
Datum: 14.04.2021
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 5. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 5 K 817/18 U
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2021:0414.5K817.18U.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand 1

Streitig ist der Vorsteuerabzug aus Abrechnungen über Pferdeverkäufe zwischen einer aus dem Kläger und seiner Ehefrau bestehenden Gesellschaft bürgerlichen Rechts (Verkäuferin) und dem Kläger (Käufer) sowie, ob der Kläger aus Abrechnungen einer sogenannten Decktaxe die von ihm offen ausgewiesene Umsatzsteuer gemäß § 14c Umsatzsteuergesetz (UStG) schuldet. 2

Der Kläger ist seit 19xx als Unternehmer tätig und tritt im Rechtsverkehr unter der Firma XC auf. In den Streitjahren 2010 bis 2013 unterlag er umsatzsteuerrechtlich der Regelbesteuerung. Gegenstand des Unternehmens des Klägers ist eine Vollblutagentur, die Service anbietet in allen Bereichen des Galopprennsports und der Vollblutzucht. 3

Außerdem ist der Kläger zusammen mit seiner Ehefrau Gesellschafter der H und H GbR (im Folgenden: GbR). Die GbR betreibt u. a. Pferdezucht und unterlag in den Streitjahren umsatzsteuerrechtlich der landwirtschaftlichen Durchschnittssatzbesteuerung gemäß § 24 UStG. Ertragsteuerlich wurde die Pferdezucht der GbR als Liebhaberei eingestuft. Betriebssitz beider Unternehmen und Wohnort der Eheleute T ist das ..., B. 4

Die GbR rechnete Pferdeverkäufe unter offenem Umsatzsteuerausweis von 10,7 % an den Kläger ab, der Kläger veräußerte die Pferde im eigenen Namen über die Auktionshäuser U/England und J/Irland und behandelte diese Verkäufe als umsatzsteuerfrei. Er meldete 5

jedoch keine innergemeinschaftlichen Lieferungen bzw. kein innergemeinschaftliches Verbringen der Pferde mittels Zusammenfassender Meldungen (§ 18a UStG) beim Bundeszentralamt für Steuern an. Das Auktionshaus J überwies die erzielten Verkaufserlöse auf das Konto der GbR. Die über das Auktionshaus U erzielten Erlöse wurden zum Teil auf die inländischen Konten der GbR und des Klägers überwiesen.

Die Abrechnungen der GbR an den Kläger enthielten zunächst keine Angabe eines Leistungszeitpunkts bzw. Leistungszeitraums. Die Rechnungsdaten über die Einkäufe der Pferde durch den Kläger von der GbR datierten jeweils nach den Verkäufen durch den Kläger oder hatten dasselbe Datum. Die Einkaufspreise waren jeweils geringer als die Verkaufspreise. Während des Klageverfahrens, mit Schriftsatz vom 04.03.2021, legte der Kläger um Lieferdaten ergänzte Rechnungen vor, auf die wegen des Inhalts verwiesen wird (Gerichtsakte Bl. 143 ff). Schriftliche Verträge über die Lieferbeziehungen zwischen der GbR und dem Kläger existieren nicht.

6

Für die Fohlen I, II und III wurden nach den Verkaufsabrechnungen des Auktionshauses U dem Kläger nur ca. die Hälfte des Verkaufserlöses zugerechnet. Eigentümer der Stuten, deren Fohlen I, II und III veräußert wurden, war die GbR; die Hengsthalter waren Dritte. Der Kläger rechnete gegenüber der GbR über sogen. Decktaxen (Anm: Nach Wikipedia: Entgelt, das der Besitzer des weiblichen Tieres für das Decken an den Besitzer des männlichen Tieres bezahlt) ab. Die in den Decktaxen-Abrechnungen des Klägers an die GbR offen ausgewiesene Umsatzsteuer zu 7 % betrug in 2010: 13.183,59 €, in 2012: 5.250,00 € und in 2013: 4.011,07 €.

7

Folgende Vorsteuern aus den Pferdeeinkäufen zwischen der GbR und dem Kläger sind streitig (teilweise werden in den Unterlagen unterschiedliche Pferdenamen oder Bezeichnungen wie NN 10, 11 oder 12 verwendet, die Identitäten der Pferde sind aber unstrittig):

8

2010						
Pferdename	Datum der Einkaufsrechnung der GbR	Lieferdatum (während des Klageverfahrens ergänzte Rechnung, GA 143ff)	Einkaufspreis, netto, in Euro	Ausgewiesene USt, 10,7 %, in Euro	Verkaufsdatum	Verkauf in Euro
I	08.10.2010	01.10.2021			06.10.2021	
IV	09.12.2010	25.11.2010			09.12.2010	
Streitige Vorsteuer:				40.571,27		

9

2011

10

Pferdename	Datum der Einkaufsrechnung der GbR	Lieferdatum (während des Klageverfahrens ergänzte Rechnung, GA 143ff)	Einkaufspreis, netto, in Euro	Ausgewiesene USt, 10,7 %, in Euro	Verkaufsdatum	Verkauf in Euro
V	17.10.2011	29.09.2011			07.10.2011	
VI	15.11.2011	12.11.2011			15.11.2011	
VII	15.11.2011	12.11.2011			15.11.2011	
VIII	07.12.2011	23.11.2011			26.11.2011	
IX	07.12.2011	23.11.2011			26.11.2011	
Streitige Vorsteuer:				42.981,04		

2012

11

Pferdename	Datum der Einkaufsrechnung der GbR	Lieferdatum (während des Klageverfahrens ergänzte Rechnung, GA 143ff)	Einkaufspreis, netto, in Euro	Ausgewiesene USt, 10,7 %, in Euro	Verkaufsdatum	Verkauf in Euro
X	03.10.2012	27.09.2012			03.10.2012	
II	03.10.2012	27.09.2012			03.10.2012	
XI	23.10.2012	04.10.2012			11.10.2012	
XII	01.12.2012	28.11.2012			01.12.2012	
XIII	01.12.2012	28.11.2012			01.12.2012	
Streitige Vorsteuer:				25.969,61		

2013

12

Pferdename	Datum der Einkaufsrechnung der GbR	Lieferdatum (während des Klageverfahrens ergänzte Rechnung, GA 143ff)	Einkaufspreis, netto, in Euro	Ausgewiesene USt, 10,7 %, in Euro	Verkaufsdatum	Verkauf in Euro
XIV	12.02.2013	05.02.2013			07.02.2013	
XV	12.02.2013	05.02.2013			07.02.2013	
III	19.12.2013	26.11.2013			29.11.2013	
XVI	19.12.2013	26.11.2013			30.11.2013	
Streitige Vorsteuer:				21.673,48		

Der Kläger gab jeweils am 02.06.2015 seine Umsatzsteuererklärungen für die Streitjahre ab und erklärte die Umsatzsteuern in folgender Höhe: 13

2010:	-18.844,94 €	14
2011:	-39.695,94 €	15
2012:	-20.640,01 €	16
2013:	-20.116,90 €.	17

Der Beklagte stimmte den Erklärungen nicht zu und begann am 17.08.2015 mit einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung beim Kläger. Die Prüferin war der Auffassung, der Kläger sei in die Leistungskette beim Pferdeverkauf der GbR nur zum Schein eingeschaltet gewesen, um den Verkaufserlös zu optimieren. Dem Kläger sei keine Verfügungsmacht an den Pferden verschafft worden. Es seien auch keine Vermarktungsverträge und keine Vereinbarungen über das Transportrisiko vorgelegt worden. Es seien bis auf ein Pferd (XVII) von der GbR nur Pferde aus dem eigenen Stall rechnungsmäßig an den Kläger verkauft worden und vom Kläger ins europäische Ausland weiterveräußert worden. Pferde aus fremden Ställen und inländische Verkäufe aus dem eigenen Gestüt seien lediglich vermittelt und über die Verkaufsprovision abgerechnet worden. Es sei auch kein Unternehmerrisiko erkennbar, denn die Einkaufspreise hätten in Abhängigkeit zu den Verkaufserlösen gestanden. Kaufpreiszahlungen seien im Verhältnis GbR/Kläger nicht direkt, sondern über das Verrechnungskonto „H und H GbR“ erfolgt und über Einlage/Entnahmebuchungen aufgelöst worden. Auch seien die Verkaufserlöse weit überwiegend von den Auktionshäusern direkt an die GbR gezahlt worden. Für die Pferde III, XVI und I seien vom Kläger der GbR Verkaufskosten und Auktionskosten in Rechnung gestellt worden, wie es für Agenten üblich sei. Der Kläger habe auch die von ihm während der Betriebsprüfung behaupteten Kommissionsgeschäfte nicht nachgewiesen. Die Rechnungen der GbR seien auch formell nicht ordnungsgemäß, weil das Leistungsdatum fehle. Die Zwischenschaltung des regelbesteuerten Klägers in die Verkaufsgeschäfte der GbR diene ausschließlich der Gewinnmaximierung und stelle daher einen Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 Abgabenordnung (AO) dar. 18

Die vom Kläger in seinen Abrechnungen über die Decktaxen offen ausgewiesene Umsatzsteuer schulde dieser gemäß § 14c UStG.	19
Es wird wegen der Einzelheiten auf das Schreiben des Beklagten vom 16.06.2016 (Bp-Handakte Bl. 68 f) und den Umsatzsteuer-Sonderprüfungsbericht vom 13.09.2017 (Bp-Handakte Bl. 4 ff) verwiesen.	20
Der Kläger trug während der Außenprüfung mit Schreiben vom 17.05.2016 (Bp-Handakte Bl. 64) im Hinblick auf das Pferd X vor, dass das Fohlen aus dem Besitz der GbR zunächst im Jahr 2011 bei U verkauft werden sollte. Der Kläger habe das Fohlen bei U angemeldet und es sollte am 00.11.2011 dort angeboten werden. Nachdem das Fohlen vor dem Transport Fieber bekommen habe, sei es von der Auktion wieder abgemeldet worden. Ein Besitzwechsel von der GbR auf den Kläger sei zu diesem Zeitpunkt nicht erfolgt. Erst in 2012 sei das Fohlen im Auftrag des Klägers am 27./28.09. nach Irland transportiert und dort versteigert worden. Mit Transportbeginn habe der Kläger Verfügungsmacht erlangt.	21
Der Beklagte folgte den Prüfungsfeststellungen und setzte die Umsatzsteuer für die Streitjahre gegen den Kläger wie folgt fest:	22
2010: Bescheid vom 04.10.2017, USt: 21.726,33 €	23
2011: Bescheid vom 22.09.2017, USt: 3.285,10 €	24
2012: Bescheid vom 04.10.2017, USt: 5.329,60 €	25
2013: Bescheid vom 22.09.2017, USt: 1.556,58 €.	26
Die Bescheide standen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Der gegen die Bescheide fristgemäß eingelegte, aber nicht begründete Einspruch war erfolglos. Mit Einspruchsentscheidung vom 16.02.2018 wurde der Einspruch als unbegründet zurückgewiesen und der Vorbehalt der Nachprüfung aufgehoben.	27
Dagegen richtet sich die Klage, die der Kläger wie folgt begründet:	28
Die im Bericht über die USt-Sonderprüfung getroffene Aussage, er sei nur im Hinblick auf die GbR als Käufer aufgetreten, ansonsten habe er nur Pferde vermittelt, sei unrichtig. Er habe im Prüfungszeitraum insgesamt 65 Pferde verkauft, davon seien nur 34 Pferde von der GbR und 31 Pferde von Fremdbesitzern eingekauft worden. Der Kläger verweist auf eine „Auflistung Pferdegeschäfte 2008 bis 2017 (Gerichtsakte Bl. 51 ff). Diese Auflistung umfasse allerdings auch Pferdegeschäfte, die von den Eigentümern ganz oder teilweise direkt mit den Auktionshäusern abgerechnet worden seien.	29
Die Nichtabgabe der Zusammenfassenden Meldungen zum Bundeszentralamt für Steuern sei für die hier streitige Frage, ob der Kläger Pferde von der GbR angekauft habe, unerheblich. Die Abgabe der Zusammenfassenden Meldung sei verspätet erfolgt, weil lange unklar gewesen sei, warum die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (im Folgenden: USt-Id-Nr.) des Klägers zeitweise nicht mehr gültig gewesen sein sollte. Dem Kläger sei 2012 durch das Auktionshaus U bekannt geworden, dass seine USt-Id-Nr. ungültig geworden sei. Am 09.12.2012 habe sich der Kläger an das Finanzamt gewandt mit der Bitte, seine Unternehmereigenschaft für das Bundeszentralamt für Steuern zu bestätigen.	30
Der Umstand, dass keine schriftlichen Verträge geschlossen worden seien, sei geschäftsüblich. Es gelte die mündliche Vereinbarung. Die Tatsache, dass die Daten der hier	31

streitigen Einkaufsrechnungen zeitgleich oder später als die Versteigerungen erfolgt sind, sei unerheblich. Auch bei Pferdegeschäften sei es nicht unüblich, dass der endgültige Einkaufspreis erst dann abgemacht werde, wenn der endgültige Verkaufspreis einschließlich aller Nebenkosten, wie z. B. Fremdprovisionen, feststehe. Wichtig sei nur, dass der Mindestbetrag erzielt werde.

Das Fehlen des Lieferdatums auf den Rechnungen sei nur ein formaler Mangel und dieser sei durch die Vorlage der um das Lieferdatum ergänzten Rechnungen geheilt. 32

Der Kläger kaufe und verkaufe auf eigene Rechnung aufgrund mündlicher Vereinbarungen mit dem jeweiligen Eigentümer. Das gebe Verkäufer und Käufer der Pferde die Möglichkeit des anonymen Agierens. Der Kläger könne die Pferde somit auf den Auktionen wahrheitsgemäß als Besitzer vermarkten und brauche nicht als Vermarkter auftreten. Der Kläger habe zwei Geschäftsfelder, nämlich die professionelle Vermarktung und das sogen. Pinhooking (Anm: Nach Wikipedia: Die Praxis, junge Pferde mit der konkreten Absicht zu kaufen, um sie mit Gewinn weiterzuverkaufen). 33

Die Zwischenschaltung des Klägers stelle auch keine missbräuchliche Gestaltung dar. Der Gesetzgeber habe eine steuerliche Subvention der Landwirte ausdrücklich geregelt. Der pauschalierende Landwirt nach § 24 UStG stelle 10,7 % Umsatzsteuer in Rechnung und erhalte diese Umsatzsteuer vom Erwerber. Diesen Betrag könne der Erwerber als Vorsteuer abziehen. Der Landwirt hingegen müsse die Umsatzsteuer nicht abführen, sondern behalte die 10,7 % als Gewinn bzw. Marge. Dies gelte im Prinzip auch bei den im Streitfall zu entscheidenden Vorgängen. Nach Abschn. 24.5 Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) gelte § 24 UStG auch bei Auslandsgeschäften und innergemeinschaftlichen Lieferungen. Daher wirke die Steuerbefreiung im Ergebnis nicht. Der Landwirt müsse 10,7 % Umsatzsteuer in seinen Rechnungen ausweisen, der Erwerber könne sich diese Umsatzsteuer zwar im Vorsteuer-Vergütungsverfahren zurückholen, was aber für ihn Mehraufwand und Liquiditätsverluste bedeute. Viele Erwerber würden § 24 UStG aber nicht kennen und würden sich möglicherweise weigern, die 10,7 % Umsatzsteuer zusätzlich zum Kaufpreis zu zahlen. Die Durchsetzung entsprechender zivilrechtlicher Ansprüche gegen ausländische Erwerber gestalte sich sehr schwierig und aufwendig. Daher sei in der Vergangenheit davon Abstand genommen worden. 34

Zur Decktaxe trug der Kläger zunächst mit Schriftsatz vom 30.04.2018 (Gerichtsakte Bl. 41) vor, „...zwischen dem Hengsthalter und dem Eigentümer der Stuten (hier die GbR) wurde vereinbart, dass a) die Decktaxe 50 % vom späteren Verkaufspreis des Fohlens beträgt und b) die Decktaxe erst beim Verkauf des Fohlens fällig wird. Somit besteht eine vertragliche Beziehung zwischen Hengsthalter und Stutenhalter. Die GbR müsste demnach mit einer Gutschrift gegenüber dem Hengsthalter abrechnen. X C (Anm.: gemeint ist der Kläger) als Käufer und Verkäufer des Fohlens leitet aufgrund des Herausgabeanspruches, den Anteil vom Hengsthalter direkt oder indirekt an diesem weiter.“ 35

Nachdem der Kläger mit gerichtlicher Verfügung vom 09.02.2021 (Gerichtsakte Bl. 128) darauf hingewiesen worden war, dass im Hinblick auf die Decktaxe wohl eine Leistungsbeziehung zwischen dem Hengsthalter und der GbR bestanden habe und die Abrechnungen des Klägers daher unter § 14c UStG fielen, trug der Kläger mit Schriftsatz vom 04.03.2021 (Gerichtsakte Bl 141) nunmehr vor, „...Gemäß Vertrag besorgt X C , im folgenden X C , dem Hengsthalter D eine Stute für einen Foal Share (hier XVIII von H und H GbR, im Folgenden GbR). Die Decktaxe schuldet X C (siehe auch unseren Vortrag in der Klagebegründung, Blatt 4). Die GbR als Eigentümer des Fohlens zahlt nicht, wie normalerweise üblich, bei nachgewiesener Trächtigkeit der Stute am 01.10. des Jahres der 36

Bedeckung dem Hengsthalter eine vereinbarte Decktaxe, sondern schuldet diese in Form von 50 % des Verkaufserlöses X C , die diesen Betrag vertragsgemäß wiederum an den Hengsthalter abzuführen hat. Am 06.10.2010 kommt es nun zum Verkauf des Nachkommens auf der Auktion U (Abrechnung in der Anlage 7 zur Klagebegründung beigelegt). Die GbR rechnet hier die Lieferung des 1-jährigen Pferdes (vom 01.10.2010) an X C zu 100 % ab. Das ist ja auch korrekt und konsequent, da zu diesem Zeitpunkt die Fälligkeit der Decktaxe noch nicht gegeben ist. Erst beim Verkauf des Pferdes auf der Auktion, tritt die Fälligkeit der Decktaxe bei X C als Schuldner der Decktaxe ein. Aus diesem Grunde muss die bisherige Rechnung der GbR an X C berichtigt werden, nämlich um 50 % des Verkaufserlöses, das X C auf der Auktion erzielen konnte...“

Die über das Auktionshaus U erzielten Erlöse seien zunächst auf seinem bei U geführten Konto gutgeschrieben, dann auf seine Anweisung hin teilweise auf das bei U geführte Konto der GbR umgebucht und von dort an die GbR überwiesen worden. 37

Wegen der Einzelheiten des Vortrags des Klägers wird auf seine Schriftsätze vom 16.03.2018, 30.04.2018, 25.07.2018 und 04.03.2021 samt Anlagen sowie seine Einlassung in der mündlichen Verhandlung verwiesen. 38

Der Kläger beantragt, 39

die USt-Bescheide für 2010 und 2012, jeweils vom 04.10.2017, und für 2011 und 2013, jeweils vom 22.09.2017, und sämtlich in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 16.02.2018 wie folgt zu ändern: 40

2010: Die Umsatzsteuer nach § 14c UStG i. H. v. 0,00 € zu berücksichtigen und die abziehbare Vorsteuer um 40.571,27 € zu erhöhen; 41

2011: Die abziehbare Vorsteuer um 42.981,04 € zu erhöhen; 42

2012: Die Umsatzsteuer nach § 14c UStG i. H. v. 0,00 € zu berücksichtigen und die abziehbare Vorsteuer um 25.969,61 € zu erhöhen; 43

2013: Die Umsatzsteuer nach § 14c UStG i. H. v. 0,00 € zu berücksichtigen und die abziehbare Vorsteuer um 21.673,48 € zu erhöhen. 44

Der Beklagte beantragt, 45

die Klage abzuweisen. 46

Er trägt vor, die Unternehmereigenschaft des Einzelunternehmens „X C“ werde nicht angezweifelt. Der Beklagte halte daran fest, dass dem Kläger die Verfügungsmacht an den streitbefangenen Pferden nicht verschafft worden sei. 47

Im Prüfungszeitraum seien entgegen der Behauptung des Klägers neben den im Bericht dargestellten Geschäftsvorfällen lediglich in 2010 und 2013 jeweils ein Pferdeverkauf als Lieferung verbucht worden. Lt. Buchführung seien im Prüfungszeitraum lediglich 16 Pferdeverkäufe von der GbR und 2 Fremdverkäufe über Lieferungen des Klägers abgerechnet worden. 48

Die Abgabe der „Zusammenfassenden Meldungen“ zum jeweiligen Lieferzeitpunkt hätte zur Sachverhaltsaufklärung beitragen können. Tatsächlich seien die Steuererklärungen 2010 bis 2013 aber erst am 02.06.2015 beim Finanzamt eingereicht worden. 49

Die Einlassung des Klägers, im Pferdegeschäft sei es üblich, dass der endgültige Einkaufspreis erst abgemacht werde, wenn der Verkaufspreis feststehe und darüber hinaus der Verkäufer/ Besitzer einen Mindestbetrag beim Weiterverkauf einfordern könne, spreche eindeutig für Vermittlungsgeschäfte. Wäre dem Kläger die Verfügungsmacht verschafft worden, hätte er die Pferde wie ein Eigentümer nutzen und veräußern können.	50
Nach den Ausführungen des Klägers entstehe der Anspruch des Hengsthalters beim Verkauf des Fohlens und betrage 50 % des Kaufpreises. Folge man seiner Darstellung, wären der Anspruch des Hengsthalters mit dem Verkauf des jeweiligen Pferdes bereits durch die GbR an den Kläger verwirklicht worden und Bemessungsgrundlage damit der Veräußerungspreis der GbR. Tatsächlich sei der Anspruch jedoch erst auf der 2. Stufe (Veräußerung auf der Auktion) verwirklicht worden. Die Auktionsabrechnungen bei diesen Pferden (gemeint: I, II, III) wiesen nur die Hälfte des Auktionserlöses aus. Diese Tatsachen sprächen eindeutig gegen die Einschaltung des Klägers in den jeweiligen Lieferprozess.	51
Aus den vorgelegten Unterlagen ergebe sich nicht, dass der Kläger das Transportrisiko nach dem Bürgerlichen Gesetzbuch (BGB) getragen habe. Die Bescheinigungen für den innergemeinschaftlichen Handel wiesen sowohl im Feld 1.1. als Absender als auch im Feld 1.12. als Haltungsbetrieb (Zulassungsnummer xxx) „Y“ aus. Damit könne es sich beim Auftraggeber nur um die GbR gehandelt haben.	52
Der Zahlungsweg der Auktionshäuser spreche eindeutig dafür, dass nur die GbR als Leistende zur Entgeltforderung berechtigt gewesen sei.	53
Aus der gewählten Gestaltung ergebe sich entgegen der Auffassung des Klägers kein Gewinnstreben. Ein positives Ergebnis entstehe nur über die Generierung von Vorsteuerüberhängen. Aus dem Bruttogeldverkehr (Bruttoverkauf 1.350.759,24 € abzüglich Bruttoeinkauf 1.357.320,45 €) verbleibe beim Kläger ein Verlust, der durch die darüber hinaus entstandenen Auktionsgebühren und Kommissionen erheblich sei. Ein Überschuss verbleibe nur, wenn durch Ausnutzung der steuerlichen Regelung des § 24 UStG ein Steuerguthaben entstünde.	54
Der Kläger habe zudem die Rechnungen der GbR in keinem Fall fristgerecht bezahlt. Die Auflösung des Kontos 72101 „Verbindlichkeiten H und H GbR“ sei im gesamten Prüfungszeitraum durch Verrechnungen über das Konto 1800 „Einlagen/Entnahmen“ erfolgt. Auflösungsbuchungen seien zum Teil erst zum 31.12. eines Jahres erfolgt. Gegen die Darstellung des Klägers spreche auch die Verkaufsabwicklung des Pferdes „IV“. Lt. Abrechnung des Auktionshauses U vom 13.07.2010 sei das ursprüngliche Verkaufsangebot am 06.07.2010 zurückgezogen worden. Tatsächlich sei das Pferd dann am 09.12.2010 über das v. g. Auktionshaus veräußert worden. Die Rechnung der GbR an den Kläger datiere auf den 09.12.2010. Folge man der Darstellung des Klägers, hätte eine Veräußerung durch die GbR bereits vor dem 13.07.2010 stattfinden müssen.	55
Wegen der Einzelheiten des Vortrags des Beklagten wird auf seine Schriftsätze vom 19.06.2018, 28.08.2018 und 23.02.2021 samt Anlagen verwiesen.	56
Die Sache wurde am 14.04.2021 vor dem Senat mündlich verhandelt. Es wird auf das Protokoll Bezug genommen.	57
Entscheidungsgründe	58
Die Klage ist unbegründet.	59

- Die angefochtenen Bescheide in Gestalt der Einspruchsentscheidung sind nicht rechtswidrig und verletzen den Kläger nicht in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 S. 1 Finanzgerichtsordnung – FGO). 60
- Der Kläger schuldet die in seinen Rechnungen über die Decktaxe offen ausgewiesene Umsatzsteuer entweder gemäß § 14c UStG oder gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG (s. dazu 1). Der Vorsteuerabzug aus den streitbefangenen Rechnungen der GbR an den Kläger ist nicht zu gewähren (s. dazu 2). 61
1. Der Senat kann dahinstehen lassen, ob der Vortrag des Klägers in seinem Schriftsatz vom 30.04.2020 oder der davon abweichende Vortrag in seinem Schriftsatz vom 04.03.2021 zutreffend war. Nach beiden Varianten schuldet der Kläger die Umsatzsteuer aus den Decktaxen. 62
- a) Nach seinem Schriftsatz vom 30.04.2021 hat der Kläger im Hinblick auf die Decktaxen unberechtigte Umsatzsteuer gemäß § 14c Abs. 2 S. 2 UStG ausgewiesen, denn er hat die abgerechneten Leistungen (Überlassung von Deckhengsten zwecks Deckung der Stuten) nicht erbracht. Das Rechtsverhältnis im Hinblick auf die Decktaxen bestand nach diesem Vortrag ausschließlich zwischen dem Eigentümer der Deckhengste und dem Eigentümer der Stuten (GbR). Der Kläger war an der Vereinbarung über die Decktaxe nicht beteiligt. Auch durch den von ihm behaupteten Einkauf der Fohlen I, II und III ist der Kläger nicht in das Leistungsverhältnis eingeschaltet worden. Wie der Beklagte zu Recht vorträgt, hätte die GbR schon mit dem Verkauf der soeben genannten Pferde an den Kläger die Hälfte des Kaufpreises an die Hengsthalter abführen müssen. Die Decktaxe stellte nachträgliches Entgelt für den Deckpreis dar. Der Deckpreis steht aber den Hengsthaltern für die Überlassung ihrer Hengste bzw. des Spermas der Hengste zu. Der Kläger war unstreitig nicht Hengsthalter. Eine Berichtigung der vom Kläger über die Decktaxe ausgestellten Rechnungen ist bis zur mündlichen Verhandlung nicht erfolgt und wäre –falls sie erfolgt wäre– auch unerheblich, denn eine solche Berichtigung wirkt nicht zurück (ständige Rspr., sh. z. B. BFH, Beschluss v. 31.05.2017, V B 5/17, BFH/NV 2017, 1202). 63
- b) Nach dem geänderten Vortrag des Klägers zur Decktaxe in seinem Schriftsatz vom 04.03.2021 bestand eine Vereinbarung über die Decktaxe zwischen dem Kläger und der GbR. Die GbR sollte gegenüber dem Kläger verpflichtet sein, die Decktaxe zu zahlen. Welche konkreten Vereinbarungen dieser Gestaltung zugrunde lagen, hat der Kläger nicht vorgetragen. Schriftliche Verträge existieren nicht. Unterstellt, der Vortrag des Klägers wäre zutreffend, würde eine Leistungsbeziehung zwischen dem Kläger und der GbR vorliegen. Die aus dieser Leistungsbeziehung resultierende Umsatzsteuer schuldet der Kläger gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG. 64
2. Der Vorsteuerabzug aus den streitbefangenen Rechnungen der GbR an den Kläger ist nicht zu gewähren. 65
- a) Der Kläger hat im Verlaufe des Klageverfahrens berichtigte Rechnungen vorgelegt, die nunmehr auch das Leistungsdatum enthalten. Die berichtigten Rechnungen sind formell ordnungsgemäß gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 14 Abs. 4 Nr. 6 UStG. Für den Vorsteuerabzug wirkt die Rechnungsberichtigung nach der neueren BFH-Rechtsprechung, der der erkennende Senat folgt, auf den Rechnungsbegebungszeitpunkt zurück (BFH, Urteil vom 20.10.2016, V R 26/15, BStBl II 2020, 593). 66
- b) Der Kläger hat aber materiell-rechtlich nicht nachgewiesen, dass die Voraussetzungen eines Vorsteuerabzugs gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG vorliegen. Nicht aufklärbar ist, ob die 67

Eingangslieferungen der GbR an den Kläger in Deutschland erfolgt sind. Im Falle des Vorliegens von Kommissionsgeschäften liegt der Lieferort der Lieferungen der GbR an den Kläger im Ausland. Der Kläger trägt die Feststellungslast für die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs. Die Unerweislichkeit geht zu seinen Lasten.

aa) Es spricht im Streitfall vieles dafür, dass der Kläger gegenüber der GbR als Kommissionär tätig geworden ist. Beim Vorliegen von Kommissionsgeschäften hat die GbR in ihren Rechnungen nicht „die gesetzlich geschuldete Steuer“ i. S. v. § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG für die Pferdelieferungen ausgewiesen. Das Tatbestandsmerkmal "geschuldete Steuer" ist nach dem Urteil des EuGH vom 13.12.1989, C-342/87, -Genius Holding-, UR 1991, 83, dahin auszulegen, dass das Recht auf Vorsteuerabzug nur für diejenigen Steuern besteht, die geschuldet werden, d.h. mit einem der Mehrwertsteuer unterworfenen Umsatz in Zusammenhang stehen; das Recht auf Vorsteuerabzug erstreckt sich nicht auf eine Steuer, die ausschließlich deshalb geschuldet wird, weil sie in einer Rechnung ausgewiesen ist. Bei richtlinienkonformer Auslegung des § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG ist somit nicht jeder, sondern nur der gesetzlich geschuldete Steuerbetrag als Vorsteuer abziehbar. Wenn –wie der Kläger während der Außenprüfung angedeutet hat und wofür im Streitfall viel spricht— er Kommissionsgeschäfte mit der GbR getätigt hat, liegt der Leistungsort der Lieferungen der GbR an den Kläger im Ausland, d. h. die Lieferungen der GbR an den Kläger wären in Deutschland nicht steuerbar (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG). Vorsteuern, die nach ausländischem Umsatzsteuerrecht in Rechnung gestellt werden, sind vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen (Hundt-Eßwein in Offerhaus/Söhn/Lange, UStG, § 15 Rn. 204). Abziehbar sind nur die Steuerbeträge, die nach dem deutschen UStG geschuldet werden (Kraeusel in: Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, 1. Aufl. 1995, 164. Lieferung, § 15 Rn. 122).

68

bb) § 3 Abs. 3 UStG bestimmt im Einklang mit Art. 14 Abs. 2 Buchst. c MwStSystRL („Als Lieferung von Gegenständen ... gelten ... die Übertragung eines Gegenstands auf Grund eines Vertrags über eine Einkaufs- oder Verkaufskommission.“), dass beim Kommissionsgeschäft zwischen dem Kommittenten und dem Kommissionär eine Lieferung vorliegt. Dabei gilt bei der Verkaufskommission der Kommissionär und bei der Einkaufskommission der Kommittent als Abnehmer. Das Gesetz bringt damit zum Ausdruck, dass die an sich als sonstige Leistung zu qualifizierende Geschäftsbesorgung des Kommissionärs umsatzsteuerrechtlich verdrängt wird.

69

Der Kommissionär wird wie ein Eigenhändler behandelt mit der Folge, dass jeweils zwei Lieferungen vorliegen: Bei der Verkaufskommission veräußert der Kommissionär Waren des Kommittenten im eigenen Namen, aber für dessen Rechnung an einen Dritten (Erwerber). Umsatzsteuerrechtlich vollziehen sich dabei zwei Lieferungen, nämlich zum einen die des Kommittenten an den Kommissionär und zum anderen die des Kommissionärs an den Dritten (Erwerber). Beide Lieferungen erfolgen zeitgleich, und zwar zu dem Zeitpunkt, in dem der Kommissionär dem Dritten die Verfügungsmacht über das Kommissionsgut verschafft. Die Übergabe des Kommissionsgutes durch den Kommittenten an den Kommissionär beinhaltet noch keine Lieferung, weil Letzterem dadurch nicht die wirtschaftliche Substanz, sondern lediglich der Besitz an der Sache übertragen wird, verbunden mit der Ermächtigung (§ 185 Abs. 1 BGB), diese im eigenen Namen zu veräußern. Der Lieferungsbegriff des § 3 UStG ist aber nicht schon dann erfüllt, wenn lediglich das Recht übertragen wird, über einen Gegenstand zu verfügen. Ob der Kommissionär tatsächlich einen Käufer für das Kommissionsgut findet, ist zu diesem Zeitpunkt regelmäßig noch völlig ungewiss. Kommt es nicht zur Ausführung des Geschäftes (etwa weil der Kommissionär für den ihm vom Kommittenten vorgegebenen Mindestverkaufspreis keinen Interessenten findet), so wird der Kommittent das Kommissionsgut zurückerhalten (§ 667 BGB), sofern er nicht zu einem

70

Preisnachlass bereit ist. Mit der Übergabe des Kommissionsgutes seitens des Kommittenten an den Verkaufskommissionär ist daher noch kein endgültiger Wechsel der Verfügungsmacht verbunden. Erst der Verkauf des Kommissionsgutes durch den Kommissionär an den Dritten (Erwerber) bewirkt eine sog. Doppellieferung.

Die Bestimmung des Ortes der Lieferung bei Kommissionsgeschäften folgt den allgemeinen Regeln des § 3 Abs. 6 - 8 UStG. Bei der Verkaufskommission kommt danach entsprechend des o. g. Grundsatzes der sog. Doppellieferung die Lieferung zwischen dem Kommittenten und dem Kommissionär am selben Ort und zu derselben Zeit zustande wie die Lieferung des Kommissionärs an den Dritten (s. zum Ganzen: Michl in: Offerhaus/Söhn/Lange, Umsatzsteuer, § 3 UStG Rn. 75 ff, m. w. Nachw.). 71

cc) Im Streitfall sprechen die objektiven Gesamtumstände dafür, dass der Kläger als Verkaufskommissionär für die GbR gehandelt hat. Der Kläger ist gegenüber den Endkäufern im eigenen Namen aufgetreten. Die Einkaufspreise lagen durchweg unter den vom Kläger erzielten Verkaufspreisen. In der Differenz zwischen den Einkaufs- und Verkaufspreisen ist das Kommissionärs-Entgelt zu sehen. Die Preise für die „Lieferungen“ an den Kläger sind jeweils erst nach den Versteigerungen der Pferde festgelegt worden, d. h. der Kläger trug selbst kein Veräußerungsrisiko, daher ist der Verkauf letztlich auf Rechnung der GbR erfolgt. Der Kläger hat auch während der Betriebsprüfung das Vorliegen von Kommissionsgeschäften zumindest nicht in Abrede gestellt. Zwar hat er auf entsprechende Nachfrage durch das Gericht mit Schriftsatz vom 04.03.2021 vorgetragen, dass während der Betriebsprüfung das Vorliegen von Kommissionsgeschäften nicht behauptet worden sei. Es sei lediglich vorgetragen worden, dass, wenn man den Ausführungen des Finanzamtes folge, dann in der Konsequenz eine Verkaufskommission zu fingieren sei. Der Kläger hat das Vorliegen von Kommissionsgeschäften jedenfalls auch nicht bestritten. 72

dd) Der Senat kann zwar nicht völlig ausschließen, dass --bei Nichtvorliegen von Kommissionsgeschäften-- die Verfügungsmacht an den jeweiligen Pferden schon im Inland auf den Kläger übergegangen ist. Eine solche Fallgestaltung hat der Kläger im Klageverfahren behauptet, ohne jedoch in tatsächlicher Hinsicht darzulegen, aus welchen Tatsachen er seine Rechtsmeinung herleitet. Der Senat ist nach dem Gesamtergebnis des Verfahrens (§ 96 FGO) nicht davon überzeugt, dass der Kläger bereits im Inland die uneingeschränkte Verfügungsmacht an den Pferden erlangt hat. Wie oben ausgeführt wurde, spricht der tatsächliche Geschehensablauf mehr für die Abwicklung von Kommissionsgeschäften. Daran ändert auch nichts, dass auf den Rechnungen der GbR an den Kläger über die streitbefangenen Pferdegeschäfte nunmehr das Leistungsdatum angegeben ist. Der Umstand, dass der Kläger an den auf den Rechnungen angegebenen Daten die Pferde zwecks Transports zu den Auktionen übernommen hat, kann zu Gunsten des Klägers als zutreffend unterstellt werden. Damit steht aber nicht fest, dass der Kläger uneingeschränkte Verfügungsmacht an den Pferden erlangt hatte. Die vorgenannten Indizien sprechen vielmehr dafür, dass erst mit Verkauf der Pferde durch den Kläger auf den Auktionen im Wege des sogenannten Doppelumsatzes die uneingeschränkte Verfügungsmacht auf den Kläger und zugleich auf den Erwerber übergegangen ist. Schriftliche Vereinbarungen oder Beweisantritte des Klägers zur Frage, was tatsächlich vereinbart worden ist, liegen nicht vor. Den Nachteil der Unerweislichkeit trägt der Kläger, da er die Feststellungslast für den Vorsteuerabzug trägt. 73

3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 74
