

## § 9 Vorsteuerabzug

Seit der Umstellung des USt.-Systems 1967 blickt ein Unternehmer gleichsam in 777 2 Richtungen: Er blickt auf seine Leistungsausgangsseite und stellt sich die Frage, ob dieser Ausgangsumsatz steuerbar und steuerpflichtig ist, und er blickt auf seine Leistungseingangsseite, aus der steuerbelastete Leistungen an ihn gerichtet werden, und fragt sich, ob er die Belastung mit dieser Steuer durch ihren Abzug als Vorsteuer wieder neutralisieren kann. Beide Seiten sind miteinander verknüpft. Denn ein Leistungsbezug für das Unternehmen, der prinzipiell zum Vorsteuerabzug berechtigt, kann nicht losgelöst von der Frage beurteilt werden, ob und zu welchen Ausgangsumsätzen ihn der Unternehmer verwendet.

Geregelt ist der Vorsteuerabzugsanspruch in § 15, der anspruchsbegründende und anspruchsausschließende Tatbestandsmerkmale enthält; § 15a ist ein Korrekturtatbestand, auf Grund dessen die Vorsteuer, die mit Ausführung des Eingangsumsatzes sofort abgezogen werden konnte, bei einer späteren Änderung der vorsteuerrelevanten Verhältnisse zu berichtigen ist. Abzugsberechtigt ist allein ein Unternehmer. Im Gesetz nicht ausdrücklich geregelt ist der Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs; dazu hier in § 12.

§ 15 I 1 gewährt ein Recht auf Vorsteuerabzug (so ausdrücklich Art. 167 MwStSystRL). Das deutsche „kann ... abziehen“ verdeutlicht nur, dass es Sache des Berechtigten ist, seinen Anspruch geltend zu machen und – falls das Finanzamt ihn dazu auffordert – dessen Voraussetzungen nachzuweisen, so dass er bei der Steuerberechnung (§ 16 I, II) und Steuerfestsetzung (§ 18 I, III) berücksichtigt werden kann. Verfahrensrechtlich handelt es sich um einen Steuervergütungsanspruch iSv. § 37 I AO. Allerdings besitzt er kein Eigenleben: Als unselbständige Besteuerungsgrundlage (§ 157 II AO) entfaltet er seine Wirkung durch Saldierung mit der USt.-Schuld im Besteuerungszeitraum. Damit wird die Vorsteuer zu einem Element der positiven oder negativen Zahllast (RN 23 ff.).

Nach § 15 I 1 kann der Unternehmer die folgenden (inländischen) Vorsteuerbeträge abziehen: 778

- nach Nr. 1 die ihm in Rechnung gestellte Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen iSv. § 1 I Nr. 1;
- nach Nr. 2 die entrichtete EUSt. in Fällen des § 1 I Nr. 4;
- nach Nr. 3 die Steuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb in Fällen des § 1 I Nr. 5;
- nach Nr. 4 die USt., die er als Leistungsempfänger nach § 13b I schuldet;
- nach Nr. 5 die nach § 13a I Nr. 6 geschuldete Steuer in Fällen der Auslagerung aus einem Steuerlager.

Wir beschränken uns hier auf § 15 I 1 Nr. 1 – die übrigen Abzugstatbestände wurden im jeweiligen Sachzusammenhang besprochen.

### Konzept des Vorsteuerabzugs nach § 15 I 1 Nr. 1

Nach Art. 17 II der 6. EG-RL und heute nach Art. 168 MwStSystRL hat ein Steuerpflichtiger (= Unternehmer) ein Recht auf Vorsteuerabzug, „soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden“. § 15 teilt diesen Tatbestand in einen anspruchsbegründenden und verschiedene anspruchsausschließende Teile auf.<sup>1</sup>

779

<sup>1</sup> In die folgende Systematik nicht aufgenommen sind § 15 IVa (Vorsteuerabzug für Fahrzeuglieferungen iSv. § 2a), § 15 IVb (Abzugsbeschränkung für nicht im Inland ansässige Steuerschuldner iSv. § 13b II) und § 15 V (Rechtsverordnungsermächtigung).

- § 15 I 1 Nr. 1 ist der anspruchsbegründende Tatbestand:
  - Berechtigt ist ein Unternehmer,
  - aus einer Lieferung oder sonstigen Leistung für sein Unternehmen (mit einer unternehmerischen Nutzung von mindestens 10 vH, wenn ein gelieferter Gegenstand auch privat verwendet wird; § 15 I 2),
  - die ein anderer Unternehmer an ihn ausgeführt hat,
  - die hieraus gesetzlich geschuldeten Steuer zum Abzug zu bringen,
  - wenn er eine nach den §§ 14, 14a ausgestellte Rechnung besitzt.
- § 15 I a und § 15 II sind die anspruchsausschließenden Tatbestände. Das Gesetz kennt 2 Arten:
  - in § 15 I a den Ausschluss des Vorsteuerabzugs nach der Art der vorsteuerbelasteten Aufwendungen: Nicht abziehbar sind Vorsteuern, die auf Repräsentationsaufwendungen (Verweisung auf diverse nach § 4 V EStG nichtabziehbare Betriebsausgaben) und gemischte Aufwendungen iSv. § 12 Nr. 1 EStG entfallen,
  - in § 15 II den Ausschluss des Vorsteuerabzugs, wenn die in Anspruch genommenen vorsteuerbelasteten Leistungen für abzugsschädliche Umsätze (so genannte Ausschlussumsätze), verwendet werden. Diese „abzugsschädliche Verwendung“ besteht nach Satz 1
    - und im Hauptfall der Nr. 1 in der Ausführung steuerfreier Ausgangsumsätze,
    - in Nr. 2 in der Ausführung von Ausgangsumsumsätze im Ausland, also nichtsteuerbaren Umsätzen, die steuerfrei wären, wenn sie im Inland ausgeführt würden.
- § 15 III schließt den anspruchsausschließenden Tatbestand des § 15 II seinerseits aus, so dass es bei der Abzugsberechtigung nach § 15 I 1 Nr. 1 verbleibt:
  - in Nr. 1 in Fällen des § 15 II 1 Nr. 1, wenn die Ausgangsumsätze grenzüberschreitend und deshalb steuerfrei sind (§ 4 Nr. 1 bis 7 eccetera),
  - in Nr. 2 in bestimmten Fällen des § 15 II 1 Nr. 2.
- § 15 IV regelt die Aufteilung der Vorsteuerbeträge, wenn die Eingangsleistungen nur zum Teil für Umsätze verwendet werden, die den Vorsteuerabzug ausschließen („gemischte Verwendung“).
- § 15a führt zur Vorsteuerberichtigung, wenn sich die vorsteuerrelevanten Verhältnisse später ändern.

Das Recht des Vorsteuerabzugs ist auch das Eldorado des EuGH. So manche, vermeintlich fest verankerte Stellschranke im traditionellen deutschen Verständnis hat er an eine andere Stelle gesetzt und der Materie schon heute ein neues Gesicht gegeben. Er entscheidet meistens abzugsfreundlich. Markant sind 2 Grundsätze.

**Der Grundsatz möglichst vollständiger Entlastung.** Generell darf der Vorsteuerabzug „nicht übermäßig erschwert“ oder gar „praktisch unmöglich gemacht werden“. Sein „Mechanismus“ ist so auszulegen, „dass sein Anwendungsbereich so weit wie möglich dem Bereich der Geschäftstätigkeit des Steuerpflichtigen entspricht“.<sup>2</sup>

**Der Grundsatz des Sofortabzugs.** Nach Art. 17 II iVm. Art. 10 II der 6. EG-RL und heute nach Art. 167 iVm. Art. 63 MwStSystRL entsteht das Recht auf Vorsteuerabzug in dem Zeitpunkt, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung an den Abzugsberechtigten bewirkt wird. Diesen „Sofortabzug“ hat der EuGH vor allem in den Fällen konkretisiert, in denen die Unternehmertätigkeit anschließend scheitert („erfolgloser Unternehmer“) oder in modifizierter Form („Fehlmaßnahmen“) aufgenommen wird. Die deutsche Praxis hat sich hierauf eingestellt.<sup>3</sup>

Im Grundsatz hängt das Recht auf Vorsteuerabzug allein davon ab, dass *im Zeitpunkt des Leistungsbezugs* die Eigenschaft als Steuerpflichtiger (= Unternehmer) besteht und der Steuerpflichtige „als solcher“ handelt. (Beabsichtigte) abzugsschädliche Verwendungsumsätze schließen dieses Recht aus. Im Einzelnen:

- Die Voraussetzungen für den Anspruch auf Vorsteuerabzug sind nach der tatsächlichen Verwendungsabsicht einmal und endgültig zu beurteilen – und nicht nach der späteren tatsächlichen Verwendung. Die Verwendungsabsicht ist ggf. durch objektive Anhaltpunkte nachzuweisen.

<sup>2</sup> EuGH v. 14. 7. 1988, UR 1989, 380; v. 8. 3. 1988, UR 1989, 190 mAnm. Weiß (Benzinlieferungen an Arbeitnehmer).

<sup>3</sup> EuGH v. 11. 7. 1991 [Lennartz], UR, 291; v. 29. 2. 1996 [INZO], UR, 116; v. 15. 1. 1998 [Ghent Coal Terminal NV], UR, 149; v. 8. 6. 2000 [Midland Bank], UR, 342; v. 8. 6. 2000 [Schlossstraße], BStBl. II 2003, 446; v. 8. 6. 2000 [Breitsohl], BStBl. II 2003, 452. Folgeurteile des BFH v. 22. 1. 2001, v. 8. 3. 2001, v. 22. 3. 2001, v. 17. 5. 2001, v. 16. 5. 2002, v. 17. 5. 2002, v. 25. 4. 2002, BStBl. II 2003, 426, 430, 433, 434, 435. Zum Kurswechsel der Verwaltung BMF v. 24. 4. 2003, BStBl. I, 313.

- Jemand ist bereits dann Steuerpflichtiger (= Unternehmer), wenn er Investitionsausgaben in der Absicht tätigt, damit steuerbare Umsätze auszuführen. Das Recht zum Vorsteuerabzug setzt nicht voraus, dass er bereits Umsätze ausgeführt hat.
- Das Recht zum Vorsteuerabzug entfällt nicht rückwirkend, wenn ein Steuerpflichtiger, der in dieser Absicht („im guten Glauben“) einen Leistungsbezug empfängt, die beabsichtigte Umsatztätigkeit nicht aufnimmt oder den Leistungsbezug entgegen seiner ursprünglichen Absicht später vorsteuerschädlich verwendet. Für die Folgezeit kann es sodann zu einer Vorsteuerkorrektur nach § 15 a kommen.

**Beispiel.** Eine Bauträger-GmbH saniert in 01 und 02 einen Gebäudekomplex in Leipzig (1 000 000 + 190 000 USt.), den sie in 03 an einen Computer-Unternehmer steuerpflichtig vermieten will (§ 9 I iVm. § 4 Nr. 12 S 1 Buchst. a). Ein Mietvertrag ist bereits geschlossen, das Mietverhältnis kommt aber wegen Insolvenz des Mieters nicht in Gang. Schließlich gelingt es der GmbH, das Gebäude ab 1. 1. 05 an die Stadt Leipzig zu vermieten, die dort ihr Sozialamt unterbringt. Die GmbH hat während der Sanierungsphase den Vorsteuerabzug geltend gemacht.

Dieses Recht zum Vorsteuerabzug ist endgültig entstanden: Die GmbH hatte bei Bezug der Bauleistungen die Absicht, die auch objektiv belegbar ist (Mietvertrag), das sanierte Gebäude zu „besteuerten“ Umsätzen zu nutzen, was die Anwendung von § 15 II 1 Nr. 1 ausschließt. Und dieser gute Glaube trägt weiter. Anders als nach der bisherigen deutschen Praxis entfällt er nicht rückwirkend, so dass § 15 II 1 Nr. 1 zur Entstehung gebracht würde, weil auf die Steuerfreiheit des tatsächlichen Vermietungsumsatzes nicht verzichtet werden kann – die Stadt als Leistungsempfänger handelt hoheitlich und nicht iSv. § 9 I als Unternehmer. Es bleibt also bei der ursprünglichen Verwendungsabsicht und damit bei der Abzugsberechtigung der GmbH nach § 15 I 1 Nr. 1. Allerdings hat sie sich jetzt auf die in der tatsächlichen Verwendung liegende Änderung der vorsteuerrelevanten Verhältnisse einzustellen: Nach § 15 a I, V und für einen Berichtigungszeitraum von 10 Jahren ist ab 1. 1. 05 eine Vorsteuerkorrektur von monatlich (190 000/10 × 1/12 =) 1.583 durchzuführen.

## A. Vorsteuerabzug – die anspruchsgrundenden Merkmale

Schon mit § 15 I 1 Nr. 1 stehen wir vor einem vielschichtigen Tatbestand, dessen 780 Merkmale nur richtpunktmaßig voneinander getrennt werden können. Dies ist zugleich die charakteristische Schwierigkeit der Denk- und Argumentationsaufgabe im Recht des Vorsteuerabzugs. Und in der Praxis kommt es gelegentlich auch zu einer Gestaltungsaufgabe: Es gibt Fälle, wo man Sachverhalte sorgfältig gestalten muss, damit „nichts passiert“. Außerdem sollte man sich stets darauf achten, dass der *tatsächlich* Leistende und sein *tatsächlicher* Leistungsempfänger Unternehmer sind und die Rechnung diese Umstände korrekt wiedergibt. Hat etwa ein anderer Unternehmer als der in der Rechnung genannte geleistet oder ein anderer als der Genannte die Leistung empfangen und wird die Rechnung nicht berichtigt, scheitert der Vorsteuerabzug. Und war der tatsächliche Leistungsempfänger Nicht-Unternehmer, nutzt auch eine berichtigte Rechnung nichts. So ist denn auch für manchen Vorsteuerfall die Frage voreilig, wer an wen geleistet hat.

### I. Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers

Wer nicht Unternehmer ist, hat keinen Vorsteuerabzug. Maßgebend ist § 2 I, interpretiert im Licht des § 1 I Nr. 1: Als Unternehmer führt jemand Leistungen selbstständig und nachhaltig gegen Entgelt iSv. § 1 I Nr. 1 aus oder hat die ernsthafte Absicht, dies zu tun – in der Sprache des EuGH hängt der Mechanismus des Vorsteuerabzugs von einem Steuerpflichtigen ab, der eben „als solcher“ handelt.<sup>4</sup>

**Der Leistungsempfänger wird nicht selbstständig oder nicht nachhaltig tätig.** 782  
Der Leistungsempfänger muss selbstständig tätig sein. Bei freien Mitarbeitern eines

<sup>4</sup> EuGH v. 8. 6. 2000 [Breitsohl], UR, 329.

Anwalts, Geschäftsführern, Rundfunkermittlern<sup>5</sup> eccetera scheitert der Vorsteuerabzug (etwa aus dem Kauf von Fachliteratur), wenn sie in Wahrheit nichtselbstständig tätig waren.

Die Nachhaltigkeit seiner Tätigkeit („wirtschaftliche Tätigkeit“) ist etwa problematisch, wenn Freizeitgegenstände (Segelyacht, Camper ...) erworben werden, die (auch) vermietet werden sollen, und der Erwerber als „Unternehmer“ den Vorsteuerabzug begeht – das Problem liegt hier (da Liebhäberei die Unternehmereigenschaft nicht von Hause aus ausschließen soll) vor allem auf der tatsächlichen Ebene.<sup>6</sup> In rechtliche Probleme geraten Fälle, wenn sich der Akt, mit dem der Vorbezug weiterverwendet wird, in einer einmaligen Tätigkeit erschöpft. Inzwischen gibt es aber Fallgruppen, die der BFH – sicherlich mit Blick auf den Grundsatz des EuGH, dass der Geschäftsbereich eines als solchen handelnden Unternehmers möglichst vollständig entlastet werden soll – abzugsfreundlicher entscheidet.

**783 Der unproblematische Fall: Ein Gesellschafter baut und vermietet an seine Gesellschaft.** Hier ist die Nutzungsüberlassung als Ausgangsumsatz eine nachhaltige Tätigkeit, die (iVm. § 9 I) zum Vorsteuerabzug aus den Baukosten berechtigt.<sup>7</sup>

**784 Der problematische Fall: Eine Bauherriegemeinschaft baut und der Bruchteilsgemeinschafter (Gesellschafter) vermietet.** Angenommen, A und B sind Miteigentümer eines Grundstücks, also Gemeinschafter einer Bruchteilsgemeinschaft (§§ 741ff. BGB). Diese errichtet ein Gebäude und überträgt das nach § 8 WEG begründete Teileigentum auf A und B, die die Bau-Verbindlichkeiten übernehmen und die Wohnungen steuerpflichtig vermieten. Früher ein klassischer Gestaltungsfehler: Weder die Gemeinschaft noch A und B hatten den Vorsteuerabzug. Letztere waren nicht Empfänger der Bauleistungen, die Gemeinschaft war in concreto nicht als Unternehmer tätig, weil sie keine nachhaltigen Ausgangsumsätze bewirkte – sie übertrug lediglich Teileigentum gegen Übernahme der Verbindlichkeiten durch A und B, und dies war ein einmaliger Umsatzakt.<sup>8</sup> Mit dem Mähdrescher-Urteil „griff“ der BFH recht spektakulär auf die Gemeinschafter-Unternehmer „durch“, sie haben – immer unter der Voraussetzung, dass die vorgeschaltete Gesellschaft selbst kein Unternehmer ist – den anteiligen Vorsteuerabzug.<sup>9</sup>

Im Urteilsfall hatte eine Bruchteilsgemeinschaft aus 3 Landwirten den Mähdrescher zum Einsatz in ihren jeweiligen Betrieben erworben – die Landwirte waren Unternehmer, die Bruchteilsgesellschaft war es nicht. Und jetzt gelingt dem BFH ein Kunstgriff: Leistungsempfänger können natürlich immer sein, wer rechtsfähig ist, also eine natürliche oder juristische Person, ein nichtrechtsfähiges Gebilde könnte dagegen Leistungsempfänger allein dann sein, wenn es umsatzsteuerrechtlicher Unternehmer ist – nur in diesem Falle ziehe er die Leistung unmittelbar auf sich. Wenn das nichtrechtsfähige Gebilde aber Nicht-Unternehmer ist, gehe die Leistung „hindurch“ und werde von seinen hinter ihm stehenden und unternehmerisch handelnden Mitgliedern empfangen. Und so genießen sie denn auch einen quotalen Vorsteuerabzug entsprechend ihren (ideellen) Anteilen oder den jeweils getroffenen Abmachungen, was wohl wie bei Bruchteilsgesellschaften auch bei echten Gesellschaften, die nichtrechtsfähig sind (also etwa Bauherriegemeinschaften in der Rechtsform einer GbR), gelten muss.<sup>10</sup>

<sup>5</sup> BFH v. 9. 10. 1996, BStBl. II 1997, 255; v. 2. 12. 1998, BStBl. II 1999, 534.

<sup>6</sup> Dazu wie zu Art. 9 I 2 MwStSystRL („zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen“) s. RN 119.

<sup>7</sup> Auch aus Sicht des § 1 I Nr. 1 (Leistung gegen Entgelt) bleibt der Gesellschafter Unternehmer, selbst wenn die Entgeltszahlungen nicht fremdüblich sind, etwa zögernd eingehen oder vorübergehend gestoppt werden; BFH v. 14. 3. 1991, BFH/NV 1992, 204; v. 26. 2. 1987, BStBl. II, 521 – aus heutiger „INZO“-Sicht eher selbstverständlich.

<sup>8</sup> BFH v. 19. 12. 1991, BFH/NV 1992, 569; v. 24. 10. 1974, BStBl. II 1975, 396: Nachhaltigkeit ihrer Tätigkeit wegen des Bezugs der Bauleistungen anzunehmen scheidet aus, weil § 2 I aus dem Blickwinkel des § 1 I Nr. 1 ausgelegt werden muss – nur nachhaltige Ausgangsleistungen können die Unternehmereigenschaft begründen; dazu mN *Birkenfeld*, UR 1990, 33.

<sup>9</sup> BFH v. 1. 10. 1998, UR 1999, 36; zum Ganzen jetzt eher restriktiv BMF v. 9. 5. 2008, BStBl. I, 675. Dorth auch zur (heute prinzipiell zulässigen) Möglichkeit der gesonderten und einheitlichen Feststellung des Vorsteuerabzugs für die Gesamtheit der Gemeinschafter nach § 180 II iVm. § 1 I, II der VO zu § 180 AO („Gesamtobjekt“).

<sup>10</sup> So BFH v. 3. 11. 2005, BFH/NV 2006, 841 (GbR); *Lange*, UR 1999, 17.

**Vorsteuerabzug bei einer Ehegattengemeinschaft – nur ein Ehegatte ist Unternehmer.** Der BFH setzt hier seine Linie fort:<sup>11</sup> M und F sind Miteigentümer eines Grundstücks, in dessen Erdgeschoß M als Einzelunternehmer eine Gaststätte betreibt, und in dessen Obergeschoß sie gemeinsam wohnen. Beide<sup>12</sup> beauftragen jetzt eine Bau-GmbH, für die Erweiterung der Gaststätte einen Anbau zu errichten – die Rechnung der Bau-GmbH (200 000 + 38 000 USt.) lautet daher auf M und F.

Auch hier ist die Ehegattengemeinschaft als solche Nicht-Unternehmer – allein eine entgeltliche Vermietung des Anbaus an M hätte sie iVm. § 2 I iVm. § 1 Nr. 1 zum Unternehmer gemacht und sie via § 9 I iVm. § 4 Nr. 12 Buchst. a zum (vollen) Vorsteuerabzug berechtigt. Und wenn jetzt bei der praktizierten unentgeltlichen Überlassung Unternehmereigenschaft und Vorsteuerabzug der MF-Gemeinschaft scheitern, werden M und F gleichermaßen aus dem Bauauftrag berechtigt und verpflichtet, so dass ihnen der Leistungsbezug mangels anderer Anhaltspunkte zu gleichen Teilen zuzuordnen ist – Unternehmer M hat einen Vorsteuerabzug von  $(38\ 000 \times \frac{1}{2}) = 19\ 000$ . Europarechtlich nicht völlig geklärt war freilich, ob die auf M und F lautende Rechnung hierfür ausreicht.

**Häusliches Arbeitszimmer in einem im Miteigentum der Ehegatten stehenden Haus – Vorsteuerabzug (voll oder teilweise) aus den Baukosten durch den (selbstständig tätigen) häuslichen Arbeiter?** M und F ließen auf einem im Miteigentum (M zu 25 vH, F zu 75 vH) stehenden Grundstück ein Einfamilienhaus errichten (300 000 + 57 000 USt.), in dem M als selbstständiger Fachschriftsteller ein Arbeitszimmer mit 12 vH Flächenanteil bezog. Über den Vorsteuerabzug des Unternehmer-Ehegatten urteilte auf Vorlage des BFH der EuGH.<sup>13</sup>

Sein Urteil liegt auf der bisherigen Linie. Vorab: Eine Restriktion, die sich darauf berufen wollte, dass das Arbeitszimmer zur häuslichen Sphäre gehört und „lediglich“ einer nebenberuflichen selbstständigen Tätigkeit dient, gibt es nicht. Und nun zum hier interessierenden Punkt: Ist die (Ehegatten-)Grundstücksgemeinschaft nicht selbst als Unternehmerin tätig, ist aus Leistungsbezügen, die auf ihren Namen lauten, jeder der Miteigentümer unmittelbar der Leistungsempfänger. Daher kann ein unternehmerisch tätiger Miteigentümer den Vorsteuerabzug aus Leistungen für den unternehmerisch genutzten Grundstücks- und Gebäudeteil vollumfänglich geltend machen – Obergrenze ist die Höhe des Miteigentumsanteils (hier also 25 vH – da die 12 vH für das Arbeitszimmer diese Grenze nicht erreicht haben, war ein Vorsteuerabzug von 12 vH zulässig, und nicht nur ein solcher von 25 vH von 12 vH = 3 vH!).<sup>14</sup> Und schließlich zur Rechnungsproblematik: Es reicht bei Ehegatten mit offenkundigen umsatzsteuerlichen Verhältnissen (keine Missbrauchsgefahr) für den Vorsteuerabzug eines von ihnen aus, wenn die Rechnung für die Empfangenen Leistungen an sie als Gemeinschaft gerichtet ist, auch wenn sich daraus nicht ergibt, welche Quote der empfangenen Leistung auf jeden Miteigentümer entfällt.

**Kein Unternehmer ohne (beabsichtigte) Ausgangsumsätze.** In diesem Ausgangspunkt besteht heute europaweite Einigkeit.<sup>15</sup> Das Hereinspielen von § 1 I Nr. 1 (Ausgangsleistungen gegen Entgelt) ist zwar aus der Sicht des Steuertatbestandes selbst ein Nonvaleur – wer sich auf die Steuerbarkeit zubewegt, verwirkt diese Merkmale in § 1 I Nr. 1 ohnehin –, zeigt aber seine Wirkung gleichsam hinterrücks, indem er jetzt in § 15 I 1 Nr. 1 die Vorsteuerabzugsberechtigung verengt. 2 Fragen waren lange streitig:

- Wann beginnt das Unternehmen? Schon mit den Vorbereitungshandlungen oder erst mit den Ausgangsumsätzen, so dass nachhaltige Leistungsbezüge allein die Unternehmereigenschaft nicht begründen könnten?

<sup>11</sup> BFH v. 7. 11. 2000, DStR 2001, 212; v. 16. 5. 2002, BFH/NV, 1346.

<sup>12</sup> Eigentlich ein Gestaltungsfehler. Hätte M die GmbH allein beauftragt, so wäre Empfänger der Bauleistungen allein M gewesen und er hätte den *vollen* Vorsteuerabzug gehabt.

<sup>13</sup> BFH v. 29. 8. 2002, DStR 2003, 246; EuGH v. 21. 4. 2005 (HE), HFR, 713; BFH v. 6. 10. 2005, DStR 2006, 103; BMF v. 1. 12. 2006, DStR, 2259 zieht die Konsequenzen. – Notabene zu § 15 I a Nr. 1: Vom Vorsteuerausschluss für Aufwendungen, die unter das Abzugsverbot des § 4 V S 1 fallen, ist auf § 4 Nr. 6 Buchst. b (= häusliches Arbeitszimmer) nicht Bezug genommen.

<sup>14</sup> Dies bedeutet auch, dass der Miteigentumsanteil, der die unternehmerische Nutzung überschreitet, im Rahmen des Zuordnungswahlrechts als Unternehmensvermögen behandelt werden kann. Notabene: Wo die (deutsche) 10-vH-Grenze (§ 15 I 2) anzusetzen hat, ist offen geblieben: Bezieht sie sich auf das gesamte Wirtschaftsgut „Gebäude“ oder auf die Miteigentumsquote? Vgl. Küffner/Zugmaier, DStR 2005, 775.

<sup>15</sup> Vgl. bereits EuGH v. 1. 4. 1982 [Hongkong Trade], UR, 246: kein Vorsteuerabzug eines Verbandes, der seinen Mitgliedern unentgeltlich Marktinformationen überlässt.

- Was geschieht, wenn der Unternehmer scheitert und es nicht zu Ausgangsumsätze kommt?

**788 Das Unternehmen beginnt mit der ersten Vorbereitungshandlung.** So hat es der EuGH im Interesse eines „endgültigen Sofortabzugs von Vorsteuerbeträgen“ entschieden, dies allerdings nur, sofern es der Steuerpflichtige substantiiert („objektive Anhaltspunkte“) nachweisen kann.<sup>16</sup> Hier-nach gilt als Steuerpflichtiger (= Unternehmer), „wer die durch objektive Anhaltspunkte belegte Absicht hat, im Sinne von Art. 4 der 6. EG-RL eine wirtschaftliche Tätigkeit selbstständig auszu-üben, und erste Investitionsausgaben für diese Zwecke tätigt. Da er als Steuerpflichtiger handelt, hat er nach den Art. 17ff. der 6. EG-RL das Recht auf sofortigen Abzug der für Investitionsausga-ben, die für die Zwecke seiner beabsichtigten, das Abzugsrecht eröffnenden Umsätze getätigt wur-den, geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer und braucht die Aufnahme des tatsächlichen Betriebs seines Unternehmens nicht abzuwarten...“.

**789 Der erfolglose Unternehmer.** Lange galt im deutschen Rechtskreis: Scheiterte ein Unternehmer aus welchen Gründen auch immer mit Ausgangsumsätzen, trug er das Vorsteuerrisiko für seine Eingangsumsätze: Unternehmer sollte einer erst sein, wenn er es auch auf seiner Leistungsaus-gangssseite zu Umsätzen und damit zu Entgelten gebracht hatte, die er versteuern musste – das Vor-steuerrecht sei kein „Subventionenrecht“ für Gescheiterte, ein erfolgloser Unternehmer kein Unter-nehmer. Zu überbrücken war dann noch die Spanne zwischen der ursprünglichen Absicht und ihrem Scheitern. Beweiskräftig wurde dies durch die Rechtsfigur eines vorläufigen, gewissermaßen aufschiebend bedingten Unternehmers: Der Vorsteuerabzug wurde sofort gewährt, stand aber un-ter dem Vorbehalt der Änderung (§§ 164 II, 175 I 1 Nr. 2 AO), wenn sich später zeigte, dass es es nicht zur Ausführung entgeltlicher Ausgangsumsätze gekommen war.<sup>17</sup>

Der EuGH hat dies in den Fällen INZO und Breitohl anders gesehen: Der Sofortabzug der Vor-steuer ist „endgültig“, weil er aus der Tätigkeit eines „als solchen handelnden“ Steuerpflichtigen resultiert. Einer „förmlichen Zuerkennung“ der Unternehmereigenschaft bedarf es hierfür nicht – sie kann, außer in Fällen von Betrug und Missbrauch (= Vorspiegeln einer Absicht),<sup>18</sup> nicht mehr rückwirkend aberkannt werden. Und dies selbst dann nicht, wenn bereits bei der erstmaligen Steu-eranmeldung feststeht, dass die beim Bezug der Leistung beabsichtigte Tätigkeit nicht mehr durch-geführt werden kann (Breitohl).

Angenommen H beabsichtigt, Ökostrom aus Windmühlen zu produzieren, und startet einen Werbefeldzug oder gibt – so der INZO-Fall – ein Rentabilitätsgutachten in Auftrag (10 000 + 1900 USt.). Als ihm seine Bank einen Kredit verweigert oder das Gutachten negativ lautet, gibt er auf und widmet sich seiner Sammlung ozeanischer Skulpturen. Nach den alten BFH-Grundsätzen wäre die Unternehmereigenschaft rückwirkend entfallen, heute behält H den Vorsteuerabzugsan-spruch. Allerdings kann das Finanzamt für die erklärte Absicht „objektive Anhaltspunkte“ verlan-gen.<sup>19</sup>

**790 Das Ende eines Unternehmers.** Mit Wirkung auf das Vorsteuerabzugsrecht ist dies erst dann anzunehmen, wenn alle Rechtsbeziehungen – unter Einschluss derer mit dem Finanzamt – abgewickelt sind, die mit dem aufgegebenen Betrieb in Zu-sammenhang stehen (A 19 VI UStR).

<sup>16</sup> EuGH v. 14. 2. 1984 [Rompelmann], UR 1985, 199; v. 29. 2. 1996 [INZO], BStBl. II, 655 (belgische Vorlage); v. 21. 3. 2000 [Gabalfrisa], UVR, 219 mAnm. Wagner (spanische Vorlage); v. 8. 6. 2000 [Breitohl], UVR, 302 (deutsche Vorlage) – aus diesem Urteil wird oben zitiert. Der Beginn kann sich sowohl auf der Leistungsausgangssseite (Abgabe von Angeboten, Ausschreibun-gen) wie auf der Eingangsseite (Investitionsausgaben, Büroanmietung eccetera) manifestieren; BFH v. 18. 11. 1999, BStBl. II 2000, 241; v. 17. 9. 1998, BFH/NV 1999, 277; v. 29. 7. 1999, BFH/NV 2000, 241. Zum Vorsteuerabzug einer Vogründungsgesellschaft (die Gesellschafter einer künf-tigen GmbH schließen sich vor Abschluss des notariellen Gründungsvertrags in einer GbR zu-sammen, empfangen Leistungen, aber tätigen noch keine Ausgangsumsätze) einst und jetzt s. hier in § 10.

<sup>17</sup> BFH v. 22. 6. 1989, BStBl. II, 913; v. 12. 5. 1993, UR 1994, 272.

<sup>18</sup> Korrektur norm ist dann aber nicht, wie bisher, § 175 I 1 Nr. 2 AO (rückwirkendes Ereignis), sondern § 173 I Nr. 1 AO (neue Tatsache).

<sup>19</sup> A 19 UStR setzt einen solchen „Nachweis der Ernsthaftigkeit“ heute so um: Bei unterneh-mensbezogenen Vorbereitungshandlungen (Erwerb von Maschinen) wird der Vorsteuerabzug so-fort und endgültig gewährt, bei solchen neutraler Art (Erwerb eines Pkw oder eines Computers) unter Vorbehalt (§§ 164, 165 AO). Bei solchen mit typischem Privatbezug (Erwerb eines Freizeit-gegenstandes) wird die Festsetzung nach § 165 I 4 AO ausgesetzt.

Deshalb führen auch „nachlaufende“ Aufwendungen eines Unternehmers noch zum Vorsteuerabzug.<sup>20</sup> Bei einer Gesellschaft (GmbH) kommt es weder auf den Vermögensstand noch darauf an, ob ihre Löschung im Handelsregister erfolgt ist – solange nicht sämtliche Rechtsbeziehungen abgewickelt sind, ist sie Unternehmer.<sup>21</sup>

**Die so genannte Leistungskommission: Unternehmereigenschaft als Empfänger sonstiger Leistungen im eigenen Namen für fremde Rechnung.** 791 Wird ein Verwalter, Treuhänder oder Strohmann durch einen Geschäftsherrn (Hintermann) in die Erbringung einer sonstigen Leistung eingeschaltet, so wird er, wenn er dieses Innenverhältnis nicht nach außen kehrt (also „Agent“ ist), im eigenen Namen, jedoch für Rechnung des Geschäftsherrn handeln. Nach den zivilrechtlichen Wertungen liegt in diesem Innenverhältnis ein Geschäftsbesorgungsverhältnis, so dass der Geschäftsherr *Empfänger* einer Geschäftsbesorgungsleistung ist, die als solche seine Unternehmereigenschaft nicht begründen kann – und damit auch nicht seine Vorsteuerabzugsberechtigung aus Vorbezügen. Dies sieht § 3 XI heute anders – mit hohem Abstraktionsniveau wird eine „Leistungsumkehr“ fingiert (s. RN 242 a): „Wird ein Unternehmer in die Erbringung einer sonstigen Leistung eingeschaltet und handelt er dabei im eigenen Namen, jedoch für fremde Rechnung, gilt diese Leistung als an ihn und von ihm erbracht“.

Angenommen, Bauunternehmer B errichtet für den Eigentümer E Ferienwohnungen (1 000 000 + 190 000 USt.) und E beauftragt V mit deren Vermietung im eigenen Namen gegen eine Provision von 10 vH der Mieteinnahmen. Nach den zivilrechtlichen (und grundsätzlich auch umsatzsteuerrechtlich maßgebenden) Leistungsbeziehungen bewirkt E keine Vermietungsleistung an V, ist vielmehr Empfänger einer Geschäftsbesorgungsleistung gegen Provision. So erhält er denn auch den um die Provision geminderten Mietzins nicht als Miete, sondern im Rahmen der Herausgabeverpflichtung des V nach § 675 iVm. § 667 BGB. Als ein solcher Leistungsempfänger würde er damit nicht zum Unternehmer werden und wäre nicht zum Abzug der Bauvorsteuern berechtigt. Nach § 3 XI kommt es hingegen jetzt zu einer Leistungsumkehr, ihr *Raison d'être* „macht“ E zum Unternehmer: E *vermietet* an V (erbringt die Vermietungsleistung „an ihn“) und V vermietet an die Gäste (die Vermietungsleistung wird „von ihm“ erbracht). So gesehen wird E nachhaltig tätig, ist Unternehmer und genießt – da seine Vermietungsleistung steuerpflichtig ist (§ 4 Nr. 12 S 2) – den Vorsteuerabzug.

**Der tatsächliche Leistungsempfänger ist Nicht-Unternehmer und der Unternehmer, in dessen Umsatz die Leistung eingeht, ist nicht Leistungsempfänger.** 792 Dies ist eine weitere delikate Fallgruppe, welche die Praxis als „Soziätätsfälle“ beschäftigt. Möglicherweise ist aber auch hier das letzte Wort noch nicht gesprochen.

Angenommen, R1 ist Sozius einer Anwaltssoziät. Er schafft einen Pkw an (50 000 + 9500 USt.) und vermietet ihn an die Soziät für monatlich 1500 + 285 USt. (a). In der Soziät des R2 werden keine Pkw-Mietverträge geschlossen. Vielmehr „sozialisieren“ die Gesellschafter ihren Pkw-Aufwand über einen höheren Gewinnanteil (b).

In Variante a ist das oben beschriebene Auseinanderfallen abgefangen worden. R1 wird mit der Vermietung des Pkw zum Unternehmer und ist als Leistungsempfänger aus der Pkw-Lieferung und den Accessoires (Benzin, Reparaturen eccetera) vorsteuerabzugsberechtigt. Er kann weiter als „anderer Unternehmer“ der Soziät die Miete mit USt.-Ausweis in Rechnung stellen, so dass sie ebenfalls den Vorsteuerabzug hat. Während also hier die USt. ihren normalen Gang durch eine Unternehmerkette nimmt, soll bei R2 in Variante b ein Vorsteuerabzug ins Leere gehen: Die Soziät soll ihn nicht haben, weil sie nicht Empfänger der Pkw- und Benzinlieferungen ist, R2 nicht, weil die bloße Gesellschafterstellung und das Überlassen von Gegenständen gegen Gewinnbeteiligung an die Gesellschaft die Unternehmereigenschaft noch nicht begründet.<sup>22</sup>

<sup>20</sup> Vgl. EuGH v. 3. 3. 2005 [I/S Fini H], IStR, 234: Aus Mietzahlungen, die nach Einstellung der unternehmerischen Tätigkeit wegen der Unkündbarkeit des Mietvertrags zu entrichten waren, sind die Vorsteuern abziehbar.

<sup>21</sup> Zu einer insolventen GmbH vgl. bereits RN 142; ferner FG Köln v. 10. 3. 2004, DStRE 2005, 39.

<sup>22</sup> BFH v. 7. 11. 1991, BStBl. II 1992, 269; v. 9. 9. 1993, BStBl. II 1994, 56.

Dieses Ergebnis ist unbefriedigend. Es bedeutet im Klartext, dass der Mitunternehmer bei einer solchen Gestaltung höhere Gewinne als ein Einzelunternehmer erzielen muss, um eine Nichtabziehbarkeit der Vorsteuern zu kompensieren, und daher eine Verteuerung der Leistungen der Gesellschaft eintritt. Reparieren ließe es sich auf zweierlei Weise. Es wäre einmal möglich, für den Vorsteuerabzug die Unternehmereigenschaft der Gesellschaft ausnahmsweise auf den Gesellschafter „abfärben“ zu lassen – ähnlich wie inzwischen beim Vorsteuerabzug eines Bruchteilsgemeinschafters.<sup>23</sup> Zum zweiten könnte man eine Lösung auch im Begriff des Leistungsempfängers in § 15 I 1 Nr. 1 suchen, indem man den Bezug an den vorgesetzten tatsächlichen Leistungsempfänger dem Unternehmer zurechnet, für den er wirtschaftlich bestimmt ist. Beides ist bisher graue Theorie und nicht der Praxis goldener Baum – auch wenn es der vorsteuerabzugsfreundlichen Sicht des EuGH nahekäme, die Anwendungsbereich des Vorsteuerabzugs soweit wie möglich mit der Geschäftstätigkeit einen Steuerpflichtigen korrelieren zu lassen.

- 793 **Im Ausland ansässige Unternehmer als Leistungsempfänger.** Selbstverständlich enthält § 15 I 1 Nr. 1 keine Beschränkungen bezüglich der Nationalität eines Vorsteuerabzugsberechtigten, er verlangt lediglich Eingangsumsätze, die mit inländischer USt. belastet sind (zB die Lieferung von Benzin auf einer Geschäftsreise).

Ausländische Unternehmer wickeln ihre umsatzsteuerlichen Beziehungen prinzipiell wie Inländer mit dem Finanzamt ab (zuer Zuständigkeit vgl. § 21 I 2 AO). Allerdings ist in bestimmten Fällen, vor allem wenn keine steuerbaren oder nur steuerfreie Ausgangsumsätze im Inland getätigt worden sind, um ein zentrales Vergütungsverfahren vor dem Bundeszentralamt für Steuern möglich (§§ 59 ff. UStDV; RN 577).

- 794 **Personengebundene Ausschlüsse vom Vorsteuerabzug: Kleinunternehmer etcetera.** Erstere gelten, wenn sie nicht nach § 19 II optieren, in Sachen Vorsteuerabzug als Nicht-Unternehmer.<sup>24</sup>

## II. Leistungsbezug eines Unternehmers „für sein Unternehmen“

- 795 Hier geht es zum einen darum, dass die steuerbelastete Eingangsleistung „für“ das Unternehmen eines Unternehmers ausgeführt worden ist und seine nichtunternehmerische Sphäre nicht erreicht. Zum zweiten muss sie für „sein“ Unternehmen ausgeführt worden sein – der Abzug von Drittvorsteuern scheidet aus.

### 1. Leistungsbezug „für“ sein Unternehmen

- 796 Ein Unternehmer nimmt die Eingangsleistung für Zwecke seines Unternehmens in Anspruch, wenn er sie seinem konkreten gewerblichen oder beruflichen Tätigkeitsbereich, wie er durch seine selbständige und nachhaltige Tätigkeit sachlich umrissen wird, zuordnen muss oder kann. Er muss dies tun, wenn er sie ausschließlich für diesen so umrissenen Tätigkeitsbereich verwendet, und er kann es nicht tun, wenn er sie ausschließlich für Zwecke verwendet, die nicht in diesem Bereich liegen, also nichtunternehmerische Zwecke sind. Verwendet er schließlich die Eingangsleistung „gemischt“ für unternehmerische und nichtunternehmerische Zwecke, stellt sich die Frage, ob und wie er deren Zuordnung durch seine eigene Entscheidung beeinflussen kann. Doch natürlich gibt es Vorfragen: Es muss zunächst geklärt werden, *was* (noch) unternehmerische Zwecke sind.

#### a) Der Verwendungszweck als unternehmerischer Zweck

- 797 Im steuerlichen Normalfall kommt es hier zu keinen großen Fragen: Der Zweck, für den ein Leistungsbezug verwendet wird oder verwendet werden soll, ist entwe-

<sup>23</sup> Freilich gelten diese Grundsätze nicht und auch nicht analog – der Kunstgriff liegt eben darin, dass die Zwischengemeinschaft gerade nicht Unternehmer ist.

<sup>24</sup> Ein ähnlicher Ausschluss vom Vorsteuerabzug findet sich für pauschal besteuerte Landwirte (§ 24 I 4), Reisevorleister (§ 25 IV) und bei einem Vorsteuerabzug nach Durchschnittssätzen gem. §§ 23, 23 a (s.u.).

der unternehmerisch oder er ist es nicht. Probleme bereiten 2 Fallgestaltungen. Es dreht sich zum einen darum, ob der Zweck eines Leistungsbezugs *als solcher* noch ein unternehmerischer ist, oder ob er sich „ins Private“ verflüchtigt. Und bei einer zweiten Fallgruppe geht der Leistungsbezug in die *nichtsteuerbare Sphäre* eines Unternehmers ein, steht also nicht unmittelbar mit Ausgangsumsätzen in Zusammenhang, so dass sich auch hier die Frage stellt, ob ihn der Unternehmer noch „für“ sein Unternehmen verwendet.

**Der Verwendungszweck „als solcher“.** Eine Leistung ist für das Unternehmen 798 ausgeführt, wenn sie der Unternehmer für Zwecke seines Unternehmens in Anspruch nimmt. Das ist der Fall, wenn sie der Unternehmer für seine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit bezieht. Hierüber entscheidet der Unternehmer – freilich in Grenzen: „Der Leistungsbezug muss allerdings in einem objektiven und erkennbaren Zusammenhang mit der gewerblichen und beruflichen Tätigkeit stehen.“<sup>25</sup> Dies lässt Raum für Wertungen: Der Karnevalsprinz, der alles andere als einen lustigen Job macht, ist ein ansehliches Beispiel.

**Karnevalsprinz.** Er ist Unternehmer, wenn er eine Prinzenbroschüre herausgibt, diese gegen Entgelt vertreibt und in ihr gegen Entgelt Werbeanzeigen plaziert. Diesem Unternehmen können – mit der Konsequenz des Vorsteuerabzugs – Leistungsbezüge aus seinen Gesamtaktivitäten zugeordnet werden, auch Aufwendungen für Bewirtung, Empfänge, Kleidung, Hofstaat, Wagenbau und Karnevalsumzug eccetera: Wegen deren engen Verknüpfung mit der unternehmerischen Anzeigenwerbung seien sie wirtschaftlich diesem unternehmerischen Bereich zuzuordnen – lebensnah ist ein Karnevalsprinz also ein „Unternehmer bis ins Mark“.

**Studiencosten.** Einem selbständigen Ingenieur mit Fachhochschulabschluss steht der Vorsteuerabzug für Leistungsbezüge zu, die dem Studium dienen (Fachliteratur), wenn sein Unternehmen während des Studiums forbleibt. Dies kann auch der Fall sein, wenn er in dieser Zeit nicht durchgehend entgeltliche Leistungen ausführt.<sup>26</sup>

**Ein Unternehmer verkauft einen georderten Pkw sofort weiter.** Auch ein Mercedes 300E, den ein Schaufengestalter bestellt, weiterverkauft und unmittelbar an den Abkäufer ausliefern lässt, kann seinem Unternehmen zugeordnet werden: Es besteht noch ein objektiver und erkennbarer wirtschaftlicher Zusammenhang mit seinem Unternehmen.<sup>27</sup>

**Ein Hobby-Motorsportler vermietet Werbeflächen an seinem Rennfahrzeug gegen Entgelt.** 802 Mit der Vermietung wird der Sportler zum Unternehmer und hat die Werbeeinnahmen zu versteuern. Die Kosten der Fahrzeuganschaffung und -unterhaltung berechtigen nicht zum Vorsteuerabzug. Sie bleiben vielmehr seiner Privatsphäre zugeordnet, obwohl sie Voraussetzung für seine unternehmerische Tätigkeit waren: Hier war der Hobbysport „bis ins Mark“ privat und auf ihn sollen diese Vorbezüge wirtschaftlich entfallen.<sup>28</sup>

**Ein Freiberufler tätigt Aufwendungen an einem seiner Mutter gehörenden Haus, das er unentgeltlich als Praxis nutzt.** Auch hier zeigt sich, dass die Vorsteuer-Bäume nicht in den Himmel wachsen. Zivilrechtlich war die Mutter zur Dachreparatur verpflichtet (§ 1041 S 2 BGB). Tritt der Freiberufler in diese Verpflichtung ein, hat er nach Meinung des BFH nicht die ihm zur Nutzung überlassenen Räume „hergerichtet“, sondern Aufwendungen „ohne betriebliche Veranlassung“ übernommen, die „wirtschaftlich“ seiner Sohn-Mutter-Beziehung zuzuordnen sind.<sup>29</sup>

**Der Leistungsbezug geht in die nichtsteuerbare Sphäre eines Unternehmens ein (Sphärentheorie).** Für die Zwecke des Vorsteuerabzugs ist innerhalb einer Unternehmerperson eine nichtsteuerbare, aber wirtschaftlich-unternehmerische, und eine nichtsteuerbare, aber nichtunternehmerische und daher letztlich private Sphäre zu unterscheiden. Werden also Leistungen an eine Person ausgeführt, die als solche Unternehmer ist, die in einen nichtsteuerbaren Tätigkeitsbereich eingehen – ge-

<sup>25</sup> BFH v. 27. 10. 1993, BStBl. II 1994, 274 (Karnevalsprinz). Ähnlich der EuGH – zum *häuslichen* Arbeitszimmer s. RN 786.

<sup>26</sup> BFH v. 15. 3. 1993, BStBl. II, 561.

<sup>27</sup> BFH v. 27. 7. 1995, BStBl. II, 853; v. 28. 3. 1996, UR 1998, 74 mAnm. *Widmann*.

<sup>28</sup> BFH v. 15. 7. 1993, BStBl. II, 810.

<sup>29</sup> BFH v. 5. 9. 1991, BStBl. II 1992, 192.

meint ist damit ein solcher, der nicht unmittelbar bestimmten Ausgangsumsätze zugeordnet werden kann –, bleibt der Vorsteuerabzug zulässig, wenn dies ein wirtschaftlich-unternehmerischer Bereich ist („für das Unternehmen“); zielt er dagegen in die nichtunternehmerische Sphäre, ist er unzulässig. Diese so genannte Sphärentheorie gilt bei natürlichen Personen und Gesellschaften gleichermaßen und war vor allem dort ins Gerede gekommen. Aber der EuGH hat sie akzeptiert.<sup>30</sup> Konsequenz ist die so genannte ausgangsumsatzorientierte Betrachtungsweise.<sup>31</sup> In vista von § 15 I, II ist klar, dass der Vorsteuerabzug stets gegeben ist, wenn die Eingangsleistung einer steuerpflichtigen Ausgangsleistung unmittelbar zugeordnet werden kann. Kann sie dies nicht, und fällt sie in die nichtsteuerbare, aber wirtschaftlich-unternehmerische Sphäre, richtet sich der Vorsteuerabzug ebenfalls nach den Ausgangsleistungen – den „Produkten“ des Unternehmens eben: Er ist wiederum gegeben, wenn diese steuerpflichtig sind, er ist nicht gegeben, wenn sie steuerfrei sind und er ist teilweise gegeben (§ 15 IV), wenn es sich um teils steuerpflichtige und teils steuerfreie Ausgangsleistungen handelt.

- 805 **Gemeinkostenebene – ausgangsumsatzorientierte Betrachtungsweise.** Diese Konsequenzen sind einsichtig, wenn die Vorbezüge in „umsatzlose“, aber endogene betriebliche Tätigkeiten eingeschlossen, die aus betrieblicher Sicht eben „Gemeinkosten“ produzieren, etwa die Verwaltungstätigkeit (Lohnbüro), die Werksfeuerwehr oder auch die Errichtung und Vorhaltung eines Angelteichs für die Betriebsangehörigen:<sup>32</sup> Der Vorsteuerabzug für diesbezügliche Eingangsleistungen bleibt zulässig, solange und *soweit* der „Output“ des Unternehmens eben in steuerpflichtigen Umsätzen besteht.
- 806 **Gesellschaftsrechtliche Sachverhalte.** Sie sind weit schwieriger zu beurteilen, weil sie von weiteren und andersgearteten Vorfragen abhängen. Doch ein schönes Beispiel für die ausgangsumsatzbezogene Betrachtungsweise liefert folgender Fall, den der EuGH ebenfalls maßgebend beeinflusst hat.<sup>33</sup> Die KapHag war eine als Immobilienfonds konzipierte Personengesellschaft, die beabsichtigte, ein Einkaufszentrum zu errichten und es steuerpflichtig zu vermieten. In concreto ging es um den Vorsteuerabzug aus Werbeleistungen und Rechtsberatungskosten im Zusammenhang mit der Gründung (nicht steuerbar) und der Aufnahme von Gesellschaftern – steuerbar?. Die Gewährung von Gesellschaftsrechten gegen Entgelt (Kommanditeinlagen) aus Sicht der KapHag sah man lange als einen steuerbaren Leistungsaustausch an, der aber wegen § 4 Nr. 8f steuerfrei gestellt war – dies hätte wegen § 15 II 1 Nr. 1 zum Ausschluss des Vorsteuerabzugs geführt. Doch der EuGH und alsdann der BFH sahen diesen Umsatz als nicht steuerbar an – und damit stehen wir wieder vor unserer Ausgangsfrage: Leistungsbezüge, die ein Unternehmen bezieht, die jedoch nicht mit steuerbaren Umsätzen zusammenhängen, sind den Gesamtumsätzen des Unternehmens zuzuordnen (= ausgangsumsatzbezogene Betrachtungsweise). Tätigt das Unternehmen auch steuerfreie Umsätze, muss eine Aufteilung erfolgen (§ 15 IV). Will es dagegen – wie im Fall KapHag – allein steuerpflichtige Ausgangsumsätze tätigen, ist der Vorsteuerabzug in voller Höhe zulässig.

Zum Schwurpunkt kommen Sphärentheorie und ausgangsumsatzbezogene Betrachtungsweise im Zusammenhang mit dem „Halten von Beteiligungen“ – praktisch der umgekehrte Fall: Die Holding-Gesellschaft hat hier nicht selbst Gesellschaftsrechte gewährt, sondern ihrerseits als Gesellschafterin eine Kapitaleinlage erbracht. Und dies ist aus ihrer Sicht kein (steuerbarer) Umsatz, so dass sich wiederum die Frage stellt, ob dieses Halten unternehmerisch ist oder nicht; Näheres s. hier in § 10.

<sup>30</sup> EuGH v. 13. 3. 2008 [Securenta], UR, 344 mAnm. Eggers (Halten von Beteiligungen); Näheres s. RN 918.

<sup>31</sup> EuGH v. 29. 4. 2004 [EDM], DStRE, 1095; v. 21. 10. 2004 [BBL], BFH/NV Beilage 2005, 13.

<sup>32</sup> Zu BFH v. 4. 7. 1985, BStBl. II, 538; v. 22. 4. 1998: Für den Vorsteuerabzug ist nicht erforderlich, dass der Leistungsbezug konkret in bestimmte Umsätze eingeht, weil auch die allgemeine Verwaltung und Geschäftsführung eines Unternehmens zum unternehmerischen Bereich gehört. Deshalb hat eine Publikums-KG mit steuerpflichtigen Vermietungsumsätzen aus der Verwaltungstätigkeit eines Treuhandkommanditisten den Vorsteuerabzug.

<sup>33</sup> EuGH v. 26. 6. 2003 [KapHag], UR, 443 auf Vorlage des BFH und mit dessen Ausgangsentcheidung v. 1. 7. 2004, DStR, 1425.