

**Titel:**

**Steuerschuld des Leistungsempfängers bei Werklieferung durch einen im Ausland ansässigen Unternehmer**

**Normenketten:**

UStG § 2 Abs. 1, § 13b, § 17, § 19 Abs. 1 S. 3

AO § 164 Abs. 2

RL 2006/112/EG Art. 194

BGB § 164 Abs. 1 S. 2, § 421, § 432 Abs. 1 S. 1

FGO § 115 Abs. 2 Nr. 1, 2

**Leitsätze:**

1. Haben die Ehegatten gemeinschaftlich, ohne eine eigenständige Rechtsperson (Personen- oder Kapitalgesellschaft) zu begründen, einen ausländischen Unternehmer mit einer Werklieferung (hier: Erstellung eines Einfamilienhauses auf dem Grundstück des Ehemanns) beauftragt, so sind beide Ehegatten „Leistungsempfänger“ im Sinne des § 13b V 1 UStG.

2. Sind Ehemann und Ehefrau Gläubiger einer unteilbaren Leistung im Sinne von § 432 I 1 BGB (Einfamilienhaus), kann das ausländische Unternehmen als Schuldner der vereinbarten Werklieferung nur an beide Ehegatten gemeinschaftlich leisten und jeder Gläubiger (Ehemann und Ehefrau) die Leistung nur an alle fordern, so sind Ehemann und Ehefrau hinsichtlich des zu entrichtenden Entgelts für die Errichtung des Einfamilienhauses auch Gesamtschuldner im Sinne von § 421 BGB; ist in diesem Fall nur ein Ehegatte (hier: Ehemann) Unternehmer im Sinne des § 2 I UStG und zudem alleiniger Eigentümer des Baugrundstücks, so ist er Leistungsempfänger für die gesamte Werklieferung und alleiniger Steuerschuldner nach § 13b V 1 UStG für die Umsatzsteuer für die gesamte Werklieferung.

3. Der Umstand, dass sowohl der Unternehmer- und Grundstückseigentümer-Ehegatte als auch seine Ehefrau (Nichtunternehmerin) im gleichen Umfang Empfänger der von dem im Ausland ansässigen Unternehmen erbrachten Werklieferung gewesen sind, steht der alleinigen Inanspruchnahme des Unternehmer-Ehegatten als Steuerschuldner gemäß § 13b V 1 iVm II Nr. 1 UStG nicht entgegen. Ein Verbleib der Steuerschuldnerschaft bei dem im Ausland ansässigen Bauunternehmen als Leistungserbringer gemäß § 13a I Nr. 1 UStG oder eine Aufteilung scheidet aus. Eine Besteuerung sowohl des Leistungsempfängers als auch des Leistungserbringers für die gesamte Werklieferung kommt zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung nicht in Betracht.

4. Die Steuerschuld des Leistungsempfängers nach § 13b V 1 UStG verstößt nicht gegen das Unionsrecht.

**Schlagworte:**

Steuerschuld des Leistungsempfängers bei Werklieferung durch einen im Ausland ansässigen Unternehmer, Umsatzsteuer

**Rechtsmittelinstanzen:**

BFH München vom -- – V R 7/20

BFH München, Urteil vom 10.12.2020 – V R 7/20

**Weiterführende Hinweise:**

Revision zugelassen

**Fundstellen:**

StEd 2020, 282

EFG 2020, 745

BeckRS 2020, 3276

LSK 2020, 3276

DStRE 2020, 867

MwStR 2021, 246

## Tenor

1. Die Klage wird abgewiesen.
2. Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.
3. Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen trägt der Kläger.
3. Die Revision wird zugelassen.

## Entscheidungsgründe

I.

1

Streitig ist, wer Steuerschuldner für die Leistungen im Zusammenhang mit der Errichtung eines Wohnhauses auf dem Grundstück des Klägers durch einen im Ausland ansässigen Unternehmer (die Beigeladene) ist.

2

Der Kläger erzielte bis zum Jahr 2009, in dem der Geschäftsbetrieb eingestellt wurde, steuerpflichtige Umsätze aus dem Betrieb der Einzelfirma F e.K.

3

Am 2. Dezember 2011 erwarb der Kläger das Alleineigentum an dem Grundstück mit der Flurnummer ... sowie an der Teilfläche der Flurnummer ... (später B-Weg 8) der Gemarkung X. Auf dem Grundstück sollte ein Einfamilienhaus errichtet werden. In der Baugenehmigung des Landratsamtes Y vom 7. Dezember 2011 werden die Ehegatten G und AF als Bauherren genannt.

4

Bei der beigeladenen D GmbH in A/Österreich holten der Kläger und dessen damalige Ehefrau (AF) ein Angebot für den Bau eines Einfamilienhauses ein (vgl. Angebot vom 24.01.2012).

5

Am 30. Januar 2012 unterzeichnete der Kläger als „Auftraggeber“ mit der Beigeladenen als Auftragnehmer einen Bauvertrag über Holzbauarbeiten für den Neubau eines Einfamilienhauses in X, B-Weg 8. Als Preis wurde ein Betrag von 220.392,48 € zzgl. 20% Mehrwertsteuer abzüglich 3% Skonto vereinbart. Als Vertragsgrundlage des Bauvertrags ist das vom Auftragnehmer ausgefüllte Leistungsverzeichnis vom 24.01.2012 angegeben. In diesem Leistungsverzeichnis werden ebenso wie im von der Beigeladenen gefertigten Bauplan vom 8. Februar 2012 G und AF jeweils als Bauherren genannt.

6

Mit einer 1. Abschlagrechnung-Nr. 120003 vom 8. März 2012 stellte die Beigeladene der Familie G und AF für bisher geliefertes Material und geleistete Arbeiten einen Betrag von 100.000,00 € zzgl. 19% Mehrwertsteuer in Höhe von 19.000,00 € in Rechnung.

7

Mit einer 2. Abschlagrechnung-Nr. 120011 vom 31. März 2012 stellte die Beigeladene der Familie G und AF 85.000,00 € zzgl. 19% Mehrwertsteuer in Höhe von 16.150,00 € in Rechnung.

8

Mit Prüfrechnung-Nr. 12011 vom 27. Juni 2012 berechnete die Beigeladene gegenüber der Familie G und AF für die ausgeführten Leistungen bei der Errichtung des Einfamilienhauses 246.833,52 € zzgl. 19% Mehrwertsteuer in Höhe von 46.898,37 €, insgesamt 293.731,89 €, und brachte dabei die auf die Abschlagsrechnungen gezahlten Bruttobeträge, d. h. inkl. 19% Mehrwertsteuer, in Höhe von insgesamt 190.000,00 € in Abzug. Daraus ergab sich ein noch (bis zum 27.07.2012) zu zahlender Restbetrag in Höhe von 103.731,89 € inkl. 16.562,24 € (= 19%) Umsatzsteuer. Unter dem Datum 1. Oktober 2012 erstellte die Beigeladene unter der Rechnungs-Nr. 120085 mit der Bezeichnung Archiv (R) nochmals eine Rechnung desselben Inhalts, aber mit einem neuen Zahlungsziel (31.10.2012).

9

Zwischenzeitlich (am 17. Juli 2012) zeigte die Gemeinde X dem Finanzamt die Bezugsfertigkeit des Einfamilienhauses in X, B-Weg 8 zum 1. Juli 2012 an. Zum 1. August 2012 wurde die Betriebsstätte der Firma F e.K.. an diese Adresse umgemeldet (vgl. erweiterte Auskunft aus dem Gewerberegister der Gemeinde X vom 24. Juni 2013). Im April 2016 wurde das (bebaute) Grundstück vom Kläger wieder veräußert.

#### **10**

Die Beigeladene führte die in der Rechnung vom 27. Juni 2012 ausgewiesene Umsatzsteuer in Höhe von 46.898,37 € an das für sie zuständige Finanzamt M ab.

#### **11**

Unter dem Datum vom 25. Juli 2013 stellte die Beigeladene für die ausgeführten Leistungen sowohl gegenüber der Familie G und AF eine Stornorechnung Nr. 13002 zur Rechnung Nr. 120085 vom 1.10.2012 als auch eine nur an den Kläger adressierte neue Rechnung (Nr. 13060) über den Nettobetrag von 246.833,52 € aus. Diese Rechnung enthält den Hinweis, dass damit die Rechnung Nr. 120085 vom 1. Oktober 2012 hinsichtlich der Rechnungsanschrift sowie des Umsatzsteuerausweises korrigiert werde und den Vermerk „Übergang der Steuerschuld lt. § 13b UStG auf den Leistungsempfänger“. Unter Anrechnung bis dahin geleisteter Zahlungen auf die Abschlagsrechnungen mit den Nrn. 120003, 120011 und 120085 in Höhe von insgesamt 199.779,18 € ergab sich daraus ein noch zu zahlender Restbetrag von 47.054,34 €.

#### **12**

Mit Kontrollmitteilung vom 30. Juli 2013 teilte das für die Beigeladene zuständige Finanzamt dem beklagten Finanzamt mit, dass die Beigeladene an den Kläger Rechnungen für Werklieferungen gestellt und darin 19% Umsatzsteuer ausgewiesen habe.

#### **13**

Am 1. September 2014 reichte der Kläger beim Finanzamt seine Umsatzsteuer-Jahreserklärung für 2012 ein, mit der er zwar keine steuerpflichtigen Umsätze, aber einen abziehbaren Vorsteuerbetrag in Höhe von 45,60 € erklärte. Dieser Betrag resultierte aus einer Vorbereitungshandlung, die der Kläger zur Ausübung seines Weinhandels ab März 2013 unternommen hatte.

#### **14**

Die wegen Nichtbezahlung des Restbetrags von 47.054,34 € gegen den Kläger in seiner Eigenschaft als Einzelkaufmann erhobene Klage (Az. ...) wurde wegen fehlender Passivlegitimation des Klägers (dort des Beklagten) vom Landgericht K mit rechtskräftigem Urteil vom 19. Dezember 2014 abgewiesen, weil der Kläger den Bauvertrag als Privatmann und nicht unter seiner Firma abgeschlossen habe. Ein weiteres Verfahren vor dem Landgericht K (Az. ...), bei dem die Beigeladene gegen den Kläger als Privatmann Zahlungsklage erhoben hatte, wurde durch einen Vergleich beendet, mit dem sich der Kläger verpflichtete, 10.000,00 € auf die Rechnung vom 27. Juni 2012 an die Beigeladene zu bezahlen (vgl. Protokoll vom 21. Dezember 2016).

#### **15**

Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass der Kläger für die streitgegenständlichen Leistungen die Umsatzsteuer als Leistungsempfänger i.S. von § 13b Abs. 5 des Umsatzsteuergesetzes in der im Streitjahr 2012 geltenden Fassung (UStG) schulde und setzte mit nach § 164 Abs. 2 Abgabenordnung (AO) geändertem Bescheid vom 16. Juni 2015 die Umsatzsteuer für 2012 auf 46.852,67 € fest.

#### **16**

Den hiergegen eingelegten Einspruch wies das Finanzamt mit Einspruchsentscheidung vom 8. Juni 2018 als unbegründet zurück. Es stützte sich hierbei im Wesentlichen auf ein Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 6. Oktober 2005 V R 40/01 (BStBl II 2007, 13), wonach Ehegatten nur dann als Grundstücksgemeinschaft als Empfänger einer Bauleistung anzusehen seien, wenn das Grundstück in deren Miteigentum stehe.

#### **17**

Dem Antrag des Klägers vom 4. Juli 2018 auf Berichtigung bzw. Erstattung von Umsatzsteuer 2016 in Höhe von 13.404,12 € wegen Änderung der Bemessungsgrundlage bzw. Uneinbringlichkeit nach § 17 UStG wurde mit geändertem Umsatzsteuerbescheid für 2016 vom 19. Juli 2018 stattgegeben.

#### **18**

Mit der Klage wird im Wesentlichen Folgendes geltend gemacht:

## 19

Die Auslegung des Bauvertrags vom 30. Januar 2012 unter Berücksichtigung der Umstände ergebe, dass nicht nur der Kläger, sondern auch dessen damalige Ehefrau Auftraggeber gewesen sei. Hierzu wird insbesondere auf die auf die Eheleute als Bauherren lautende Baugenehmigung und Baupläne sowie die an diese adressierten Rechnungen verwiesen. Der Kläger habe nicht nur im eigenen Namen, sondern auch im Namen von Frau AF (jetzt AZ) gehandelt. Dies werde durch die schriftliche Bestätigung von Frau Z vom 16. August 2018 bestätigt. Zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses seien die Vertragsparteien davon ausgegangen, dass nicht nur der Kläger, sondern auch dessen damalige Ehefrau Vertragspartner sein sollte. Hierfür spreche auch der vor dem Landgericht K am 21. Dezember 2016 zwischen dem Kläger und der Beigeladenen geschlossene Vergleich, wonach die Zahlung der Vergleichssumme von 10.000,00 € auf die Rechnung vom 27. Juli 2012, in der die Eheleute als Rechnungsadressaten ausgewiesen sind, erfolgen sollte. Dieser Auslegung stehe nicht entgegen, dass der Kläger Alleineigentümer des Grundstücks gewesen sei, auf dem das Einfamilienhaus errichtet wurde. Maßgeblich für die Beurteilung, wer Leistungsempfänger sei, sei allein derjenige, der aus dem der Leistung zugrunde liegenden Schuldverhältnis berechtigt und verpflichtet werden sollte. Dies seien vorliegend die Eheleute G und AF gewesen. Der Auftraggeber müsse nicht Eigentümer des Grundstücks sein. Vertragspartner des streitgegenständlichen Bauvertrages seien deshalb die Eheleute G und AF als Gesamtschuldner gewesen. Das Landgericht K habe auch nicht entschieden, ob Vertragspartner die Eheleute F oder der Kläger allein gewesen seien. Die Beigeladene habe in dem vor dem Landgericht K unter dem Az. ... geführten Rechtsstreit die aus dem streitgegenständlichen Bauvertrag noch ausstehende Vergütung entsprechend § 421 Bürgerliches Gesetzbuch (BGB) nur vom Kläger und nicht auch von Frau AF eingefordert. Der Kläger sei dabei auch passiv legitimiert und zum Abschluss des Vergleichs berechtigt gewesen. Die ursprünglichen Rechnungen aus 2012 seien deshalb auch nicht falsch, sondern richtig gewesen. Die aus den Eheleuten bestehende Gemeinschaft sei aber kein Unternehmer gewesen, da sie nicht für eine wirtschaftliche Tätigkeit gegründet worden sei. Das Einfamilienhaus sei ausschließlich für private Zwecke errichtet worden. Die Rechnungsstornierungen durch die Beigeladene seien ein Indiz dafür, dass auch diese im Zeitpunkt des Abschlusses des Bauvertrags im Jahr 2012 davon ausgegangen sei, dass Vertragspartner die Eheleute F gewesen seien.

## 20

Der Kläger beantragt,

unter Aufhebung des Umsatzsteuerbescheids für 2012 vom 16. Juni 2015 und der Einspruchsentscheidung vom 8. Juni 2018, die Umsatzsteuer auf einen Negativbetrag von 45,60 € herabzusetzen.

## 21

Das Finanzamt beantragt,

die Klage abzuweisen und nimmt im Wesentlichen auf die Ausführungen in der Einspruchsentscheidung Bezug. Ergänzend bringt es vor, dass die Grundsätze des § 164 BGB zur Abgrenzung zwischen Vertreter- und Eigengeschäft anzuwenden seien. Danach sei der Kläger als Alleineigentümer und Privatperson Leistungsempfänger gewesen. Aus den äußeren Umständen des Vertragsabschlusses hätte die Beigeladene nicht darauf schließen können, dass der Kläger auch für seine damalige Ehefrau hätte handeln wollen. Die ursprüngliche Rechnungsstellung an die damaligen Ehegatten sei unzutreffend gewesen, da der zivilrechtlich Verpflichtete stets der Kläger allein gewesen sei.

## 22

Im Schriftsatz vom 8. Oktober 2018 beantragte das Finanzamt, die D GmbH gemäß § 174 Abs. 5 AO zum Verfahren beizuladen, da bei einer Stattgabe der Klage die Umsatzsteuer beim Leistenden, der D GmbH als Steuerschuldner festzusetzen wäre. Diese habe in der Umsatzsteuer-Voranmeldung für den Monat Juli 2013 die Rückerstattung der in den Rechnungen aus 2012 ursprünglich ausgewiesenen und abgeführten Umsatzsteuer in Höhe von 46.898,46 € angemeldet.

## 23

Mit Beschluss vom 12. Oktober 2018 wurde die D GmbH zum Verfahren beigeladen. Die hiergegen eingelegte Beschwerde wurde wieder zurückgenommen.

## 24

Wegen der weiteren Einzelheiten des Sachverhalts und des Vorbringens der Beteiligten wird auf die Akten des Finanzamts und die im Verfahren eingereichten Schriftsätze sowie die Niederschrift über die mündliche Verhandlung verwiesen.

II.

**25**

Die Klage ist unbegründet.

**26**

Das Finanzamt hat den Kläger zu Recht als Steuerschuldner für die Errichtung des Einfamilienhauses durch die Beigeladene in Anspruch genommen. Der Kläger ist auch im Streitjahr 2012 Unternehmer gewesen und als Leistungsempfänger Schuldner der für die Errichtung des Einfamilienhauses entstandenen Umsatzsteuer geworden.

**27**

1. Nach § 13b Abs. 2 Nr. 1 UStG entsteht die Umsatzsteuer für Werklieferungen und nicht unter § 13b Abs. 1 UStG fallende sonstige Leistungen eines im Ausland ansässigen Unternehmers mit Ausstellung der Rechnung, spätestens jedoch mit Ablauf des der Ausführung der Leistung folgenden Kalendermonats. In den in § 13b Abs. 2 Nr. 1 UStG genannten Fällen schuldet der Leistungsempfänger die Steuer, wenn er ein Unternehmer oder eine juristische Person ist (vgl. § 13b Abs. 5 Satz 1 UStG). Dies gilt gemäß 13b Abs. 5 Satz 3 UStG auch dann, wenn die Leistung für den nichtunternehmerischen Bereich bezogen wird. Diese Regelung beruht auf Art. 194 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL). Danach können die Mitgliedstaaten vorsehen, dass dann, wenn eine steuerpflichtige Leistung von einem Steuerpflichtigen bewirkt wird, der nicht in dem Mitgliedstaat ansässig ist, in dem die Mehrwertsteuer geschuldet wird, die Person, für die die Lieferung bzw. Dienstleistung bestimmt ist, die Steuer schuldet (Art. 194 Abs. 1 MwStSystRL). Die Mitgliedstaaten können die Bedingungen für die Anwendung des Art. 194 Abs. 1 festlegen (Art. 194 Abs. 2 MwStSystRL).

**28**

a) Die Voraussetzungen nach § 13b Abs. 2 Nr. 1 UStG liegen unstreitig vor.

**29**

aa) Die Beigeladene hat mit der Errichtung des Einfamilienhauses auf dem Grundstück des Klägers in X eine in Deutschland steuerbare (vgl. § 3 Abs. 7 Satz 1 UStG) Werklieferung i.S. von § 3 Abs. 4 UStG erbracht. Sie hat hierbei Stoffe (Holzbauteile) verwendet, die sie selbst beschafft hat und die nicht nur Zutaten oder sonstige Nebensachen sind. Dies gilt auch, wenn wie vorliegend, die Gegenstände mit dem Grund und Boden fest verbunden werden (§ 3 Abs. 4 Satz 2 UStG). Ein Unternehmer bewirkt dadurch, dass er auf dem ihm nicht gehörenden Grundstück ein Gebäude errichtet und das Gebäude dem Grundstückseigentümer übergibt, eine Werklieferung (BFH-Urteil vom 22. August 2013 V R 37/10, BStBl II 2014, 128).

**30**

Bei dem leistenden Unternehmer, der Beigeladenen, hat es sich um einen im Ausland (Österreich) ansässigen Unternehmer i.S. von § 13b Abs. 7 Satz 1 UStG gehandelt.

**31**

Die Umsatzsteuer für die Errichtung des Einfamilienhauses in X, B-Weg 8 ist deshalb gemäß § 13b Abs. 2 UStG spätestens mit Ablauf des der Ausführung der Leistung folgenden Kalendermonats, hier August (vgl. Anzeige der Gemeinde X vom 17. Juli 2012 über die Bezugsfertigkeit am 1. Juli 2012) bzw. September (Abnahme am 1. August 2012 lt. Protokoll vom 21. Dezember 2016 über Sitzung des Landgerichts K im Verfahren mit dem Az. ...) entstanden.

**32**

bb) Bemessungsgrundlage im Streitjahr 2012 ist der mit den Rechnungen vom 27. Juni 2012 und 1. Oktober 2012 in Rechnung gestellte Nettobetrag von 246.833,52 €. Eine Änderung der Bemessungsgrundlage nach § 17 Abs. 1 Sätze 1 und 5 UStG auf den Nettobetrag von 176.285,03 € ist erst mit Abschluss des Vergleichs im Verfahren mit dem Az. .../16 vor dem Landgericht K am 21. Dezember 2016 eingetreten (vgl. § 17 Abs. 1 Satz 7 UStG).

**33**

Aus dem vor dem Landgericht K zwischen der Beigeladenen und dem Kläger geführten Klageverfahren mit dem Az. ... ergibt sich allenfalls eine Uneinbringlichkeit i.S. von § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG bereits im Jahr 2013, weil sich der Kläger geweigert hatte, den mit der Rechnung-Nr. 13060 vom 25. Juli 2013 angeforderten Restbetrag von 47.054,34 € zu bezahlen und die Beigeladene dann in 2014 insoweit Klage erhoben hat.

#### **34**

b) Ebenso sind die Voraussetzungen für eine Steuerschuldnerschaft des Klägers nach § 13b Abs. 5 Satz 1 UStG erfüllt, weil er Leistungsempfänger und Unternehmer gewesen ist. Daran ändert nichts, dass seine damalige Ehefrau als Nichtunternehmerin entgegen der Ansicht des Finanzamts ebenfalls als Leistungsempfänger anzusehen ist.

#### **35**

aa) Der Kläger und seine damalige Ehefrau sind jeweils Empfänger der streitgegenständlichen Werklieferung, hier des Einfamilienhauses, gewesen.

#### **36**

aaa) Wer Leistender und Leistungsempfänger ist, ergibt sich in der Regel aus den bürgerlich-rechtlichen Vertragsbeziehungen. Der Leistungsinhalt und die Person des Leistungsempfängers sind grundsätzlich nach dem der Leistung zugrunde liegenden Rechtsverhältnis zu bestimmen (BFH-Urteil vom 20. Oktober 2016 V R 33/14, MwStR 2017, 175, m.w.N.). Die Beteiligten eines Leistungsaustauschs ergeben sich mithin aus den schuldrechtlichen Vertragsbeziehungen. Deren Inhalt ist durch Auslegung der abgegebenen Willenserklärungen nach den §§ 133, 157 BGB, bei der auch der Empfängerhorizont zu berücksichtigen ist, zu ermitteln (BFH-Urteil vom 3. November 2011 V R 16/09, BStBl II 2012, 378). Leistungsempfänger ist in der Regel derjenige, der aus dem der Leistung zugrunde liegenden Rechtsverhältnis (Schuldverhältnis) als Auftraggeber berechtigt und verpflichtet ist (BFH-Urteil vom 30. April 2014 XI R 33/11, MwStR 2014, 553). Maßgeblich sind grundsätzlich die Vertragsverhältnisse im Zeitpunkt der Leistungsausführung. Die einer Leistung zugrunde liegenden Verträge sind nicht steuerbegründend; sie erleichtern aber in Zweifelsfällen die Beantwortung der Frage, wer wem welche Leistungen erbracht hat (BFH-Urteil vom 12. Mai 2011 V R 25/10, BFH/NV 2011, 1541).

#### **37**

Im Zusammenhang mit der Berechtigung zum Vorsteuerabzug haben der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) und BFH entschieden, dass bei gemeinschaftlicher Auftragserteilung durch mehrere Personen entscheidend ist, ob die Personenmehrheit als solche eine (umsatzsteuerrechtlich) eigenständige Rechtsperson - Personen- oder Kapitalgesellschaft - ist oder ob sie lediglich gemeinschaftlich verbunden ist. Im letzteren Fall ist grundsätzlich jeder Gemeinschaftler mit dem für ihn vereinbarten Anteil Leistungsempfänger. Im Fall der Bestellung eines Investitionsguts durch eine Ehegattengemeinschaft, die keine Rechtspersönlichkeit besitzt und selbst keine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, sind die Miteigentümer, die diese Gemeinschaft bilden, als Leistungsempfänger anzusehen. Danach sind grundsätzlich alle Mitglieder der Gemeinschaft als Auftraggeber auch Leistungsempfänger, sofern sie dazu keine abweichende Vereinbarung treffen (EuGH-Urteil vom 21. April 2005 C-25/03, HE, BStBl II 2007, 24; nachgehend BFH-Urteil vom 6. Oktober 2005 V R 40/01, BStBl II 2007, 13, juris Rn. 23).

#### **38**

bbb) Dies zugrunde gelegt, sind der Kläger und seine damalige Ehefrau, die bei der Auftragserteilung für die Errichtung des Einfamilienhauses nicht als Gesellschaft oder Gemeinschaft bürgerlichen Rechts mit eigener Rechtspersönlichkeit aufgetreten sind, gleichermaßen Auftraggeber der streitgegenständlichen Werklieferung gewesen und damit als Leistungsempfänger anzusehen.

#### **39**

Der Bauvertrag vom 30. Januar 2012 wurde zwar auf der Auftraggeberseite nur vom Kläger unterzeichnet. Der Senat ist jedoch unter Berücksichtigung der näheren Umstände des Streitfalles zu der Überzeugung gelangt, dass der Kläger den Vertrag auch im Namen seiner ehemaligen Ehefrau abgeschlossen hat und auch diese aus dem abgeschlossenen Bauvertrag berechtigt und verpflichtet sein sollte. Dies war im Zeitpunkt der Leistungsausführung für die Beigeladene erkennbar und ist von dieser offensichtlich auch so verstanden worden.

#### **40**

Hierfür sprechen folgende Umstände:

- Der Kläger und dessen damalige Ehefrau haben das Angebot für den Bau eines Einfamilienhauses gemeinsam bei der Beigeladenen eingeholt.
- Vertragsgrundlage des Bauvertrags war das vom Auftragnehmer ausgefüllte Leistungsverzeichnis, in dem G und AF als Bauherren genannt sind.
- Im von der Beigeladenen gefertigten Bauplan vom 8. Februar 2012 werden ebenfalls G und AF als Bauherren genannt.
- Die Abschlags- und Schlussrechnungen stellte die Beigeladene jeweils gegenüber der Familie G und AF aus.

#### **41**

Der erkennende Senat ist deshalb zu der Überzeugung gelangt, dass der Kläger bei Abschluss des Bauvertrags gegenüber der Beigeladenen auch im Namen seiner damaligen Ehefrau aufgetreten ist. Dies wird bestätigt durch die Bestätigung der ehemaligen Ehefrau vom 16. August 2018, wonach der Kläger den Bauvertrag auch in deren Namen abgeschlossen habe. Nach § 164 Abs. 1 Satz 2 BGB macht es keinen Unterschied, ob die Erklärung (Abschluss des Bauvertrags) ausdrücklich im Namen des Vertretenen erfolgt oder ob die Umstände ergeben, dass sie (auch) in dessen Namen erfolgen sollte.

#### **42**

Unter den gegebenen Umständen ist deshalb davon auszugehen, dass der Kläger und seine damalige Ehefrau Gläubiger einer unteilbaren Leistung i.S. von § 432 Abs. 1 Satz 1 BGB gewesen sind. Beide hatten eine unteilbare Leistung (Einfamilienhaus) zu fordern und die Beigeladene konnte als Schuldner der vereinbarten Werklieferung nur an beide gemeinschaftlich leisten und jeder Gläubiger (der Kläger und seine Ehefrau) konnten die Leistung nur an alle fordern. Dementsprechend sind der Kläger und seine Ehefrau hinsichtlich des zu entrichtenden Entgelts für die Errichtung des Einfamilienhauses auch Gesamtschuldner i.S. von § 421 BGB gewesen.

#### **43**

Der Kläger ist deshalb im Streitfall auch Leistungsempfänger hinsichtlich der gesamten Werklieferung gewesen. Der Umstand, dass neben dem Kläger auch seine Frau als Leistungsempfänger anzusehen ist, ändert nichts daran, dass jedenfalls auch der Kläger Leistungsempfänger i.S. von § 13b Abs. 5 Satz 1 UStG gewesen ist.

#### **44**

Dies entspricht insoweit im Ergebnis auch dem zum Vorsteuerabzug ergangenen BFH-Urteil vom 6. Oktober 2005 V R 40/01 (BStBl II 2007, 13, juris Rn. 22 ff.), wonach bei gemeinschaftlicher Auftragserteilung durch Ehegatten beide Ehegatten Leistungsempfänger sind (vorausgehend: EuGH-Urteil vom 21. April 2005 C-25/03, HE, BStBl II 2007, 24). Im Unterschied zum Urteilsfall waren vorliegend die Ehegatten allerdings nicht Miteigentümer des Grundstücks und bildeten daher allenfalls im Hinblick auf die gemeinschaftliche Auftragserteilung eine „Ehegattengemeinschaft“.

#### **45**

bb) Der Kläger ist im Streitjahr 2012 Unternehmer gewesen.

#### **46**

aaa) Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird (§ 2 Abs. 1 UStG).

#### **47**

Der Unternehmer ist aber nicht erst mit der nachhaltigen Tätigkeit von Ausgangsumsätzen Unternehmer, sondern bereits mit der Vorbereitung dieser Tätigkeit. Die Unternehmereigenschaft beginnt nicht erst, mit der Ausführung unternehmerischer Umsätze, sondern bereits zuvor mit dem ersten nach außen erkennbaren, auf eine Unternehmertätigkeit gerichteten Tätigwerden. Hierzu zählen auch sog. Vorbereitungshandlungen (z.B. Werbemaßnahmen, Erstellen einer Homepage, Erwerb von Handelsware o.ä.), 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 (BeckOK UStG/Sandra Müller, UStG § 2 Rn. 161).

#### **48**

bbb) Unter Berücksichtigung dieser Erwägungen ist der Kläger schon deshalb im Streitjahr Unternehmer gewesen, weil er, wie er in der mündlichen Verhandlung selbst angegeben hat, in 2012 Vorbereitungshandlungen für die Ausübung eines Weinhandels ab März 2013 unternommen hatte. Er hat insoweit mit seiner Umsatzsteuer-Jahreserklärung für 2012 einen abziehbaren Vorsteuerbetrag nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG in Höhe von 45,60 € geltend gemacht, der vom Finanzamt auch anerkannt worden ist.

#### **49**

Darüber hinaus ist der Kläger auch noch mit dem Betrieb seiner Einzelfirma F e.K.. Unternehmer gewesen. Der Geschäftsbetrieb ist zwar bereits 2009 eingestellt worden. Wegen Rechtsstreitigkeiten aus seiner aufgegebenen wirtschaftlichen Tätigkeit war dieses Unternehmen im Streitjahr 2012 aber noch nicht abgewickelt und die Unternehmereigenschaft somit noch nicht erloschen gewesen.

#### **50**

Das Unternehmen endet zwar grundsätzlich mit der Einstellung der Tätigkeit. Für die Unternehmensbeendigung ist aber nicht (allein) ausschlaggebend, dass der Unternehmer keine Umsätze mehr tätigt. Unternehmen und Unternehmereigenschaft erlöschen erst, wenn der Unternehmer alle Rechtsbeziehungen abgewickelt hat, die mit dem (aufgegebenen) Betrieb zusammenhängen (BFH-Urteil vom 13. Januar 2010 V R 24/07, BStBl. II 2011, 241, juris Rn. 26, m. w. N.). Der Zeitpunkt der Einstellung oder Abmeldung eines Gewerbebetriebs ist nicht maßgeblich (vgl. Abschn. 2.6 Abs. 6 Sätze 2 und 3 UStAE).

#### **51**

ccc) Unbeachtlich ist, dass der Kläger im Streitjahr 2012 keine steuerpflichtigen Ausgangsumsätze getätigt hat und damit auch die für die Besteuerung als Kleinunternehmer maßgebliche Umsatzgrenze nach § 19 Abs. 1 Satz 1 UStG nicht überschritten hat, denn die Kleinunternehmerregelung ist gemäß § 19 Abs. 1 Satz 3 UStG nicht anwendbar, wenn die Steuer, wie vorliegend, nach § 13b Abs. 5 UStG geschuldet wird.

#### **52**

Im Übrigen hat der Kläger mit Einreichung der Umsatzsteuer-Jahreserklärung für 2012 im September 2014, mit der er einen abziehbaren Vorsteuerbetrag in Höhe von 45,60 € erklärt hat, gem. § 19 Abs. 2 Satz 1 UStG jedenfalls auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung verzichtet.

#### **53**

Es kann deshalb dahinstehen, ob der Auffassung von Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG, § 13b, Rn. 651, 479 ff. gefolgt werden kann, wonach Kleinunternehmer grundsätzlich nicht der Steuerschuldnerschaft nach § 13b UStG unterliegen.

#### **54**

cc) Der Umstand, dass aus den oben genannten Gründen sowohl der Kläger als Unternehmer als auch seine damalige Ehefrau (Nichtunternehmer) im gleichen Umfang Empfänger der von der im Ausland ansässigen Beigeladenen erbrachten Werklieferung gewesen sind, steht der alleinigen Inanspruchnahme des Klägers als Steuerschuldner gemäß § 13b Abs. 5 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Nr. 1 UStG nicht entgegen. Ein Verbleib der Steuerschuldnerschaft bei der Beigeladenen als Leistungserbringer gemäß § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG oder eine Aufteilung (wie im BFH-Urteil vom 6. Oktober 2005 V R 40/01, BStBl. II 2007, 13, zum Vorsteuerabzug) scheidet aus. Eine Besteuerung sowohl des Klägers (Leistungsempfänger) als auch der Beigeladenen (Leistungserbringer) für die gesamte Werklieferung kommt zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung nicht in Betracht.

#### **55**

Der Senat hält im vorliegenden Fall einen Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Kläger im gesamten Umfang der Werklieferung für sachgerecht, weil er Alleineigentümer des Grundstücks gewesen ist. Auch stellt § 13b UStG zwar systematisch eine Sondervorschrift zu § 13a (und § 13) UStG dar (Heuermann, in Sölich/Ringleb, Komm. UStG, § 13b, Rn. 4), doch spricht der Gesetzeszweck der Vereinfachung und



europaweiten Vereinheitlichung der Regelungen sowie der Vermeidung von Steuerausfällen bei den in § 13b Abs. 2 Nr. 1 UStG genannten Umsätzen gebietsfremder Leistungserbringer (BeckOK UStG/Spilker § 13b Rn. 16) ebenfalls für einen vollständigen Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Kläger. Im Übrigen wird der Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger nach § 13b UStG lt. Gesetzesbegründung auf Leistungsempfänger beschränkt, die für Umsatzsteuerzwecke bereits erfasst sind bzw. denen eine solche Erfassung zur Sicherstellung des Umsatzsteueraufkommens zugemutet werden kann. Die Steuerschuldnerschaft erstreckt sich dabei sowohl auf Umsätze, die für das Unternehmen bezogen werden als auch auf Umsätze, die für den nichtunternehmerischen Bereich des Unternehmers bestimmt sind. Ausgeschlossen von der Steuerschuldnerschaft sind damit nur Privatpersonen (BT-Drucks. 14/6877, S. 35 f.). Auch dies spricht für einen Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Kläger, der, wie sich aus seiner Umsatzsteuer-Jahreserklärung für 2012 ergibt, im Streitjahr bereits als Unternehmer für Umsatzsteuerzwecke erfasst gewesen ist.

#### **56**

dd) Ebenso wenig verstößt die Steuerschuld des Leistungsempfängers nach § 13b Abs. 5 Satz 1 UStG gegen das Unionsrecht, denn die Mitgliedstaaten können nach Art. 194 Abs. 2 MwStSystRL die Bedingungen für den Übergang der Steuerschuldnerschaft in Fällen wie dem vorliegenden festlegen.

#### **57**

Nach Art. 194 Abs. 1 MwStSystRL kann dann die Person, für die die Lieferung bzw. Dienstleistung bestimmt ist, als Steuerschuldner bestimmt werden. Nach dieser Regelung wäre es also auch zulässig gewesen, Privatpersonen als Steuerschuldner zu bestimmen, ohne dass diese Steuerpflichtige i.S. von Art. 9 MwStSystRL sind. Deshalb war es auch von der Ermächtigung in Art. 194 MwStSystRL gedeckt, in § 13b Abs. 5 Sätze 1 und 3 UStG Unternehmer als Steuerschuldner zu bestimmen, selbst wenn die Leistungen für den nichtunternehmerischen Bereich bezogen werden. Nur Privatpersonen (s.o.), die nicht auch Unternehmer sind, werden bei im Inland steuerbaren Leistungen eines in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen als Leistungsempfänger nicht Steuerschuldner.

#### **58**

ee) Deshalb ist es gemäß § 13b Abs. 5 Satz 3 UStG auch unbeachtlich, dass der Kläger die streitgegenständliche Leistung für den nichtunternehmerischen Bereich bezogen hat.

#### **59**

Die Regelung findet ihre Rechtfertigung auch darin, dass der leistende Unternehmer häufig nicht zweifelsfrei feststellen kann, ob der Empfänger die Leistung für sein Unternehmen bezieht oder nicht (vgl. BT-Drucks. 18/6094, S. 90). „Nichtunternehmerisch“ umfasst hiernach vor allem unternehmensfremde Tätigkeiten (z.B. für den privaten Bedarf), was für Leistungsbezüge ausschließlich für den privaten Verbrauch oder Bedarf des Unternehmers gilt (vgl. Heuermann, in Sölch/Ringleb, Komm. UStG, § 13b, Rn. 16, m.w.N.). Im Streitfall hat der Kläger die von der Beigeladenen bezogene Werklieferung unstreitig ausschließlich für die privaten Zwecke des Wohnens in dem Einfamilienhaus bezogen.

#### **60**

c) Demzufolge steht dem Kläger als Leistungsempfänger auch kein Vorsteuerabzug aus der streitgegenständlichen Werklieferung gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG zu, weil er diese nicht „für sein Unternehmen“ bezogen hat.

#### **61**

Falls er das Einfamilienhaus zu mindestens 10% (vgl. § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG) auch unternehmerisch genutzt haben sollte, hat er jedenfalls keine Zuordnungsentscheidung darüber getroffen, ob bzw. in welchem Umfang er das Haus seinem Unternehmen zuordnet (vgl. BFH-Urteile vom 17. Dezember 2008 XI R 64/06, BFH/NV 2009, 798, vom 7. Juli 2011 V R 42/09, BStBl II 2014, 76, zum Erfordernis der Zuordnungsentscheidung bei gemischter Nutzung). Mit der am 1. September 2014 beim Finanzamt eingereichten Umsatzsteuer-Jahreserklärung für 2012 hat der Kläger die in der Rechnung vom 27. Juni 2012 ausgewiesene Umsatzsteuer nicht als abziehbaren Vorsteuerbetrag geltend gemacht. Ein Vorsteuerabzug wäre dann mangels Zuordnung des Gebäudes zum Unternehmensvermögen nicht möglich.

#### **62**

2. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 und § 139 Abs. 4 FGO.

#### **63**

3. Die Zulassung der Revision beruht auf § 115 Abs. 2 Nr. 1 und 2 FGO.