

Thüringer Finanzgericht

Aktenzeichen: 3 K 758/15



Im Namen des Volkes

Urteil

In dem Rechtsstreit

- Kläger -

prozessbevollmächtigt:

gegen Finanzamt

- Beklagter -

wegen Umsatzsteuer 2010

hat der III. Senat des Thüringer Finanzgerichts
aufgrund der mündlichen Verhandlung am 11. Januar 2017 für Recht erkannt:

Tatbestand

Der Kläger begehrt die Anwendung der Kleinunternehmerregelung nach § 19 Umsatzsteuergesetz (UStG) im Streitjahr 2010. Streitig ist zwischen den Beteiligten insbesondere, ob es sich um das Erstjahr handelt oder ob der Kläger bereits in 2009 als Unternehmer anzusehen war.

Der Kläger war im Streitjahr 2010 als Berater für seinen ehemaligen Arbeitgeber, die A-gmbH, unternehmerisch tätig. Vorher - bis zum 31.12.2009 - arbeitete er als

Direktor eines Therapeutischen Zentrums bei der A-gGmbH. Aus Altersgründen schied er zum 31.12.2009 aus.

In den Einkommensteuererklärungen 2000 bis 2004 und 2007 hatte der Kläger geringe Einkünfte aus Vortragstätigkeit, die gemäß § 3 Nr. 26 EStG steuerfrei gewesen seien, erklärt (Anlagen GSE, Bl. 44-49 d. A.). Umsatzsteuer-Erklärungen für diese Jahre gab er nicht ab.

Die am 01.09.2010 eingegangene Einkommensteuererklärung für 2009 enthielt keinerlei Anlagen bzw. Hinweise auf eine eventuelle selbständige Tätigkeit. Auch eine Umsatzsteuererklärung reichte der Kläger zu diesem Zeitpunkt nicht ein. Erst mit der am 21.01.2012 eingereichten Einkommensteuererklärung für 2010 erfuhr der Beklagte von einer selbständigen Tätigkeit, da die Steuererklärung eine Anlage S enthielt. Darin hatte der Kläger einen Gewinn in Höhe von 27.600 EUR (Honorareinnahmen betragen 32.880 EUR, Bl. 4 Umsatzsteuerakte) erklärt.

Der Beklagte übersandte dem Kläger daraufhin einen steuerlichen Erfassungsbogen mit Ausfüllhilfe. Dieser ging am 06.03.2012 unter Mitwirkung des steuerlichen Beraters ausgefüllt und unterschrieben bei dem Beklagten ein. Danach sollte das Unternehmen mit dem Gegenstand „Schulung und Beratung im suchtpräventiven Bereich“ zum 01.01.2010 neu gegründet worden sein (Bl. 3ff. Einkommensteuerakte). Im Jahr der Betriebseröffnung sollten die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit 27.600 EUR betragen. Unter Punkt 7. „Angaben zur Anmeldung und Abführung der Umsatzsteuer“ hatte der Kläger keine Angaben gemacht, insbesondere hatte er auch nicht die Kleinunternehmerregelung nach Punkt 7.3. in Anspruch genommen.

Auf Anforderung des Beklagten ging am 06.06.2012 eine Umsatzsteuer-Jahreserklärung für 2010 ein. In dieser wurden die einen Kleinunternehmer betreffenden Kennzahlen ausgefüllt, wonach die Jahresumsätze für 2009 0 EUR und für 2010 32.880 EUR betragen haben. Am 13.06.2012 ging die zugehörige Honoraraufstellung ein, aus der sich die monatlichen Honorareinnahmen ergaben (Bl. 4 Umsatzsteuerakte).

Mit Schreiben vom 29.06.2012 informierte der Beklagte den Kläger darüber, dass er von der Erklärung abweichen wolle (Bl. 5 Umsatzsteuerakte). Die Kleinunternehmerregelung komme nicht zum Tragen, da bei Umrechnung der Umsätze der ersten drei Monate in einen Jahresumsatz die Grenze von 50.000 EUR bereits überschritten worden wäre. Die erklärten Umsätze müssten regelversteuert werden. Der Beklagte schätzte Vorsteuerbeträge i.H.v. 500 EUR.

Der entsprechende Umsatzsteuerbescheid für 2010 erging am 03.08.2012 (Bl. 9 Umsatzsteuerakte) und stand unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Danach betrug die Umsatzsteuer 5.747,20 EUR. Den hiergegen gerichteten und verspätet eingegangenen Einspruch vom 08.09.2012 verwarf der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 07.01.2013 als unzulässig (Bl. 13ff. Umsatzsteuerakte).

Mit Schreiben vom 04.10.2012 beantragte der Kläger die schlichte Änderung des Umsatzsteuerbescheides gemäß § 172 AO, mit dem er weiterhin die Anwendung der Kleinunternehmerregelung begehrt (Bl. 17ff. Umsatzsteuerakte). Der Beklagte lehnte den Antrag mit Schreiben vom 19.10.2012 ab, da er nicht fristgemäß eingegangen sei (Bl. 31 Umsatzsteuerakte). Im Übrigen sei die unternehmerische Tätigkeit erst im Jahr 2010 aufgenommen worden. Der hiergegen gerichtete Einspruch vom 20.11.2012 wurde mit Einspruchsentscheidung vom 14.03.2013 als unbegründet zurückgewiesen (Bl. 38ff. Umsatzsteuerakte).

Mit Schreiben vom 23.04.2013 beantragte der Kläger erneut die Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung und berief sich auf § 164 AO (Bl. 44ff. Umsatzsteuerakte). Die unternehmerische Tätigkeit des Klägers habe bereits am 27.08.2009 mit Vorbereitungshandlungen begonnen. Hierzu reichte der Kläger erneut einen Aktenvermerk zum Personalgespräch vom 27.08.2009 ein (Bl. 46f. Umsatzsteuerakte). Diesen Antrag lehnte der Beklagte am 02.05.2013 ab (Bl. 50ff. Umsatzsteuerakte). Wie sich aus dem Vermerk der g-GmbH vom 27.08.2009 ergebe, habe die unternehmerische Tätigkeit erst am 01.01.2010 begonnen. Selbst wenn eine unternehmerische Tätigkeit in 2009 vorgelegen hätte, hätte der Kläger zeitnah eine Umsatzsteuererklärung für 2009 einreichen müssen. Diese Erklärung für 2009 sei erst am 24.04.2013 abgegeben worden. Daher könne sie nicht als Antrag auf die Kleinunternehmerregelung angesehen werden.

Mit Schreiben vom 21.05.2013 beantragte der Kläger nochmals die Änderung nach § 164 AO und wiederholte seine Argumente aus den vorherigen Anträgen (Bl. 53ff. Umsatzsteuerakte). Auch diesen Antrag lehnte der Beklagte am 04.06.2013 ab (Bl. 56 Umsatzsteuerakte). Hiergegen legte der Kläger mit Schreiben vom 05.07.2013 Einspruch ein. Er gehe weiterhin davon aus, dass für das Streitjahr die Kleinunternehmerregelung greife. Er habe die Aufnahme der beratenden Tätigkeit, die im Anschluss an seinen Renteneintritt habe erfolgen sollen, bereits im Vorfeld angedacht und geplant. Ziel sei es gewesen, seine mehrjährige Berufserfahrung und das damit verbundene Wissen über den Ruhestand hinaus für eine gewisse Übergangszeit der Gesellschaft zur Verfügung zu stellen. Hierzu habe es bereits im September 2009 Arbeitssitzungen im Betrieb zwischen dem Kläger und der personalführenden Stelle gegeben, in denen über die zukünftige Tätigkeit beraten worden sei. Zum 04.01.2010 sei dann der Beratervertrag mit Wirkung ab 01.01.2010 unterzeichnet worden. In diesem Beratervertrag werde zum Umfang der selbständigen Tätigkeit festgehalten, dass der Kläger mindestens 2 Mal monatlich ganztätig im Betrieb zur Verfügung stehen solle. Das arbeitstägliche Honorar dafür betrage (bezogen auf 8 Arbeitsstunden) 400 EUR. Zuzüglich würden sämtliche Auslagen ersetzt, dazu gehörten auch Spesen in der jeweils zulässigen steuerlichen Höhe und Fahrtkosten. Der Kläger war der Ansicht, dass diese Besprechungen Vorbereitungshandlungen darstellten, so dass bereits 2009 die Unternehmereigenschaft bestanden habe. Damit solle 2009 als Erstjahr (Umsatzgrenze für Kleinunternehmerregelung 17.500 EUR) und 2010 als Zweitjahr der unternehmerischen Tätigkeit (Umsatzgrenze für Kleinunternehmerregelung 50.000 EUR) gelten.

Der Kläger reichte die vollständige Aktennotiz vom 27.08.2009 (Bl. 71f. Umsatzsteuerakte), den Beratervertrag vom 04.01.2010 (Bl. 73ff. Umsatzsteuerakte) und die Honorarabrechnungen für 2010 (Bl. 78ff. Umsatzsteuerakte) bei dem Beklagten ein.

Am 23.07.2015 erging ein geänderter Umsatzsteuerbescheid (Bl. 16f. d. A.). Darin setzte der Beklagte nicht mehr den Brutto- sondern den Nettobetrag der erklärten Einnahmen als Bemessungsgrundlagen an. Den geschätzten Vorsteuerbetrag von 500 EUR behielt er bei. Die Umsatzsteuer betrug danach 4.749,70 EUR. Der Vorbehalt der Nachprüfung wurde aufgehoben.

Am 14.08.2015 legte der Kläger eine Umsatzprognose vor, wonach er zu Beginn des Streitjahres 2010 davon habe ausgehen können, die Umsatzgrenze in Höhe von 17.500 EUR nicht zu überschreiten (Bl. 121ff. Umsatzsteuerakte). Er wies nochmals darauf hin, dass nach dem Vertrag eine Mindestpräsenz von 2 Tagen im Monat vorgesehen gewesen sei.

Mit Einspruchsentscheidung vom 21.10.2015 wies der Beklagte diesen Einspruch als unbegründet zurück (Bl. 13ff. d. A.). Wegen der Einzelheiten wird hierauf verwiesen.

Hiergegen richtet sich die Klage, mit welcher der Kläger sein Begehren weiter verfolgt.

Auf Grund von Vorbereitungshandlungen in 2009 betrage der maßgebliche Vorjahresumsatz für das Jahr 2010 genau 0 EUR, sodass die Voraussetzungen für die erstmalige Gewährung der Kleinunternehmerregelung i.S.d. § 19 UStG vorlägen.

Der Kläger habe im Rahmen eines Personalgespräches mit dem damaligen Arbeitgeber am 27.08.2009 mit nach außen erkennbaren Vorbereitungshandlungen begonnen, indem er die Absichtserklärung zu einer selbständigen Tätigkeit als Berater akquiriert habe. In 2009 hätten insgesamt 3 weitere Besprechungen zu konkreten Arbeitsinhalten stattgefunden. Der Kläger habe sich zeitaufwändig unter Erstellung von Arbeitspapieren (Ausarbeitung konkreter Pläne, Gesprächspapiere/-leitfaden, Konzept für den Workshop) im heimischen Arbeitszimmer außerhalb seiner Arbeitszeiten als Angestellter vorbereitet und erste Konzepte erarbeitet. Das habe auch die Einarbeitung einer neuen Mitarbeiterin beinhaltet.

Der auf den 04.01.2010 datierte Vertrag sei in 2009 vorbereitet und von beiden Vertragsparteien inhaltlich abgestimmt worden. Die Rahmenbedingungen für den Vertrag seien im Rahmen der obigen Gespräche in 2009 zwischen Auftraggeberin und Kläger ausgehandelt worden. Seitens des Sekretariats sei als Platzhalter für das Unterschriftsdatum der erste Tag des Folgejahres, der nicht Feiertag oder Wochenende ist, hinterlegt worden. Sowohl der Kläger als auch der damalige gesetzliche Vertreter der Auftraggeberin könnten die Unterschriftsleistung in 2009 bezeugen. Bis

zur Unterschrift habe der Kläger das volle unternehmerische Risiko des Nichtzustandekommens des Vertrages getragen. Erst mit Zeichnung am ersten Arbeitstag der Geschäftsführung des Auftraggebers sei dieses Risiko entfallen, sodass der Kläger am 07.01.2010 seinen ersten Beratungstag habe absolvieren können. Kosten der Vorbereitungshandlungen seien wegen der Kleinunternehmerregelung und dem damit verwehrt Vorsteuerabzug nicht geltend gemacht worden. Der Kläger verweist auf die Entscheidung des FG München vom 09.07.2003 (3 K 4787/01, EFG 2003, 1580) und auf die nachfolgende Rundverfügung der OFD Frankfurt vom 21.04.2010 (S 7361 A-2-St 16).

Der Unternehmerstatus manifestiere sich nicht nur im Unternehmerrisiko, sondern auch in der Unternehmerinitiative. Die Tätigkeiten des Klägers seien Ausfluss seiner geistigen Fähigkeiten (beratende und lehrende Tätigkeit). Es könne somit aus Gleichbehandlungsgründen nicht zu Lasten des Klägers gehen, dass er statt Materialaufwand oder Investition in zusätzliche Technik vorrangig Zeit und Energie in die Vorbereitungshandlungen investiert habe. Dass dieser Aufwand nicht vorsteuerbehaftet sei, dürfe keinen Unterschied machen. Er habe sowohl in 2009 als auch in 2010 Aufwendungen für Büromaterial sowie anteilige Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer gehabt.

Des Weiteren sei der Kläger von mindestens 2000 bis einschließlich 2010 durchgängig Kleinunternehmer aufgrund der dem Beklagten bekannten selbständigen Tätigkeit gewesen. Er habe bereits in Vorjahren 2000-2004 sowie 2007 Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit als Dozent erklärt. Er habe in allen Kalenderjahren sonstige Leistungen gegen Entgelt als Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens erbracht und zu keinem Zeitpunkt auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung nach § 19 Abs. 1 UStG durch Option nach § 19 Abs. 2 UStG verzichtet. Er habe in keinem Zeitraum von 2000 bis einschließlich 2010 weder die für das abgelaufene Kalenderjahr maßgebliche Umsatzschwelle (bis 2001 32.500 DM, ab 2002 16.620 EUR, ab 2003 17.500 EUR) noch die für das laufende Kalenderjahr maßgebliche Schwelle in der Umsatzprognose (bis 2001 100.000 DM, ab 2002 50.000 EUR) überschritten. Die selbständige Tätigkeit sei nie aufgegeben worden. Es habe Jahre mit Umsätzen und Jahre ohne Umsätze gegeben, je nachdem wie es die tatsächlichen Verhältnisse ergeben hätten. Auch sei das zwischenzeitliche Ausbleiben von

Umsätzen kein Zeichen dafür, dass das Unternehmen aufgegeben worden sei (BFH-Urteil vom 15.03.1993 V R 18/89, BStBl II 1993, 561). In den umsatzlosen Jahren habe das Unternehmen aufgrund privater, beruflicher und auch gesundheitlicher Belastungen geruht.

Ein Auseinanderfallen von Unternehmereigenschaft und Beginn der Tätigkeit – wie der Beklagte meine – gäbe es nicht. Es käme allein auf die Unternehmereigenschaft an. Für die Annahme von Vorbereitungshandlungen sei zwingend die jeweilige Branche zu berücksichtigen. Es gäbe Unterschiede zwischen Handel, Produktion und geistiger Dienstleistung. In UStAE Abschnitt 2.6 Abs. 2 Satz 2 sei ausdrücklich die „Abgabe eines Angebots für eine (...) sonstige geistige Leistung gegen Entgelt“ als Vorbereitungshandlung genannt. Dies liege vor.

Nach Aufforderung durch die Berichterstatterin legte der Kläger mit Schriftsatz vom 30.09.2016 verschiedene Unterlagen vor, welche er in 2009 erarbeitet haben will (Bl. 72ff. d. A.).

Der Kläger beantragt,

den Bescheid vom 04.06.2013 über die Ablehnung des Änderungsantrages nach § 164 AO in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 21.10.2015 aufzuheben und den Beklagten zu verpflichten, dem Änderungsantrag nach § 164 AO zur Umsatzsteuer 2010 vom 27.05.2013 stattzugeben;

die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären;

hilfsweise, die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Soweit der Kläger in den Jahren 2000 - 2004 und 2007 tatsächlich Honorareinnahmen erzielt habe, scheitere die Unternehmereigenschaft an der Nachhaltigkeit, da die Honorare für gelegentliche Vorträge, die der Kläger als Dozent hielt, vereinnahmt worden seien. Eine unternehmerische Betätigung stellten diese gelegentlichen Vorträge gegen Honorar mangels Nachhaltigkeit nicht dar.

Der Kläger habe erstmals für 2010 Honorareinnahmen in nicht unerheblichem Umfang erklärt, die er im Nachgang seiner nichtselbständigen (leitenden) Tätigkeit, die er zum 31.12.2009 beendete, für seinen ehemaligen Arbeitgeber erbracht habe. Ziel sei es gewesen, seine beruflichen Erfahrungen weiterhin dem Betrieb zur Verfügung zu stellen.

Entscheidend sei allein, ob der Beginn der unternehmerischen Betätigung schon vor dem Streitjahr 2010 erfolgt sei. Ein Zusammenhang mit den gelegentlichen Einnahmen in den Jahren 2000-2004 und 2007 bestehe insbesondere deshalb nicht, weil sie allein aus gelegentlichen bzw. einmaligen Vorträgen herrührten.

Zu unterscheiden sei zwischen dem tatsächlichen Beginn der eigentlichen unternehmerischen Tätigkeit i.S.d. § 2 UStG und der Unternehmereigenschaft an sich. Zwar könne die Unternehmereigenschaft bereits vorher gegeben sein, nämlich wenn Vorbereitungshandlungen ausgeführt würden. Der Gesetzgeber bejahe das Vorliegen einer Unternehmereigenschaft (vor Beginn der eigentlichen Tätigkeit), um dem Unternehmer die Möglichkeit zu bieten, bereits vorab vom Vorsteuerabzug Gebrauch zu machen. Lediglich für Zwecke des Vorsteuerabzugs sei der Unternehmerbegriff weit auszulegen. Vorbereitungshandlungen seien aus der Sicht des § 15 UStG bereits als für das (geplante) Unternehmen ausgeführt anzusehen. Für die Frage, ab wann ein Unternehmen ausgeübt wird, sei diese Sichtweise hingegen ohne Belang (Rau/ Dürrwächter, Umsatzsteuer-Kommentar, Anm 119 zu § 19 UStG und Anm 627 zu § 2 UStG). Die Kleinunternehmerregelung in § 19 UStG verfolge jedoch eine andere Zielrichtung. § 19 UStG spreche ausdrücklich von getätigten Umsätzen, für welche unter bestimmten Voraussetzungen keine Umsatzsteuer erhoben werde. Erst der tatsächliche Beginn der unternehmerischen Tätigkeit, verbunden mit dem ersten Erzielen von Umsätzen, löse die Rechtsfolge aus, dass eine Einordnung als Kleinunternehmer erfolgen könne. Eine andere Betrachtungsweise widerspreche Sinn und

Zweck der Regelung in § 19 UStG. Anderenfalls könne die für das Erstjahr festgelegte Grenze von 17.500,00 EUR umgangen und damit die Regelung ausgehöhlt werden.

Für den Streitfall bedeute das: Es sei unstrittig geplant gewesen, die nachhaltige Honorartätigkeit erst im Anschluss an die Beendigung der Arbeitnehmertätigkeit, also ab 2010, aufzunehmen. Tatsächlich sei die unternehmerische Tätigkeit mit dem ersten Tätigwerden und damit verbunden auch mit der Erzielung von tatsächlichen Umsätzen im Januar 2010 aufgenommen worden. Somit stelle 2010 das Erstjahr dar, die Umsatzgrenze von 17.500 EUR sei somit einschlägig. Wegen Überschreiten dieser Umsatzgrenze könne der Kläger von der Kleinunternehmerregelung des § 19 UStG keinen Gebrauch machen. Ob der Kläger im Jahr 2009 tatsächlich Vorbereitungshandlungen im Sinne des § 2 UStG getätigt habe, sei für die Frage der Anwendung der Kleinunternehmerregelung unerheblich.

Das vom Kläger benannte Urteil des FG München (3 K 4787/01) sei auf den Streitfall nicht übertragbar, weil die Voraussetzungen gänzlich andere seien. Im Urteilsfall sei im strittigen Erstjahr der unternehmerischen Betätigung eine Gesellschaft gegründet, Spendengelder vereinnahmt und tatsächliche Kosten verursacht worden. Insbesondere durch die bereits angefallenen Kosten habe ein unternehmerisches Risiko bestanden. Nur durch künftig möglicherweise entgehende Einnahmen, weil der Vertrag ggf. nicht zustande kommen könnte, sei der Kläger jedoch im Vorbereitungszeitraum nicht tatsächlich wirtschaftlich belastet, so dass die Unternehmereigenschaft für 2009 wegen fehlendem Unternehmerrisiko zu verneinen sei.

Entscheidungsgründe

Die zulässige Klage ist auch begründet.

Der Beklagte hat die Änderung des Umsatzsteuerbescheides 2010 zu Unrecht abgelehnt. Der Kläger ist im Streitjahr 2010 als Kleinunternehmer nach § 19 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) anzusehen.

Nach § 19 Abs. 1 Satz 1 UStG wird die für Umsätze im Inland geschuldete Umsatzsteuer nicht erhoben, wenn der in § 19 Abs. 1 Satz 2 UStG bezeichnete Umsatz zuzüglich der darauf entfallenden Steuer im vorangegangenen Kalenderjahr 17.500 EUR nicht überstiegen hat und im laufenden Kalenderjahr 50.000 EUR voraussichtlich nicht übersteigen wird.

Die genannte Vorschrift regelt nicht ausdrücklich, wie zu verfahren ist, wenn das Unternehmen im Vorjahr gegründet worden ist und noch keine Umsätze erzielt hat.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat entschieden, dass im Erstjahr einer unternehmerischen Betätigung allein die Umsatzgrenze von (im Streitjahr) 17.500 DM (damals noch 20.000 DM) maßgeblich für die Anwendung der Kleinunternehmerbesteuerung auf Neugründungen ist (BFH-Urteil vom 22.11.1984 V R 170/83, BFHE 142, 316, BStBl II 1985, 142). Hat der Unternehmer seine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nur in einem Teil des Kalenderjahres ausgeübt, so ist der tatsächliche Gesamtumsatz in einen Jahresgesamtumsatz umzurechnen (§ 19 Abs. 3 Satz 3 UStG). Angefangene Kalendermonate sind bei der Umrechnung als volle Kalendermonate zu behandeln, es sei denn, dass die Umrechnung nach Tagen zu einem niedrigeren Jahresgesamtumsatz führt (§ 19 Abs. 3 Satz 4 UStG).

Insoweit besteht vorliegend kein Streit. Fraglich ist die Gestaltung, wenn im Vorjahr (hier 2009) kein Umsatz ausgeführt worden ist.

Nach dem Urteil des Hessischen FG vom 12.04.1989 (6 K 72/88, EFG 1989, 544) soll dies auch zutreffen, wenn das bereits im Vorjahr gegründete Unternehmen Umsätze erst im Folgejahr ausführt. Wegen des fehlenden Vorjahresumsatzes könne für das Jahr der tatsächlichen ersten Umsätze nur auf die für Neugründungen maßgebende Umsatzgrenze von damals 20.000 DM (im Streitjahr 17.500 EUR) abgehoben werden. Der Ansicht des Hessischen FG hatten sich auch das FG des Saarlandes (Urteil vom 25.04.1997 2 K 221/96, EFG 1998, 1227) und Teile des Schrifttums angeschlossen (insbesondere auch Stadie, Umsatzsteuergesetz, 3. Aufl. 2015, § 19 Anm. 30). Nach Stadie sollen beim Beginn der unternehmerischen Tätigkeit nur diejenigen Zeiträume berücksichtigt werden, in denen bereits Umsätze erzielt werden. Allein Vorbereitungshandlungen würden nicht ausreichen. Der

Unternehmerbegriff sei lediglich für Zwecke des Vorsteuerabzugs weit auszulegen und nur insoweit, d.h. nur aus der Sicht des § 15 UStG bereits Vorbereitungshandlungen als für das (geplante) Unternehmen ausgeführt anzusehen sind (Stadie, Umsatzsteuergesetz, 3. Aufl. 2015, § 19 UStG, Rn. 30).

Der Ansicht von Stadie hat sich der BFH ausdrücklich nicht angeschlossen (BFH-Urteil vom 17.09.1998 V R 28/98, BFHE 187, 67, BStBl II 1999, 146). Der Begriff des Unternehmers bzw. der unternehmerischen Tätigkeit kann nach Ansicht des BFH - anders als der Beklagte meint - bei der Auslegung des § 19 UStG nicht anders gesehen werden als bei der Auslegung des § 15 UStG. Der BFH hält daher die Anwendung der Kleinunternehmerbesteuerung i. S. des § 19 Abs. 1 UStG im Folgejahr für möglich, wenn der Umsatz in diesem Jahr 100.000 DM (2010: 50.000 EUR) nicht übersteigt und wenn der Umsatz im Jahr der Vorbereitung Null bis maximal 32.000 DM (2009: 17.500 EUR) betragen hat. Der Argumentation des BFH folgt das Finanzgericht München in seinem Urteil vom 09.07.2003 (3 K 4787/01, EFG 2003, 1580). Dem hat sich die OFD Frankfurt in der Verfügung vom 21.04.2010 (S 7361 A-2-St 16) ausdrücklich angeschlossen. Nach Erörterung auf Bundesebene soll das Urteil des FG München über den Einzelfall hinaus angewendet werden.

Unter Anwendung dieser Grundsätze folgt der Senat nicht der Ansicht des Beklagten, es käme auf die Ausführung tatsächlicher Umsätze an, welche unstreitig erst in 2010 erfolgt sind.

Der Senat geht davon aus, dass der Kläger aufgrund von Vorbereitungshandlungen bereits in 2009 Unternehmer war und somit 2009 als Erstjahr im Sinne von § 19 UStG anzusehen ist.

Nach § 2 Abs. 1 Satz 3 UStG ist gewerblich oder beruflich jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen. Hierzu zählen auch sog. Vorbereitungshandlungen, die auf die Erzielung von Einnahmen gerichtet sind; dies jedenfalls dann, wenn es zur Ausführung entsprechender entgeltlicher Leistungen kommt. Vorbereitungshandlungen in diesem Sinne sind nur auf Ausführung entgeltlicher Leistungen gerichtete Handlungen, insbesondere also Leistungsbezüge, die nach oder mit der Begründung des Unternehmens vorgenommen werden (vgl. BFH-Urteile vom 17.09.1998 V R

28/98, BFHE 187, 67, BStBl II 1999, 146; vom 18.11.1999 V R 22/99, BFHE 190, 255, BStBl II 2000, 241), wenn diese unter Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalles objektiv erkennbar der Vorbereitung der beabsichtigten Tätigkeit dienen. Entscheidend ist dabei die durch objektive Anhaltspunkte belegte Absicht, eine unternehmerische Tätigkeit auszuüben (BFH-Beschluss vom 20.12.2007 IX B 194/07, BFH/NV 2008, 600). Die Frage, welche objektiven Nachweise für die Absicht, eine (konkrete) unternehmerische Tätigkeit aufzunehmen, zu verlangen sind, kann in der Regel nur unter Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalles beantwortet werden (BFH-Beschluss vom 23.05.2002 V B 104/01, BFH/NV 2002, 1351). Vorbereitungshandlungen 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 (vgl. BFH-Urteile vom 06.05.1993 V R 45/88, BFHE 171, 138, BStBl II 1993, 564; vom 04.05.1994 XI R 106/92, BFH/NV 1995, 76, und vom 12.05.1993 XI R 68/90, BFH/NV 1994, 131). Eine Schulung, die der Gründung des Unternehmens vorgeht, ist grundsätzlich noch keine berufliche oder gewerbliche Tätigkeit (vgl. BFH-Urteile vom 15.03.1993 V R 18/89, BFHE 171, 111, BStBl II 1993, 561; vom 17.09.1998 V R 28/98, BFHE 187, 67, BStBl II 1999, 146). Vorbereitungshandlungen sind auch vor Aufnahme der tatsächlichen Umsatztätigkeit möglich (BFH-Urteil vom 22.02.2001 V R 77/96, BFHE 194, 498, BStBl II 2003, 426, Rn. 22).

Unter Anwendung dieser Grundsätze hat der Kläger im Jahr 2009 Vorbereitungshandlungen unternommen. Im Einzelnen: Der Kläger hat nachweislich drei Besprechungen mit seinem zukünftigen Auftraggeber, dem damaligen Arbeitgeber g-GmbH, geführt. Das ergibt sich zum einen aus dem Aktenvermerk vom 27.08.2009 (Bl. 71ff. Umsatzsteuerakte). Danach sollte der Kläger ab 01.01.2010 freiberuflich tätig werden. Zum anderen liegt die vom Geschäftsführer der g-GmbH unterzeichnete Gesprächsnotiz vom 26.11.2009 vor (Bl. 74ff. d. A.). Danach hatte man in diesem Gespräch über den ersten Entwurf des Beratervertrages diskutiert. Der Kläger hatte dem Entwurf grundsätzlich zugestimmt und um eine Prüfung gebeten, ob das Honorar von 400 EUR auf 500 EUR/Tagwerk erhöht werden könne. Für den Senat ergibt sich aus diesem Ablauf eindeutig, dass die Parteien den Vertrag bereits im Jahr 2009 verhandelt haben. Dass es nach der allgemeinen Lebenserfahrung

Vorbereitungshandlungen bereits in 2009 gegeben haben muss, schließt der Senat auch daraus, dass der Kläger bereits am 07.01.2010 erstmals für seinen Auftraggeber tätig geworden ist.

Dass der Kläger keine Belege für einen Leistungsbezug in 2009 vorlegen konnte, hält der Senat für nachvollziehbar. Zum einen bedurfte es bei der geplanten Tätigkeit keiner größeren Anschaffungen. Zum anderen war der Kläger davon ausgegangen, wegen der Kleinunternehmerregelung vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen zu sein und bewahrte deshalb keine Belege, z.B. in geringem Umfang für Büromaterial, auf. Für die Vertragsbeteiligten war aus wirtschaftlichen Erwägungen klar, dass die Kleinunternehmerregelung Anwendung finden sollte, weil die g-GmbH im Wesentlichen steuerfreie Umsätze tätigt und demzufolge der Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist.

Dagegen schadet es nicht, dass der Kläger weder in seiner Einkommensteuererklärung 2009 noch in dem steuerlichen Erfassungsbogen eine unternehmerische Tätigkeit bereits in 2009 angezeigt hat. Das mag ein formelles Versäumnis darstellen. Soweit der Beklagte davon auszugehen scheint, für die Anwendung der Kleinunternehmerregelung sei ein (rechtzeitiger) Antrag erforderlich, so folgt der Senat dem nicht. Die Kleinunternehmerregelung wirkt wie eine umsatzabhängige Steuerbefreiung (Stadie, Umsatzsteuergesetz, 3. Aufl. 2015, § 19 UStG, Rn. 3). Nicht für die Anwendung, nur für den Verzicht bedarf es nach § 19 Abs. 2 UStG einer Erklärung des Unternehmers.

Der Umsatz hat weder im vorangegangenen Kalenderjahr (2009) die Grenze von 17.500 EUR noch im laufenden Kalenderjahr (2010) die Grenze von 50.000 EUR überstiegen, weshalb der Kläger im Streitjahr 2010 als Kleinunternehmer anzusehen ist.

Auf die weitere Frage, ob der Kläger seit 2000 durchgehend Unternehmer sei, kommt es nach den obigen Ausführungen nicht an.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Gründe für die Zulassung der Revision sind nicht ersichtlich.