

Gelbe Erläuterungsbücher

Umsatzsteuergesetz: UStG

Kommentar

Bearbeitet von

Begründet von Dr. Johann Bunjes, und Reinhold Geist, Erläutert von Dr. Hans-Hermann Heidner, Richter am Bundesfinanzhof, Dr. Christian Korn, LL.M., Steuerberater, Dr. Axel Leonard, Richter am Bundesfinanzhof, und Dr. Martin Robisch, Steuerberater

18. Auflage 2019. Buch. XXXI, 1603 S. In Leinen

ISBN 978 3 406 73315 4

Format (B x L): 12,8 x 19,4 cm

[Steuern > Umsatzsteuer](#)

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

schnell und portofrei erhältlich bei

**beck-shop.de**
DIE FACHBUCHHANDLUNG

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.

Entsprechendes gilt auch für die **Zwangsverwaltung** (BFH XI B 18/11, BFH/NV 2011, 1931; V R 44/00, BStBl. II 2002, 171; UStAE 2.1 Abs. 7). Das **Voranmeldungs- und Veranlagungsverfahren** erfolgt aber in diesen Fällen getrennt: für das insolvenz- bzw. vollstreckungsfreie Vermögen gegenüber dem Insolvenz- bzw. Vollstreckungsschuldner und für das der Verwaltung unterliegende Vermögen gegenüber dem Verwalter (BFH V R 87/99, BStBl. II 2000, 639; → § 18 Rn. 3). Unterliegen mehrere Grundstücke der Zwangsverwaltung, ist die USt für jedes Grundstück gesondert zu berechnen und anzumelden (UStAE 18.6 Abs. 4 mit Verweis auf BFH V R 44/00, BStBl. II 2002, 171).

einstweilen frei

39

b) Verdeckter Vertreter (Strohmann). Während bei der offenen Treuhand der Treugeber bzw. bei offener Vertretung der Vertretene dem Leistungsempfänger bekannt ist, wird dessen Identität bei der verdeckten Vertretung, bei der der Vertreter auch als Strohmann bezeichnet wird, wenn der Geschäftsherr im Hintergrund unerkannt bleiben will, verschwiegen (siehe *Heidner* 2002, 445). Entsprechend der **Maßgeblichkeit des Außenverhältnisses** ergibt sich die Unternehmereigenschaft eines Strohmannes nach der BFH-Rechtsprechung regelmäßig danach, ob der Strohmann nach den abgeschlossenen **zivilrechtlichen Vereinbarungen** als Leistender anzusehen ist. Denn in diesem Fall erfüllt der Strohmann durch die Leistungserbringung eigene Verpflichtungen, auch wenn er dabei die Interessen eines im Hintergrund wirkenden Auftraggebers wahrnimmt (BFH V R 4/98, BStBl. II 1999, 628; V R 63/89, BFN/NV 1994, 589; V B 191/00, BFH/NV 2001, 1152; V B 198/00, UR 2002, 31; V R 36/14, MwStR 2017, 331 mAnm *Neumann-Tömm*; so auch der XI. Senat BFH XI R 48/07, BFH/NV 2010, 259; XI R 15/09, BFH/NV 2011, 867 und der BGH 1 StR 586/12, DStR 2013, 1177 Rn. 71). Im Fall von Gaststätten hat die Abschaffung von § 15a GewO an dieser Rechtsprechung nichts geändert; die Umsätze sind somit grundsätzlich demjenigen zuzurechnen, der Inhaber der **Gaststättenerlaubnis** ist (BFH XI B 81/17, MwStR 2018, 402 mAnm *Neumann-Tömm*). Zur eindeutigen Bestimmung von Leistenden und Leistungsempfänger kommt es umsatzsteuerlich auf das der Leistung zugrunde liegende Rechtsverhältnis, nicht aber auf ein für Dritte nicht erkennbares Handeln auf fremde Rechnung an (BFH V R 82/07, BStBl. II 2009, 876). Im Einzelfall sind daher die zivilrechtlichen Vereinbarungen zu würdigen. Rechnen zB **freie Mitarbeiter** über andere Personen (Eheleute, Freunde, Verwandte) über ihre Leistungen ab, kommt es darauf an, ob diese anderen Personen mit dem Leistungsempfänger die Leistungserbringung durch die freien Mitarbeiter vereinbart haben (dann Rechnungsaussteller = Unternehmer) oder ob der Leistungsempfänger eine solche Vereinbarung nur mit den freien Mitarbeitern getroffen hat (BFH V R 5/00, BFH/NV 2001, 1307).

Beispiel: Der Unternehmer U aus dem Beispiel unter Rn. 37 möchte einen Großkunden akquirieren. Weil U mit dem Geschäftsführer dieses Großkunden zerstritten ist, bittet er seinen Bekannten B ein Gewerbe anzumelden und die Computerteile in dessen Namen und für dessen Rechnung an den Großkunden zu liefern. Im Innenverhältnis ist zwischen U und B abgesprochen, dass U alle Chancen und Risiken trägt und B für seine Tätigkeit eine Provision erhält.

Lösung: Der Bekannte B fungiert als Strohmann des U. Er ist damit eigentlich dessen Vertreter, allerdings wird diese Vertretung nach außen nicht erkennbar. Daher ist B Unternehmer. Die von ihm ausgestellten Rechnungen an den Großkunden berechtigen zum Vorsteuerabzug, weil sie vom leistenden Unternehmer ausgestellt werden. Darüber hinaus ist auch U Unternehmer, denn er liefert die Computerteile an den Strohmann B. Es findet somit eine Verdoppelung der Leistungsbeziehung analog zum Kommissionsgeschäft nach § 3 Abs. 3 statt (→ Rn 43).

Die vorstehenden Grundsätze für Strohmannsgeschäfte gelten auch für sog. **Domizilgesellschaften**, also Kapitalgesellschaften, die im Sitzstaat kein Geschäft be-

41

treiben oder irgendeine feste Einrichtung außer einer Zustelladresse aufweisen. Die Tatsache, dass Domizilgesellschaften fast ausnahmslos über Treuhänder gegründet werden, meistens ein minimales Grundkapital aufweisen und nach ihrem Zweck der Abschirmung der tatsächlich handelnden Hintermänner dienen, steht – wie beim Strohmanngeschäft – der Unternehmereigenschaft der Domizilgesellschaft nicht grundsätzlich im Wege (BFH V B 198/00, UR 2002, 31; V B 143/97, UR 1999, 489). Entscheidend ist insoweit, wer nach außen die Vereinbarungen über die umsatzsteuerbaren Leistungen trifft und die Lieferungen und sonstigen Leistungen ausführt. Ist eine solche Gesellschaft leistender Unternehmer, genügt die Angabe ihres Briefkastensitzes auf der Rechnung den Vorgaben des § 14 Abs. 4 Nr. 1 (→ § 14 Rn 63).

42 Die Maßgeblichkeit der zivilrechtlichen Vereinbarungen führt konsequenterweise dazu, dass zum Schein mit dem Strohmann abgeschlossene Rechtsgeschäfte keine Unternehmereigenschaft begründen, denn **Scheingeschäfte** sind unwirksam (§ 117 Abs. 1 BGB) und führen auch steuerlich dazu, dass das durch sie verdeckte Rechtsgeschäft für die Besteuerung maßgeblich ist (§ 41 Abs. 2 S. 2 AO). Demnach ist der Hintermann als Unternehmer anzusehen, wenn die Rechtsgeschäfte mit dem Strohmann nur zum Schein abgeschlossen worden sind, dh wenn die Vertragsparteien – der Strohmann und der Leistungsempfänger – einverständlich oder stillschweigend davon ausgehen, dass die Rechtswirkungen des Geschäftes gerade nicht zwischen ihnen, sondern zwischen dem Leistungsempfänger und dem Hintermann eintreten sollen (BFH V B 108/01, BStBl. II 2004, 622; V R 70/99, UR 2001, 26; XI R 48/07, BFH/NV 2010, 259; in solchen Fällen berechtigten Rechnungen des Strohmanns nicht zum Vorsteuerabzug, BFH V R 17/14, BFH/NV 2016, 80, wobei der Vorsteuerabzug nach Rechnungsberichtigung uU rückwirkend möglich ist (→ § 14 Rn 109ff.)). Überholt sind insoweit frühere Entscheidungen des XI. Senats, wonach die Unternehmereigenschaft von Strohmannen auch mit der Begründung verneint werden könne, dass diese nicht selbstständig tätig und schon deswegen keine Unternehmer sind (BFH XI R 97/92, UR 1995, 96 und XI R 56/93, BStBl. II 1995, 275; explizit aufgegeben BFH XI R 15/09, BFH/NV 2011, 867).

43 Ist der Strohmann – wie regelmäßig der Fall – Unternehmer durch seine Leistungen an die Leistungsempfänger, ist auch der **Hintermann** Unternehmer. Es kommt insoweit zu einer Verdopplung der Leistungsbeziehungen analog zur Kommission bzw. Dienstleistungskommission (§ 3 Abs. 3 und Abs. 11). Im Fall von sonstigen Leistungen wird dieser Fall unmittelbar vom Wortlaut des § 3 Abs. 11 erfasst (BFH V R 52/01, BStBl. II 2006, 278). Aufgrund des engeren Anwendungsbereichs von § 3 Abs. 3 kann die Leistungsbeziehung zwischen Hintermann und Strohmann zwar nicht unmittelbar hierauf gestützt werden. Der BFH wendet aber die gleichen Grundsätze zu Recht auf Lieferungen an (BFH V R 25/10, DStR 2011, 1326 Rn. 21), denn der Strohmann könnte den Gegenstand nicht an die Endabnehmer weiterliefern, wenn er nicht zuvor vom Hintermann erworben hätte. Demnach ist der Strohmann zwischen den Hintermann und die Leistungsempfänger geschaltet, so dass der Hintermann umsatzsteuerlich an den Strohmann leistet und dieser wiederum an die Leistungsempfänger. Das **Entgelt** der Leistungen des Hintermanns muss im Zweifel das Entgelt der Leistungsempfänger an den Strohmann abzüglich der „Entlohnung“ für die Strohmannstätigkeit sein. Die an den Strohmann vom Hintermann erbrachte Leistung ist nach der BFH-Rechtsprechung die gleiche Leistung wie die vom Strohmann erbrachte, so dass sachliche **Steuerbefreiungen** iSd § 4 und damit auch sachliche **Steuerermäßigungen** gemäß § 12 Abs. 2 anzuwenden sind. Steuerbefreiungen für innergemeinschaftliche Lieferungen oder Ausfuhrlieferungen können freilich nicht ohne Weiteres übertragen werden, da hierfür auch die notwendigen Nachweise materielle Voraussetzung für die Steuerbefreiung sind.

Beispiel (Abwandlung zum Beispiel in Rn. 40): U und B sind in Deutschland ansässig, der Großkunde in Frankreich. B befördert die Computerteile nach Frankreich und führt sämtliche Buch- und Belegnachweise, die für die Erlangung der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 1 Buchst. b, § 6a notwendig sind.

Lösung: U führt eine steuerpflichtige Inlandslieferung an B aus. Unter den Voraussetzungen einer ordnungsmäßigen Rechnung ist B vorsteuerabzugsberechtigt. B führt eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung nach Frankreich aus. Die Grundsätze des Reihengeschäfts gelten nicht, weil die Ware nicht unmittelbar von U an den Endabnehmer in Frankreich gelangt.

Zur Rechtsprechung des BGH zu den **steuerstrafrechtlichen** Folgen der USt-Hinterziehung siehe *Schuska* MwStR 2016, 786.
einstweilen frei

c) Vorgetäuschter Vertreter. Der umgekehrte Fall zum verdeckten Vertreter (vgl. → Rn. 40) ist derjenige, dass jemand unter **fremdem Namen**, also als dessen Vertreter auftritt, obwohl er im eigenen wirtschaftlichen Interesse tätig wird und daher eigentlich gar **keine Vertretung** vorliegt. Der Unternehmer, der wie ein Vertreter unter fremdem Namen auftritt, liefert selbst, wenn nach den erkennbaren Umständen durch sein Handeln unter fremdem Namen lediglich verdeckt wird, dass er und nicht der „Vertretene“ die Lieferung erbringt (BFH V R 9, 10/02, BStBl. II 2004, 627; BFH V R 44/99, BStBl. II 2000, 361; im Ergebnis ebenso BGH 1 StR 24/10, NJW 2011, 1616 Rn. 20). Dies kommt zB in Betracht, wenn nach den konkreten Umständen erkennbar eine eigene Lieferung des Handelnden vorliegt, weil dieser lediglich unter dem Namen eines anderen tätig wurde und der Empfänger der Lieferung erkennbar keinen geschäftlichen Kontakt mit dem angeblichen Lieferanten hatte. Ein Indiz hierfür kann sein, dass dem Rechnungsaussteller die persönliche Befähigung fehlt, die berechneten Umsätze auszuführen (so zutreffend FG Nürnberg 2 K 686/2008, BeckRS 2009, 26027948, Entscheidung allerdings aufgehoben und zurückverwiesen aus verfahrensrechtlichen Gründen BFH V B 115/09, BFH/NV 2010, 1829).

Beispiel: Der Schmuggler S möchte Computerteile aus Taiwan unter Umgehung von europäischen Einfuhrzöllen veräußern und schmuggelt die Ware hierfür nach Deutschland. Um den Abnehmern eine Rechnung zu verschaffen und die Ware als verzollt darzustellen, bittet er den Unternehmer U aus dem Beispiel unter Rn. 37 offiziell aufzutreten. U überlässt S Blanko-Rechnungsformulare von sich und richtet ein Schweizer Konto auf seinen Namen ein, über das S uneingeschränkt verfügen kann. Auf dieses Konto und nicht auf das in den Rechnungsformularen angegebene Konto überwiesen die Kunden, die nur mit S und nicht mit U Kontakt hatten, die in den Rechnungen angegebenen Beträge.

Lösung: In diesem Beispiel, das dem BFH-Urteil V R 9, 10/02, BStBl. II 2004, 627 entnommen ist, wissen die Kunden des S nicht, dass dieser U vertritt. Sie treten nur mit S in Kontakt und zahlen auch den Kaufpreis an ein vom ihm angegebenes Konto, das zwar auf den Namen der Vertretenen lautet, aber nicht auf ihren Rechnungen angegeben ist und über das U auch nicht verfügen kann. S ist demnach der leistende Unternehmer, so dass die Kunden aus den von U ausgestellten Rechnungen keinen Vorsteuerabzug geltend machen können. Ob in einem solchen Fall eine Rechnungsberichtigung möglich ist, die den rückwirkenden Vorsteuerabzug im Zeitpunkt des Leistungsbezugs ermöglicht, obwohl im eigentlichen Sinne keine Rechnungsberichtigung, sondern eine Neuausstellung durch S vorläge, ist noch nicht geklärt. Siehe dazu insb. → § 14 Rn. 3 unter c).

Nach BFH V R 44/09, BStBl. II 2011, 954 kann als Aussteller einer Rechnung auch derjenige gelten, der in seinem eigenen Namen ein Gewerbe im Interesse eines Dritten anmeldet und diesem Dritten **Blankobriefbögen** überlässt. Dies steht auf den ersten Blick in Widerspruch zu vorstehend unter → Rn. 46 genannten Entscheidung BFH V R 9, 10/02, BStBl. II 2004, 627. Dort war der nach außen als „Vertre-

ter“ Auftretende der tatsächlich in Eigeninteresse Handelnde und damit Unternehmer. Gleichwohl würde aber von diesem unberechtigt ausgewiesene USt nicht von ihm, sondern vom angeblich Vertretenen nach § 14c Abs. 2 geschuldet werden. Der entscheidende Unterschied ist aber derjenige, dass der Vertretene nur dann Unternehmer ist, wenn auch der Endabnehmer von der Vortäuschung der Vertretung Kenntnis hat. Im Fall der § 14c-Steuer in BFH V R 44/09, BStBl. II 2011, 954 tauchte der „Vertreter“ nach außen nicht auf, so dass die Rechnungsempfänger glauben mussten, die Rechnung würde von dem auf dem Briefkopf aufgedruckten „Vertretenen“ stammen.

48 einstweilen frei

III. Unternehmerische (wirtschaftliche) Tätigkeit

1. Überblick

49 Gemäß § 2 Abs. 1 S. 1 ist Unternehmer, wer eine **gewerbliche oder berufliche Tätigkeit** selbstständig ausübt. Gewerblich oder beruflich ist gemäß § 2 Abs. 1 S. 3 jede **nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen**. Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL verwendet für die Beschreibung der steuerbaren (unternehmerischen) Tätigkeiten den Begriff „**wirtschaftliche Tätigkeiten**“. Steuerpflichtiger ist demnach, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck oder Ergebnis, selbstständig ausübt. Art. 9 Abs. 1 S. 2 und 3 konkretisiert, was eine wirtschaftliche Tätigkeit ist, nämlich „alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe“ sowie „die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen“.

50 Entsprechend seinem **Wortlaut**, wonach § 2 Abs. 1 S. 3 definiert, was gewerblich oder beruflich ist, und damit dieses Merkmal ersetzt, setzt die Unternehmereigenschaft drei Tatbestandsmerkmale voraus, nämlich dass

- eine nachhaltige Tätigkeit
- zur Erzielung von Einnahmen
- selbstständig ausgeübt wird.

Entgegen dieser wortlautentsprechenden Ersetzung des Merkmals „gewerblich oder beruflich“ durch die Definition in S. 3 muss eine steuerbare Tätigkeit aber dem **Charakter einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit** (Näheres → Rn. 54ff.) entsprechen, um eine unternehmerische Tätigkeit zu sein (siehe *Stadie* in Rau/Dürwächter § 2 Rn. 326, 328). Mit der Formulierung in § 2 Abs. 1 S. 3 sollte lediglich verhindert werden, dass eine Tätigkeit nur deswegen nicht erfasst wird, weil sie nicht als gewerblich oder beruflich im engeren Wortsinne angesehen werden kann (siehe Begründung zum UStG 1934, RStBl. 1934, 1549 (1550)). Dies dürfte insbesondere auf die Umsätze aus der Vermietung und Verpachtung oder auf Umsätze aus der Duldung oder Unterlassung von Tätigkeiten gezielt haben. § 2 Abs. 1 S. 3 ist vor diesem Hintergrund nach der hier vertretenen Auffassung nicht als Definition der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit anzusehen, sondern als Klarstellung, dass hierunter insbesondere alle nachhaltigen Tätigkeiten zur Erzielung von Einnahmen fallen. Demnach setzt die Unternehmereigenschaft voraus, dass

- eine **gewerbliche oder berufliche Tätigkeit**, insbesondere jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen
- **selbstständig** ausgeübt wird.

Diese an § 2 Abs. 1 S. 1 orientierte Lesart mit nur zwei Tatbestandsvoraussetzungen entspricht auch dem Unionsrecht. Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL setzt für die Eigenschaft als Steuerpflichtiger voraus, dass

- eine **wirtschaftliche Tätigkeit** unabhängig von ihrem Ort, Zweck oder Ergebnis, *insbesondere* die Tätigkeiten der Erzeuger, Händler und Dienstleister einschließlich Urproduzenten und Landwirte (= gewerblich) sowie der freien und diesen gleichgestellte Berufe (= beruflich) und der Nutzung von Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen (= nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen)
- **selbstständig** ausgeübt wird.

Die unter → Rn. 50 zuerst genannte Lesart mit drei Tatbestandsmerkmalen ist **g**ängig. Der BFH prüft auch bei Tätigkeiten, die dem Typus einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit entsprechen, ob eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird (zB BFH V R 21/09, BStBl. II 2011, 949 Rn. 21f.; XI R 86/90, BStBl. II 1994, 274; V R 59/02, BStBl. II 1994, 472). **Nachhaltig im eigentlichen Wortsinn** muss aber eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nicht immer sein. Ein angestellter Steuerberater, der einmal in seinem Leben einen Beitrag in einer Fachzeitschrift gegen Entgelt veröffentlicht, handelt „gewerblich oder beruflich“, nicht jedoch nachhaltig im eigentlichen Wortsinne. Da der BFH aber – unnötigerweise – eine „nachhaltige gewerbliche oder berufliche Tätigkeit“ verlangt, muss er auch bei einmaligen Handlungen zu dem Ergebnis gelangen, dass diese nachhaltig iSd § 2 Abs. 1 S. 3 sind. Dies gelingt durch eine teilweise **konstruiert wirkende Auslegung des Begriffs der Nachhaltigkeit** (siehe die von der Rechtsprechung entwickelten Kriterien in UStAE 2.3 Abs. 5 sowie → Rn. 64ff.). Das hierdurch gefundene Ergebnis ist in der Sache richtig – jedenfalls ist kein Fall bekannt, in dem der BFH eine selbstständig ausgeübte, eindeutig gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wegen fehlender Nachhaltigkeit nicht als unternehmerische Tätigkeit angesehen hat. Nach der hier vertretenen Auffassung ist indessen das Kriterium der Nachhaltigkeit einer Tätigkeit nur dann zu prüfen, **wenn nicht von vorneherein klar ist, ob es sich um eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit handelt**. Dies entspricht der unter → Rn. 50 genannten 2. Lesart des § 2 Abs. 1 und auch dem Aufbau des Art. 9 MwStSystRL. Die einmalige Veröffentlichung eines Fachartikels ist eine berufliche Tätigkeit („Tätigkeit der freien Berufe und diesen gleichgestellten Berufe“). Auf die Nachhaltigkeit kommt es daher gar nicht mehr an (siehe auch *Stadie* in Rau/Dürwächter § 2 Rn. 323ff.). Auch der EuGH betont, dass es für die Unterscheidung zwischen einer wirtschaftlichen und einer nichtwirtschaftlichen Tätigkeit nicht auf den Umfang oder die Anzahl von Einzelumsätzen (zB Verkäufen) ankomme (EuGH C-180/10 ua, DStRE 2011, 1417 Rn. 37 – Slaby). In seinem Urteil V R 59/02, BStBl. II 2004, 472 hat der BFH zudem richtigerweise eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Entgelten mit einer „im weitesten Sinne gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit“ gleichgesetzt und die Nachhaltigkeit selbst nicht mehr weiter geprüft. Er stellte auch fest, dass der Unternehmerbegriff vor dem Hintergrund der Regelung im Unionsrecht weit auszulegen ist. Schon deswegen kann fehlende Nachhaltigkeit einer Tätigkeit nicht die Eigenschaft als eine wirtschaftliche Tätigkeit absprechen (ebenso BFH XI R 43/13, BStBl. II 2015, 919 Rn. 40ff.; FG Köln 14 K 188/13, EFG 2015, 1103, rkr, unter I.1.c). Allerdings kann – im Umkehrschluss zu Art. 12 MwStSystRL – die Unternehmereigenschaft daran scheitern, dass eine wirtschaftliche Tätigkeit durch einen ansonsten nicht wirtschaftlich Tätigen nur gelegentlich ausgeübt wird und in diesem Sinne dann eben doch nicht nachhaltig ist (→ Rn. 53).

Das **Kriterium der Einnahmenerzielungsabsicht** ist bei gewerblichen oder beruflichen Tätigkeiten (Tätigkeit als Händler oder Dienstleister) analog zum Kriterium der Nachhaltigkeit keine eigenständige Voraussetzung; die Einnahmenerzielungsabsicht wohnt dem Typus der gewerblichen und beruflichen Tätigkeit (des Händlers oder Dienstleisters) inne. Ein Händler führt gegen Entgelt Lieferungen, ein Dienstleister sonstige Leistungen aus – der im deutschen Recht verwendete Begriff der sonstigen Leistung entspricht im Unionsrecht dem der Dienstleistung. Ein aus-

schließliches Abstellen auf eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen würde dazu führen, dass eine Tätigkeit, bei der keine Leistungen iSd § 1 Abs. 1 Nr. 1 erbracht werden, – fälschlicherweise – als unternehmerische Tätigkeit eingestuft wird (→ Rn. 63).

52 Tätigkeiten, die die Unternehmereigenschaft begründen, sind zu unterscheiden von solchen Tätigkeiten, die keine Unternehmereigenschaft begründen, aber – sofern sie **im Rahmen eines Unternehmens** ausgeübt werden – dennoch der USt unterliegen (siehe *Stadie* in Rau/Dürrwächter § 2 Rn. 191). Dazu gehören alle unentgeltlichen, also nicht der Erzielung von Einnahmen dienende Umsätze, deren umsatzsteuerliche Erfassung die Begründung der Unternehmereigenschaft durch die Erbringung anderer unternehmerischer Umsätze voraussetzt, wie zB die **unentgeltlichen Wertabgaben** iSd § 3 Abs. 1b und Abs. 9a.

53 Nach Art. 12 MwStSystRL dürfen die Mitgliedstaaten bestimmen, dass Personen, die gelegentlich eine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben, als Steuerpflichtige anzusehen sind. Hieraus schließt der EuGH, dass gelegentlich wirtschaftliche Tätigkeiten ausübende Personen noch keine Steuerpflichtigen (Unternehmer) sind, was im Ergebnis der BFH-Rechtsprechung zur mangelnden Unternehmereigenschaft wegen fehlender **Nachhaltigkeit** entspricht (→ Rn. 50). Nach der EuGH-Entscheidung C-62/12, DStR 2013, 1328 – Kostov, kann aber aus Art. 12 MwStSystRL nicht geschlossen werden, dass Personen, die bereits Steuerpflichtige (Unternehmer) in einem Tätigkeitsbereich sind, mit ihren gelegentlich ausübten wirtschaftlichen Tätigkeiten in einem anderen Tätigkeitsbereich insoweit nicht der Mehrwertsteuer unterliegen. Wenn also ein Unternehmer gelegentlich einer anderen Tätigkeit nachgeht, die – würde sie von einem Nichtunternehmer ausgeübt – mangels Nachhaltigkeit für sich noch nicht ausreicht, die Steuerbarkeit nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 iVm § 2 Abs. 1 zu begründen, so unterliegt diese dennoch der USt, weil die Person bereits Unternehmer ist. Dies gilt nach tradierter deutscher Auffassung ohnehin für **Hilfsgeschäfte** (→ Rn. 154), nach der EuGH-Entscheidung Kostov aber auch darüber hinaus. Voraussetzung ist aber, dass auch die gelegentlich ausgeübte Tätigkeit für sich genommen eine **wirtschaftliche Tätigkeit iSd Art. 9 MwStSystRL** ist (Umkehrschluss zu Art. 12 Abs. 1 MwStSystRL), wozu nach der hier vertretenen Auffassung die Nachhaltigkeit nicht entscheidend ist (→ Rn. 50). Die Tätigkeit muss eine wirtschaftliche Tätigkeit sein, also der Tätigkeit eines Händlers, Erzeugers oder Dienstleistenden entsprechen. Die vor dem Hintergrund der Kostov-Entscheidung vom XI. Senat des BFH angedeutete Rechtsprechungsänderung (BFH XI R. 43/13, BStBl. II 2015, 919 Rn. 37) sollte der Anlass sein, das Kriterium der Nachhaltigkeit zu überdenken und es nicht mehr zur Bestimmung einer wirtschaftlichen Tätigkeit heranzuziehen, sondern nur zur Frage, ob eine wirtschaftliche Tätigkeit die Unternehmereigenschaft bedingt, weil die die Tätigkeit ausübende Person noch nicht durch andere wirtschaftliche Tätigkeiten Unternehmer ist. Vgl. auch → Rn. 158.

2. Leistung im wirtschaftlichen Sinne

54 a) **Verschaffung verbrauchsfähiger Vorteile.** Die USt stellt als **Verbrauchssteuer** nicht auf die Leistungsfähigkeit des leistenden Unternehmers ab, sondern darauf, ob dessen Leistung zu einem Verbrauch führt. Eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit iSd § 2 Abs. 1 S. 1 – und damit iSd § 1 Abs. 1 Nr. 1 – setzt nach UStAE 2.3 Abs. 1 S. 2 und 3 voraus, dass **Leistungen im wirtschaftlichen Sinne** ausgeführt werden und nicht nur Leistungen im rechtlichen Sinne. Entscheidend ist, dass der Leistungsempfänger ein eigenes wirtschaftliches Interesse verfolgt (UStAE 2.3 Abs. 1 S. 4 mit Verweis auf BFH V 94/65, BStBl. II 1969, 637; auch → § 1 Rn. 9ff.) oder, wie es der EuGH formuliert, dass einem **identifizierbaren Leistungsempfänger ein verbrauchsfähiger Vorteil** verschafft wird (EuGH C-384/95, DStRE 1998, 888 – Landboden-Agrardienste; C-215/94, DStR 1996,

421 – Mohr). Denn die auf Überwälzung angelegte USt setzt voraus, dass der Leistungsempfänger eine Gegenleistung erbringt, in der die auf ihn abgewälzte USt enthalten sein kann. Eine Tätigkeit iSd § 2 Abs. 1 S. 1 muss auf die Erbringung von Leistungen iSd § 1 Abs. 1 Nr. 1 gerichtet sein (siehe *Stadie* in Rau/Dürrwächter § 2 Rn. 194 mwN). Diese Tätigkeit kann in aktivem **Handeln**, aber auch in einem bloßen **Dulden** oder einem **Unterlassen** bestehen (§ 3 Abs. 9 S. 2 – der Begriff „Tätigkeit“ ist insoweit unglücklich; siehe *Stadie* in Rau/Dürrwächter § 2 Rn. 198). Eine Beteiligung am **allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr**, wie sie von § 15 Abs. 2 EStG gefordert wird, ist keine Voraussetzung für die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit (BFH V 262/53 U, BStBl. III 1954, 238; V R 9/79, BStBl. II 1987, 653; UStAE 2.3 Abs. 1 S. 1).

Keinen verbrauchsfähigen Vorteil erlangt jemand, der einen **Schadensersatz** 55
erinnimmt. Schadensersatz stellt folglich kein Entgelt für eine Leistung dar (→ § 10 Rn. 6), obwohl solche Zahlungen die Leistungsfähigkeit erhöhen und daher – bei entsprechender Veranlassung durch eine Einkunftsart – einkommensteuerbar sind. Selbst wenn aber einer Zahlung an einen Unternehmer ein verbrauchsfähiger Vorteil zugrunde liegt, muss dieser **einem identifizierbaren Leistungsempfänger** zu Gute kommen. Verflüchtigt sich der Vorteil im Allgemeinwohl, liegt ebenso keine steuerbare Leistung vor, die eine Unternehmereigenschaft begründen könnte. **Stilllegungsprämien in der Landwirtschaft** oder Zahlungen für die **Aufgabe der Milchproduktion** sind daher keine Entgelte für Leistungen, weil der Vorteil aus der Nichtproduktion keinem identifizierbaren Leistungsempfänger zu Gute kommt (EuGH C-384/95, DStRE 1998, 888 – Landboden-Agrardienste; C-215/94, DStR 1996, 421 – Mohr). Der **Verzicht auf die Ausübung des Amtes** als Testamentsvollstrecker kann indessen nach BFH V R 40/02, BStBl. II 2004, 854 eine unternehmerische Leistung sein, wenn hierdurch einer bestimmten Person ein Vorteil verschafft wird. Das Gleiche gilt für die Verpflichtung zur **Nichtausübung einer bestimmten Geschäftstätigkeit** (BFH V R 59/02, BStBl. II 2004, 472), die **Duldung der Nutzung eines Patentrechts** durch einen anderen gegen Lizenz (BFH V 94/59, HFR 1961, 262; vgl. auch OFD Hmb 10.8.1965, BB 1966, 278) oder die Unterwerfung unter ein **Wettbewerbsverbot** (BFH V R 59/02, BStBl. II 2004, 472).

Kein Unternehmer ist, wer durch **Vortäuschung**, es würden bereits in Auftrag 56
gegebene Leistungen in Rechnung gestellt, obwohl es sich tatsächlich nur um Angebote auf Leistungserbringung handelt, einen wirtschaftlichen Vorteil zu erlangen beabsichtigt (BFH V R 30/07, DStR 2009, 2422 zu sog. „Eintragungsofferten“). Wer sich indessen an einem auf dem **Schneeballprinzip** beruhenden System im Bewusstsein beteiligt, dass das Spiel nur zeitlich begrenzt gewinnträchtig sein wird, und weitere Mitspieler anwirbt, handelt unternehmerisch (NdsFG 16 K 356/07, DStRE 2009, 1388, rkr).

57
einstweilen frei

b) Leistungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft. Die nachhaltige 58
Tätigkeit von Personenvereinigungen gegenüber ihren Mitgliedern gegen Entgelt ist kraft ausdrücklicher gesetzlicher Bestimmung (§ 2 Abs. 1 S. 3 letzter Halbsatz) ebenfalls in die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit einbezogen (vgl. BFH V R 18/01, BStBl. II 2003, 443). Es gelten somit für diese Leistungen keine Besonderheiten.

Beispiel: Ein Maschinenring stellt seine landwirtschaftlichen Geräte ausschließlich seinen Mitgliedern zur Verfügung. Das Entgelt wird nach der Dauer der Nutzung durch das einzelne Mitglied bemessen und soll lediglich zur Kostendeckung dienen. Der Maschinenring ist Unternehmer und vorsteuerabzugsberechtigt (vgl. FM Nds vom 12.6.1980, StEK UStG 1980 § 1 Abs. 1 Ziff. 1 Nr. 8, BeckVerw 230807).

Das Gleiche gilt auch für eine Bruchteilsgemeinschaft aus Landwirten, die einen Mähdrescher gemeinschaftlich erwerben und anteilig – gegen Kostenersatz – nutzen (BFH V R 31/98, BStBl.

II 2008, 497). Ohne Berechnung von Kostenersatz indessen fehlt es der Bruchteilsgemeinschaft allerdings an Einnahmenerzielungsabsicht, so dass sie nach der Rechtsprechung des BFH – gegen die Verwaltungsauffassung – mangels eigener Rechtsfähigkeit umsatzsteuerlich nicht Leistungsempfänger der Lieferung des Mähdreschers ist. In diesem Fall sind umsatzsteuerlich wieder die einzelnen Gemeinschaftler Leistungsempfänger der Lieferung des Mähdreschers; nur diese können daher – unter der Voraussetzung des Besitzes einer ordnungsgemäßen Rechnung – den Vorsteuerabzug geltend machen (Einzelheiten → Rn. 18; zur Rechnung → § 14 Rn. 70ff.).

59 Für die Frage, ob im Verhältnis zwischen Gesellschaft und Gesellschafter eine **entgeltliche Leistung** vorliegt, kommt es darauf an, ob ein Leistungsaustausch vorliegt (BFH V R 43/01, BStBl. II 2003, 36; V R 123/93, BStBl. II 1996, 387; V R 18/01, BStBl. II 2003, 443; V R 66/99, BStBl. II 2004, 310). Maßgebend ist, ob die Personenvereinigung dem Mitglied eine Leistung zuwendet, für die sie ein Entgelt erwartet und erhält (BFH V R 18/01, BStBl. II 2003, 443; V R 37/01, BFH/NV 2002, 378; V B 129/00, BFH/NV 2001, 940). Für die Annahme eines Leistungsaustausches ist aber Voraussetzung, dass einer konkreten Leistung eine konkrete Gegenleistung gegenübersteht, dh dass ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung besteht (BFH V R 18/01, BStBl. II 2003, 443; V R 43/01, BStBl. II 2003, 36).

60 Überholt ist jedenfalls die Auffassung der FVerw, sog. **Ideal-Vereine**, also Vereine, die ausschließlich Leistungen an ihre Mitglieder ohne gesondertes Entgelt, sondern nur gegen Mitgliedsbeiträge erbringen, seien keine Unternehmer (UStAE 1.4 Abs. 1, 2.10 Abs. 1; vgl. → § 1 Rn. 62). Der EuGH hat entschieden, dass die **Zurverfügungstellung von Sportanlagen** an die Mitglieder eines Vereins eine Leistung ist, die mit dem Jahresbeitrag (pauschal) entgolten wird (EuGH C-174/00, DStRE 2002, 642 – Kenner Golf & Country Club; auch → § 1 Rn. 63). Der BFH hat sich dieser Rechtsprechung unter Aufgabe der bisherigen angesprochen (BFH V R 27/04, DStR 2007, 1719 und V R 69/06, DStRE 2008, 303). Beide Urteile sind nicht im BStBl. II veröffentlicht; der BFH hat seine Rechtsprechung jedoch erneut bestätigt (zB BFH V R 77/07, DStRE 2009, 1321; V R 4/13, DStR 2014, 1539 mAnm *Heuermann*). Das erlaubt Gestaltungen:

Beispiel: Ein Sportverein gründet eine GmbH, die eine Sporthalle errichtet und diese an den Verein vermietet. Es handelt sich dabei um eine Grundstücküberlassung, die nach § 4 Nr. 12 steuerfrei ist. Weil der Verein die Halle nebst Einrichtungen seinen Mitgliedern überlässt, erbringt er – nach der Rechtsprechung – steuerpflichtige Leistungen. Die GmbH kann folglich zur USt-Pflicht nach § 9 optieren. Ob der Verein tatsächlich seine Mitgliedsbeiträge der Umsatzbesteuerung unterwirft, sich also auf Unionsrecht beruft, oder auf der Basis der Auffassung der Finanzverwaltung diese als „echte Mitgliedsbeiträge“ nicht besteuert, spielt für die Option keine Rolle. Vgl. FG Düsseldorf 1 K 1397/13 U, MwStR 2016, 918 mAnm *Sterzinger*, rkr.

Lediglich die **Wahrnehmung der allgemeinen Interessen** der Mitglieder einer Vereinigung ist keine steuerbare Leistung gegen Entgelt (EuGH C-515/09, DStR 2009, 369 Rn. 34 – VNLTO mwN).

3. Erzielung von Einnahmen

61 Nach § 2 Abs. 1 S. 3 ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen gewerblich oder beruflich iSd § 2 Abs. 1 S. 1, also eine unternehmerische Tätigkeit. Die Absicht der nachhaltigen Erzielung von Einnahmen kommt dem Typus einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit inne, sie ist daher eigentlich eine Selbstverständlichkeit. Eine Tätigkeit, die nicht auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen gerichtet ist, kann nicht gewerblich oder beruflich (wirtschaftlich) ausgeübt werden (zur Kritik am zusätzlichen Erfordernis einer nachhaltigen Einnahmenerzielungsabsicht → Rn. 51).