

Umsatzsteuergesetz: UStG

Kommentar

Bearbeitet von

Herausgegeben von Rainer Weymüller, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Die Bearbeiter des Kommentars: Josef Böllmann, Richter am Finanzgericht, Silvia Brandl, Amtsrätin, Dr. Andreas Buschmann, Richter am Finanzgericht, Dr. Cornelia Ehrt, Richterin am Finanzgericht, Kathrin Feil, Dipl. Betriebswirtin (FH), Steuerberaterin, Dr. Hans-Martin Grambeck, Matthias Gries, Rudolf Hahn, Richter am Finanzgericht, Christine Hamster, Richterin am Finanzgericht, Aleksandra Kostecka, Rechtsanwältin, Nicole Looks, Dipl. Finanzwirtin (FH), Steuerberaterin, Berthold Meyer, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Peter Müller, Amtsrat, Sandra Müller, Regierungsdirektorin, Ines Paucksch, Richterin am Finanzgericht, Hans-Michael Peltner, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Monika Pfeifer, Regierungsrätin, Thaddäus Schmölz, Steuerberater, Prof. Dr. Bettina Spilker, Johannes Stößel, M.Sc., Dr. Karin Suabedissen, Wissenschaftliche Mitarbeiterin, und Cyrilla Wolf, Steuerberaterin

2. Auflage 2019. Buch. XXI, 1974 S. Hardcover (In Leinen)

ISBN 978 3 406 71703 1

Format (B x L): 16,0 x 24,0 cm

[Steuern > Umsatzsteuer](#)

Zu [Inhalts-](#) und [Sachverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei

The logo for beck-shop.de features the text 'beck-shop.de' in a bold, red, sans-serif font. Above the 'i' in 'shop' are three red dots of varying sizes. Below the main text, the words 'DIE FACHBUCHHANDLUNG' are written in a smaller, red, all-caps, sans-serif font.

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](#) ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

Würde man den Wortlaut von § 2 Abs. 2 Nr. 1 wortgetreu anwenden („... Person, die in ein Unternehmen eingegliedert ist ...“), würden die beiden letztgenannten Fallgruppen nicht darunterfallen, sofern die Beamten bzw. Angestellten im öffentlichen Dienst im hoheitlichen Bereich und damit gerade nicht in einem Unternehmen arbeiten. Es ist jedoch allgemein anerkannt, dass insoweit grds. ein Gleichlauf zwischen ertragsteuerrechtlicher und ertragsteuerrechtlicher Begriffsbestimmung besteht, was in diesem Bereich keinen unionsrechtlichen Bedenken begegnet.

Auch wenn § 2 Abs. 2 Nr. 1 der lohnsteuerrechtlichen Definition des § 1 Abs. 2 LStDV entlehnt ist, ist die umsatzsteuerliche Beurteilung **nicht gebunden an** die Behandlung des **Ertragsteuerrechts** (BFH 11. 10. 2007 – V R 77/05, BStBl. II 2008, 443; BFH 10. 3. 2005 – V R 29/03, BStBl. II 2005, 730; BFH 2. 12. 1998 – X R 83/96, BStBl. II 1999, 534; Abschn. 2.2 Abs. 2 S. 1 UStAE). Der einkommensteuerrechtlichen Behandlung der Einkünfte oder Einnahmen kommt bei der Auslegung des Begriffs der Selbstständigkeit iSv § 2 Abs. 1 S. 1 nur eine indizielle Bedeutung zu. Das ergibt sich auch daraus, dass der Begriff der Selbstständigkeit ein solcher des Gemeinschaftsrechts ist und solche Begriffe in der Regel einheitlich auszulegen sind. Eine gemeinschaftsrechtskonforme Auslegung kann sich aber nicht ohne Weiteres an den Besonderheiten der Vorschriften des deutschen Einkommensteuergesetzes orientieren (BFH 14. 4. 2010 – XI R 14/09, BStBl. II 2011, 433 Rn. 26). Daher wird der grds. bezüglich der Bestimmung der (Un-)Selbstständigkeit zwischen Ertrag- und Umsatzsteuer bestehende Gleichklang auch durchbrochen, wenn Vergütungen für die Ausübung einer bei Anwendung dieser Grundsätze nicht selbstständig ausgeübten Tätigkeit ertragsteuerrechtlich auf Grund der Sonderregelung des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG zu Gewinneinkünften umqualifiziert werden (Abschn. 2.2 Abs. 2 S. 2 UStAE). Ein geschäftsführender Komplementär, der ertragsteuerrechtlich als Mitunternehmer einzuordnen ist, kann folglich in umsatzsteuerrechtlicher Hinsicht als nicht selbstständig zu beurteilen sein (BFH 14. 4. 2010 – XI R 14/09, BStBl. II 2011, 433).

Ebenfalls nur **Indiz**, aber nicht in erster Linie ausschlaggebend kann nach ständiger Rechtsprechung die **sozial- und arbeitsrechtliche Einordnung** der Tätigkeit als selbstständig oder unselbstständig sein (BFH 10. 3. 2005 – V R 29/03, BStBl. II 2005, 730 mwN). Zur Eigenständigkeit des Begriffs „Arbeitnehmer“ auf den verschiedenen Rechtsgebieten vgl. auch BGH 15. 12. 1986 – StbSt (R) 2/86, NJW 1987, 2751.

Die einzelnen Merkmale, die für und gegen die Selbstständigkeit sprechen, sind unter **Berücksichtigung des Gesamtbilds der Verhältnisse** gegeneinander abzuwägen. **133**

Maßgeblich für die Unterscheidung zwischen Selbstständigkeit oder Unselbstständigkeit ist das **Innenverhältnis** zum Auftraggeber (BFH 14. 4. 2010 – XI R 14/09, BStBl. II 2011, 433 Rn. 29; Abschn. 2.2 Abs. 1 S. 2 UStAE). Aus dem Außenverhältnis zur Kundschaft lassen sich im Allgemeinen nur Beweiszeichen herleiten (Abschn. 2.2 Abs. 1 S. 3 UStAE). Dabei kommt es nicht allein auf die vertragliche Bezeichnung, die Art der Tätigkeit oder die Form der Entlohnung an (Abschn. 2.2 Abs. 1 S. 4 UStAE). Entscheidend ist das Gesamtbild der Verhältnisse (Abschn. 2.2 Abs. 1 S. 5 UStAE). Die für und gegen die Selbstständigkeit sprechenden Umstände müssen gegeneinander abgewogen werden; die gewichtigeren Merkmale sind dann für die Gesamtbeurteilung maßgebend (Abschn. 2.2 Abs. 1 S. 6 UStAE mwN). **133.1**

Für die **Nichtselbstständigkeit** sprechen insbesondere folgende Merkmale: **133.2**

- persönliche Abhängigkeit (BFH 30. 5. 1996 – V R 2/95, BStBl. II 1996, 493),
- Weisungsgebundenheit bezüglich Ort, Zeit und Inhalt der Tätigkeit (BFH 30. 5. 1996 – V R 2/95, BStBl. II 1996, 493),
- feste Arbeitszeiten (BFH 30. 5. 1996 – V R 2/95, BStBl. II 1996, 493),
- Ausübung der Tätigkeit gleichbleibend an einem bestimmten Ort (BFH 30. 5. 1996 – V R 2/95, BStBl. II 1996, 493) für einen Auftraggeber,
- feste Bezüge (BFH 30. 5. 1996 – V R 2/95, BStBl. II 1996, 493),
- Urlaubsanspruch (BFH 10. 3. 2005 – V R 29/03, BStBl. II 2005, 730),
- Anspruch auf sonstige Sozialleistungen (BFH 10. 3. 2005 – V R 29/03, BStBl. II 2005, 730),
- Fortzahlung der Bezüge im Krankheitsfall oder in sonstigen Ausfallzeiten (BFH 10. 3. 2005 – V R 29/03, BStBl. II 2005, 730),
- Notwendigkeit der engen ständigen Zusammenarbeit mit anderen Mitarbeitern (BFH 30. 5. 1996 – V R 2/95, BStBl. II 1996, 493),
- Eingliederung in den Betrieb (BFH 30. 5. 1996 – V R 2/95, BStBl. II 1996, 493),
- Schulden der Arbeitskraft und nicht des Arbeitererfolgs (BFH 30. 5. 1996 – V R 2/95, BStBl. II 1996, 493),
- Ausführung von einfachen Tätigkeiten, bei denen eine Weisungsgebundenheit die Regel ist (BFH 30. 5. 1996 – V R 2/95, BStBl. II 1996, 493).

Für die **Selbstständigkeit** sprechen hingegen:

- Selbstständigkeit in Organisation und Durchführung der Tätigkeit (BFH 30. 5. 1996 – V R 2/95, BStBl. II 1996, 493), **133.3**
- Unternehmerrisiko (Vergütungsrisiko) (BFH 25. 6. 2009 – V R 37/08, BStBl. II 2009, 873),
- Unternehmerinitiative (BFH 30. 5. 1996 – V R 2/95, BStBl. II 1996, 493),
- Bindung nur für bestimmte Tage an den Betrieb (BFH 30. 5. 1996 – V R 2/95, BStBl. II 1996, 493),

- geschäftliche Beziehungen zu mehreren Vertragspartnern (BFH 30. 5. 1996 – V R 2/95, BStBl. II 1996, 493),
- Beschäftigung von Arbeitskräften,
- Verwendung eigener Geräte, Maschinen und Werkzeuge,
- Schulden eines Arbeitserfolgs und nicht der Bereitstellung der Arbeitskraft.

133.4 Arbeitnehmer und damit nicht selbstständig tätig kann auch sein, wer nach außen wie ein Kaufmann auftritt (BFH 15. 7. 1987 – X R 19/80, BStBl. II 1987, 746, Abschn. 2.2 Abs. 1 S. 7 UStAE). Unternehmerstellung und Beitragspflicht zur gesetzlichen Sozialversicherung schließen sich im Regelfall aus (BFH 25. 6. 2009 – V R 37/08, BStBl. II 2009, 873, Abschn. 2.2 Abs. 1 S. 8 UStAE).

133.5 Diese Kriterien gelten auch für die Beurteilung der Selbstständigkeit von Organwaltern: Mit Urteil aus dem Jahr 2002 (BFH 6. 6. 2002 – V R 43/01, BStBl. II 2003, 36 zu Personengesellschaften) bzw. dem Jahr 2005 (BFH 10. 3. 2005 – V R 29/03, BStBl. II 2005, 730 zu Kapitalgesellschaften) hat der BFH seine alte Rechtsprechung zu Gesellschafter-Geschäftsführerleistungen aufgegeben. Die Organstellung des Geschäftsführers an sich hat keinen Einfluss auf die Frage der Selbstständigkeit des Organs. Zur Nichtselbstständigkeit des Gesellschafters einer Personengesellschaft bei der Wahrnehmung von **Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen** s. BFH 14. 4. 2010 – XI R 14/09, BStBl. II 2011, 433 Abschn. 2.2 Abs. 2 S. 3 UStAE. Auch Geschäftsführerleistungen eines GmbH-Geschäftsführers können als selbstständig im Sinne des § 2 Abs. 2 Nr. 1 zu beurteilen sein (Abschn. 2.2 Abs. 2 S. 4 UStAE). Die Organstellung des GmbH-Geschäftsführers steht dem nicht entgegen (BFH 10. 3. 2005 – V R 29/03, BStBl. II 2005, 730; Abschn. 2.2 Abs. 2 S. 5 UStAE). Auch ein Mitglied eines Vereinsvorstands kann im Rahmen seiner Geschäftsführungstätigkeit gegenüber dem Verein selbstständig tätig werden (BFH 14. 5. 2008 – XI R 70/07, BStBl. II 2008, 912; Abschn. 2.2 Abs. 2 S. 6 UStAE). Ebenso erfolgt die Tätigkeit als Aufsichtsratsmitglied selbstständig (BFH 27. 7. 1972 – V R 136/71, BStBl. II 1972, 810, BFH 20. 8. 2009 – V R 32/08, BStBl. II 2010, 88, Abschn. 2.2 Abs. 2 S. 8 UStAE).

133.6 Auch das **Aufsichtsratsmitglied** einer AG ist umsatzsteuerlicher Unternehmer. Eine Weisungsgebundenheit und damit Unselbstständigkeit iSd § 2 Abs. 2 Nr. 1 ist nach § 111 Abs. 5 iVm § 116 AktG ausgeschlossen. § 111 Abs. 5 AktG, wonach die Aufsichtsratsmitglieder ihr Amt höchstpersönlich wahrzunehmen haben, schließt zwar nicht ausdrücklich, aber doch sinngemäß die Unterwerfung unter den Willen anderer aus. Für die Weisungsfreiheit spricht auch die jedes Aufsichtsratsmitglied persönlich treffende Verantwortlichkeit und Haftung gem. § 116 iVm § 93 AktG. Daran ändert sich auch **dann nichts**, wenn die betroffene Person Aufsichtsratsmitglied in einem Tochterunternehmen und zugleich in der Konzernmutter (unselbstständig) angestellt ist. Die dort bestehende Weisungsgebundenheit ist **unschädlich** (FG Münster 26. 1. 2017 – 5 K 1419/16 U, GWR 2018, 78, anhängig beim BFH unter Az. V R 62/17). Die von der OFD Frankfurt 4. 10. 2013, BeckVerw 277776 vertretene Ausnahme für Beamte und andere Bedienstete einer Gebietskörperschaft, die diese Tätigkeit auf Verlangen, Vorschlag oder Veranlassung ihres Dienstherrn übernommen haben und nach beamtenrechtlichen oder anderen dienstrechtlichen Vorschriften verpflichtet sind, die Vergütung ganz oder teilweise an den Dienstherrn abzuführen, ist nicht nachvollziehbar. Der OFD zufolge stünde in diesen Fällen die Aufsichtsrats Tätigkeit in **so engem Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis**, dass sie als Teil der unselbstständigen Tätigkeit angesehen werden müsse. Bedenken hiergegen auch FG Münster 26. 1. 2017 – 5 K 1419/16, GWR 2018, 78 (mAnm Kerst), anhängig beim BFH unter Az. V R 62/17.

134 Wie der Wortlaut des § 2 Abs. 2 Nr. 1 zeigt („einzeln oder zusammengeschlossen“), können auch **Zusammenschlüsse natürlicher Personen**, in ein Unternehmen eingegliedert sein. Die Abgrenzung erfolgt nach denselben Kriterien (→ § 2 Rn. 133) zur Frage, inwieweit sie den Weisungen des Unternehmers zu folgen verpflichtet sind.

134.1 Nicht rechtsfähige Personenvereinigungen können als kollektive Zusammenschlüsse von Arbeitnehmern zwecks Anbieten der Arbeitskraft gegenüber einem gemeinsamen Arbeitgeber unselbstständig sein (BFH 8. 2. 1979 – V R 101/78, BStBl. II 1979, 362 Abschn. 2.2 Abs. 5 S. 2 UStAE).

134.2 Demgegenüber können die Mitglieder eines Künstlerduos als selbstständige Unternehmer zu behandeln sein, wenn sie zwar in gemeinsamen Konzerten als Duo, jedoch aufgrund gesonderter Vereinbarungen mit dem Konzertveranstalter auftreten (BFH 24. 2. 2000 – V R 40/99, BFH/NV 2000, 1146). Sofern sie jedoch gegenüber dem Konzertveranstalter als GbR auftreten, ist diese als Unternehmerin anzusehen, in welche die beiden als unselbstständige Künstler eingegliedert sind (BFH 16. 8. 2001 – V R 67/00, BFH/NV 2002, 223).

135 § 2 Abs. 2 regelt seinem Wortlaut entsprechend keinen Fall der Unselbstständigkeit von **Personengesellschaften**, sodass diese im Umkehrschluss stets als selbstständig anzusehen wären. Seit der BFH-Rechtsprechung Ende 2015 werden jedoch auch Personengesellschaften unter bestimmten Umständen als Organgesellschaften anerkannt und können damit über den Wortlaut des § 2 Abs. 2 Nr. 2 S. 1 hinaus auch unselbstständig in Erscheinung treten (→ § 2 Rn. 210).

135.1 Eine Personengesellschaft ist selbstständig, wenn sie nicht ausnahmsweise nach § 2 Abs. 2 in das Unternehmen eines Organträgers eingegliedert ist (Abschn. 2.2 Abs. 5 S. 1 UStAE, Abschn. 2.8 Abs. 2 S. 5, Abs. 5a UStAE).

Juristische Personen des privaten Rechts sind grds. selbstständig. Als Ausnahme hierzu findet sich in § 2 Abs. 2 Nr. 2 die Regelung zur sog. Organschaft (ausführlich → § 2 Rn. 180). 136

Eine Kapitalgesellschaft ist stets selbstständig, wenn sie nicht nach § 2 Abs. 2 in das Unternehmen eines Organträgers eingegliedert ist; dies gilt insbesondere hinsichtlich ihrer gegen Entgelt ausgeübten Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen gegenüber einer Personengesellschaft (BFH 6. 6. 2002 – V R 43/01, BStBl. II 2003, 36, Abschn. 2.2 Abs. 6 S. 1 UStAE). Auch das Weisungsrecht der Gesellschafterversammlung gegenüber der juristischen Person als Geschäftsführerin führt nicht zur Unselbstständigkeit (Abschn. 2.2 Abs. 5 S. 2 UStAE). Ist eine KG mehrheitlich an ihrer Komplementär-GmbH beteiligt, kann die Komplementär-GmbH ihre Tätigkeit jedoch nicht selbstständig ausüben (Abschn. 2.2 Abs. 5 S. 1 UStAE; Abschn. 2.8 Abs. 2 S. 8 UStAE). 136.1

Juristische Personen des öffentlichen Rechts sind von § 2 Abs. 2 Nr. 2 S. 1 nicht erfasst. Dies ergibt sich zwar nicht aus dessen Wortlaut. Auch die MwStSystRL enthält insoweit keine Einschränkung. Dass jPöR nicht als Organgesellschaften in Betracht kommen, ergibt sich jedoch aus dem Umstand, dass hier eine finanzielle Eingliederung nicht denkbar ist (→ § 2 Rn. 208). 137

Einstweilen frei

138,
139

5. Nachhaltigkeit, § 2 Abs. 1 S. 3

Damit die auf die Erzielung von Einnahmen gerichtete selbstständige Tätigkeit als beruflich oder gewerblich nach § 2 Abs. 1 S. 1 angesehen werden kann, muss sie **nachhaltig** ausgeführt werden, § 2 Abs. 1 S. 3. Auch dieses Tatbestandsmerkmal wurde im Gesetz nicht definiert. Die Bestimmungen der MwStSystRL können ebenfalls nicht zur Begriffsbestimmung herangezogen werden. Bemüht man sich des Dudens, würde man als Umschreibung „sich auf längere Zeit stark auswirkend“ finden. Umgangssprachlich würde man nachhaltig wohl mit Begriffen wie „dauerhaft“, „fortwährend“ oder (für lange/längere Zeit) „anhaltend“ gleichsetzen. Der EuGH verwendet als Synonyme der nachhaltigen Tätigkeit die Begriffe „dauerhaft“ bzw. „kontinuierlich“ (→ § 2 Rn. 42.4). Im Kontext des § 2 Abs. 1 S. 3 spricht man davon, dass die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nachhaltig ausgeübt wird, wenn sie auf Dauer zur Erzielung von Entgelten angelegt ist (Abschn. 2.3 Abs. 5 S. 1 UStAE). Das Merkmal grenzt damit die Tätigkeit vom Gegenstück der bloß gelegentlichen Tätigkeitsausübung ab. 140

Von der erwähnten gemeinsprachlichen Bedeutung als „**sich auf längere Zeit stark auswirkend**“ ist auch umsatzsteuerrechtlich auszugehen. Denn das Tatbestandsmerkmal der nachhaltigen Tätigkeit ist unter den Voraussetzungen der umsatzsteuerrechtlichen Unternehmereigenschaft aufgenommen worden, um zu gewährleisten, dass ausschließlich auf Dauer berechnete Tätigkeiten umsatzsteuerrechtlich erfasst werden (BFH 17. 7. 1980 – V R 5/72, BStBl. II 1980, 622), die eine gewisse Wirkung entfalten. Es ist nicht allein auf die zeitliche Komponente abzustellen, sondern auch auf die Intensität der Wirkung. Es muss daher eine regelmäßige und planmäßige (dh im Sinne eines auf gewisse Dauer angelegten Geschäftsbetriebes) Markteteiligung vorliegen (BFH 30. 7. 1986 – V R 41/76, BStBl. II 1986, 874). 140.1

Bei der Beurteilung der Nachhaltigkeit ist auf das „**Gesamtbild der Verhältnisse im Einzelfall**“ abzustellen (Abschn. 2.3 Abs. 5 S. 2 UStAE). Die für und gegen die Nachhaltigkeit sprechenden Merkmale sind gegeneinander abzuwiegen (BFH 18. 7. 1991 – V R 86/87, BStBl. II 1991, 776, sog. zweites Jahreswagenurteil; Abschn. 2.3 Abs. 5 S. 3 UStAE). Der BFH hat hier im Fall eines Arbeitnehmers, der unter Inanspruchnahme des Werksangehörigenrabatts fabrikneue Kfz erwirbt und diese nach mehr als einem Jahr wieder verkauft, die Nachhaltigkeit verneint, da es bei Verkäufen nach mehr als einem Jahr nicht einmal zu einem Umsatz je Veranlagungszeitraum gekommen ist und der Arbeitnehmer einem Privatmann vergleichbar sei, der ebenfalls in regelmäßigen Abständen sein Auto zu verkaufen pflegt, ohne dass er deshalb zum Unternehmer wird. Der EuGH hat diese Rechtsprechung des BFH im Wesentlichen bestätigt. Auch ihm zufolge kommt es „auf die Gesamtheit der Gegebenheiten des Einzelfalls“ an, die vom nationalen Gericht zu beurteilen sind (EuGH 26. 9. 1996 – C-230/94, DStRE 1997, 34 – Enkler; EuGH 19. 7. 2012 – C-263/11, DB 2012, 1851 L – Ainars). Diese Feststellung ist unter Berücksichtigung aller Gegebenheiten zu treffen, die für den Einzelfall charakteristisch sind. Dazu gehört insbesondere die Art des betreffenden Gegenstands. Wird ein Gegenstand üblicherweise ausschließlich wirtschaftlich genutzt, so ist dies im Allgemeinen ein ausreichendes Indiz dafür, dass sein Eigentümer ihn für Zwecke wirtschaftlicher Tätigkeiten und folglich zur **nachhaltigen** Erzielung von Einnahmen nutzt. Kann ein Gegenstand dagegen seiner Art nach sowohl zu wirtschaftlichen als auch zu privaten Zwecken verwendet werden, so sind alle Umstände seiner Nutzung zu prüfen, um festzustellen, ob er tatsächlich zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen verwendet wird. Im letztgenannten Fall kann der Vergleich zwischen den Umständen, unter denen der Betreffende den Gegenstand tatsächlich nutzt, und den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird, eine der 140.2

Methoden darstellen, mit denen geprüft werden kann, ob die betreffende Tätigkeit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird. Wie sehr es bei der Prüfung der Nachhaltigkeit auf die Einzelfallumstände ankommen kann, zeigt die Entscheidung des BFH 27. 10. 1993 – XI R 86/90, BStBl. II 1994, 274, wonach selbst die Tätigkeit eines **Karnevalsprinzen**, der aus Anlass dieser Tätigkeit eine sog. Prinzenbroschüre herausgibt und in dieser gegen Entgelt Werbeanzeigen veröffentlicht, vom BFH als nachhaltig angesehen wurde. Der BFH räumte zwar ein, dass gegen die Nachhaltigkeit spreche, dass diese Tätigkeit auf einen Zeitraum von nicht einmal einem Jahr und auf die einmalige Herausgabe der Festschrift und deren Verkauf beschränkt war. Trotz dieser Umstände sei jedoch von der erforderlichen Nachhaltigkeit auszugehen, weil der Prinz innerhalb der kurz bemessenen Zeit durch die Akquisition der großen Anzahl von Werbeanzeigen planmäßig, wiederholt und intensiv am Marktgeschehen teilgenommen habe. Weitere Einzelfälle unter Abschn. 2.3 Abs. 6 UStAE mwN.

- 140.3** Bei der Vermietung von Gegenständen, die ihrer Art nach sowohl für unternehmerische als auch für nichtunternehmerische Zwecke verwendet werden können (zB sog. Freizeitgegenstände), sind alle Umstände ihrer Nutzung zu prüfen, um festzustellen, ob sie tatsächlich zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen verwendet werden (EuGH 26. 9. 1996 – C-230/94, DB 1996, 2422 – Enkler, Abschn. 2.3 Abs. 7 S. 1 UStAE). Die nur gelegentliche Vermietung eines derartigen, im Übrigen privat genutzten Gegenstands (zB Wohnmobil, Segelboot) durch den Eigentümer ist keine unternehmerische Tätigkeit (Abschn. 2.3 Abs. 7 S. 2 UStAE). Bei der Beurteilung, ob zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen vermietet wird, kann der Finanzverwaltung zufolge ins Gewicht fallen, dass
- nur ein einziger, seiner Art nach für die Freizeitgestaltung geeigneter Gegenstand angeschafft wurde,
 - dieser überwiegend für private eigene Zwecke oder für nichtunternehmerische Zwecke des Ehegatten genutzt worden ist,
 - der Gegenstand nur mit Verlusten eingesetzt und weitestgehend von dem Ehegatten finanziert und unterhalten wurde,
 - er nur für die Zeit der tatsächlichen Vermietung versichert worden war und
 - weder ein Büro noch besondere Einrichtungen (zB zur Unterbringung und Pflege des Gegenstands) vorhanden waren (Abschn. 2.3 Abs. 7 S. 3 UStAE, BFH 5. 5. 1994 – V R 23/93, BStBl. II 1997, 368).

- 140.4** Nachhaltig ist eine Tätigkeit – ohne Rücksicht auf das Motiv des Tätigwerdens –, wenn sie auf Wiederholung angelegt ist und im Sinne einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit, dh einer geschäftsmäßigen Tätigkeit, auf den Erwerb von Einnahmen ausgerichtet ist (zur Unternehmereigenschaft einer Prostituierten, BFH 4. 6. 1987 – V R 9/79, BStBl. II 1987, 653).

- 140.5** Als Kriterien, die für die Nachhaltigkeit sprechen können, kommen insbesondere in Betracht:
- mehrjährige Tätigkeit (Abschn. 2.3 Abs. 5 S. 4, 1. Spiegelstrich UStAE): zB einer Prostituierten (BFH 4. 6. 1987 – V R 9/79, BStBl. II 1987, 653) oder eines Testamentsvollstreckers (BFH 7. 8. 1975 – V R 43/71, BStBl. II 1976, 57; BFH 7. 9. 2006 – V R 6/05, BStBl. II 2007, 148, auch wenn die Testamentsvollstreckung aus privatem Anlass vorgenommen wird – Abschn. 2.3 Abs. 6 S. 1, 1. Spiegelstrich UStAE mwN),
 - planmäßiges Handeln (Abschn. 2.3 Abs. 5 S. 4, 2. Spiegelstrich UStAE) und die Beteiligung am Markt: zB beim Verkauf von Vorführwagen durch Angestellte eines Kfz-Händlers (BFH 12. 4. 1962 – V 21/60 U, BStBl. III 1962, 262), beim Verkauf eines Jahreswagens durch Werksangehörige (BFH 26. 4. 1979 – V R 46/72, BStBl. II 1979, 530; BFH 18. 7. 1991 – V R 86/87, BStBl. II 1991, 776) oder dem Verkauf von Kfz durch einen Amateurrennfahrer (BFH 13. 12. 1984 – V R 32/74, BStBl. II 1985, 173); nicht hingegen, wenn ein Angehöriger einer Automobilfabrik, der von dieser unter Inanspruchnahme des Werksangehörigenrabatts fabrikneue Automobile erwirbt und diese nach einer Behaltefrist von mehr als einem Jahr wieder verkauft (BFH 18. 7. 1991 – V R 86/87, BStBl. II 1991, 776, Abschn. 2.3 Abs. 6 S. 2, 1. Spiegelstrich UStAE) oder bei zehnjährigem Wettbewerbsverbot (BFH 30. 7. 1986 – V R 41/76, BStBl. II 1986, 874),
 - eine auf Wiederholung angelegte Tätigkeit (Abschn. 2.3 Abs. 5 S. 4, 3. Spiegelstrich UStAE): zB bei Prostituierten (BFH 4. 6. 1987 – V R 9/79, BStBl. II 1987, 653),
 - die Ausführung mehr als nur eines Umsatzes (Abschn. 2.3 Abs. 5 S. 4, 4. Spiegelstrich UStAE). Daher sind bspw. nicht ausreichend die einmalige Patentveräußerung (BFH 26. 4. 1962 – V 293/59 U, BStBl. III 1962, 264) oder allein der Erwerb eines Einzelunternehmens zur Einbringung in eine Personengesellschaft (BFH 15. 1. 1987 – V R 3/77, BStBl. II 1987, 512, Abschn. 2.3 Abs. 6 S. 2, 3. Spiegelstrich UStAE). Im Einzelfall kann jedoch ausnahmsweise sogar eine „einaktige“ Tätigkeit genügen, so etwa bei einem schwierigen und umfangreichen Forschungsauftrag (BFH 18. 11. 1999 – V R 22/99, BStBl. II 2000, 241),
 - Vornahme mehrerer gleichartiger Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheit oder desselben dauernden Verhältnisses (Abschn. 2.3 Abs. 5 S. 4, 5. Spiegelstrich UStAE): zB bei Parzellierung und Baureifmachung eines Grundstücks (BFH 13. 2. 1969 – V R 92/68, BStBl. II 1969, 282) oder bei Haushaltsauflösung (BFH 3. 6. 1954 – V 262/53 U, BStBl. III 1954, 238). Ein Briefmarken- oder Münzsammler, der aus privaten Neigungen sammelt, wird dagegen nicht nachhaltig tätig, soweit er Einzelstücke veräußert (wegtauscht), die Sammlung teilweise umschichtet oder die Sammlung ganz oder teilweise veräußert (BFH 16. 7. 1987 – X R 48/82, BStBl. II 1987, 752, BFH 29. 6. 1987 – X R 23/82, BStBl. II 1987, 744, Abschn. 2.3 Abs. 6 S. 2, 2. Spiegelstrich UStAE)
 - langfristige Duldung eines Eingriffs in den eigenen Rechtskreis (Abschn. 2.3 Abs. 5 S. 4, 6. Spiegelstrich UStAE),
 - die Intensität des Tätigwerdens (Abschn. 2.3 Abs. 5 S. 4, 7. Spiegelstrich UStAE), zB nicht gegeben bei einmaliger – wenn auch mehrjähriger – Wettbewerbsunterlassung (BFH 30. 7. 1986 – V R 41/76, BStBl. II 1986, 874),

- Beteiligung am Markt (Abschn. 2.3 Abs. 5 S. 4, 8. Spiegelstrich UStAE),
- Auftreten wie ein Händler (Abschn. 2.3 Abs. 5 S. 4, 9. Spiegelstrich UStAE) oder sonstiger Gewerbetreibender: Sammler von Neufahrzeugen und Oldtimern (BFH 27. 1. 2011 – V R 21/09, BStBl. II 2011, 524), Briefmarkensammler (BFH 29. 6. 1987 – X R 23/82, BStBl. II 1987, 744), Münzsammler (BFH 16. 7. 1987 – X R 48/82, BStBl. II 1987, 752), gelegentliche Vermietung eines (im übrigen privat genutzten) Wohnmobils (BFH 12. 12. 1996 – V R 23/93, BStBl. II 1997, 368),
- Unterhalten oder Benutzung eines Geschäfts- oder Ladenlokals (Abschn. 2.3 Abs. 5 S. 4, 10. Spiegelstrich UStAE; BFH 18. 7. 1991 – V R 86/87, BStBl. II 1991, 776)
- Auftreten nach außen, zB gegenüber Behörden (Abschn. 2.3 Abs. 5 S. 4, 11. Spiegelstrich UStAE; BFH 18. 7. 1991 – V R 86/87, BStBl. II 1991, 776).

Zu beachten ist, dass für die Unternehmereigenschaft zwar nachhaltige Tätigkeiten erforderlich sind, aber **nicht jede Tätigkeit** für sich genommen **notwendigerweise nachhaltig** sein muss, um im Rahmen des Unternehmens erbracht worden zu sein. 141

Das Merkmal der Nachhaltigkeit kann also für sonstige einzelne entgeltliche Umsätze vernachlässigt werden, wenn die Unternehmereigenschaft bereits aufgrund nachhaltiger Ausführung der laufenden Umsätze ohnehin feststeht (BFH 25. 4. 2013 – XI B 123/12, BFH/NV 2013, 1273 (NV)). Ein Unternehmer erbringt somit jede weitere, **auch nur gelegentlich** ausgeübte wirtschaftliche Tätigkeit im Rahmen seines Unternehmens (EuGH 13. 6. 2013 – C-62/12, DStR 2013, 1328). Dass eine Leistung nicht zu den „laufenden“ Umsätzen des Unternehmers im Rahmen seines Unternehmens gehört, ist folglich unschädlich. Denn das Unternehmen umfasst die gesamte unternehmerische Tätigkeit und § 2 Abs. 1 S. 3 setzt nicht voraus, dass jede einzelne entgeltliche Leistungstätigkeit des Unternehmers „nachhaltig“ ausgeführt wird. Steht die Unternehmereigenschaft einmal fest (aufgrund nachhaltiger Ausführung der sog. laufenden Umsätze), kann das Merkmal der Nachhaltigkeit für die sonstigen einzelnen (entgeltlichen) Umsätze vernachlässigt werden. Das gilt nicht nur für sog. Hilfsgeschäfte (→ § 2 Rn. 156), sondern auch für andere vereinzelte Leistungen gegen Entgelt neben dem „eigentlichen“ Unternehmensgegenstand. Hier ist maßgeblich, ob nach den jeweiligen Umständen des Falles die Tätigkeit noch im Rahmen des Unternehmens (iSd § 1 Abs. 1 Nr. 1) oder aber im nichtunternehmerischen Bereich (Privatbereich) des Unternehmers ausgeführt wird. 141.1

Einstweilen frei

142–
149

II. Umfang des Unternehmens, § 2 Abs. 1 S. 2

Die Bestimmung des Umfangs des Unternehmens ist nicht nur für die Besteuerung der Ausgangsumsätze von Bedeutung, sondern auch für die Frage des Vorsteuerabzugs und damit die Behandlung der Eingangsumsätze eines Unternehmers. Denn Ausgangsumsätze, die ein Unternehmer nicht im Rahmen seines Unternehmens ausführt, unterliegen grds. nicht der Umsatzsteuer (vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 1); Eingangsumsätze, die er nicht für sein Unternehmen bezieht, berechtigen ihn grds. nicht zum Vorsteuerabzug (vgl. § 15 Abs. 1 Nr. 1 S. 1). 150

Das Unternehmen eines Unternehmers umfasst nach § 2 Abs. 1 S. 2 die gesamte gewerbliche und berufliche Tätigkeit des Unternehmens. Umgangssprachlich werden die Begriffe **Unternehmen, Betrieb oder auch Firma** nahezu synonym verstanden. Rechtlich sind die Bezeichnungen jedoch strikt voneinander zu trennen. So ist die Firma doch (nur) die handelsrechtliche Bezeichnung unter der ein Kaufmann auftritt (§ 17 Abs. 1 HGB). Der Ausdruck Betrieb findet sich hingegen eher im Bereich des Arbeitsrechts wieder und wird hier verstanden als „die organisatorische Einheit, innerhalb derer der Arbeitgeber allein oder mit seinen Arbeitnehmern mit Hilfe von sachlichen oder immateriellen Mitteln bestimmte arbeitstechnische Zwecke fortgesetzt verfolgt, die sich nicht in der Befriedigung des Eigenbedarfs erschöpfen.“ Was genau unter dem Begriff des Unternehmens zu verstehen ist, wird weder in § 2 Abs. 1 S. 2 noch in der zugrundeliegenden unionsrechtlichen Bestimmung des Art. 9 MwStSystRL legaldefiniert (→ § 2 Rn. 46). 151

§ 2 Abs. 1 S. 2 enthält lediglich eine Umschreibung, was zu diesem Gebilde umsatzsteuerrechtlich zu zählen ist, nämlich die „gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers“. Die Vorschrift begrenzt damit zum Einen den Umfang des Unternehmens iSd § 2 Abs. 1 S. 2 und schafft damit eine Abgrenzung zum nichtunternehmerischen Bereich. Nach der sogenannten **Sphärentheorie** ist also zu differenzieren zwischen der unternehmerischen und nichtunternehmerischen Sphäre des Unternehmers. Letztere wird nochmals untergliedert in den Bereich unternehmensfremder (→ § 2 Rn. 123) Tätigkeiten und den Bereich nichtwirtschaftlicher Tätigkeiten im engeren Sinne (→ § 2 Rn. 124). Bei Einzelunternehmern wird die nichtunternehmerische Sphäre oft auch als private Sphäre bezeichnet. Bei jPöR wird im Bereich der nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten im engeren Sinne 152

noch differenziert zwischen hoheitlichen Tätigkeiten und sonstigen nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten.

- 153** Zum anderen wird klargestellt, dass die „gesamte“ unternehmerische Betätigung eines Unternehmers zu einem einzigen Unternehmen gehört (sog. **Einheitlichkeit des Unternehmens**), ein Unternehmer also nicht mehrere Unternehmen betreiben kann. Führt er verschiedenartige Aktivitäten aus, zählen diese gleichwohl zu einem Unternehmen, gleich wie gegensätzlich die Betätigungsfelder auch sein mögen. Vermietet ein Bäcker auch Wohnungen, so zählen beide Bereiche zu seinem einheitlichen Unternehmen. Gleiches gilt, wenn er statt der Vermietung von Wohnungen neben der Bäckerei auch noch einen Autohandel betreiben würde. Der Unternehmer hat stets für alle die von ihm ausgeübten unternehmerischen Betätigungen nur eine einzige Voranmeldung bzw. Jahreserklärung abzugeben. Eine Unterscheidung nach der Art der Tätigkeit findet nicht statt.
- 153.1** Die Finanzverwaltung präzisiert die Beschreibung des § 2 Abs. 1 S. 2, indem sie ausführt, dass zum Unternehmen sämtliche Betriebe oder berufliche Tätigkeiten desselben Unternehmers gehören (Abschn. 2.7 Abs. 1 S. 1 UStAE). Zu Recht weist sie im Weiteren darauf hin, dass Organgesellschaften – unter Berücksichtigung der Einschränkungen in § 2 Abs. 2 Nr. 2 S. 2–4 – Teile des einheitlichen Unternehmens eines Unternehmers sind (Abschn. 2.7 Abs. 1 S. 2 UStAE).
- 153.2** Auch der unter § 19 fallende Kleinunternehmer hat nur ein einheitliches Unternehmen, sodass er die Option zur Regelbesteuerung nur einheitlich für das gesamte Unternehmen abgeben kann (BFH 24. 7. 2013 – XI R. 31/12, BStBl. II 2014, 214 Rn. 20).
- 154** Sofern der Kreis dieses einheitlichen Unternehmens nicht verlassen wird, liegen sogenannte **Innenleistungen** (vgl. Wortlaut des § 2 Abs. 2 Nr. 2 S. 2; oft auch als nichtsteuerbare Innenumsätze bezeichnet) vor, die umsatzsteuerrechtlich grds. keiner weiteren Würdigung zu unterziehen sind. Dies ist dann der Fall, wenn die Leistung des Unternehmers im Inland praktisch an sich selbst erfolgt, also von einem seiner Unternehmensteile an einen anderen. Unter diesen Voraussetzungen sind sie nicht steuerbar, da sich nicht zwei Subjekte als Leistender und Leistungsempfänger gegenüberstehen und damit ein Leistungsaustausch iSd § 1 Abs. 1 Nr. 1 ausscheidet. Das gilt auch dann, wenn über sie wie unter fremden Unternehmen abgerechnet wird. Bei grenzüberschreitenden Leistungen zwischen in- und ausländischen Unternehmensteilen kommt dagegen eine umsatzsteuerrechtliche Erfassung in Betracht. Denn die Steuerbarkeit der Einfuhr erfordert nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 entgegen § 1 Abs. 1 Nr. 1 keinen Abnehmer und das innergemeinschaftliche Verbringen wird gem. §§ 3 Abs. 1a, 6a Abs. 2 einer (innergemeinschaftlichen) Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt. Umsatzsteuerrechtlich relevant ist auch ein Vorgang, bei welchem der Unternehmer zwar an sich selbst, aber zu unternehmensfremden Zwecken liefert, sodass der Kreis des Unternehmens verlassen wird (sog. Abs. 1b S. 1 Nr. 1). Zu Innenumsätzen im Organkreis → § 2 Rn. 292.
- 154.1** **Beispiel:** Großbauer G bewirtschaftet nicht nur eigene Felder auf denen er Schweine, Hühner uÄ hält. Er betreibt auch eine Gaststätte, an die er jeden Tag frisches Gemüse, Eier, Fleisch usw. ausfährt. Innerhalb des einheitlichen Unternehmens sind steuerbare Umsätze grundsätzlich nicht möglich (Abschn. 2.7 Abs. 1 S. 3 UStAE). Es handelt sich also nicht um eine unentgeltliche Lieferung, die als Eigenverbrauch der Umsatzsteuer unterliegt. Dies gilt selbst dann, wenn A ein Rechnungspapier mit gesondertem Umsatzsteuerausweis erstellen würde. Da es sich insoweit nicht um Rechnungen, sondern um sog. unternehmensinterne Buchungsbelege handelt (Abschn. 14.1 Abs. 4 S. 2 UStAE), würde er keine USt nach § 14c Abs. 2 (→ § 14c Rn. 245.1; Abschn. 14.1 Abs. 4 S. 3 UStAE mwN) schulden. Mangels gesetzlich geschuldeter USt kommt auch kein Vorsteuerabzug nach § 15 in Betracht (→ § 15 Rn. 49).
- 154.2** Auch ein ausländischer Unternehmer, der im Inland eine unselbständige Niederlassung hat, kann an diese nicht steuerbare Innenleistungen erbringen, da der Kreis des Unternehmens – trotz Überschreiten der Grenze – nicht verlassen wird (EuGH 23. 3. 2006 – C-210/04, BFH/NV 2006, 282 Rn. 50 ff. – Ministero dell’Economia e delle Finanze und Agenzia delle Entrate/FCE Bank plc).
- 155** Den Kernbereich des Unternehmens bilden die sog. **Grundgeschäfte**. Dabei handelt es sich um Tätigkeiten, die den eigentlichen Gegenstand der gewerblichen oder beruflichen Betätigung darstellen – kurzum die Haupttätigkeit des Unternehmers (zB Herstellung und Verkauf von Semmeln eines Bäckers, Beratung eines Klienten durch einen Rechtsanwalt oder Steuerberater).
- 156** Doch auch sog. **Hilfsgeschäfte** fallen in den Rahmen des Unternehmens. Das sind Tätigkeiten, welche die Haupttätigkeit gewöhnlich mit sich bringt (zB Verkauf eines alten Betriebs-PKWs, gleich ob verkaufender Unternehmer ein Bäcker, Steuerberater oder Land-

wirt ist). Das besondere an Hilfsgeschäften ist, dass es auf deren Nachhaltigkeit nicht ankommt.

„Hilfsgeschäft“ ist ein Geschäft, welches – im Gegensatz zum „Grundgeschäft“ – nicht den eigentlichen Gegenstand des Unternehmens bildet. Betreibt bspw. der Unternehmer als „Grundgeschäft“ die Vermietung und Verpachtung, ist die Veräußerung eines vermieteten Grundstücks ein Hilfsgeschäft (BFH 24. 2. 1988 – X R 67/82, BStBl. II 1988, 622 mwN, Abschn. 2.7 Abs. 2 S. 1 UStAE). Dazu zählen alle Tätigkeiten, die die Haupttätigkeit mit sich bringt (BFH 28. 10. 1964 – V 227/62 U, BStBl. II I 1965, 34, Abschn. 2.7 Abs. 2 S. 2 UStAE). **156.1**

Auf die Nachhaltigkeit der Hilfsgeschäfte kommt es nicht an (Abschn. 2.7 Abs. 2 S. 3 UStAE). Denn „im Rahmen seines Unternehmens“ (iSv § 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 iVm § 2 Abs. 1 S. 2) führt ein Unternehmer jedenfalls die Leistungen aus, die mit Hilfe von zuvor dem Unternehmen zugeordneten Leistungsbezügen bewirkt werden. Würde der Gegenstand einer Lieferung vom Unternehmer zuvor „für sein Unternehmen“ angeschafft oder hergestellt oder führt der Unternehmer eine sonstige Leistung mit Hilfe von zuvor unternehmerisch in Anspruch genommenen sonstigen Leistungen und Lieferungen aus, so ist von unternehmerisch bewirkter Leistung auszugehen. Solche Leistungen können den „Rahmen des Unternehmens“ nur steuerbar verlassen, entweder nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 als entgeltlicher oder gleichgestellter Umsatz (BFH 20. 9. 1990 – V R 92/85, BStBl. II 1991, 35). Der Verkauf von Vermögensgegenständen fällt somit ohne Rücksicht auf die Nachhaltigkeit regelmäßig in den Rahmen des Unternehmens, wenn der Gegenstand zum unternehmerischen Bereich des Veräußerers gehörte (Abschn. 2.7 Abs. 2 S. 4 UStAE). **156.2**

Einstweilen frei

**157–
159**

III. Beginn des Unternehmens, § 2 Abs. 1 S. 2

Der Beginn des Unternehmens kann für verschiedene Fragestellungen von **Bedeutung** sein. So liegen nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 steuerbare Umsätze nur vor, wenn sie vom Unternehmer „im Rahmen seines Unternehmens“ erbracht werden. Auch der Vorsteuerabzug setzt einen Bezug „für sein Unternehmen“ voraus (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 1, § 15 Abs. 1 S. 2). **160**

Wie der dem BFH 18. 11. 1999 – V R 22/99, BStBl. II 2000, 241 zugrundeliegende Fall zeigt, kann der tatsächliche Beginn des Unternehmens selbst für die Umrechnung des tatsächlichen Gesamtumsatzes in den nach § 19 Abs. 3 S. 3 maßgebenden Jahresgesamtumsatz eine Rolle spielen. **160.1**

1. Allgemeines

Die Unternehmereigenschaft beginnt nicht erst, mit der Ausführung unternehmerischer Umsätze, sondern bereits zuvor mit dem ersten nach außen erkennbaren, auf eine Unternehmertätigkeit gerichteten Tätigwerden (sog. **Vorbereitungshandlungen**; zB Werbemaßnahmen, Erstellen einer Homepage, Anmieten von Büroflächen, Erwerb von Büromöbeln, (soweit erforderlich) Gewerbeanmeldung oä). **161**

Nach § 2 Abs. 1 S. 3 ist gewerblich oder beruflich jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen. Hierzu zählen auch sog. Vorbereitungshandlungen, die auf die Erzielung von Einnahmen gerichtet sind; dies gilt jedenfalls dann, wenn es zur Ausführung entsprechender entgeltlicher Leistungen kommt. Vorbereitungshandlungen in diesem Sinne sind aber nur nach außen und auf Ausführung entgeltlicher Leistungen gerichtete Handlungen, die nach oder mit der Begründung des Unternehmens vorgenommen werden, insbesondere also Leistungsbezüge, die den Unternehmer zum Vorsteuerabzug berechtigen. Eine Schulung, die der Gründung des Unternehmens vorgeht, ist grundsätzlich noch keine berufliche oder gewerbliche Tätigkeit iSd § 2 Abs. 1 S. 3 (BFH 17. 9. 1998 – V R 28/98, BStBl. II 1999, 146 mwN). **161.1**

Voraussetzung ist, dass die spätere Ausführung entgeltlicher Leistungen beabsichtigt ist (sog. **Verwendungsabsicht**). Die **Ernsthaftigkeit der Verwendungsabsicht** muss durch objektive Merkmale nachgewiesen oder glaubhaft gemacht werden. Maßgeblich ist stets das Gesamtbild der Verhältnisse im Einzelfall. **162**

Dabei kommt es auf die **Verhältnisse im Zeitpunkt des Leistungsbezugs** an (BFH 17. 12. 2008 – XI R 64/06, BFH/NV 2009, 798). **162.1**

Unternehmensbezogene Vorbereitungshandlungen sind gem. Abschn. 2.6 Abs. 1 S. 1 UStAE als ausreichender Nachweis für die Ernsthaftigkeit der Verwendungsabsicht anzusehen. Sie liegen vor, wenn bezogene Gegenstände oder in Anspruch genommene sonstige Leistungen (Eingangslieferungen) ihrer Art nach nur zur unternehmerischen Verwendung oder Nutzung bestimmt sind oder in einem objektiven und zweifelsfrei erkennbaren Zusammenhang mit der beabsichtigten unternehmerischen Tätigkeit stehen (Abschn. 2.6 Abs. 1 S. 1 UStAE). Hierunter fallen nach Abschn. 2.6 Abs. 1 S. 2 UStAE insbesondere:
– der Erwerb umfangreichen Inventars, zB Maschinen oder Fuhrpark;
– der Wareneinkauf vor Betriebseröffnung; **162.2**

- die Anmietung oder die Errichtung von Büro- oder Lagerräumen;
 - der Erwerb eines Grundstücks;
 - die Anforderung einer Rentabilitätsstudie;
 - die Beauftragung eines Architekten;
 - die Durchführung einer größeren Anzeigenaktion;
 - die Abgabe eines Angebots für eine Lieferung oder eine sonstige Leistung gegen Entgelt.
- 162.3** Bei **Vorbereitungshandlungen**, die ihrer Art nach sowohl zur **unternehmerischen als auch zur nichtunternehmerischen Verwendung** bestimmt sein können, ist vor der ersten Steuerfestsetzung zu prüfen, ob die Verwendungsabsicht durch objektive Anhaltspunkte nachgewiesen ist. Hierzu zählen beispielsweise der Erwerb eines Computers oder Kraftfahrzeugs, Abschn. 2.6 Abs. 3 S. 1 UStAE.
- 162.4** Soweit **Vorbereitungshandlungen** ihrer Art nach **typischerweise** zur **nichtunternehmerischen Verwendung** oder Nutzung bestimmt sind (zB der Erwerb eines Wohnmobils, Segelschiffs oder sonstigen Freizeitgegenstands), ist bei dieser Prüfung ein besonders hoher Maßstab anzulegen, Abschn. 2.6 Abs. 3 S. 2 UStAE.
- 162.5** Diese Grundsätze gelten nicht nur bei erstmaliger Aufnahme einer unternehmerischen Tätigkeit, sondern auch, wenn im Rahmen eines bereits bestehenden Unternehmens ein neues Tätigkeitsfeld erschlossen wird und die Vorbereitungshandlungen nicht in einem sachlichen Zusammenhang mit der bisherigen unternehmerischen Tätigkeit stehen (Abschn. 2.6 Abs. 4 S. 1 UStAE). Besteht dagegen ein sachlicher Zusammenhang, sind erfolglose Vorbereitungshandlungen der unternehmerischen Sphäre zuzurechnen (Abschn. 2.6 Abs. 4 S. 2 UStAE, BFH 16. 12. 1993 – V R 103/88, BStBl. II 1994, 278).
- 163** Dass es hinterher wirklich zur Ausführung entgeltlicher Leistungen kommt, ist unerheblich.
- 163.1** Anders noch BFH 12. 5. 1993 – XI R 59/90, BFH/NV 1994, 276. Doch die Rechtsprechung zum sog. „**erfolglosen Unternehmer**“ wurde **aufgegeben**. Sie ist seit der Rechtsprechung des BFH 5. 5. 1999 – V B 31/99, BFH/NV 1999, 1524 und des EuGH 29. 2. 1996 – C-110/94, BStBl. II 1996, 655 überholt. Denn danach wurde die nur vorläufige Anerkennung der Unternehmereigenschaft zu Recht in Frage gestellt. Infolgedessen führt die Finanzverwaltung in Abschn. 2.6 Abs. 1 S. 2 UStAE aus, dass die **Unternehmereigenschaft grds. nicht rückwirkend entfällt**, wenn es später nicht oder nicht nachhaltig zur Ausführung entgeltlicher Leistungen kommt.
- 163.2** Eine zunächst angenommene Unternehmereigenschaft ist nur dann nach §§ 164 Abs. 2, 165 Abs. 2 oder 173 Abs. 1 AO durch Änderung der ursprünglichen Steuerfestsetzung rückgängig zu machen, wenn später festgestellt wird, dass objektive Anhaltspunkte für die Verwendungsabsicht im Zeitpunkt des Leistungsbezugs nicht vorlagen, die Verwendungsabsicht nicht in gutem Glauben erklärt wurde oder ein Fall von Betrug oder Missbrauch vorliegt (Abschn. 2.6 Abs. 2 S. 4 UStAE).
- 164** *Einstweilen frei*
- ## 2. Beginn bei Gesellschaftsgründung
- 165** Bei einer Kapitalgesellschaft, wie bspw. der GmbH, wird zivilrechtlich zwischen den sich im Rahmen der Gründung ergebenden Entwicklungsstadien der Kapitalgesellschaft differenziert (sog. **Drei-Stufen-Theorie**):
- 166** In dem Zeitpunkt, in dem die künftigen Gesellschafter übereinkommen, eine GmbH zu gründen und die wesentlichen Vertragsteile festlegen, entsteht auf erster Stufe die sog. **Vorgründungsgesellschaft**. Es handelt sich dabei regelmäßig um eine GbR, deren Zweck darin besteht, die GmbH zu gründen. Für diese GbR war früher die Unternehmereigenschaft strittig. Unternehmerin sollte nur die Vorgründungsgesellschaft sein, die darüber hinaus selbst weitere nachhaltige entgeltliche Umsätze ausführt. In Abhängigkeit des weiteren Unternehmenszwecks ist die Vorgründungsgesellschaft in diesen Fällen dann OHG (§§ 125 ff. HGB; Unternehmenszweck = Betreiben eines Handelsgewerbes) oder GbR (§§ 705 ff. BGB; Unternehmenszweck = sonstiger Zweck).
- 166.1** Die Vorgründungsgesellschaft ist weder mit der Vorgesellschaft noch mit der später entstehenden Kapitalgesellschaft identisch. Rechte und Verbindlichkeiten gehen deshalb nicht automatisch von der Vorgründungsgesellschaft mit dem Abschluss des Gesellschaftsvertrages auf die Vorgesellschaft und später mit der Eintragung der Kapitalgesellschaft auf diese über (BFH 8. 11. 1989 – I R 174/86, BStBl. II 1990, 91).
- 166.2** Die **Vorgründungsgesellschaft** ist **selbst** dann **Unternehmerin**, wenn sie nicht darauf gerichtet ist, eigene steuerbare Ausgangsumsätze zu generieren, sondern sich ihre Tätigkeit darin erschöpft, die Gründung der Kapitalgesellschaft vorzubereiten und daher nach Gründung der Kapitalgesellschaft die bezogenen Leistungen in einem Akt gegen Entgelt an diese zu veräußern. Das ist diesem Fall, wenn der einzige Ausgangsumsatz eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen darstellt, die nach § 1 Abs. 1a nicht steuerbar ist, unschädlich. Maßgebend sind insoweit – den Vorgaben des EuGH (EuGH 29. 4. 2004 – C -137/02, BFH/NV 2004, 225) folgend – die beabsichtigten Umsätze der Kapitalgesellschaft (BFH 15. 7. 2004 – V R 84/99, BStBl. II 2005, 155).