

Jan Niklas Bittermann

**Der umsatzsteuerliche Leistungsgehalt
beim Geschäft mit Forderungen**

OPTIMUS

Der umsatzsteuerliche Leistungsgehalt beim Geschäft mit Forderungen

Dissertation

zur Erlangung des Doktorgrades

**des Fachbereichs Rechtswissenschaften
der Universität Osnabrück**

vorgelegt von
Jan Niklas Bittermann
aus
Bremen

Osnabrück, 2016

Bibliografische Information der Deutschen Bibliothek

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.ddb.de> abrufbar.

Bittermann, Jan Niklas:

Der umsatzsteuerliche Leistungsgehalt beim Geschäft mit Forderungen

ISBN 978-3-86376-002-1

Berichterstatterin: Frau Prof. Dr. Heike Jochum

Mitberichterstatter: Herr Prof. Dr. Henning Tappe

Tag der mündlichen Prüfung: 18.12.2015

Alle Rechte vorbehalten

1. Auflage 2016

© Optimus Verlag, Göttingen

URL: www.optimus-verlag.de, Printed in Germany,

Papier ist FSC zertifiziert (holzfrei, chlorfrei und säurefrei
sowie alterungsbeständig nach ANSI 3948 und ISO 9706)

Das Werk, einschließlich aller seiner Teile, ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes in Deutschland ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Dies gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Meinen Eltern

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Wintersemester 2015 von der Juristischen Fakultät der Universität Osnabrück als Dissertation angenommen. Die mündliche Prüfung fand am 18. Dezember 2015 statt.

Mein besonderer Dank gilt meiner Doktormutter, Frau Prof. Dr. Heike Jochum, die mir stets mit wertvollem Rat und konstruktiven Anregungen zur Seite stand.

Herrn Prof. Dr. Henning Tappe danke ich für die schnelle Erstellung des Zweitgutachtens.

Mein Dank richtet sich auch an Frau Hannelore Homeier für ihre freundliche und unbürokratische Unterstützung bei den administrativen Fragen des Promotionsverfahrens.

Weiterer herzlicher Dank gilt Herrn Nico Neukam, der mich maßgeblich bei der Themenfindung unterstützte.

In besonderem Maße bedanke ich mich bei meinen Eltern, die mir diese Ausbildung ermöglicht und mich auf meinem bisherigen Lebensweg vorbehaltlos unterstützt und gefördert haben.

Düsseldorf, Januar 2016

Jan Niklas Bittermann

Inhaltsübersicht

Inhaltsverzeichnis	III
1. Untersuchungsgegenstand	1
1.1 Relevanz der Fragestellung	1
1.2 Ziel der Untersuchung	2
1.3 Vorgehensweise	2
2. Der Leistungsgehalt der Forderung.....	5
2.1 Der umsatzsteuerliche Leistungsbegriff	7
2.2 Die Forderung mit umsatzsteuerbarem Leistungsgehalt	48
3. Der steuerbefreite Umsatz mit Forderungen.....	53
3.1 Forderungsbegriff	55
3.2 Umsatz im Geschäft mit Forderungen	56
3.3 Der Leistungsaustausch.....	57
4. Forderungsgeschäfte	69
4.1 Factoring	70
4.2 Non-Performing Loans	107
4.3 Asset-Backed-Securities	122
4.4 Forfaitierung	129
5. Allgemeingültige Wertung.....	137
5.1 Wertungskriterien.....	137

5.2 Würdigung der einzelnen Elemente.....	141
5.3 Sonderfall: Factoringleistung.....	149
5.4 Erarbeitete Grundsätze	150
6. Zusammenfassende Betrachtung	153
Literaturverzeichnis.....	155

Inhaltsverzeichnis

1. Untersuchungsgegenstand	1
1.1 Relevanz der Fragestellung	1
1.2 Ziel der Untersuchung.....	2
1.3 Vorgehensweise	2
2. Der Leistungsgehalt der Forderung.....	5
2.1 Der umsatzsteuerliche Leistungsbegriff.....	7
2.1.1 Die Konzeption der Umsatzsteuer.....	8
2.1.1.1 Systeme	10
2.1.1.1.1 Verbrauchsteuerbegriff	11
2.1.1.1.2 Verkehrsteuerbegriff	13
2.1.1.2 Charakteristik der Umsatzsteuer	14
2.1.1.2.1 Umsetzungstechnik	15
2.1.1.2.2 Historische Betrachtung.....	18
2.1.1.2.3 Systematische Würdigung.....	22
2.1.1.2.3.1 Verfassungsrecht.....	22
2.1.1.2.3.2 Abgabenordnung.....	24
2.1.1.2.4 Unionsrecht	26
2.1.1.3 Zusammenfassende Betrachtung	29
2.1.2 Die Leistung	31
2.1.2.1 Begriff der Leistung	32

2.1.2.1.1	Lieferung und sonstige Leistungen	32
2.1.2.1.2	Autonomer Leistungsbegriff.....	33
2.1.2.1.3	Verbrauchsfähiger Mehrwert.....	36
2.1.2.1.4	Leistungsdefinition	41
2.1.2.2	Einheitlichkeit der Leistung.....	41
2.1.2.2.1	Dogmatische Begründung.....	43
2.1.2.2.2	Wirtschaftliche Gesamtbetrachtung	43
2.1.2.2.3	Verbrauchsteuerliche Perspektive	45
2.1.2.2.4	Haupt- und Nebenleistung	45
2.1.2.2.5	Zusammenfassung der Einheitlichkeitskriterien	47
2.1.2.3	Die Leistungsbeistellung	47
2.2	Die Forderung mit umsatzsteuerbaren Leistungsgehalt.....	48
3.	Der steuerbefreite Umsatz mit Forderungen.....	53
3.1	Forderungsbegriff.....	55
3.2	Umsatz im Geschäft mit Forderungen.....	56
3.3	Der Leistungsaustausch	57
3.3.1	Die Doppelfunktion des Entgelts.....	59
3.3.2	Verknüpfung von Leistung und Entgelt.....	63
3.3.3	Zusammenfassende Beurteilung.....	67
4.	Forderungsgeschäfte	69
4.1	Factoring	70
4.1.1	Wirtschaftliche Bedeutung des Factorings	70
4.1.2	Gestaltungen des Factorings.....	71
4.1.3	Entwicklung der Rechtsprechung.....	72
4.1.3.1	Frühere BFH Rechtsprechung.....	72

4.1.3.1.1	Echtes Factoring	73
4.1.3.1.2	Unechtes Factoring	75
4.1.3.1.3	Zwischenergebnis	76
4.1.3.2	Rechtsprechung des EuGH in der Rs. MKG	77
4.1.3.3	Adoption durch BFH und Finanzverwaltung	79
4.1.4	Eigene systematische Betrachtung.....	80
4.1.4.1	Dogmatische Betrachtung der Forderungselemente	81
4.1.4.1.1	Kreditgewährung.....	83
4.1.4.1.1.1	Unechtes Factoring	83
4.1.4.1.1.2	Echtes Factoring	84
4.1.4.1.2	Bewertung des Forderungseinzugs	89
4.1.4.1.2.1	Unechtes Factoring	90
4.1.4.1.2.2	Echtes Factoring	91
4.1.4.1.3	Rolle der Forderungsabtretung	93
4.1.4.1.4	Weitere Factoringeschäfte	94
4.1.4.1.4.1	Inhouse-Factoring	95
4.1.4.1.4.2	Fälligkeits-Factoring.....	96
4.1.4.1.5	Schlussfolgerung der Betrachtung der Forderungselemente	96
4.1.4.2	Bestehen einer einheitlichen Factoringleistung	97
4.1.4.2.1	Ansatz der einheitlichen Factoringleistung.....	98
4.1.4.2.1.1	Wirtschaftlicher Dienstleistungscharakter	100
4.1.4.2.1.2	Selbständiger Finanzierungszweck des Factorings.....	102
4.1.4.2.1.3	Definition der Factoringleistung	103
4.1.4.2.2	Bestimmung des Entgelts	105

4.1.4.2.3 Umsatzsteuerliche Einstufung der Factoringleistung.....	105
4.1.5 Zusammenfassung.....	106
4.2 Non-Performing Loans.....	107
4.2.1 Wirtschaftliche Bedeutung.....	107
4.2.2 Bewertung in der Rechtsprechung	108
4.2.2.1 FG Hessen.....	108
4.2.2.1.1 Sachverhalt.....	108
4.2.2.1.2 Beschlussbegründung	108
4.2.2.2 FG Düsseldorf.....	109
4.2.2.2.1 Sachverhalt.....	109
4.2.2.2.2 Urteilsbegründung.....	110
4.2.2.3 Entscheidung des EuGH in der Rs. GFKL.....	111
4.2.2.3.1 Vorlagefragen	111
4.2.2.3.2 Wertungen des EuGH	112
4.2.2.4 Folgeurteile des BFH	112
4.2.3 Analyse der Rechtsprechung und eigene Bewertung	113
4.2.3.1 Forderungseinzug.....	113
4.2.3.2 Kreditgewährung.....	116
4.2.3.3 Übernahme des Ausfallrisikos.....	117
4.2.3.4 Gesamtwürdigung.....	119
4.2.3.5 Entgelt	122
4.2.4 Ergebnis	122
4.3 Asset-Backed-Securities.....	122
4.3.1 Wirtschaftliche Bedeutung.....	123
4.3.2 Rechtliche Bewertung	124
4.3.2.1 ABS-Transaktion mit Forderungsveräußerung	124

4.3.2.1.1 Forderungsveräußerung.....	124
4.3.2.1.2 Forderungsmanagement.....	127
4.3.2.2 ABS-Transaktion mit alleiniger Risikoübertragung	128
4.3.3 Ergebnis.....	128
4.4 Forfaitierung.....	129
4.4.1 Wirtschaftliche Bedeutung.....	129
4.4.2 Rechtliche Bewertung	130
4.4.2.1 Unechte Forfaitierung	131
4.4.2.2 Echte Forfaitierung	131
4.4.2.3 Forderungseinzug.....	133
4.4.2.4 Gesamtwürdigung.....	133
4.4.2.5 Entgelt.....	135
4.4.3 Ergebnis	135
5. Allgemeingültige Wertung.....	137
5.1 Wertungskriterien	137
5.2 Würdigung der einzelnen Elemente	141
5.2.1 Ausfallrisiko.....	142
5.2.2 Forderungseinzug.....	144
5.2.3 Kreditgewährung.....	146
5.2.4 Ergebnis	148
5.3 Sonderfall: Factoringleistung.....	149
5.4 Erarbeitete Grundsätze.....	150
5.4.1 Leistungsbewertung.....	150
5.4.2 Forderungsverkauf	150
6. Zusammenfassende Betrachtung.....	153
Literaturverzeichnis.....	155

Abkürzungsverzeichnis

a.A.	andere Ansicht
a.E.	am Ende
a.F.	alte Fassung
ABl.	Amtsblatt
ABS	Asset-Backed-Securities
Abs.	Absatz
AcP	Archiv für civilistische Praxis
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
BB	Betriebs Berater
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Nicht veröffentlichte Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BMF	Bundesministerium für Finanzen
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drs.	Bundestag Drucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Bundesverfassungsgerichtsentscheidungen
BVerwGE	Bundesverwaltungsgerichtsentscheidungen
bzw.	beziehungsweise
d.h.	das heißt
DB	Der Betrieb
ders.	derselbe
Diss.	Dissertation

Abkürzungsverzeichnis

DStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EG	Europäische Gemeinschaft
Einf.	Einführung
EStB	Einkommensteuerberater
EStG	Einkommensteuergesetz
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EUV	Vertrag über die Europäische Union
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
f.	folgend
ff.	folgende
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
Fn.	Fußnote
FR	Finanz-Rundschau
gem.	gemäß
GG	Grundgesetz
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
GWR	Gesellschafts- und Wirtschaftsrecht
HdF	Handbuch der Finanzwissenschaften
i.H.v.	in Höhe von
i.S.d.	im Sinne des
IStR	Internationales Steuerrecht
JStG	Jahressteuergesetz
JuS	Juristische Schulung
KraftStG	Kraftfahrzeugsteuergesetz
Krit.	Kritisch
KWG	Kreditwesengesetz
Lfg.	Lieferung
lit.	Buchstabe

m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
Mrd.	Milliarden
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
NPL	Non-Performing Loans
Nr.	Nummer
Nrn.	Nummern
RFH	Reichsfinanzhof
RiW	Recht der internationalen Wirtschaft
Rn.	Randnummer
Rs.	Rechtssache
RStBl.	Reichsteuerblatt
RT-Drs.	Reichstag Drucksache
S.	Seite/Satz
s.o.	siehe oben
Slg.	Sammlung
sog.	sogenannte
StuW	Steuer und Wirtschaft
u.a.	unter anderem
UR	Umsatzsteuer-Rundschau
UrhG	Urhebergesetz
UStAE	Umsatzsteueranwendungserlass
UStB	Umsatzsteuerberater
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	Umsatzsteuerrecht
VerStG	Versicherungsteuergesetz
vgl.	vergleiche
Vorbem.	Vorbemerkung

1. Untersuchungsgegenstand

1.1 Relevanz der Fragestellung

Das Geschäft mit Forderungen hat nicht nur im Finanzsektor, sondern ganz allgemein und gerade auch im unternehmerischen Mittelstand in seiner wirtschaftlichen Relevanz eine überragende Bedeutung. Im Hinblick auf das Factoring, welches als bekannteste Gestaltung des Forderungsgeschäfts anzuführen ist, besteht ein jährliches Forderungsankaufsvolumen von 157 Mrd. Euro.¹ Darüber hinaus ist im deutschen Bankensektor ein Bestand von notleidenden Krediten i.H.v. 179 Mrd. Euro² zu verzeichnen. Diese Zahlen verdeutlichen, dass die Klärung der umsatzsteuerlichen Konsequenzen des Geschäfts mit Forderungsverkäufen – und insbesondere auch etwaiger Risiken – von maßgeblicher Bedeutung ist.

Die Diskussion um die Verortung dieser Umsätze im Umsatzsteuerrecht bekam zu Beginn des Jahrtausends durch die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH)³ neue Brisanz. Nicht nur das Ergebnis dieses Urteils wurde hinterfragt. Vielmehr galt das kritische Interesse der hierauf folgenden Bewertung durch die deutsche Finanzverwaltung kritisch beäugt. Die steuerrechtlichen Unsicherheiten führten in den darauf folgenden Jahren zu weiteren Gerichtsverfahren und eine abermalige Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs⁴.

Nach aktuellem Stand bestehen weitreichende Zweifelsfragen im Zusammenhang mit der umsatzsteuerlichen Würdigung der verschiedenen Gestaltungen

¹ Deutscher Factoring-Verband, Jahresbericht 2012, S. 4.

² Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin), Jahresbericht 2012, S. 36.

³ EuGH, Urteil v. 26.06.2003, C-305/01, MKG, Slg. 2003, I-6739.

⁴ EuGH, Urteil v. 27.10.2011, C-93/10, GFKL Financial Services AG, Slg. 2011, I-10791.

der Forderungsveräußerung. Insoweit ist zu betonen, dass die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zwar für die Praxis in Bezug auf konkrete Gestaltungen abschließende Maßstäbe gesetzt hat. Eine dogmatisch konsequente und umfassende Beurteilung des Forderungsverkaufs ist derweil bis zum heutigen Tage nicht erfolgt. Dies liegt nicht zuletzt in dem Umstand begründet, dass die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs im Hinblick auf die formulierten Vorlagefragen notwendigerweise punktuell sein muss. Hinzu kommt, dass sie sich allein auf den jeweiligen Sachverhalt bezieht. Nur im Wege der Abstraktion lässt sich daraus ein Mehrwert für eine grundsätzliche Klärung der Thematik generieren.

1.2 Ziel der Untersuchung

Die vorgenommene Untersuchung zielt auf die Herausarbeitung allgemeingültiger Anknüpfungspunkte zu einer rechtssicheren Handhabung verschiedener Gestaltungen der Forderungsabtretung ab. Es gilt, Merkmale der Forderungsveräußerung zu identifizieren und unter dem Gesichtspunkt des Leistungsaustausches maßgebliche Kriterien zu entwickeln, die eine erschöpfende umsatzsteuerliche Beurteilung erlauben.

1.3 Vorgehensweise

Der Gang der Untersuchung gliedert sich in drei Schritte. Zunächst werden Begrifflichkeiten der Leistung sowie des Leistungsaustausches untersucht. Zu berücksichtigen sind an dieser Stelle insbesondere systematische Betrachtungen unter Berücksichtigung der Charakteristik und Konzeption der Umsatzsteuer sowie die Entwicklung in der Rechtsprechung. Es ist herauszuarbeiten, welche Merkmale des Leistungsaustausches speziell für die Forderungsveräußerung und konkret die Forderungsübertragung von Bedeutung sind und welche Anforderungen an den Leistungsaustausch im weiteren Gang der Untersuchung zu stellen sind.

Im zweiten Schritt ist die Forderungsveräußerung als solche zu thematisieren. Eingegangen wird sowohl auf den Steuerbefreiungstatbestand des § 4 Nr. 8

UStG als auch auf verschiedenartige Gestaltungen der Forderungsveräußerung.

Entsprechend der Rechtsprechung sowohl auf europäischer als auch auf nationaler Ebene wird zunächst das Konstrukt des echten Factorings beleuchtet. In diesem Zuge werden das Wesen des Factorings und seine umsatzsteuerrechtlichen Elemente eingehend betrachtet. Auf Basis dieser Erkenntnisse wird der Forderungsverkauf von zahlungsgestörten wie auch nicht zahlungsgestörten Forderungen untersucht. Selbiges gilt weiterhin für ABS-Transaktionen und die Forfaitierung. Die Darstellung und Auswertung der Gestaltungen dient der Erarbeitung der für die Forderungsveräußerung maßgeblichen Elemente und der Differenzierung zwischen den verschiedenen Vehikeln entsprechend der ihnen anhaftenden besonderen Charakteristika.

Abschließend erfolgt im dritten Schritt die Aufarbeitung der zuvor erzielten Ergebnisse mit dem Ziel einen allgemeingültigen Ansatz zu entwickeln, welcher im Ergebnis eine rechtssichere Beurteilung der Steuerbarkeit von Forderungsübertragungen ermöglicht. Dabei werden die zuvor identifizierten umsatzsteuerlich relevanten Kriterien zusammengetragen und priorisiert.

2. Der Leistungsgehalt der Forderung

Gem. § 4 Nr. 8 lit. c UStG sind Geschäfte mit Forderungen von der Umsatzsteuer befreit. Man könnte insoweit meinen, dass es einer weiteren Untersuchung der Forderungsgeschäfte im Umsatzsteuerrecht nicht bedarf. Schließlich wurde Forderungsgeschäften offenkundig bereits eine gesetzliche Grundlage zuteil. Zu beachten ist jedoch, dass eine *umsatzsteuerfreie* Leistung nur dann vorliegen kann, wenn überhaupt eine grundsätzlich dem Umsatzsteuerrecht unterworfenene Leistung vorliegt. Erforderlich ist mithin eine *umsatzsteuerbare* Leistung.¹

Gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG unterliegen der Umsatzsteuer die Umsätze aus den Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Bei der Ermittlung der umsatzsteuerlichen Behandlung von Forderungsgeschäften ist daher zunächst festzustellen, ob das jeweilige Geschäft eine derartige umsatzsteuerbare Leistung aufweist. Da das Forderungsgeschäft, sei es in Ausgestaltung eines Factoringgeschäfts, einer Asset-Backed Securities Transaktion oder im Wege der Veräußerung von Non-Performing Loans in erster Linie in der rechtsgeschäftlichen Übertragung einer Forderung besteht, stellt sich konkret die Frage, ob und ggf. inwiefern eine Forderung eine umsatzsteuerbare Leistung begründen kann.

Im Hinblick auf die gesetzliche Normierung mag anzuführen sein, dass die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 8 lit. c UStG vordergründig als obsolet zu betrachten wäre, falls der Verkauf einer Forderung nicht auch eine umsatzsteuerbare Leistung begründen würde. Schließlich bedürfte es der Regelung nicht, wenn insoweit bereits keine steuerbare Leistung vorläge. Gleichwohl darf das Wesen

¹ Vgl. *Huschens* in: Schwarz/Widmann/Radeisen, UStG, § 4 Nr. 8, Rn. 25.

der Forderungsveräußerung – insb. dasjenige einer Forderung – in diesem Zuge nicht verkannt werden. Selbiges gilt für den Zweck des § 4 Nr. 8 lit. c UStG und seines Begriffsverständnisses der Forderung. Jedenfalls kann die Veräußerung einer Forderung nicht unzweifelhaft per se dem § 4 Nr. 8 lit. c UStG zugeordnet werden. Dies zeigt sich bereits an der von *Stadie*² vertretenen Ansicht, dass keine Leistung vorliege, wenn eine Geldforderung veräußert wird. Vor diesem Hintergrund ist im Zuge dieser Arbeit zu bestimmen, welchen Leistungsgehalt eine Forderung unter umsatzsteuerlichen Gesichtspunkten aufweist oder zumindest aufweisen kann. Im zweiten Schritt ist dann die Frage zu beantworten, ob diese Leistung unter den Steuerbefreiungstatbestand des § 4 Nr. 8 lit. c UStG zu subsumieren ist.

Bedeutung hat die Unterscheidung zwischen der Umsatzsteuerbarkeit und der Umsatzsteuerfreiheit einer Leistung vor dem Hintergrund des umsatzsteuerlichen Normgefüges. Ist eine Leistung nicht umsatzsteuerbar, unterliegt sie nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG generell nicht der Umsatzsteuer. Der Erbringer einer nicht steuerbaren Leistung erlangt im Umsatzsteuerrecht daher insoweit auch nicht die Position eines Unternehmers i.S.d. § 2 UStG. Anders formuliert handelt der Leistungserbringer außerhalb des Umsatzsteuerrechts. Etwas anderes gilt für die Erbringung umsatzsteuerfreier Leistungen. Unter rein wirtschaftlichen Gesichtspunkten fällt zwar ebenfalls keine Umsatzsteuer an. Gleichwohl agiert der Leistungserbringer insoweit innerhalb des Umsatzsteuersystems und somit als Unternehmer. Auswirkungen hat dies auf Grund der besonderen Ausgestaltung und Wirkungsweise der Umsatzsteuer, die sich in ganz besonderer Weise im Vorsteuerabzug gem. § 15 UStG widerspiegelt. Der Abzug von umsatzsteuerlichen Vorsteuerbeträgen verschafft Unternehmern insbesondere beim Geschäft mit anderen vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmern einen wirtschaftlichen Vorteil. Ein Leistungserbringer, der gänzlich außerhalb des Umsatzsteuerrechts agiert, mithin nicht umsatzsteuerbare Leistungen erbringt, kann von diesen wirtschaftlichen Vorzügen des Umsatzsteuersystems nicht profitieren. Werden hingegen steuerbare aber steuerbefreite Leistungen erbracht, ist zu differenzieren. Gem. § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG ist der Vorsteuerabzug bei umsatzsteuerbefreiten Umsätzen nicht möglich. Zu beach-

² *Stadie* in: ders., UStG 2012, § 1 Rn. 29, § 4 Nr. 8 Rn. 18.

ten ist jedoch, dass gem. § 9 Abs. 1 UStG u.a. bei umsatzsteuerbefreiten Forderungsgeschäften nach § 4 Nr. 8 lit. c UStG die Möglichkeit besteht, auf die Steuerbefreiung zu verzichten. Nach § 9 Abs. 1 UStG ist es dem Unternehmer möglich, steuerbefreite Umsätze i.S.d. § 4 Nr. 8 lit. c UStG als steuerpflichtig zu behandeln, wenn der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird. Indem die Umsätze der Umsatzsteuerpflicht unterworfen werden, besteht im Gegenzug die Möglichkeit, von dem Recht auf Vorsteuerabzug Gebrauch zu machen. Im Ergebnis erlangt der Unternehmer einen wirtschaftlichen Vorteil im Vergleich zu dem Erbringer einer nicht steuerbaren Leistung. Es zeigt sich somit, dass sich hinter der theoretisch anmutenden Frage nach einer umsatzsteuerbaren oder umsatzsteuerfreien Leistung weitreichende praktische Auswirkungen verbergen. Aus diesem Grunde wird im Folgenden zunächst zu zeigen sein, inwieweit eine Forderung einen umsatzsteuerlichen Leistungsgehalt aufweist und mithin eine umsatzsteuerbare Leistung begründen kann. Im Anschluss ist dann auf die Steuerbefreiung und die jeweils darzustellenden Forderungsgeschäfte einzugehen.

2.1 Der umsatzsteuerliche Leistungsbegriff

Zur Bestimmung, ob eine Forderung eine umsatzsteuerbare Leistung begründen kann, ist zu klären, was überhaupt unter dem Begriff der umsatzsteuerbaren Leistung zu verstehen ist. Eine gesetzliche Normierung bspw. in Form einer Legaldefinition weist das Umsatzsteuergesetz nicht auf. Die Leistung wird in dem soeben dargestellten Grundtatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG schlicht vorausgesetzt. Sie ergibt sich vielmehr aus dem Umsatzsteuerrecht bzw. konkret aus dem Umsatzsteuergesetz selbst. Das bedeutet, dass der Begriff der Leistung als Grundanknüpfungspunkt des Umsatzsteuerrechts unter Betrachtung der Konzeption der Umsatzsteuer an sich zu bestimmen ist. Die Ermittlung der Charakteristik der Umsatzsteuer dient insoweit keinem Selbstzweck.³ Vielmehr schafft sie die Basis der vertieften wissenschaftlichen Auseinandersetzung mit den Begrifflichkeiten des Umsatzsteuerrechts.⁴ Die folgen-

³ *Stadie* in: Rau/Dürrwächter, UStG, Einf. Anm. 93.

⁴ Siehe hierzu *Nieskens*, Umsatzsteuer im Spannungsfeld zwischen Systematik und Fiskalinteressen, UR 2002, 577 (580), der sich eingehend mit der Perspektive zur Auslegung des Umsatzsteuerrechts