

**BUNDESFINANZHOF Urteil vom 30.3.2006, V R 9/03**

Verwertung von Sicherungsgut

**Leitsätze**

Verkauft der Sicherungsgeber im eigenen Namen, aber für Rechnung des Sicherungsnehmers die diesem zur Sicherheit übereigneten Gegenstände an einen Dritten, führt er an den Dritten eine entgeltliche Lieferung i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG 1993 aus; dieser kann deshalb die ihm vom Sicherungsgeber in Rechnung gestellte Umsatzsteuer unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG 1993 als Vorsteuer abziehen. Zudem greift § 3 Abs. 3 UStG 1993 ein; zwischen dem Sicherungsnehmer (Kommittent) und dem Sicherungsgeber (Kommissionär) liegt eine Lieferung vor, bei der der Sicherungsgeber (Verkäufer, Kommissionär) als Abnehmer gilt. Gleichzeitig erstarkt die Sicherungsübereignung zu einer Lieferung i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG 1993 des Sicherungsgebers an den Sicherungsnehmer. Es liegt ein Dreifachumsatz vor (Fortführung von BFH-Urteil vom 6. Oktober 2005 V R 20/04, BFH/NV 2006, 222).

**Tatbestand**

- 1 I. Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist der Insolvenzverwalter über das Vermögen der T-GmbH. Streitig ist, ob die T-GmbH die ihr von der H-GmbH für den Erwerb von Fahrzeugen in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuerbetrag abziehen darf.
- 2 Die H-GmbH (Sicherungsgeberin) hatte die streitigen Fahrzeuge zur Sicherheit für gewährte Kredite an die Bank, die Sicherungsnehmerin, übereignet. Nachdem die Sicherungsgeberin die Eröffnung des Konkursverfahrens über ihr Vermögen beantragt hatte, kündigte ihr die Bank (die Sicherungsnehmerin) am 7. September 1995 (Streitjahr) fristlos die den Sicherungsübereignungen zugrunde liegenden Kredite und forderte die H-GmbH auf, die Fahrzeuge zur Abholung bereit zu stellen. Nach Ablehnung der Eröffnung des Konkursverfahrens mangels Masse am 12. September 1995 veräußerte die H-GmbH, die Sicherungsgeberin, im Einverständnis mit der Bank, der Sicherungsnehmerin, mit Vertrag vom 30. September 1995 die betreffenden Fahrzeuge an die T-GmbH, die ihrerseits für den Erwerb Kredite der Bank in Anspruch genommen hatte.
- 3 Die T-GmbH machte die ihr für den Erwerb der Fahrzeuge in Rechnung gestellte Umsatzsteuer erfolglos als abziehbare Vorsteuer geltend. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) war der Auffassung, Lieferantin der Klägerin sei nicht die Sicherungsgeberin, die H-GmbH, sondern die Bank, die Sicherungsnehmerin, gewesen (sog. "Doppelumsatz"); ein Vorsteuerabzug aus der von der Sicherungsgeberin, der H-GmbH, erteilten Rechnung sei deshalb nicht möglich.
- 4 Die nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage hatte keinen Erfolg. Das Urteil des Finanzgerichts (FG) ist in Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst (DStRE) 2002, 579 veröffentlicht.
- 5 Das FG bestätigte die Auffassung des FA, die in den Rechnungen ausgewiesene Vorsteuer sei deswegen nicht abziehbar, weil es an einer Lieferung der H-GmbH an die T-GmbH fehle. Grundsätzlich komme es bei der Verwertung von Sicherungseigentum durch den Sicherungsnehmer zu zwei Lieferungen (sog.

Doppelumsatz), zu einer Lieferung des Sicherungsgutes an den Sicherungsnehmer und zugleich zu einer Lieferung vom Sicherungsgeber an den Dritten. Eine Lieferung des Sicherungsgebers liege dagegen nur vor, wenn aus der Sicht des ursprünglichen Sicherungsverhältnisses lediglich der Sicherungsgeber ausgewechselt werde. Diese Voraussetzungen lägen nicht vor. Die zu Unrecht ausgewiesene Umsatzsteuer sei nicht abziehbar.

- 6 Hiergegen richtet sich die Revision des Klägers.
- 7 Zur Begründung trägt er im Wesentlichen vor, der T-GmbH stehe der Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der H-GmbH zu, weil ihr die streitigen Fahrzeuge von der H-GmbH, der Sicherungsgeberin, geliefert worden seien.
- 8 Der Kläger beantragt sinngemäß,
- 9 das angefochtene Urteil aufzuheben und den Umsatzsteuerbescheid für 1995 vom 23. März 2000 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 15. Februar 2001 dahin zu ändern, dass die Umsatzsteuer um 34 350 DM herabgesetzt wird.
- 10 Das FA beantragt die Zurückweisung der Revision.
- 11 Es verweist im Wesentlichen darauf, dass mit Eintritt des Sicherungsfalles die Sicherungsgeberin die endgültige Verfügungsmacht erworben und von ihr auch Gebrauch gemacht habe. Im Streitfall komme hinzu, dass die Geschäftsführerin der Erwerberin Tochter des Gesellschaftergeschäftsführers der Sicherungsgeberin, der H-GmbH, gewesen sei und ihr sowohl das Sicherungseigentum als auch der Umstand bekannt gewesen sei, dass der Erwerb der Fahrzeuge nur im Einverständnis mit der Sicherungsnehmerin möglich gewesen sei.

## **Entscheidungsgründe**

- 12 II. Die Revision ist begründet; sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Stattgabe der Klage (§ 126 Abs. 3 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 13 1. Nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) 1993 kann der Unternehmer die in Rechnungen i.S. des § 14 UStG 1993 gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die von anderen Unternehmern für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abziehen. Lieferungen eines Unternehmers sind gemäß § 3 Abs. 1 UStG 1993 Leistungen, durch die er den Abnehmer befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen (Verschaffung der Verfügungsmacht), d.h. ihm Herrschaft über Substanz, Wert und Ertrag verschafft.
- 14 2. Zu Recht geht das FG zwar davon aus, dass als Vorsteuer nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG 1993 bei richtlinienkonformer Auslegung nur eine für den berechneten Umsatz vom Leistenden geschuldete Steuer abgezogen werden darf (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 2. April 1998 V R 34/97, BFHE 185, 536, BStBl II 1998, 695; vom 12. Dezember 2002 V R 85/01, BFH/NV 2003, 829) und dass deshalb der Vorsteuerabzug aus der Rechnung der H-GmbH nicht zulässig wäre, wenn der Rechnung keine Lieferung der Rechnungsausstellerin, der H-GmbH, an die T-GmbH zugrunde läge. Im Streitfall hat jedoch --entgegen der Auffassung des FG-- die H-GmbH die Fahrzeuge an die T-GmbH geliefert.

- 15 Das FG meint, die H-GmbH (die Sicherungsgeberin) habe deswegen nicht über eine eigene Lieferung an die T-GmbH abgerechnet, weil sie die der Sicherungsnehmerin (der Bank) sicherheitshalber übereigneten Fahrzeuge auf deren, der Bank, Rechnung an die T-GmbH veräußert habe, und deshalb der Bank, der Sicherungsnehmerin, die Lieferung zuzurechnen sei.
- 16 a) Regelmäßig ergibt sich aus den abgeschlossenen zivilrechtlichen Vereinbarungen, wer bei einem Umsatz als Leistender und wer als Leistungsempfänger anzusehen ist. Lediglich bei Vorliegen besonderer Umstände kommt eine von den "vertraglichen Vereinbarungen" abweichende Bestimmung des Leistenden in Betracht, so z.B. wenn nach den Umständen des Falles erkennbar ein Eigengeschäft des Handelnden und nicht des angeblichen "Vertragspartners" vorliegt, der die Leistung auch nicht als eigene Leistung der Umsatzsteuer unterwirft, und bei denen der Leistungsempfänger typischerweise mit der Nichtbesteuerung durch den "Rechnungsaussteller" rechnet oder rechnen muss (BFH-Urteil vom 4. September 2003 V R 9, 10/02, BFHE 203, 389, BStBl II 2004, 627, m.w.N.; vgl. BFH-Beschluss vom 5. Februar 2004 V B 180/03, BFH/NV 2004, 988). Allein der Umstand, dass jemand im eigenen Namen aber letztlich für Rechnung eines Dritten Leistungen erbringt oder bezieht, rechtfertigt dagegen keine von den vertraglichen Vereinbarungen abweichende Zurechnung von Leistungen oder Leistungsbezügen, wie sich aus den Regelungen zum Kommissionsgeschäft ergibt (vgl. Art. 5 Abs. 4 Buchst. c und Art. 6 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG -- Richtlinie 77/388/EWG--, sowie zu § 3 Abs. 3 und Abs. 11 UStG 1993 die BFH-Urteile vom 31. Januar 2002 V R 40, 41/00, BFHE 197, 377; vom 29. August 2002 V R 8/02, BFHE 199, 88, BStBl II 2004, 320, sowie BFH-Beschluss vom 16. Mai 2002 V B 89/01, BFH/NV 2002, 1113; nunmehr ausdrücklich die Neufassung des § 3 Abs. 11 UStG, mit Wirkung vom 1. Januar 2004).
- 17 Verkauft deshalb der Sicherungsgeber im Einverständnis mit dem Sicherungsnehmer die diesem zur Sicherheit übereigneten Gegenstände im eigenen Namen an einen Dritten, führt er eine entgeltliche Lieferung i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG 1993 aus, für die er Umsatzsteuer schuldet.
- 18 b) Das FG hat sich für seine Auffassung, die Lieferung des Sicherungsgutes sei nicht der H-GmbH (der Sicherungsgeberin), sondern der Bank (der Sicherungsnehmerin) zuzurechnen, weil der Verkauf in deren Interesse durchgeführt worden sei, auf das Senatsurteil vom 9. März 1995 V R 102/89 (BFHE 177, 520, BStBl II 1995, 564) berufen.
- 19 Auch diese Entscheidung beruht auf der Überlegung, dass zivilrechtliche Vereinbarungen der Beteiligten für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung des entsprechenden Leistungsaustausches ausschlaggebend sind, wenn die Vereinbarungen --wie im Regelfall-- ohne Abweichung bzw. nach Änderung durchgeführt werden und wenn das Umsatzsteuerrecht für die Leistungshandlung keine besondere Regelung vorsieht.
- 20 aa) Mit der Verwertung des Sicherungsgutes für Rechnung des Sicherungsnehmers (hier die Bank) erstarkt die Sicherungsübereignung zu einer Lieferung des Sicherungsgebers an den Sicherungsnehmer i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG 1993, denn der Sicherungsnehmer (hier die Bank) erhält endgültig auch die wirtschaftliche Verfügungsbefugnis über die zur Sicherheit übereigneten Gegenstände, wenn er aufgrund der Berechtigung im Sicherungsvertrag, über die Verwertung des Sicherungsgutes bei Eintritt des Sicherungsfalles zu bestimmen, dessen Verwertung

veranlasst (z.B. Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 11. März 1991 II ZR 88/90, Neue Juristische Wochenschrift 1991, 1415, m.w.N.; Palandt-Bassenge, Bürgerliches Gesetzbuch, Kommentar, 64. Aufl. 2005, § 930 Rz. 29 ff., m.w.N.; BFH-Urteil in BFHE 177, 520, BStBl II 1995, 564, unter II.1.a).

- 21 bb) Gleichgültig ist insoweit, ob der Sicherungsnehmer (hier die Bank) die sicherheitshalber übereigneten Gegenstände selbst verwertet oder --wie im Streitfall- die Verwertung des Sicherungsgutes dem Sicherungsgeber (hier der H-GmbH) überlässt.
- 22 Veräußert der Sicherungsnehmer selbst das Sicherungsgut, liefert er an den Käufer. Veräußert der Sicherungsgeber für Rechnung des Sicherungsnehmers das Sicherungsgut im eigenen Namen, liefert der Sicherungsgeber (hier die H-GmbH) an den Erwerber (hier die T-GmbH). Gleichzeitig liegt im Verhältnis Sicherungsnehmer (Kommittent --hier die Bank--) und dem Sicherungsgeber (Kommissionär --hier H-GmbH--) ein Fall des Kommissionsgeschäftes (§ 3 Abs. 3 UStG 1993) vor, bei dem der Sicherungsgeber (Verkäufer und Kommissionär) als Abnehmer gilt (Senatsurteil vom 6. Oktober 2005 V R 20/04, BFH/NV 2006, 222). Entgegen der Auffassung des FA stünde der Annahme eines Kommissionsgeschäftes nicht entgegen, dass die Bank als Kommittent die wesentlichen Bedingungen für den Verkauf beeinflusst oder bestimmt hat. Die Weisungsbefugnis des Kommittenten ist ein Wesensmerkmal des Kommissionsgeschäftes (vgl. § 385 des Handelsgesetzbuches); die fehlende Weisungsbefugnis steht deshalb der Annahme eines Kommissionsgeschäftes entgegen (z.B. BGH-Urteil vom 19. Februar 1975 VIII ZR 175/73, Betriebs-Berater 1975, 393). In welchem Umfang der Kommittent sein Weisungsrecht beansprucht, ist dagegen ohne Bedeutung. Veräußert der Sicherungsgeber also im eigenen Namen, aber --weil der Sicherungsfall eingetreten ist-- für Rechnung des Sicherungsnehmers, werden umsatzsteuerrechtlich drei Lieferungen bewirkt (sog. Dreifachumsatz, Senatsurteil in BFH/NV 2006, 222).
- 23 3. Bei Anwendung der vorstehenden Grundsätze auf den Streitfall war das angefochtene Urteil aufzuheben und der Klage stattzugeben.