau
Backes, Peter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
Mönchengladbach
Bader, Thimo, Oberregierungsrat, Würzburg
Bäcker, Uwe, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Münster
Balke, Michael, Dr., Solingen-Wald
Bartsch, Erika, Steuerberaterin, Schöenberg
Baur, Dieter, Dipl.-Kfm., Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Steuer-
berater, Kronberg
Baur, Ulrich, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Wiesbaden
Becker, Helmut, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf
Becker, Jochen, Dr., Regierungsrat, Dozent, Wetzlar
Becker, Wolfgang, Oberregierungsrat, Freiburg
Beckerath, Hans-Jochem, von, Dr., Richter am Finanzgericht, Ratingen
Beisel, Wilhelm, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Karlsruhe
Beisse, Heinrich, Dr. h. c., Professor, Vorsitzender Richter am Bundes-
finanzhof, München
Belke, Rolf, Dr., Universitätsprofessor, München
Bellstedt, Christoph, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
Düsseldorf
Bengstrate, Jörg Peter, Steuerberater, München
Berdesinski, Stephan, Wissenschaftlicher Mitarbeiter, Heidelberg
Berna, Pierre, Dr., Professor für Steuerrecht, Rechtsanwalt, Luxemburg
Berthold, Marianne, Regierungsrätin, Berlin
Berwanger, Günter, Richter am Finanzgericht, Friedrichsthal
Beul, Herbert, Steuerberater, Neuwied
Beyer, Dietrich, Richter am Finanzgericht, Hamburg
Beyer, Elke, Rechtsanwältin, Hamburg
Bibr, Dietrich, Dr., Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, Bad Herrenalb
Bilsdorfer, Peter, Richter am Finanzgericht, Saarbrücken
Birk, Dieter, Dr., Universitätsprofessor, Münster

- Birkenfeld*, Wolfram, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Birkhan, Hermann-Josef, Regierungsrat, Berlin
Bister, Otfried, Richter am Finanzgericht, Mönchengladbach
Blaurock, Uwe, Dr., Universitätsprofessor, Göttingen
Bleier, Reinhard, Dr., Leiter der Steuerabteilung der OEMV-AG, Wien
Blumers, Wolfgang, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
Stuttgart
Bock, Michael, Dozent, Assessor, Marburg
Bohnert, Dieter, Dr., Rechtsanwalt, Düsseldorf
Bollhagen, Werner, Steuerbevollmächtigter, Ganderkesee
Bonow, Klaus-Werner, Rechtsanwalt und Notar, Jever
Bopp, Gerhard, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, München
Bordewin, Arno, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Borggräfe, Joachim, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Kassel
Borgmann, Olaf, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Kassel
Bornhaupt, Kurt Joachim, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Borst, Günther, Regierungsrat, Esslingen
Boveri & Cie AG Brown, Abtl. ZSZ, Mannheim
Bowitz, Hans-Hermann, Dr., c/o BVerfG, Karlsruhe
Brandis, Peter, Dr., Wissenschaftlicher Mitarbeiter, Neuss
Brandmüller, Gerhard, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
Starnberg
Braunschweig, Rolf, Richter am Finanzgericht, Freiburg
Brinkmann, Berthold, Rechtsanwalt und Steuerberater, Hamburg
Brinkmann, Johannes, Dr., Rechtsanwalt, Essen
Buciek, Klaus D., Dr., Richter am Finanzgericht, St. Augustin
Bülow, Hans-Joachim, Dr., Oberregierungsrat, Neckargemünd
Buhmann, Peter, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Heidelberg
Bund der Steuerzahler, Wiesbaden
Bundessteuerberaterkammer, Bonn
Bungartz, Michael, Regierungsrat, Köln
Burchardi, Friedrich, Dr., Vorsitzender Richter am Finanzgericht,
Kummerfeld bei Hamburg
Busch, Roswitha, Dr., Steuerberaterin, Köln
Buss, Hans-Reinhard, Rechtsanwalt und Notar, Wiesmoor
- Cagianut*, Francis, Dr., Professor, Präsident des Verwaltungsgerichts,
Mörschwil bei St. Gallen
Callsen, Karl-Christian, Richter am Finanzgericht, Köln
Carrobe, Miguel, Dr., Universitätsprofessor, Barcelona
Christiansen, Alfred, Dr., Regierungsdirektor, Bonn

Chryasant-Piltz, Ingeborg, Wirtschaftsprüferin und Steuerberaterin, Köln
Cirkel, Dagmar, Dr., Wissenschaftliche Mitarbeiterin, Frankfurt
Classen, Andrea, Regierungsrätin, Krefeld
Classen, Rüttger, Dr., Regierungsrat, Krefeld
Claus, Gerhard, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Dillingen
Clausen, Uwe, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München
Columbus, Helmut, Steuerberater, Handorf
Conscience, Kurt, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Bochum
Costede, Jürgen, Dr., Universitätsprofessor, Göttingen
Crezelius, Georg, Dr., Universitätsprofessor, Bamberg

Dabitz, Axel H., Richter, Köln
Damerow, Max-Dieter, Rechtsanwalt und Steuerberater, Burgdorf
Dannecker, Gerhard, Dr., Wissenschaftlicher Assistent, Denzlingen
Danzer, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Dortmund
Daumke, Michael, Oberregierungsrat, Berlin
Deere und Company, Steuerabteilung, Mannheim
Degenhard, Tilman, Rechtsanwalt, Pforzheim
Dehmer, Hans, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Freiburg
Dehnen, Peter H., Rechtsanwalt, Düsseldorf
Denkl, Hellmut Rainer, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Düsseldorf
Denzer, Michael, Regierungsrat, Trier
Deubner, Peter, Dr., Verleger, Köln
Deuschle, Gudrun, Dautphetal
Deuschle, Werner, Diplom-Volkswirt, Steuerberater und Rechtsbeistand,
Dautphetal
Deutscher Bundestag, Bonn
Deutscher Industrie- und Handelstag, Bonn
Deutscher Steuerberaterverband, Bonn
Deutsche Steuer-Gewerkschaft, Bonn
Deutsche Treuhandgesellschaft, München
Dietz, Karl-Dieter, Dr., Vorsitzender Richter am Finanzgericht,
Neukirchen-Vluyn
Distel, Timm, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hamburg
Dobroschke, Eduard, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München
Doehler, Helmut, Dr., Richter am Finanzgericht, Berlin
Döllken, Dieter, Regierungsrat, Essen
Dötschmann, Martin, Regierungsrat, Mainz-Kastel
Dohmen, Herbert, Oberregierungsrat, Bonn
Doralt, Werner, Dr., Universitätsprofessor, Innsbruck
Dornfeld, Robert, Dr., Steuerberater, Köln

Dostmann, Dieter K., Richter am Finanzgericht, Hamburg
Draxl, Otto, Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Wien
Drenseck, Walter, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Dressler, Herbert, Richter am Finanzgericht, Hamburg
Düll, Günther, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater und Rechtsbeistand,
Nördlingen
Düsseldorfer Treuhandgesellschaft, Altenburger und Tewes, Düsseldorf

Ebeling, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hannover
Ebke, Werner F., Dr., Universitätsprofessor, Konstanz
Eckert, Franz, Dr., Rechtsanwalt, Lehrbeauftragter, Baden (Österr.)
Eger, Othmar, Steuerberater, Oberndorf am Neckar
Egger, Josef, Leitender Regierungsdirektor, Münster
Eggesiecker, Fritz, Dr., Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, Erftstadt-
Liblar
Ehmsperger, Hubert, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Berlin
Eicher, Hans, Oberregierungsrat, München
Eichhorn, Franz-Ferdinand, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuer-
recht, Düsseldorf
Eickhoff, Friedrich-Wilhelm, Steuerberater, Wuppertal
Eiselsberg, Maximilian, Dr., Rechtsanwalt, Wien
Engert, Eckart, Rechtsanwalt und Steuerberater, Memmingen
Erhard, Gabriele, Steueramtsrätin, Bonn
Erhard, Gerd, Regierungsdirektor, Bonn
Esch, Günter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Wuppertal
Escher, Karl-Ernst, Dr., Direktor des Amtsgerichts, Wuppertal
Esser, Willy, Dr., Düsseldorf
Eulerich II, Michael, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Münster
Ewert, Holm A., Dr., Rechtsanwalt, München

Faber, Gerd, Oberregierungsrat, Bonn
Falter, Rudolf, Dr., Diplomkaufmann, München
Faust, Herbert, Vizepräsident des Finanzgerichts, Köln
Feddersen, Dieter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt
Federmann, Hans-Wolfgang, Dr., Regierungsrat, Wadersloh
Fein, Wolfgang, Dr., Regierungsdirektor, Bayreuth
Feldmeier, Theodor, Rechtsanwalt und Notar, Münster
Felix, Günther, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
Köln
Finken, Jürgen, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater,
Krefeld

- Fischer*, Helmut L., Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Kitzingen
Fischer, Karl-Dieter, Richter am Finanzgericht, Köln
Fischer, Lothar, Richter am Finanzgericht, Hemmingen
Fischer, Peter, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Flaemig, Christian, Dr., Professor, Leiter des Direktionsbereichs Recht,
Patente, Steuern der E. Merck, Darmstadt
Flockermann, Paul Gerhard, Oberfinanzpräsident, Hannover
Floer, Rolf, Regierungsrat, Rheinbrohl
Förster, Jutta, Dr., Münster
Förster, Martin, Regierungsdirektor, Bornheim-Roisdorf
Forst, Christian, Ministerialdirigent, Niederkassel
Freihalter, Gerd U., Dr., c/o Arthur Andersen & Co. GmbH, München
Freitag, Jens, Frankfurt
Friauf, Karl Heinrich, Dr., Universitätsprofessor, Bensberg-Frankenforst
Frick, Jörg, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Stuttgart
Friedrich, Günter, Dr., Geschäftsführer Verlag Hauffe, Freiburg
Friedrich, Klaus, Dr., Rechtsanwalt, Mannheim
Friedrichs, Karl, Rechtsanwalt und Steuerberater, Herford
Fritsch, Werner, Dr., Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater, Wien
Frotscher, Gerrit, Dr., Rechtsanwalt, Deutsche Shell AG, Hamburg
- Gaier*, Richard, Mag. Mag. Dr., Steuerberater, Wien
Gassner, Wolfgang, Dr., Universitätsprofessor, Wirtschaftsprüfer und
Steuerberater, Wien
Gast-de Haan, Brigitte, Dr., Rechtsanwältin, Rendsburg
Gebel, Dieter, Richter am Finanzgericht, Neustadt a. d. Weinstraße
Geeb, Franz W., Dr., Präsident des Finanzgerichts, Koblenz
Gefäller, Wolfgang, Dr., Steuerreferent, Bonn-Bad Godesberg
Geimer, Rickard, Oberregierungsrat, Dahlem
Geist, Günter, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, Gauting
Gellner, Elmar, Hauptgeschäftsführer der Bundesrechtsanwaltskammer,
Bonn
Geppaart, Chris, Dr., Universitätsprofessor, Tilburg/Niederlande
Gerauer, Alfred, Rechtsanwalt, Pocking
Gerger, Hans, Dr., Universitätsassistent, Graz
Giesberts, Franz J., Dr., Ministerialrat, Köln
Gimmler, Karl-Heinz, Assessor, Koblenz
Glauflügel, Bert, Regierungsdirektor, Schwaigern
Glenk, Heinrich, Richter am Finanzgericht, München
Goedden, Hermann, Finanzbeamter, Mülheim/Ruhr
Goegge, Harald, Berlin

Görlich, Wolfgang, Dr., Berlin
Gössler, Ivo, Steuerberater, Hamburg
Götz, Rainer, Rechtsanwalt, Heidelberg
Gosch, Dietmar, Dr., Richter am Finanzgericht, Hamburg
Goutier, Klaus, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Frankfurt a. M.
Graefe, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
Remagen-Kripp
Gräser, Waldemar, Steuerberater, Bremen
Grafinger, Hermann, Steuerberater, Linz
Gramatke, Hans-Joachim, Oberregierungsrat, Berlin
Gramulla, Alfons, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Köln
Grieger, Wolfgang, Rechtsanwalt, Flensburg
Grimme, Andreas C., Rechtsanwalt, Offenburg
Grob, Manfred, Dr., Professor, Richter am Bundesfinanzhof, München
Groll, Rüdiger, von, Richter am Bundesfinanzhof, Breitbrunn
Große-Bahr, Cordula, Regierungsrätin, Berlin
Großmann, Gerhard, Boorberg Verlag, Stuttgart
Grube, Georg, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Grünberg, Heiko, Richter am Finanzgericht, Köln
Grützner, Carola, Assistentin, St. Augustin
Grund, Ingolf, Steuerberater, Köln

Haarmann, Hans, Ministerialrat, Bad Honnef
Haarmann, Wilhelm, Dr., Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Rechtsanwalt,
München
Haas, Franz Josef, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Notar,
Bochum
Hach, Thomas, Dr., Rechtsanwalt, Braunschweig
Härer, Lothar, Dr., Wirtschaftsprüfer und Rechtsanwalt, Coburg
Hagemann, Heribert, Dr., Ministerialdirigent, Wiesbaden
Hahn, Hans-Heinrich, Regierungsdirektor, Braunschweig
Hahn, Hartmut, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hagen
Hammerstein, Rolf-H., Rechtsanwalt und Wirtschaftsprüfer, Hamburg
Hanckel, Götz, Rechtsanwalt und Direktor, Osnabrück
Hanikel, Andreas, Finanzbeamter, Marburg
Harenberg, Friedrich E., Dr., Richter am Finanzgericht, Gräfeling
Harms, Karl-Peter, Richter am Finanzgericht, Hamburg
Harms, Monika, Richterin am Bundesgerichtshof, Karlsruhe
Harnischfeger, Walter, Referent, Frankfurt
Harrer, Hermann, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Lörrach
Heeser, Günther, Dr., Rechtsanwalt, Krefeld

- Heichen-Kunze*, Christfriede, Regierungsrätin, Berlin
Heilmaier, Eberhard, Dr., Wirtschaftsprüfer, Steuerberater und Rechtsanwalt, Krefeld
Heinemann, Gerd, Richter am Finanzgericht, Telgte
Heinze, Gerhard B., Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Notar, Frankfurt
Helmert, Friedrich, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Münster
Helml, Martin, Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Linz
Hemmelrath, Alexander, Dr., Steuerberater, München
Henkel, Udo, W., Dr., Deutsche Bank, Abt. Recht und Steuern, Düsseldorf
Hennecke, Rudolf, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf
Henninger, Michael-Peter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt
Hessler, Klaus, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bochum
Hetl, Hanns, DDr., Finanzpol. Referent der Bundeswirtschaftskammer, Wien
Heuer, Carl-Heinz, Dr., Rechtsanwalt, Königstein
Hey, Friedrich E. F., Dipl.-Finanzwirt, Hamburg
Heydt, Volker, Hauptverwaltungsrat EG-Kommission, Brüssel
Heyll, Ulrich, Dr., Steuerberater, Berlin
Heyng, Eduard, Steuerberater, Düsseldorf
Hidien, Jürgen W., Dr., Finanzbeamter, Münster
Hieber, Otto, Verwaltungsrat EG-Kommission, Brüssel
Hieber, Rudolf, Steuerberater, Pliezhausen
Hiltner, Norbert, Regierungsdirektor, Dänisch Nienhof
Hintze, Hans-Rüdiger, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Notar, Bremen
Hintzen, Lothar, Dr., Bonn
Höhn, Ernst, Dr., Professor, Kronbühl bei St. Gallen
Hönig, Gilbert, Steuerberater, Möhnesee
Hörschemeyer, Petra, Finanzbeamtin, Osnabrück
Hofmann, Ruth, Dr., Richterin am Bundesfinanzhof, München
Hollerbaum, Alexander, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Köln
Holz, Willy, Rechtsanwalt, Düsseldorf
Horlemann, Heinz-Gerd, Diplom-Finanzwirt, Finanzbeamter, Herzogenaurach
Horn, Ullrich, Regierungsoberrat, Offenbach
Horschitz, Harald, Dr., Professor, Fachhochschullehrer, Ludwigsburg
Horst, Helmut, Steuerberater und Rechtsbeistand, Düsseldorf
Huberti, Emmerich M., Steuerberater, Trier

*Huchatz, Wolfgang, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
Dozent, Münster*

Hübner, Sigwart, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Stuttgart

Husmann, Eberhard, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Bornheim

Ivens, Heinrich, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Pinneberg

Jacobi, Peter, Rechtsanwalt, Köln

Jähnike, Götz Uwe, Richter am Finanzgericht, Mönkeberg

Jakob, Wolfgang, Dr., Universitätsprofessor, Augsburg

Jansen, Alfred, Dr., Leitender Regierungsdirektor, Aachen

Jelinek, Claus, Dr., Richter am Finanzgericht, Kiel

Jessen, Uwe, Dr., Präsident des Finanzgerichts, Berlin

Jonas, Bernd, Steuerabteilung der Krupp-GmbH, Essen

Jürgens, Günter, Dr., Oberfinanzpräsident, Köln

Kablen, Hermann, Rechtsanwalt, Nordkirchen

Kahrs, Hermann, Steuerberater, Hamburg

Kaiser-Plessow, Utta, Dr., Richterin am Finanzgericht, Köln

Kalb, Werner, Dr., Vizepräsident des Finanzgerichts, Bremen

Kalhöfer-Köchling, Karl-Bernd, Student, Kassel

Kammann, Evert, Dr., Steuerberater, Nürnberg

Kaneko, Hiroshi, Prof., University/Faculty of Law, Hongo, Tokio

Kauffmann, Walter, Dr., Richter am Finanzgericht, Hamburg

Kebschull, Hans Helmut, Dr., Steuerberater, Bielefeld

Kempermann, Michael, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München

Kempf, Uwe, Dr., Leitender Regierungsdirektor, Hamburg

Kemsat, Wolfgang, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Reinbek

Keßler, Rainer, Regierungsdirektor, Meckenheim

Keßler, Rüdiger, Dr., Professor, Richter am Bundesfinanzhof, München

Keymer, Dietrich, Dr., Haar

Kienemund, Andreas, Rechtsanwalt, Bonn

Kieschke, Hans-Ulrich, Dr., Ministerialdirigent, St. Augustin

Killius, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, München

Kimura, Konosuke, LL. M., Professor für Steuerrecht, Tokio

Kirchhof, Ferdinand, Dr., Universitätsprofessor, Tübingen

*Kirchhof, Paul, Dr., Universitätsprofessor, Richter am Bundesverfassungs-
gericht, Heidelberg*

Klasmeyer, Bernd, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln

Klause, Werner, Richter am Finanzgericht, Karlsruhe

Kleeberg, Rudolf, Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, München

- Klein, Franz, Dr.*, Professor, Präsident des Bundesfinanzhofs, München
Klein, Hartmut, Dozent an der Bundesfinanzakademie, Bergisch Gladbach
- Kloecker, Reinhold*, Steuerberater, Bonn
Kloubert, Franz-Peter, Dr., Wissenschaftlicher Mitarbeiter, Essen
Klüting, Hans, Personalabteilung der Hoesch-AG, Dortmund
Knepper, Karl-Heinz, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München
- Knieper, Kunibert E., Dr.*, Steuerberater, Handelsrichter, Wickede/Ruhr
Knievel, Karl-Heinz, Dr., Professor, Regierungsdirektor, Paderborn
Knobbe, Dietrich, Dr., Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Bonn
- Knobbe-Keuk, Brigitte, Dr.*, Universitätsprofessorin, Bonn
Koch, Hanns-Reimer, Dr., Richter am Finanzgericht, Norderstedt
Koch, Hellmut-Erhart, Regierungsdirektor, Berlin
Koch, Karl, Dr., Institut für Finanzen und Steuern, Bonn
Köhn, Rolf P., Düsseldorf
- König, Andreas*, Steuerberater, Montabaur
König, Ansgar, Oberregierungsrat, Esslingen a. Neckar
Könlopp, Bärbel, Richterin am Verwaltungsgericht, Münster
Kohler, Richard, Ministerialrat, Meckenheim
Kohlmann, Günter, Dr., Universitätsprofessor, Köln
Koneczny, Walter, Mag. Dr., Beeidigter Buchprüfer und Steuerberater, Wien
- Korfmacher, Michael*, Rechtsanwalt und Steuerberater, Düsseldorf
Koschmieder, Lutz, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Wiesbaden
Kraft, Wolfgang, Dr., Finanzgerichtspräsident a. D., Kassel
Kramer, Bernhard, Dr., Regierungsdirektor, Leinfelden-Echterdingen
Kramer, Jörg-Dietrich, Dr., LL. M., Dozent und Rechtsbeistand, Siegburg
Kraus, Stefan, Dr., Rechtsanwalt, Wuppertal
Krauss, Rolf, Regierungsdirektor, Neumünster
Kreile, Reinhold, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, MdB, München/Bonn
- Kreppel, Thomas, Dr.*, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München
- Kröger, Horst, Dr.*, Richter am Finanzgericht, Neustadt
Kronthaler, Ludwig, Regierungsrat, Donauwörth
Krug, Alfred, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt
Krumland, Jürgen, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf
Kruse, Heinrich Wilhelm, Dr., Universitätsprofessor, Bochum
Küffner, Peter, Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Landshut

- Kühne*, Karsten, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und ver-
eidigter Buchprüfer, Bremen
- Küntzel*, Wolfram, Dr., Regierungsrat, Kaarst
- Kuhlmann*, Heinz, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hamburg
- Kullen*, Rainer, Rechtsanwalt und Steuerberater, Sindelfingen
- Kunert*, Bernhard, Steuerberater, Köln
- Kunert*, Horst, Dr., Steuerberater und Rechtsbeistand, Itzehoe
- Kunz*, Peter W., Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, München
- Kupsch*, Werner, Dr., Richter am Finanzgericht, Köln
- Kussmann*, Manfred, Dr., Professor, Dozent an der Fachhochschule für
Finanzen, Nordkirchen
- Kutz*, Werner, Leitender Regierungsdirektor, Berlin
- Lakies*, Otto, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Sinsheim
- Lambrecht*, Claus, Dr., LL. M., Richter am Finanzgericht, Korschenbroich
- Land*, Rolf, Richter am Finanzgericht, Köln
- Lang*, Joachim, Dr., Universitätsprofessor, Köln
- Langbein*, Volker, Dr., Rechtsanwalt, stellv. Abteilungsdirektor der BASF,
Ludwigshafen
- Lange*, Manfred, Regierungsrat, Hannover
- Langner*, Joachim, Wirtschaftsberater, Bergisch Gladbach
- Langohr*, Thomas G., Münster
- Laube*, Konrad, Ministerialdirigent, Bonn
- Laudan*, Diether, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Weinheim
- Laule*, Gerhard, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt
- Lauprecht*, Gottfried, Dr., Rechtsanwalt und Notar, Kiel
- Lechner*, Eduard, Dr., Dr., Steuerberater, Dozent, Wien
- Leiber*, Kurt, Dr., Ministerialrat, Krefeld
- Leiss*, Wolfgang, Dipl.-Betriebswirt, Köln
- Lemberg*, Tidemann Ulrich, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Hamburg
- Lencer*, Jan Jürgen, Steuerbevollmächtigter, Löhne
- Ley*, Ursula, Dr., Steuerberaterin, Köln
- Liedtke*, Helmut D., Dr., Steuerreferent, Leonberg
- Lieser*, Joachim, Dr., Rechtsanwalt, Köln
- Lindberg*, Klaus, Oberregierungsrat, Hamburg
- Lipps*, Wolfgang, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Berlin
- List*, Heinrich, Dr., Professor, Präsident des Bundesfinanzhofs a. D.,
München
- Löbning*, Bernd, Dr., Direktor des Abgeordnetenhauses, Berlin
- Lobse*, Gabriele, Regierungsrätin, Berlin
- Lobse*, W. Christian, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, München

- Longin*, Franz, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Stuttgart
Looock, Jann Dirk, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Kassel
Loos, Gerold, Dr., Dr., Chefsyndicus der Agrippina Versicherung, Köln
Lopau, Mechthild, Lektorin, Köln
Lopitzsch, Gerhard, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Heidelberg
Loritz, Karl-Georg, Dr., Universitätsprofessor, Würzburg
Loroch, Christian, Ettlingen
Ludwig, Werner, Leitender Regierungsdirektor, Kiel
Lüdicke, Jochen, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, München
Lüdicke, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Hamburg
Lütke, Albert, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt
Lyding, Jürgen, Vorsteher des Finanzamtes, Jugenheim
- Macher*, Ludwig, Dr., Richter am Finanzgericht, Hechendorf
Manfreda, Heinz, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Wien
Manteuffel, Hans J. M., Rechtsanwalt, Düsseldorf
Martens, Joachim, Dr., Vizepräsident des Finanzgerichts, Berlin
Martin, Suse, Dr., Richterin am Finanzgericht, München
Masset, Elmar, Steuerbevollmächtigter, Lörrach
Materne, Manfred, Oberregierungsrat, Bonn
Mathiak, Walter, Richter am Bundesfinanzhof, München
Matyssek, Karl-Heinz, Steuerberater, Elsdorf
Maurer, Thorsten, Regierungsrat, Stuttgart
Medert, Heiko K., Syndicusanwalt, Köln
Meier, Adolf, Dr., Notar, Weißenburg i. Bay.
Meilicke, Heinz, Dr., Professor, Rechtsanwalt und Steuerberater, Bonn
Meincke, Jens Peter, Dr., Universitätsprofessor, Köln
Mellinghoff, Rudolf, Wissenschaftlicher Mitarbeiter, Heidelberg
Menck, Thomas, Ministerialrat, Bonn
Mennel, Annemarie, Dr., Ministerialrätin i. R., Bonn
Menze, Heinrich Franz, Justitiar, Frankfurt
Merkenich, Kurt, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, Düsseldorf
Meyding, Dietrich, Dr., Präsident der Oberfinanzdirektion, Karlsruhe
Meyer, Angelika, Regierungsrätin, München
Meyer, Dieter, Finanzbeamter, Göttingen
Mielke, Klaus, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Nordkirchen
Miki, Yoshikazu, Professor, Miwa
Misera, Hans-Ulrich, Finanzbeamter, Berlin
Mittelsteiner, Karl-Heinz, Steuerberater, Hamburg
Möhrle, Sigwart, Dr., Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Hamburg

- Moenius*, Thomas, Rechtsreferendar, Forchheim
Mösbauer, Heinz, Dr., Professor, Speyer
Mössner, Jörg Manfred, Dr., Universitätsprofessor, Osnabrück
Mohr, Hartmut, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Nürnberg
Mohr, Konrad, Dr., Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Frankfurt
Montag, Heinrich, Dipl.-Kfm., Erfstadt
Monz, Gerhard, Rechtsanwalt und Notar, Berlin
Müffelmann, Herbert, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Notar, Bremen
Müller, Lutz, Dr., Oberregierungsrat, Freiburg
Müller, Thomas, Richter am Finanzgericht, Köln
Müller, Welf, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Kelkheim-Münster
Müller, Wolf-Dietrich, Finanzbeamter, Essen
Müller, Wolfgang, Steuerberater, Bad Salzuflen
Müller-Dott, Johannes Peter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt
Müller-Machens, Gerhard, Oberregierungsrat, Bonn
Müller-Peddinghaus, Hartmut, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Duisburg
Müller-Seils, Hans-Jürgen, BDI, Köln
Murai, Tadashi, Dr., Universitätsprofessor, Osaka-Fu
Mußnug, Reinhard, Dr., Universitätsprofessor, Heidelberg
- Närger*, Günther, Steuerberater, vereidigter Buchprüfer, Salzkotten
Naujoks, Helga, Regierungsrätin, Bad Camberg
Naumann, Gottfried, Steuerberater, Stade
Neckels, Peter, Regierungsdirektor, Hanstedt
Neuhof, Manfred, Notar, Düsseldorf
Neumann, Nikolaus, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Aachen
Neumann, Siegfried, Rechtsanwalt, Steuerberater und Notar, Celle
Nieland, Michael, Dr., Regierungsdirektor, St. Augustin
Niemeyer, Gisela, Dr., Richterin am Bundesverfassungsgericht a. D., Bonn
Northmann, Rolf-Joachim, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hamburg
Nottelmann, Edgar, Steuerberater, Siegburg
- Oehler*, Günther, Steuerberater, Rechtsbeistand, Sersheim
Oepen, Wilhelm, Regierungsdirektor, St. Augustin
Oertel, Reiner, Dr., Regierungsrat, Bad Kissingen
Orlopp, Gerd L., Ministerialrat, Bonn

- Orth*, Manfred, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Rockenberg
Osterloh, Lerne, Dr., Universitätsprofessorin, Trier
Ostwestfälische Revisions- und Treuhand-GmbH, Bielefeld
Oswald, Wolfgang, Rechtsanwalt, Pfarrkirchen
Otto, Klaus, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Nürnberg
- Petz*, Carsten, Hamburg
Pelka, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Köln
Peltner, Alexander, Regierungsrat, München
Perske, E.-M., Rechtsanwältin und Steuerberaterin, Frankfurt
Peter, Karl-Friedrich, Dr., Verlag Neue Wirtschaftsbriefe, Herne
Pensquens, Herbert, Dr., Professor, Rösrath
Pezzer, Heinz-Jürgen, Dr., Richter am Finanzgericht, Mettmann
Pfeiffer, Thomas, Dr., Richter am Finanzgericht, Kiel
Pfitzner, Klaus, Regierungsrat, Alfter-Oedekoven
Pfizenmayer, Karl-Friedrich, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Berlin
Philipowski, Rüdiger, Dr., Professor, Rechtsanwalt und Steuerberater,
Alfter-Oedekoven
Picard, Holger, Steuerberater, Köln
Piltz, Detlev Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
Königswinter
Piltz, Hermann, Regierungsdirektor, Offenburg
Pinne, Horst, Richter am Finanzgericht, Neustadt
Plate, Horst G., Steuerberater, Ganderkesee
Plückebaum, Rudolf, Dr., Abt.-Direktor der Oberfinanzdirektion,
Münster
Pöllath, Reinhard, LL. M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
München
Pobl, Gerd, Staatsanwalt, Köln
Pollmann, Erika, Dr., Regierungsdirektorin, Mülheim/Ruhr
Pommerin, Andreas, Dipl. Betriebswirt, Düsseldorf
Ponschab, Reiner, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
München
Pott, Hans-Michael, Dr., Köln
Probst, Ulrich, Dr., Richter am Finanzgericht, Putzbrunn
Prusko, Dietmar, Rechtsanwalt, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer,
Weiden
Publ, Thomas, Dr., Wissenschaftlicher Mitarbeiter, Heidelberg
Pump, Hermann, Oberregierungsrat, München
- Quabeck*, Heinz, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, Bonn

- Rätz*, Hans, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Schwäbisch Hall
Rainer, Thomas, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Ramackers, Arnold, Oberregierungsrat, Erkrath
Ramer, Rudolf A., Steuerberater, Würzburg
Rasenf, Eckart, Präsident des Finanzgerichts, Bremen
Rasenack, Christian, Dr., Universitätsprofessor, Berlin
Raupach, Arndt, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München
Rechenberg, Wolf-Georg, Frh. von, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Stuttgart
Redecker, Winfried, Steuerberater, Buchprüfer und Rechtsbeistand, Wetzlar
Reger, Gerhard, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Frankfurt
Reiche, Klaus, Dr., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Friedrichsdorf
Reichelt-Pahl, Susanne, Finanzbeamtin, Münster
Reim, Hartmut, Präsident des Finanzgerichts, Münster
Reimann, Astrid, Regierungsrätin, Leopoldshöhe
Reiß, Wolfram, Dr., Professor, Privatdozent, Lüdinghausen
Reuter, Hans-Peter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Königstein/Taunus
Riechmann, Klaus-Joachim, wissenschaftlicher Mitarbeiter, Minden
Rieker, Klaus J., Rechtsanwalt und Steuerberater, Heppenheim-Oberlauden
Ritter, Wolfgang, Professor, Syndikus, Frankenthal/Pfalz
Rodemann, Hans-Juergen, RR/Referent-Vollstreckung, Berlin
Röchlingsche Treuhandgesellschaft, Mannheim
Röhl, Thomas, Recklinghausen
Röhricht, Rüdiger, Regierungsrat, Berlin
Rölig, Jürgen, Steuerbevollmächtigter, Köln
Rönitz, Dieter, Präsident des Finanzgerichts, Düsseldorf
Rössler, Gerhard, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Heidelberg
Röver, Ruprecht, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Berlin
Roller, Alfred, Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Stuttgart
Rosenberg, Helene, Düsseldorf
Roth, Heinrich, Regierungsdirektor, Trier-Ruwer
Rotthege, Georg, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf
Ruban, Reinhild, Richterin am Bundesfinanzhof, München
Rudloff, Herbert, Vorsitzender Richter am Finanzgericht a. D., Neustadt
Rudolph, Günther, Referent LFM Hessen, Taunusstein
Rüber, Bernd, Dr., Regierungsrat, Gauting
Rüber, Hans-Josef, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln

- Rüssmann*, Bernd, Dr., Rechtsanwalt, Bensheim
Runge, Berndt, Dr., Ministerialrat, Bornheim-Hemmerich
Ruppe, Hans Georg, DDr., Universitätsprofessor, Graz
- Saalfeld*, Uwe, Freiherr von, Rechtsanwalt, München
Safarik, Frantisek J., Dr., eidgen. dipl. Steuerexperte, Basel
Sagasser, Bernd, Dr., München
Salaske, Konrad N. G., Steuerberater, Köln
Saldern, Albrecht, von, Richter am Finanzgericht, Krefeld
Salditt, Franz, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Neuwied
Sammer-Frankenegg, Hansjörg, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater,
Innsbruck
Sander, Annelore, Finanzbeamtin, Berlin
Sangmeister, Bernd, Dr., LL. M., Richter am Finanzgericht, Kassel
Sauer, Gisbert, Rechtsbeistand, Berlin
Sauerwald, Josef, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, Bergisch-Gladbach
Schäfer, Siegfried, Dr., Leitender Regierungsdirektor, Hannover
Scharfe, Günter, Rechtsanwalt und Steuerberater, Hagen
Schaumburg, Harald, Dr., Rechtsanwalt, Bonn-Bad Godesberg
Schaumburg, Heide, Dr., Richterin am Finanzgericht, Bonn-
Bad Godesberg
Scheel, Peter, Dr., Ltd. Regierungsdirektor, Dortmund
Scheidle, Günther, Dr., Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater,
Augsburg
Schellmann, Gottfried, Steuerberater, Brunn, Österreich
Schewe, Hans-Wolfgang, Rechtsanwalt und Steuerberater, Stuttgart
Schick, Walter, Dr., Universitätsprofessor, Nürnberg
Schilli-Frank, Dagmar, Oberregierungsrätin, Essen
Schitag, Schwäbische Treuhand-AG, Stuttgart
Schläger, Annegret, Assessorin, Münster
Schlagbeck, Bernhard Stephan, Bееck
Schleifenbaum, Heinrich, Dr., Rechtsanwalt und Notar, Siegen
Schlütter, Egon, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Schmid, Jakob, Oberregierungsrat, Mainz
Schmidt, Gerhard, Finanzbeamter, Bielefeld
Schmidt, Hans Martin, Dr., Verleger, Köln
Schmidt, Joachim, Regierungsrat, Köln
Schmidt, Ludwig, Dr., Professor, Richter am Bundesfinanzhof, München
Schmidt-Liebig, Axel, Dr., Richter am Finanzgericht, Saarbrücken
Schmitt, Karl-Heinz, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
Salzgitter

- Schmitz*, Peter, Rechtsanwalt, Siegen
Schneider, Hans-Peter, Steuerberater, Lüneburg
Schoeck, Karl, Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Bayreuth
Schoeck, Thomas A. H., Regierungsdirektor, Fürth
Schönberg, Rüdiger, Frhr. von, Dr., Richter am Bundesfinanzhof,
München
Schönwandt, Jens Carsten, Richter am Finanzgericht, Freiburg
Scholsem, Jean-Claude, Dr., Lehrbeauftragter, Grace-Hollogne
Scholtz, Rolf-Detlev, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Scholz, Michael, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Wirtschaftsprüfer, Hamburg
Schott, Karl-Heinz, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, Marktleuthen
Schreven, Bernhard, Dr., Fachhochschullehrer, Aachen
Schröder, Detlef, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Berlin
Schürer-Waldheim, Reinhold, Dr., Steuerberater, Wien
Schütz, Karl-Hermann, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Weinheim
Schütze, Matthias, Rechtsanwalt, Berlin
Schultheis, Peter, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Bad Wildungen
Schulze, Elvira, Rechtsanwältin, Duisburg
Schulze zur Wiesche, Dieter, Dr., Regierungsdirektor, Nordkirchen
Schulze-Balluf, Bärbel, Richterin am Verwaltungsgericht, Köln
Schulze-Osterloh, Joachim, Dr., Universitätsprofessor, Berlin
Schumacher, Detlef, Dr., Universitätsprofessor, Krummhörn
Schumacher, Hans-Jürgen, Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, -
Münster
Schumann, Erich, Rechtsanwalt, Bonn
Schwakenberg, Friedrich-Karl, Dr., Richter am Bundesfinanzhof,
München
Schwarz, Bernhard, Dr., Leitender Regierungsdirektor, Hamburg
Schweda, Joachim, Dr., Thyssengas GmbH, Duisburg
Schwichtenberg, Knut W., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Schwochert, Klaus K., Dr., Professor, Fachhochschullehrer, Nordkirchen
Seeger, Siegbert, Dr., Präsident des Finanzgerichts, Hannover
Seest, Jan, Rechtsanwalt, Gräfelting
Seibold, Felix, Rechtsanwalt, Utting
Sieber, Roland, Dipl.-Kfm., Steuerberater, Korntal
Siegel, Stefan, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Sieker, Susanne, Wissenschaftliche Mitarbeiterin, Berlin
Siska, Werner, Dr., Steuerberater, Wiener Neustadt
Slawik, Siegfried, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Erftstadt-Liblar
Söffing, Günter, Dr., Professor, Richter am Bundesfinanzhof, München

- Söhn*, Hartmut, Dr., Universitätsprofessor, Passau
Soll, Hans-Joachim, Regierungsrat, Friedrichsdorf
Sommer, Michael, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, München
Spanner, Hans, Dr., Universitätsprofessor, München
Speck, Wolfgang, Regierungsdirektor, Kiel
Spindler, Wolfgang, Richter am Finanzgericht, Düsseldorf
Stadie, Holger, Dr., Professor an der Fachhochschule für Öffentl. Verwaltung, Hamburg
Stabl-Sura, Karin, Richterin am Finanzgericht, Münster
Stakemann, Hartwig, Dr., Präsident des Finanzgerichts, Burgwedel bei Hannover
Starke, Wolfram, Wissenschaftlicher Mitarbeiter, Siegen
Stecher, F. A., Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Römerberg
Steinert, Maia, Rechtsanwältin, Köln
Steinhauff, Dieter, Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Bundesverfassungsgericht, Gundelfingen
Steinbilper, Volker, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Heidelberg
Steuck, Hellmut, Richter am Finanzgericht, Düsseldorf
Stöcker, Ernst Erhard, Dr., Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Köln
Stödtler, Helga, Dr., Rechtsanwältin, Legationsrätin a. D., Wentorf b. Hamburg
Stoll, Gerold, Dr., Universitätsprofessor, Wien
Stollfuß, Wolfgang, Verleger, Bonn
Stolterfoht, Joachim N., Dr., Professor, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Freiburg
Stolze, Heinz, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Emsdetten
Streck, Michael, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Ströfer, Joachim, Dr., Bonn
Strunk, Roy, Assessor, Freiburg
Stümpel, Horst, Regierungsdirektor, Dortmund
Sturies, Rainer, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Heidelberg
Süchting, Hans-Peter, Finanzpräsident, Kiel
Sunder-Plassmann, Reinhard, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
- Tanzer*, Michael, Dr., Professor, Wien
Targan, Norbert, Rechtsanwalt, Steuerberater, vereidigter Buchprüfer, Hamburg
Taucher, Otto, Mag. Dr., Assistent, Graz
Theil, Clemens, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München
Theisen, Manuel R., Dr. Dr., Universitätsprofessor, Oldenburg
Thiel, Jochen, Dr., Professor, Ministerialrat, Kaarst

Thiel, Rudolf, Dr., Ministerialdirigent a. D., Düsseldorf
Thode, Gerhard, Regierungsdirektor, Reinbek
Thumfart, Bruno, Sachgebietsleiter, Schwäbisch-Gmünd
Tiedchen, Susanne, Wissenschaftliche Mitarbeiterin, Berlin
Tiedtke, Klaus, Dr., Universitätsprofessor, Münster
Tillen, Walter, Präsident des Finanzgerichts, Köln
Tipke, Klaus, Dr., Universitätsprofessor, Köln
Todt, Johann Ludwig, Wirtschaftsprüfer, Hamburg
Torggler, Hellwig, Dr. Dr., Rechtsanwalt, Wien
Traxel, Wolfgang, Dr., Steuerberater, Frankfurt
Treuhand und Revision, Alpenländische, Wien
Troll, Max, Dr., Ministerialrat a. D., Bonn
Trzaskalik, Christoph, Dr., Universitätsprofessor, Mainz

Uelner, Adalbert, Dr., Ministerialdirektor, Bonn

Vallender, Klaus A., Dr., Dozent, Trogen/Schweiz
Venzmer, Kurt J., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Landshut
Vogel, Hans, Präsident des Finanzgerichts a. D., Freiburg
Vogel, Hans-Heinrich, Dr., Professor, Universitätslektor, Lund, Schweden
Vogel, Klaus, Dr., Universitätsprofessor, München
Vogelgesang, Horst, Ministerialrat, Siegburg
Voss, Reimer, Präsident des Finanzgerichts, Hamburg
Vosseberg, Clemens-Ulrich, Frankfurt

Waas, Georg, Syndikus, Ulm
Wachenhausen, Manfred, Dr., Ministerialrat, Bonn
Wallenstätter, Alfred, Dr., Regierungsdirektor, Höchberg
Wallenstätter, Sigrid, Dr., Oberregierungsrätin, Höchberg
Walter, Otto L., Dr., Dr. h. c., Professor, Attorney at Law, New York
Walz, W. Rainer, Dr., Universitätsprofessor, Hamburg
Walzer, Klaus, Dr., Steuerberater, Berlin
Wartner, Otto, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München
Wassermeyer, Franz, Dr., Professor, Richter am Bundesfinanzhof,
St. Augustin
Weber, Harald, Dr., Universitätsprofessor, Bielefeld
Weber, Hermann, Dr., Rechtsanwalt, Bad Vilbel
Weber-Grellet, Heinrich, Dr., Richter am Finanzgericht, Münster
Weckerle, Thomas, LL. M., Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, Hagen
Wegner, Jürgen, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Hamburg

- Wendt*, Rudolf, Dr., Universitätsprofessor, Saarbrücken
- Wenzel*, Christine Eleonore, Leiterin der Neckermann Steuerabteilung,
Bad Vilbel
- Wenzel*, Helmut, Leitender Regierungsdirektor, Haan
- Wermer*, Stefan M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Moers
- Westermann*, Wolfgang, Leitender Regierungsdirektor, Wuppertal
- Widmann*, Siegfried, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
- Widmann*, Werner, Ministerialrat, Mainz-Kaster
- Wiedemann*, Klaus, Rechtsanwalt und Steuerberater, Grünwald
- Wiese*, Friedrich, Steuerberater, Rechtsbeistand, Stadtlohn
- Wiesmeth*, Otmar, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Dinkelsbühl
- Wildlanger-Hofmeister*, Gabriela, Dipl.-Volkswirtin, Assessorin, Mainz
- Willemsen*, Arnold, Rechtsanwalt, Brühl
- Wingert*, Karl-Dieter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bonn
- Winter*, Gerhard, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Mülheim/
Ruhr
- Winter*, Hans, Dr. Mag., beeidigter Buchprüfer, Steuerberater, Graz
- Wirtz*, Otto, Bornheim
- Wölfinger*, Heinrich, Rechtsbeistand und Steuerberater, Bad Homburg
v. d. Höhe
- Woerner*, Lothar, Dr., Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof,
München
- Wohlschlegel*, Hanspeter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
Bremen
- Wolff*, Eberhard, Dr., Abteilungsdirektor, Köln
- Wolff-Diepenbrock*, Johannes, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
- Wolffgang*, Hans-Michael, Dr., Oberregierungsrat, Münster
- Wolter*, Eckhard, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Hamburg
- Woltmann*, Albrecht, Dr., Dipl.-Kaufmann, Rechtsanwalt, Generalbevoll-
mächtigter, Nürnberg
- Woring*, Siegbert, Dr., Dipl.-Ökonom, Richter am Finanzgericht, Pulheim
- Woring*, Sigrid, Steuerberaterin, Pulheim
- Worms*, Martin J., Dr., Regierungsrat, Wasserlos
- Wüst*, Hans Peter, Dr., Rechtsanwalt und Notar, Berlin
- Wisowski*, Peter, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Oldenburg
- Zeifang*, Dieter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
Ravensburg
- Zeischwitz*, Friedrich von, Dr., Universitätsprofessor, Gießen
- Ziegler*, Günther, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München
- Zitta*, Rudolf, Dr., Rechtsanwalt, Salzburg

Sachregister

- Abgabenordnung 15, 41
- Absonderungsrecht 235 ff.
- Achtzehnte EG-Richtlinie
 - s. EG-Richtlinie, Achtzehnte
- Agenturvertrag 30
- Allgemeinheit der Steuer 7 ff., 19, 23
- Allphasen-Brutto-Umsatzsteuer 26, 82 f., 103
- Allphasen-Netto-Umsatzsteuer 24, 82 f., 93, 104
- Amtstheorie 216 f.
- Angelteichfall 50 f.
- Arbeitnehmereigenschaft 45
- Aufwendungseigenverbrauch
 - Besteuerung 152
- Aufzeichnungspflicht 219
- Ausfuhrlieferung 128 f., 204 f.
- Auslegung
 - richtlinienkonforme 138 f., 141 f., 146, 153 f., 160, 162 f., 249, 252 ff.
 - verfassungskonforme 197, 204
- Außengebiet 121, 125 ff., 136
- Außenumsatzbesteuerung 52 f., 255

- Beförderungsmittel 133
- Befreiungstatbestand 15
- Belastungsgerechtigkeit 6, 12
- Belastungsgleichheit 11 ff., 23, 83
- Belastungsgrund 6, 8, 15, 17, 19, 21, 25 f., 28, 250 f.
- Bemessungsgrundlage 108, 130, 168
 - s. auch Mindestbemessungsgrundlage
- Berufliche Tätigkeit 40 ff., 46, 64, 100, 145, 218
 - einer Personenvereinigung 84
- Besitzsteuer 15
- Besteuerungsgleichheit 49, 70 f., 75 f., 95
 - von Personen- und Kapitalgesellschaften 105
- Besteuerungsschwelle 62

- Bestimmungslandprinzip 123, 131, 136, 171 f., 175
- Binnenmarkt 168 f., 175
- Börsensteuer 16
- Bruchteilsgemeinschaft 82, 97
 - als Leistender 89 f.
 - als Unternehmer 86 ff.
- Bundesbahn
 - als Steuersubjekt 67 f.
- Bundespost
 - als Steuersubjekt 67 f., 73
- Bundesstaat 15

- Clearing-System 171 f., 174 f., 262
- Clearingkonto 172

- Demokratie 8 f., 13
- Demokratieprinzip 12 f., 20, 250
- Dienstleistung 100, 102 f., 105 ff., 122, 156
- Differenzbesteuerung 165
- Doppelbesteuerung 123

- ECOFIN-Rat 174, 177
- EG-Haushalt 1
- EG-Richtlinie
 - Achtzehnte 69
 - Erste 144, 167 f., 180
 - Fünfte 168
 - Sechste 1, 25, 27, 43, 52 f., 60, 62 ff., 69, 71 f., 76, 94, 122, 125 ff., 129, 131, 133 f., 138 f., 141 ff., 168, 195, 205 f., 252 f., 256
 - Sechste, unmittelbare Geltung 139 ff., 155, 159, 253 f.
 - Siebte 62
 - Zweite 145, 167 f.
- Eigenmittelbeschluß 168
- Eigentum
 - Sozialpflichtigkeit 6

- Eigenverbrauch 14, 32, 40, 47 f., 50, 52, 54, 77 f., 112, 135 f., 150, 153, 204
- Begriff 156
 - bei Teilunternehmerschaft 49
 - Besteuerung 21, 32, 52 ff., 57, 154, 156 ff., 194, 199, 255 ff.
 - Bewertung 57
 - von Personengesellschaften 95
- Eigenverbrauchstatbestand 50, 55 f., 150
- Einfachheit der Besteuerung 13
- Einfuhr 14, 21, 169, 175 f.
- Einfuhrumsatzsteuer 14 f., 130 f., 171, 259
- als Verbrauchsteuer 263
- Einheitliche Europäische Akte 169
- Einkommensteuer 20 f., 37, 44
- Einkommensteuergesetz 43
- Einkommensteuerrecht 57
- Einlage 52, 55, 57, 106, 111, 162 f.
- Bewertung 57
 - verdeckte 109
- Einnahmeerzielungsabsicht 40 ff., 50, 77, 84, 96, 111, 116 f., 145
- einer Personenvereinigung 95
- Einnahmeerzielungszweck von Steuern 12 f.
- Endabnehmer s. Endverbraucher
- Endverbrauch 130, 180, 184, 186 f., 190 f., 196, 198 f., 212, 244, 252
- Endverbraucher 30 ff., 35 f., 117, 146, 177
- Entgelt s. Gegenleistung
- Entnahme 54, 57, 255
- Bewertung 57
- Entnahmeeigenverbrauch 52 f., 151, 157, 187, 196, 256
- Besteuerung 155
 - Tatbestand 151
- Erbschaftsteuer 16
- Erhebungsgebiet 120, 122 f., 128, 136
- Einfuhr 130
- Erste EG-Richtlinie s. EG-Richtlinie, Erste
- Ertragshoheit 15
- EWG-Vertrag 169, 175, 252 f.
- Fernsehturm-Urteil 66
- Finaler Leistungsbegriff
- s. Leistungsbegriff, finaler
- Firmenwert 125
- Freigabe 239 ff.
- Friedhofs-Urteile 73
- Fünfte EG-Richtlinie s. EG-Richtlinie, Fünfte
- Gaston-Schul-Urteil 29 f., 163 f.
- Gebrauchtwaren 23, 30, 163 ff.
- Richtlinienvorschlag 178
- Gegenleistung 21 f., 29 f., 35, 43, 48, 99 ff., 106 ff., 112, 116, 129, 196, 234, 260
- Begriff 27
- Gegenleistungstheorie 48
- Gegenstand
- Begriff 125
- Gegenstandseigenverbrauch
- s. Entnahmeeigenverbrauch
- Gemeiner Wert 57
- Gemeinschaftsrecht 252 f., 256, 258
- Gemeinschuldner 216 ff.
- als Unternehmer 217 f., 239
 - Unternehmen 218
- Gemischt genutzte Gegenstände
- Vorsteuerabzug 51
 - Zuordnung zum Unternehmen 51 f.
- Geschäftswert s. Firmenwert
- Gesellschafterbeitrag 102 ff.
- Gesellschafterverbrauch 112 f.
- Gewerbebetrieb
- Begriff 255
 - Gewerbeordnung 41
 - Gewerbesteuer 41, 43
- Gewerbliche Tätigkeit 40 ff., 46, 64, 69 ff., 100, 145, 218
- der öffentlichen Hand 69 f., 247
 - einer Personenvereinigung 84
- Gewinnerzielungsabsicht 40, 43
- Gleichheitssatz 8 f., 11 f., 56, 65, 195, 197, 204 f., 250
- Gleichmäßigkeit der Besteuerung 14, 257
- Grenzausgleich 136, 169, 171 f.
- Grossistensteuer 122

- Grundgeschäft
– Begriff 50
- Harmonisierung der Umsatzsteuer
124, 167, 168 f., 177
- Hilfsgeschäft 49 f.
– Begriff 50
- Importe s. Einfuhr
- Individualisierung der Steuer 7 f.
- Innengesellschaft 41
- Insolvenzforderung 243
- Insolvenzrecht
– Reform 243
- Insolvenzverfahren 244
- Interpretation
– richtlinienkonforme s. Auslegung,
richtlinienkonforme
– verfassungskonforme s. Auslegung,
verfassungskonforme
- Intrahandelsstatistik 174
- Juristische Personen
– als Unternehmer 85, 91
– des öffentlichen Rechts 64 ff., 68 ff.,
74, 257
– des öffentlichen Rechts als
Steuerpflichtige 65, 76
- Kapitalertragsteuer 17
- Kapitalgesellschaft 34 f., 96, 98, 109
- Kleinhandelsumsatzsteuer 122
- Kleinunternehmer 70 f., 90, 93
- Kleinunternehmerregelung 187
- Kommissionsgeschäft 126 f.
- Konkursforderung 214, 220 f., 223 ff.,
234 ff., 239, 242 f.
- Konkursgläubiger
– bevorrechtigter 220
- Konkursmasse 236, 240, 244
- Konkursordnung 213 ff., 224 f.
- Konkursrecht
– Zweck 215 f.
- Konkurssteuerrecht 214, 243, 245
- Konkursverfahren 214 ff.
- Konkursverwalter 216 ff., 233, 238,
241 f., 244
- als Unternehmer 219
- Konkursvorrecht 214, 223, 225
- Körperschaft des öffentlichen Rechts
44
- Körperschaftsteuer 258
- Körperschaftsteuerrecht 70, 257
- Kumulation der Umsatzsteuer 52,
163 f.
- Kumulationswirkung 255 f.
- Kurpark-Urteil 78
- Leistender 85, 87, 89 f., 121
- Leistung 28, 32, 39, 43, 105, 109, 114,
234
– entgeltliche 33 ff., 43, 47, 60, 84, 88,
96 f., 102, 105, 112 f., 234
– entgeltliche der öffentlichen Hand
60 f., 257 f.
– Erwerb eines Gesellschaftersanteils
109 ff., 145
– Gegenstand der 134
– gelegentliche 42, 149
– Gesellschaft an einen Gesellschafter
109
– Gesellschafter an die Gesellschaft 260
– im Rahmen des Unternehmens
ausgeführte 46, 162, 205 f., 209
– im wirtschaftlichen Sinn 43
– Konkursverwalter an den
Gemeinschuldner 219
– nachhaltige 47
– sonstige 48, 61, 97, 134, 156
– sonstige eines Gesellschafters an die
Gesellschaft 100 ff.
– steuerbare 39, 50 f., 116
– steuerbare als Voraussetzung der
Vorsteuerabzugsberechtigung 161
– steuerbare der öffentlichen Hand
258
– steuerfreie 24 f.
– steuerpflichtige 72
– steuerpflichtige als Voraussetzung
der Vorsteuerabzugsberechtigung
161 f.
– steuerpflichtige einer Gesellschaft 98
– steuerpflichtige eines Gesellschafters
98 f.

- Umfang 134
- unentgeltliche 48, 112, 206
- unternehmerische 71
- Verein an seine Mitglieder 114 f.
- zur Ausführung von steuerfreien Umsätzen 209
- Leistungsaustausch 20 f., 33, 43, 48, 85, 88, 102, 104, 114 ff., 145, 218, 253
- außerunternehmerischer 30
- entgeltlicher 35, 111
- steuerbarer 88
- Wesen 143
- Leistungsbegriff
 - finaler 106
- Leistungseigenverbrauch 199
- Leistungsempfänger 44, 50, 85, 87, 114, 121 f., 181 ff.
 - als Vorsteuerabzugsberechtigter 161
- Leistungserbringung s. Leistung
- Leistungsfähigkeit 19 ff., 23, 25 f., 29, 37
 - wirtschaftliche 9 ff.
- Leistungsfähigkeitsprinzip 10 ff., 17, 20, 25, 212, 250
 - gesetzliche Konkretisierung 12
- Lenkungszweck 19
 - von Steuern 12
- Letztverbraucher s. Endverbraucher
- Liebhabelei 44, 56
- Lieferung 48, 61, 97
 - Begriff 124 ff.
 - Begriff nach dänischem Recht 126
 - Begriff nach österreichischem Recht 127
 - entgeltliche 108
 - Gesellschafter an die Gesellschaft 99 f.
 - steuerbare 127, 130 f.
 - steuerfreie 125 f., 157
- Lohnsteuer 17

- Masseforderung 219 ff., 237, 242
- Massegläubiger 220
- Massekosten 228
- Masseschulden 228, 231, 233
- Mehrwertsteuer 172, 176, 180, 253
- Mehrwertsteuer-Richtlinie 178
- Mehrwertsteuerprinzip 143, 163 ff.
- Meistbegünstigungsprinzip 141
- Menschenrechte 6, 12
- Mindestbemessungsgrundlage 32, 112, 197
- Mindeststeuersatz 173 f.
- Mineralölsteuer 19

- Nachhaltigkeit 41 ff., 50, 60, 84, 96, 100 f., 108, 146 f., 191
 - Begriff 147
- Nebengeschäft 49 f.
 - Begriff 50
- Nettoprinzip 212
- Nichtunternehmerische Sphäre
 - s. unternehmensfremder Bereich
- Nichtunternehmerische Tätigkeit 95
- Nichtunternehmerischer Bereich
 - s. unternehmensfremder Bereich
- Notar-Urteil 64 f., 76
- Notartätigkeit
 - Steuerpflicht 65
- „Nullsatz“ 168, 170 f., 173
- Nutzungsleistung 149
- Nutzungsüberlassung 34 ff., 100, 102 f., 105 ff., 191, 260

- Öffentliche Einrichtungen 65
 - als Steuerpflichtige 63 f., 69
 - Besteuerung 62, 65, 79
- Öffentliche Hand
 - als Steuersubjekt 61
 - Begriff 258
 - Besteuerung 59 ff., 69, 74, 76, 257
- Organschaft 93
- Organschaftliches Verhältnis 92 f.
- Organtheorie 217
- Ort der Leistung 120 ff., 136
 - s. auch Ort der sonstigen Leistung
- Ort der Lieferung 124 ff., 175
 - bei Ausfuhr 128
 - bei Beförderung 127, 130
 - bei Versenkung 127, 129 f.
 - bei Versendungskauf 259
 - nach belgischem Recht 129

- nach britischem Recht 131
- nach dänischem Recht 126, 129, 131
- nach französischem Recht 129
- nach griechischem Recht 129
- nach irischem Recht 131
- nach luxemburgischem Recht 129
- nach niederländischem Recht 129
- nach österreichischem Recht 126 f., 129, 131
- nach portugiesischem Recht 129
- Ort der sonstigen Leistung 131 ff.
- nach dänischem Recht 134
- nach österreichischem Recht 134 f.
- Ort des Eigenverbrauchs 135 f.

- Personengesellschaft 81 ff., 96 ff., 109, 114
 - als Steuerrechtssubjekt 82, 105
 - als Unternehmer 85 f., 90 f.
 - Besteuerung 82 f.
- Personenhandelsgesellschaft 33 ff.
- Personenkraftwagen
 - Umsatz von 173, 176 f.
- Personenvereinigung
 - als Unternehmer 83 f., 91 f.
- Publikumsgesellschaft 110 f.

- Realverkehrssteuern 16
- Rechnung 184, 204
 - als Voraussetzung des Vorsteuerabzugs 160 f.
 - mit Steuerausweis 219
- Rechnungserteilung 44, 71, 85, 87, 183
- Rechtsstaat 7
- Rechtsstaatsprinzip 140
- Rechtsverkehrssteuern 16 f., 28
- Reihengeschäft 131
- Reisefreimengen 172
- Reiserichtlinie 172
- Restmehrwertsteuer 29, 158, 163 ff.
- Rundfunk-Urteil 61

- Sacheinlage 99 f., 102 f., 105 ff.
- Sachzuwendungen
 - an Arbeitnehmer 28 f., 50, 150, 156, 158
- Sammler-Rechtsprechung 255
- Scheingeschäft 103, 241
- Schenkungsteuer 16
- Schwimmbad-Urteil 70
- Sechste EG-Richtlinie
 - s. EG-Richtlinie, Sechste
- Selbständigkeit 40 f., 43, 45 f., 48, 60, 64, 67 ff., 84, 93 f., 108
- Sequester 242 f.
- Sequestration 241 ff.
- Sicherungseigentum 235 ff.
- Sicherungsnehmer 236 ff.
- Siebte EG-Richtlinie s. EG-Richtlinie, Siebte
- Sonderbetriebsausgaben 103
- Sonderbetriebsvermögen 35
- Sonstige Leistung s. Leistung, sonstige
- Sozialstaat 7, 9
- Sozialstaatsprinzip 11 f.
- Steuer
 - Allgemeinheit s. Allgemeinheit der Steuer
 - direkte 16
 - indirekte 16
- Steuerabzugsbetrag 121
- Steueranspruch 213 ff., 220, 234, 239
 - als Konkursforderung 220, 223, 225, 234, 237, 239, 242 ff.
 - als konkursfreie Forderung 223
 - als Masseforderung 220, 223, 239, 242
 - als Massekosten 236
 - Entstehung 222 f., 225 ff., 234 f., 238
 - Fälligkeit 225
 - Konkursvorrecht 223, 225 ff., 235, 238 f., 243
 - Zeitpunkt des Begründetseins 219 ff., 237
- Steueranwendungsbereich 142 f.
- Steueraufkommen 4, 123, 172, 175
 - Verteilung 15 f.
- Steuerausweis 197, 219
- Steuerbarer Tatbestand s. Tatbestand, steuerbarer
- Steuerbefreiung 62, 74, 76, 97, 121, 257
 - für Ausfuhrlieferungen 123, 169, 180

- Verzicht 97, 120, 210 f.
- Steuererklärung 242
- Steuererklärungspflicht 219
- Steuerfestsetzung 185
- unter Vorbehalt der Nachprüfung 185, 211
- Steuerforderung s. Steueranspruch
- Steuergerechtigkeit 82
- Steuergesetze
 - Auslegung 26 ff., 31
- Steuergläubiger 214
- Steuerhoheit 7
- Steuerpflicht 7 f., 71
- sachliche 23
- Steuerpflichtiger 39, 49, 60, 62, 65, 133, 144 ff.
 - Begriff 145
 - Einrichtung des öffentlichen Rechts 257
- Steuerrechtssubjekt 92, 105 f., 244
 - Gesellschafter 105 f.
 - Personengesellschaft 105 f.
- Steuersatz 1, 121 ff., 168 ff.
- Steuerschuldner 18, 21, 143 f., 180, 251
- Steuerstaat 7 f.
- Steuersubjekt 96 ff., 109, 148
- Steuertatbestand 248, 250

- Tatbestand
 - steuerbarer 14 f., 17, 26, 237
- Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung 248
- Tätigkeit
 - entgeltliche durch öffentliche Einrichtungen 75
 - nichtsteuerbare 75
 - selbständige s. Selbständigkeit
 - unternehmensfremde 50
 - unternehmerische 34, 40 f., 43, 46, 50, 87, 90, 95
 - Abgrenzung von nichtunternehmerischer Tätigkeit 42
 - Begriff 96
 - der öffentlichen Hand 75 f.
 - einer Gesellschaft 110 f.
 - einer juristischen Person des öffentlichen Rechts 79
 - eines Aufsichtsratsmitglieds 133
 - eines Aufsichtsratsmitglieds nach niederländischem Recht 133
 - eines Aufsichtsratsmitglieds nach französischem Recht 133
- Teilhaberrechte, politische 9, 12
- Teilunternehmenschaft 40, 49, 92, 94 ff.
 - bei Gesellschaften 96
 - bei Vereinen 95 f.
- Teilwert 57

- Überwälzung der Steuer
 - s. Umsatzsteuer, Überwälzung
- Umgehungsgeschäft 103
- Umsatz
 - gelegentlicher 148 f.
 - grenzüberschreitender 121, 123, 128, 136
 - im Erhebungsgebiet 128
 - privater 148
 - steuerbarer 62, 83, 115 f., 121, 128, 260
 - steuerfreier 35, 204 ff.
 - steuerpflichtiger 236
 - von Anteilen an Gesellschaften 188 f.
 - Zeitpunkt des 237
- Umsatzsteuer
 - Abwälzung s. Überwälzung
 - als Konkursforderung 238
 - als konkursfreie Forderung 229
 - als Massekosten 227 f., 238
 - als Masseschulden 227 ff.
 - als Verbrauchsteuer 14, 18, 42 f., 60, 76, 180 f., 250 ff., 263
 - als Verkehrssteuer 14, 17, 28, 30, 60, 250, 253 f., 263
 - als Vermögensverwendungssteuer 250 f.
 - Aufkommen s. Steueraufkommen
 - Besteuerungsgrundsätze 72
 - fiskalische Bedeutung 1, 4
 - Funktion 21
 - Harmonisierung in der EG 1

- Klassifizierung 14 f., 18
- Überwälzung 26, 30, 34 f.
- Wesen 60
- Zweck 12
- Umsatzsteuererklärung 85, 128
- Umsatzsteuerschuld
 - Entstehen 218
- Umsatzsteuervoranmeldung 85
- Umsatzstufen 30
- Unternehmen
 - Begriff 40, 46 f., 90, 151
 - der Personengesellschaft 92
 - einer juristischen Person des öffentlichen Rechts 66
 - Gegenstand 49 f.
 - öffentliches 68 f.
 - privates 69
 - Umfang 66
- Unternehmensfremde Tätigkeit
 - s. Tätigkeit, unternehmensfremde
- Unternehmensfremder Bereich 40, 46, 50 ff., 69, 73 f., 255, 257
 - einer Kapitalgesellschaft 46, 48
 - einer Körperschaft des öffentlichen Rechts 46, 74, 77
 - einer natürlichen Person 46
 - einer Personengesellschaft 46, 48, 92
 - einer Personenvereinigung 94
 - eines Vereins 46
- Unternehmensfremder Zweck
 - Begriff 151
- Unternehmer 18, 21, 24 f., 29 ff., 39, 60, 83 ff., 88, 93, 96, 104, 108, 114, 116 f., 133, 134, 144 f., 164, 180, 191
 - Begriff 27, 33, 40 ff., 84 f., 133, 145, 255
 - beliehener 64, 69
 - Gemeinschuldner 217 f.
 - Gesellschafter einer Personengesellschaft 96 f., 100, 102, 104, 108, 192
 - Konkursverwalter 219
 - selbständiger s. Selbständigkeit
- Unternehmereigenschaft 34, 36, 39 f., 42, 72
 - Beginn 184
 - des Gemeinschuldners 239
 - einer Genossenschaft 105
 - einer Holdinggesellschaft 48 f.
 - einer Kapitalgesellschaft 105
 - einer Personengesellschaft 112, 146
 - eines Vereins 105
- Unternehmereinheit 92 f.
- Unternehmerische Tätigkeit
 - s. Tätigkeit, unternehmerische
- Unternehmerischer Bereich 33, 39 f., 46, 49, 51, 69, 74, 111, 255, 257
 - Abgrenzung vom Hoheitsbereich bei Körperschaften des öffentlichen Rechts 69, 73
 - Abgrenzung vom nichtunternehmerischen Bereich 40, 46 ff., 69
 - Abgrenzung vom nichtunternehmerischen Bereich bei Einzelunternehmern 95
 - Abgrenzung vom nichtunternehmerischen Bereich bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts 47, 69 f.
 - Abgrenzung vom nichtunternehmerischen Bereich bei Kapitalgesellschaften 47
 - Abgrenzung vom nichtunternehmerischen Bereich bei natürlichen Personen 47
 - Abgrenzung vom nichtunternehmerischen Bereich bei Personengesellschaften 47, 95
 - Abgrenzung vom nichtunternehmerischen Bereich bei Vereinen 47, 95
 - einer juristischen Person des öffentlichen Rechts 77 f.
 - einer Personengesellschaft 92
 - einer Personenvereinigung 94
- Unternehmerortprinzip 132
- Ursprungslandprinzip 131

- Veranlagungszeitraum 218
- Verbrauchssteuer 14 ff., 63
 - allgemeine 180
- Verkehrssteuern 14 ff., 27
- Vermietung und Verpachtung
 - s. Vermögensverwaltung
- Vermögensverwalter 242

- Vermögensverwaltung
 - als gewerbliche Tätigkeit 71
 - Steuerpflicht 72
- Versandhandel 173, 176, 262
- Versendungskauf 128
- Vertretertheorie 216 f.
- Verwendungsgegenstand 155, 157, 256
 - Besteuerung 52
- Voranmeldungszeitraum 218, 226 f.
- Vorsteuer
 - Vergütung 211 f.
 - „Vorsteuer-Junktim“ 156 ff.
- Vorsteuerabzug 18, 21, 24 f., 30 ff., 69, 77, 83 f., 89, 98, 100, 102, 104 f., 108, 111, 113, 116 f., 120 ff., 131, 160 ff., 168 f., 171, 179 ff., 237, 244, 251, 255
 - anteiliger 183
 - Ausschluß 24 f., 34 ff., 44, 56, 101 ff., 109 f., 146, 155, 159, 162, 181
 - Ausschluß bei Einlagen 52
 - Ausschluß bei Luxus-, Vergnügungs- oder Repräsentationsaufwendungen 154
 - Ausschluß bei Verwendung der Vorleistung für steuerfreie Umsätze 204 ff.
 - bei Beitritt eines Gesellschafters 187 ff.
 - bei Bruchteilsgemeinschaften 90 f.
 - bei Drittaufwand 200 ff.
 - bei Einlagen 193 ff., 255
 - bei Fehlmaßnahmen 186 f., 190, 208 ff.
 - bei gemischt genutzten Gegenständen 51
 - bei Gründung einer Gesellschaft 187 ff.
 - bei Leistungen des Konkursverwalters 219
 - bei Nutzungseinlagen 199 f.
 - bei Nutzungsüberlassung 81 f.
 - bei Nutzungsüberlassung eines Gesellschafters 191, 193, 260
 - bei Sacheinlagen eines Gesellschafters 191 f.
 - bei Teilunternehmerschaft 49
 - bei unentgeltlichem Erwerb eines Gesellschafters von seiner Gesellschaft 197
 - bei unentgeltlichem Erwerb von einem anderen Unternehmen 196 f.
 - bei Vorbereitungsmaßnahmen 184, 190
 - Berechtigung 36, 161
 - der Vorgesellschaft 189 f.
 - der Vorgründungsgesellschaft 189 ff.
 - Entstehung des Rechts auf 160
 - Prinzip 143
 - Rechtscharakter 185
 - Voraussetzung der Ausübung 160
 - Zweck 180 ff., 211 f., 251
- Vorsteuerabzugsberechtigter 161, 181 ff.
- Vorsteuerabzugsberechtigung 121, 144, 146
 - als Voraussetzung für die Besteuerung 156
 - Voraussetzung 161
- Vorsteuerberichtigung 53 ff., 230, 243 f.
 - im Konkursverfahren 229
- Vorsteuerberichtigungsanspruch 229 ff.
- Vorsteuerrückforderungsanspruch
 - als Konkursforderung 229 ff.
 - als Massekosten 229 ff.
 - Begründetsein 230
 - Entstehung 231 f.
- Vorumsatzabzug 168
- Warenumsatzsteuer 122
- Werbegeschenke 50
- Wertneutralität des Umsatzsteuerrechts 62
- Wettbewerbsgleichheit 82 f., 95, 122, 164, 173, 176 f., 180, 192, 205, 244, 257
- Wettbewerbsneutralität 63, 65, 71, 104, 144, 180, 184, 186, 188, 195, 212, 251
- Wirtschaftliche Betrachtungsweise 27, 110, 182, 184

Wirtschaftsgut

- Änderung des Verwendungszwecks 54 ff.

Zeitpunkt der Lieferung 125

- bei Beförderung 127

- bei Versendung 127 f.

Zuwendung

- unentgeltliche 152 ff.

Zweitsatzsystem 170

- Zweite EG-Richtlinie s. EG-Richtlinie, Zweite

Der maßgebende Standardkommentar
zum gesamten Umsatzsteuerrecht

Rau/Dürrwächter/Flick/Geist

Kommentar
zum Umsatzsteuergesetz

Bearbeitet von Dr. *Günter Rau* (DIHT Bonn);
RA Dr. *Hans Flick* (DIHT Bonn) und StB *Reinhold Geist*
i. V. m. MinRat Dr. *Franz J. Giesberts*, Vors. Richter am FG
Eberhard Husmann, StB und RA Dr. *Helmut Schubmann*,
Prof. Dr. *Holger Stadie* und RA und WP Dr. *Werner Wenzel*.

Loseblattausgabe 5. Auflage, 5138 Seiten Lexikonformat,
in 4 Ordnern 178,- DM.

Ergänzungslieferungen erscheinen etwa dreimal jährlich.
ISBN 3 504 24055 5

Die Autoren sind als hervorragende Sachkenner des Umsatzsteuerrechts bekannt. Die wesentlichen Vorzüge dieses vielzitierten und weitverbreiteten Kommentars sind von der Kritik besonders hervorgehoben worden:

- Das gesamte Umsatzsteuerrecht wird mit einer besonderen Ausführlichkeit erläutert;
- die systemgerechte und praxisbezogene Kommentierung erfolgt aus wirtschaftsnaher Sicht;
- Verwaltungserlasse und Rechtsprechung werden lückenlos und kritisch behandelt
- das reichhaltige Umsatzsteuer-Schrifttum wird umfassend verarbeitet;
- das ausführliche Stichwortverzeichnis gewährleistet, daß die Fülle des Gebotenen schnell erschlossen werden kann.

Verlag Dr. Otto Schmidt KG · Köln