



FINANZGERICHT BADEN-WÜRTTEMBERG

Im Namen des Volkes Urteil

Az.: 1 K 2431/17

In dem Finanzrechtsstreit

KI

- Kläger -

prozessbevollmächtigt:

gegen

Finanzamt

- Beklagter -

wegen Umsatzsteuer 2003 bis 2005

hat der 1. Senat des Finanzgerichts Baden-Württemberg aufgrund der mündlichen Verhandlung vom 26. Oktober 2017 durch

Richter am Finanzgericht
Richter am Finanzgericht
Ehrenamtliche Richter

für Recht erkannt:

1. Der Umsatzsteuerbescheid 2005 vom 13. März 2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung wird dahingehend abgeändert, dass die steuerpflichtigen Lieferungen und sonstigen Leistungen zum Steuersatz von 16 % mit 6.906 € (anstelle 30.009 €) angesetzt werden. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen
2. Von den Kosten des Rechtsstreits haben der Kläger 67 % und der Beklagte 33 % zu tragen.
3. Die Zuziehung eines Bevollmächtigten oder Beistands für das Vorverfahren war notwendig.

4. Das Urteil ist hinsichtlich der Kosten vorläufig vollstreckbar. Der Kostenschuldner kann der Vollstreckung widersprechen, wenn nicht der Gläubiger vor der Vollstreckung in Höhe des durch Kostenfestsetzungsbeschluss festgesetzten Erstattungsbetrags Sicherheit leistet. Ist durch Kostenfestsetzungsbeschluss ein Erstattungsbetrag von insgesamt mehr als 1.500 € festgesetzt, hat der Gläubiger in Höhe des durch Kostenfestsetzungsbeschluss insgesamt festgesetzten Erstattungsbetrags Sicherheit zu leisten.

Rechtsmittelbelehrung

Die Revision ist nicht zugelassen worden. Die Nichtzulassung der Revision kann durch **Beschwerde** angefochten werden.

Die Beschwerde ist **innerhalb eines Monats** nach Zustellung des vollständigen Urteils **beim Bundesfinanzhof** schriftlich einzulegen *). Sie muss das angefochtene Urteil bezeichnen. Der Beschwerdeschrift soll eine Abschrift oder Ausfertigung des angefochtenen Urteils beigelegt werden. Die Beschwerde ist **innerhalb von zwei Monaten** nach der Zustellung des vollständigen Urteils zu begründen. Auch die Begründung ist beim Bundesfinanzhof einzureichen. In der Begründung muss dargelegt werden, dass die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung hat oder dass die Fortbildung des Rechts oder die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs erfordert oder dass ein Verfahrensfehler vorliegt, auf dem das Urteil des Finanzgerichts beruhen kann.

Bei der Einlegung und Begründung der Beschwerde **vor dem Bundesfinanzhof muss sich jeder Beteiligte durch einen Steuerberater, einen Steuerbevollmächtigten, einen Rechtsanwalt, einen niedergelassenen europäischen Rechtsanwalt, einen Wirtschaftsprüfer oder einen vereidigten Buchprüfer als Bevollmächtigten vertreten lassen**. Zur Vertretung berechtigt sind auch Gesellschaften im Sinne des § 3 Nr. 2 und 3 des Steuerberatungsgesetzes, die durch solche Personen handeln. Behörden und juristische Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse können sich durch eigene Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt oder durch Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt anderer Behörden oder juristischer Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse vertreten lassen.

Lässt der Bundesfinanzhof aufgrund der Beschwerde die Revision zu, so wird das Verfahren als Revisionsverfahren fortgesetzt. Der Einlegung einer Revision durch den Beschwerdeführer bedarf es nicht. **Innerhalb eines Monats** nach Zustellung des Beschlusses des Bundesfinanzhofs ist jedoch beim Bundesfinanzhof eine Begründung der Revision einzureichen. Die Beteiligten müssen sich auch im Revisionsverfahren nach Maßgabe des dritten Absatzes dieser Belehrung **vertreten** lassen.

Postanschrift des Bundesfinanzhofs:	Postfach 86 02 40, 81629 München
Hausanschrift:	Ismaninger Str. 109, 81675 München
Telefax-Anschluss:	(0 89) 92 31-2 01

*) Rechtsmittel können auch über den elektronischen Gerichtsbriefkasten des Bundesfinanzhofes eingelegt und begründet werden, der über die vom Bundesfinanzhof zur Verfügung gestellte Zugangs- und Übertragungssoftware erreichbar ist. Die Software kann über die Internetseite "www.bundesfinanzhof.de" lizenzkostenfrei herunter geladen werden. Hier befinden sich auch weitere Informationen über die Einzelheiten des Verfahrens, das nach der Verordnung der Bundesregierung über den elektronischen Rechtsverkehr beim Bundesverwaltungsgericht und beim Bundesfinanzhof vom 26. November 2004 (BGBl. I S. 3091) einzuhalten ist.

Tatbestand

Streitig ist, ob gegen den Kläger Umsatzsteuer aus Verkäufen über die Internet-Auktions-Plattform „ebay“ festgesetzt werden kann.

1. Der verheiratete Kläger eröffnete am 1. November 2001 auf der Internet-Auktions-Plattform „ebay“ ein Nutzerkonto, das ihn dazu berechtigte, an Online-Auktionen verschiedenster Gegenstände sowohl als Verkäufer als auch als Käufer teilzunehmen. Für dieses Nutzerkonto wählte der Kläger den Nutzernamen „A“, das sich jeweils aus den ersten beiden Buchstaben des Vornamens der Ehefrau, des Klägers und des gemeinsamen Nachnamens zusammensetzte. Das Nutzerkonto war durch ein Passwort vor dem unbefugten Gebrauch durch Dritte geschützt.

Ab November 2001 wurden über die Plattform „ebay“ unter dem Nutzernamen „A“ über 1.000 Verkäufe getätigt. Bei der Einstellung der Verkaufsangebote auf der Plattform „ebay“ wurde jeweils angegeben, es handele sich um einen Privatverkauf. Eine Gewährleistung für die verkauften Gegenstände wurde nicht übernommen. Die zu verkaufenden Gegenstände wurden bei der Erstellung des jeweiligen Auktionsangebots verschiedenen Produktgruppen zugeordnet (z.B. [...] Daneben wurde noch eine Vielzahl anderer Gegenstände veräußert, die sich keiner bestimmten Kategorie zuordnen ließen. Die Erlöse wurden über ein von den Eheleuten gemeinschaftlich gehaltenes Bankkonto bei der Bank I (Nr. xxx) vereinnahmt.

Die Umsätze und Erlöse aus den Verkäufen wurden nicht erklärt.

2. Die Steuerfahndungsstelle beim Finanzamt X ermittelte aufgrund einer anonymen Anzeige seit Beginn des Jahres 2005 gegen die Eheleute. Sie richtete am 4. März 2005 ein Auskunftersuchen an „ebay“ über die unter dem Nutzernamen „A“ erzielten Umsätze. In der Aufstellung von „ebay“ vom 10. August 2005 sind die einzelnen Verkäufe bis zum 20. Juni 2005 aufgelistet. Außerdem forderte die Steuerfahndungsstelle die Kontoauszüge vom Bankkonto der Eheleute bei der Bank I an.

Die Anzahl der Verkäufe und die Erlöse entwickelten sich in den Jahren 2001 bis 2005 nach den Feststellungen der Steuerfahndungsstelle im Einzelnen wie folgt:

Jahr	Anzahl der Verkäufe	Erlöse (brutto)
2001	16	2.617 DM
2002	356	29.463 €
2003	328	27.637 €
2004	226	20.946 €
2005	287	34.917 €
Summe	1.213	

Für das Jahr 2005 legte die Steuerfahndungsstelle bis zum 20. Juni 2005 die von „ebay“ übermittelten Umsätze zugrunde (für das Jahr 2005 zusammen 8.117,70 € bei 122 Verkäufen). Für den Rest des Jahres schätzte sie die Umsätze anhand der auf dem Bankkonto der Eheleute eingehenden Zahlungen, die nach ihrer Einschätzung auf Verkäufe über „ebay“ hindeuteten.

Die Steuerfahndungsstelle leitete im Verlauf des Jahres 2006 gegen beide Ehegatten ein Steuerstraßverfahren u.a. wegen des Verdachts der Hinterziehung von Umsatzsteuer 2003 bis 2005 ein. Die Einleitung des Steuerstraßverfahrens wurde den Eheleuten anlässlich der Durchsuchung ihres Wohnhauses am 2. August 2006 bekannt gegeben.

Der Beklagte (das Finanzamt --FA--) erließ am 29. November 2007 gegen die Eheleute (ohne Rechtsformzusatz „GbR“) erstmalige Umsatzsteuerbescheide 2003 bis 2005, in denen er die Umsätze dem regulären Steuersatz unterwarf. Vorsteuern wurden nicht abgezogen. Im Einzelnen wurde die Umsatzsteuer wie folgt festgesetzt:

Jahr	Umsätze netto	Umsatzsteuer
	16 %	
2003	23.825 €	3.812,00 €
2004	18.057 €	2.889,12 €
2005	30.101 €	4.816,16 €

3. Die dagegen von den Eheleuten nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) Baden-Württemberg mit Urteil vom 22. September 2010 als unbe-

gründet zurück (Az.: 1 K 3016/08). Streitig war insbesondere, ob die Verkäufe eine nachhaltige und damit unternehmerische Tätigkeit begründeten. Die Kläger trugen vor, sie hätten nur Privatbesitz aus der Auflösung einer Hobbysammlung veräußert.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hob das Urteil auf die Revision der Eheleute hin auf und verwies die Sache zur erneuten Entscheidung zurück (BFH-Urteil vom 26. April 2012 V R 2/11, BFHE 237, 286, BStBl II 2012, 634). Der BFH berichtete zunächst den Tenor des finanzgerichtlichen Urteils dahingehend, dass als Kläger nicht die Eheleute als Einzelunternehmer, sondern als Klägerin die zwischen den Eheleuten bestehende GbR anzusehen ist. In der Sache führte er aus, entgegen der Auffassung der Eheleute unterlägen die streitigen Leistungen der Umsatzsteuer. Er hob das Urteil gleichwohl auf, weil unklar sei, ob die Umsätze einer aus den Eheleuten bestehenden GbR oder ausschließlich dem Kläger zuzurechnen seien. Außerdem sei zu prüfen, ob auf einzelne Umsätze der ermäßigte Steuersatz Anwendung finde.

Der im zweiten Rechtsgang für die Sache zuständige Berichterstatter forderte die Eheleute auf, aussagekräftige Unterlagen dazu vorzulegen, wer im Rechtsverkehr als Verkäufer aufgetreten ist (z.B. Unterlagen über Errichtung und Führung des Nutzerkontos, den Käufern erteilte Rechnungen). Außerdem sollten die dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden Umsätze beziffert werden.

Die Eheleute führten im Schriftsatz vom 30. Juli 2013 aus, die Umsätze seien zwischen den beiden Eheleuten und der aus den Eheleuten bestehenden GbR nach dem Eigentumsverhältnissen an den verkauften Gegenständen aufzuteilen. Bei einer solchen Aufteilung auf drei Steuersubjekte sei die Frage nach der unternehmerischen Betätigung entgegen dem BFH-Urteil im ersten Rechtsgang zu verneinen. Die drei Steuersubjekte seien dann jedenfalls jeweils Kleinunternehmer. Die Eheleute bezifferten außerdem die Umsätze zum ermäßigten Steuersatz.

Das FG Baden-Württemberg gab der Klage im zweiten Rechtsgang mit Urteil vom 19. Dezember 2013 statt (Az.: 1 K 1939/12) und hob die an die Eheleute gerichteten Umsatzsteuerbescheide 2003 bis 2005 vom 29. November 2007 auf. Das Urteil ist gegen die „KI und Ehefrau GbR“ ergangen. Das Gericht kam zu der Überzeugung, die Umsätze seien

nicht einer aus den Eheleuten bestehenden GbR, sondern allein dem Kläger zuzurechnen. Es hielt für entscheidend, dass sich allein der Kläger bei der Anmeldung eines Nutzerkontos den Nutzernamen „A“ hat zusichern lassen.

Das dem FA am 17. Februar 2014 und der Klägerin (GbR) am 18. Februar 2014 zugestellte Urteil wurde nicht angefochten.

4. Das FA erließ daraufhin am 12. und 13. März 2014 die hier streitigen Umsatzsteuerbescheide 2003 bis 2005, in denen es gegen den Kläger die folgenden Umsätze festsetzte:

Jahr	Umsätze netto gesamt	Umsätze netto 16 %	Umsätze netto 7 %	Umsatzsteuer
2003	23.847 €	23.555 €	292 €	3.789,24 €
2004	18.197 €	16.384 €	1.813 €	2.748,35 €
2005	30.108 €	30.009 €	99 €	4.808,37 €

Die Bescheide enthalten die Bemerkung: „Die Festsetzung erfolgt aufgrund des Urteils des FG Baden-Württemberg vom 19.12.2013“.

Die gegen die Umsatzsteuerbescheide 2003 bis 2005 eingelegten Einsprüche wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 10. Juli 2014 als unbegründet zurück. Es stützte die Bescheide zunächst auf § 174 Abs. 3 der Abgabenordnung (AO). Zusätzlich hätten die Bescheide aufgrund der Ablaufhemmung des § 171 Abs. 5 Satz 2 AO erlassen werden können.

Mit der dagegen erhobenen Klage beruft sich der Kläger im Wesentlichen auf den zwischenzeitlichen Eintritt der Festsetzungsverjährung. Der Festsetzungsverjährung stünde auch nicht § 174 Abs. 4 AO entgegen. Der Ablauf der Festsetzungsfrist sei zudem nicht nach § 171 Abs. 7 AO gehemmt. Schließlich seien die vom FA für das Jahr 2005 zugrunde gelegten Umsätze nicht nachvollziehbar; nach ihren Unterlagen seien unter dem Nutzernamen „A“ nur Umsätze von 8.117,70 € getätigt worden. Im Übrigen wiederholt der Kläger das Vorbringen der Eheleute aus dem vorangegangenen Verfahren, wonach die

Umsätze danach aufzuteilen seien, wer Eigentümer der verkauften Gegenstände gewesen war.

Im Verlauf des Einspruchsverfahrens hatte das FA außerdem mit Bescheid vom 1. Juli 2014 die an die Eheleute gerichteten Umsatzsteuerbescheide 2003 bis 2005 vom 29. November 2007 --offenbar klarstellend-- nochmals aufgehoben.

Der Kläger beantragt,

die Umsatzsteuerbescheide für das Kalenderjahr 2004 vom 12. März 2014 und für die Kalenderjahre 2003 und 2005 vom 13. März 2014, alle in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 10. Juli 2014, aufzuheben.

Das FA bleibt bei seiner Rechtsauffassung und beantragt,
die Klage abzuweisen.

5. Die Staatsanwaltschaft X hat am 29. Juli 2011 gegen den Kläger, dessen Ehefrau, seine beiden Söhne (S 1 und S 2) und gegen die Ehefrau des Sohnes S 2 Anklage zum Amtsgericht X erhoben. Das Amtsgericht X hat mit Beschluss vom 6. November 2013 das Strafverfahren bis zum Abschluss der Steuerverfahren ausgesetzt. Das Strafverfahren gegen die Ehefrau des Klägers wurde mit Beschluss vom 15. April 2014 nach § 153 Abs. 2 der Strafprozessordnung eingestellt.

Für die steuerlichen Verfahren der übrigen Familienmitglieder ist das Hessische FG zuständig. Der Klage des Sohnes S 2 wegen Umsatzsteuer 2000 bis 2001 hat das Hessische FG mit Urteil vom 23. November 2016 stattgegeben (Az.: 6 K 639/13). Beim Hessischen FG ist weiterhin das Steuerverfahren der Ehefrau des Sohnes S 2 wegen Umsatzsteuer 2001 bis 2005 anhängig (Az.: 10 K 2655-2658/11). Auf den Namen der Söhne des Klägers waren weitere Nutzerkonten („B“ für S 1 und „C“ für S 2) eingerichtet.

Das hier anhängige finanzgerichtliche Verfahren hat mit Beschluss vom 15. Januar 2016 geruht bis zum rechtskräftigen Abschluss des Verfahrens beim Hessischen FG betreffend den Sohn S 2 (Az.: 6 K 639/13). Es ist mit Verfügung vom 19. September 2017 wieder aufgenommen worden.

6. In der mündlichen Verhandlung hat das FA angegeben, eine weitere Auskunft von „ebay“ für Verkäufe ab dem 20. Juni 2005 sei nicht eingeholt worden. Man könne auch zum heutigen Zeitpunkt nicht mehr mit Sicherheit sagen, ob auf dem Bankkonto der Eheleute bei der Bank I nicht auch Einnahmen aus Verkäufen unter dem Nutzerkonto „B“ geflossen seien. Man wisse auch nicht mit Gewissheit, an welchem Tag genau das Nutzerkonto „A“ geschlossen worden sei; vermutlich habe „ebay“ den Zugang im Zusammenhang mit dem Auskunftersuchen der Steuerfahndungsstelle gesperrt. Auskünfte von „ebay“ könne man inzwischen nicht mehr erwarten.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist teilweise begründet. Der Umsatzsteuerbescheid 2005 vom 13. März 2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 10. Juli 2014 ist rechtswidrig und verletzt den Kläger in seinen Rechten, soweit das FA die Bemessungsgrundlage für die steuerpflichtigen Lieferungen und sonstigen Leistungen zum regulären Steuersatz mit mehr als 6.906 € angesetzt hat (vgl. § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Im Übrigen hat die Klage keinen Erfolg. Der Kläger schuldet die Umsatzsteuer aus den Ebay-Verkäufen. Im Jahr 2005 hat der Kläger jedoch nur die nachweislich bis zum 20. Juni 2005 getätigten Verkäufe zu versteuern. Festsetzungsverjährung war bei Erlass der Bescheide noch nicht eingetreten.

1. Die Verkäufe sind umsatzsteuerlich dem Kläger zuzurechnen.

a) Es ergibt sich regelmäßig aus den abgeschlossenen zivilrechtlichen Vereinbarungen, wer bei einem Umsatz als Leistender --und damit als Unternehmer und als Schuldner der Umsatzsteuer-- anzusehen ist. Dies ist in der Regel derjenige, der die Lieferungen oder sonstigen Leistungen im eigenen Namen gegenüber einem anderen selbst oder durch einen Beauftragten ausführt. Ob eine Leistung dem Handelnden oder einem anderen zuzurechnen ist, hängt deshalb grundsätzlich davon ab, ob der Handelnde gegenüber dem Leistungsempfänger im eigenen Namen oder berechtigterweise im Namen eines anderen bei Ausführung entgeltlicher Leistungen aufgetreten ist. Schuldner der Umsatzsteuer aus einem Leistungsaustausch ist damit grundsätzlich derjenige, der als leistender Unternehmer nach außen aufgetreten ist. Dies ist derjenige, der aus dem Rechtsgeschäft mit dem

Leistungsempfänger berechtigt und verpflichtet ist (BFH-Urteile vom 10. November 2010 XI R 15/09, BFH/NV 2011, 867; vom 15. Mai 2012 XI R 16/10, BFHE 238, 460, BStBl II 2013, 49; vom 10. August 2016 V R 4/16, BFHE 254, 458, BStBl II 2017, 135).

Ein zivilrechtlich wirksamer Kaufvertrag über eine Sache entsteht auch bei deren Versteigerung über „ebay“ nach den Rechtsnormen des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) allein durch Angebot und Annahme. Die bei „ebay“ unter Berücksichtigung der von der Plattform verwendeten Allgemeinen Geschäftsbedingungen (AGB) übliche Form der Internet-Auktion vollzieht sich dabei nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (BGH) dergestalt, dass bereits das Einstellen in die Auktion ein bindendes Angebot des Unternehmers darstellt, welches der Meistbietende durch sein Angebot annimmt (vgl. BGH-Urteile vom 7. November 2001 VIII ZR 13/01, BGHZ 149, 129, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 2002, 363; vom 3. November 2004 VIII ZR 375/03, NJW 2005, 53).

Bei einem Vertragsschluss über „ebay“ kommt es für die Frage, wer Vertragspartner des Meistbietenden und damit auch Leistungserbringer im umsatzsteuerlichen Sinne wird, entscheidend darauf an, welcher Rechtsträger das bindende Verkaufsangebot durch Einstellen des zu versteigernden Gegenstands auf der Internetplattform im eigenen Namen oder unter Einschaltung eines in seinem Namen handelnden Vertreters abgegeben hat. Dafür maßgebend ist --wie auch sonst im bürgerlichen Recht-- der sog. objektive Empfängerhorizont des anderen Vertragspartners, mithin die auf einer verständigen Würdigung der nach außen erkennbaren Umstände beruhende Sichtweise des Bieters (vgl. §§ 133, 157 BGB). Entscheidend ist dabei, wie sich das Versteigerungsangebot auf der Internetseite im Einzelfall darstellt.

Findet die Internetauktion --wie fast durchgehend bei den „Privatverkäufen“ über „ebay“ und auch im Streitfall-- ausschließlich unter Verwendung des Nutzernamens statt, dann ist derjenige, der ihm das Verkaufsangebot unterbreitet hat, aus der verständigen Sicht des Meistbietenden diejenige Person im Rechtssinne, die sich diesen anonymen Nutzernamen von dem Unternehmen „ebay“ bei Eröffnung des Nutzerkontos hat zuweisen lassen (FG Baden-Württemberg in EFG 2014, 790; BGH-Urteil vom 11. Mai 2011 VIII ZR 289/09, BGHZ 189, 346, NJW 2011, 2421; Oberlandesgericht München, Urteil vom 5.

Februar 2004 19 U 5114/03, NJW 2004, 1328; Landgericht Aachen, Urteil vom 15. Dezember 2006 5 S 184/06, Computer und Recht --CR-- 2007, 605). Denn kommt es zum Streitfall (also etwa dann, wenn der Versteigernde die Sache nach Ablauf der Bietefrist nicht an den Meistbietenden herausgibt), so hat der mit dem Höchstgebot zum Zuge kommende Erwerber gegenüber „ebay“ einen Anspruch auf Nennung nur der Person, die sich hinter Nutzerkontos verbirgt. Nur diese Person kann dann bei Leistungsstörungen zivilrechtlich auf Vertragserfüllung in Anspruch genommen werden. Die Person, die das Verkaufsangebot tatsächlich (physisch) auf der Plattform eingestellt hat, ist „ebay“ hingegen regelmäßig nicht bekannt.

b) Nach diesen Maßstäben sind die bis zum 20. Juni 2005 unter dem Nutzernamen „A“ ausgeführten Verkäufe allein dem Kläger zuzurechnen.

Nur der Kläger ist gegenüber den Meistbietenden als Verkäufer im Rechtsverkehr aufgetreten. Er war derjenige, der sich den Nutzernamen „A“, unter dem die streitigen Internetverkäufe abgewickelt worden sind, bei Eröffnung des „ebay“-Kontos zugelegt hat. Der innere Wille des Klägers, dass über das Nutzerkonto künftig auch Verkäufe für seine Ehefrau und Verkäufe von Gegenständen, die im gemeinsamen Miteigentum beider Eheleute gestanden haben, stattfinden sollten, ist insoweit ohne Belang. Denn dieser Vorbehalt ist nach außen hin nicht verlautbart worden und war damit für potentielle Bieter nicht erkennbar. Allein der Umstand, dass sich in dem Nutzernamen „A“ neben den beiden ersten Buchstaben des Vornamens des Klägers auch die ersten beiden Buchstaben des Vornamens der Ehefrau wiederfanden, genügt nicht, um die Umsätze insgesamt der Ehefrau und einer zwischen den beiden Ehegatten gebildeten GbR zuzurechnen (FG Baden-Württemberg in EFG 2014, 790). Der Zurechnung der Umsätze zum Kläger steht schließlich nicht entgegen, dass die Kaufpreise auf ein Konto der Ehegatten überwiesen worden sind, denn dies betrifft lediglich die Abwicklung eines bereits geschlossenen Vertrags.

c) Die Klage ist jedoch begründet, soweit das FA im Jahr 2005 die Bemessungsgrundlage für die steuerpflichtigen Lieferungen und sonstigen Leistungen zum regulären Steuersatz mit mehr als 6.906 € angesetzt hat.

Der Senat ist nicht davon überzeugt, dass dem Kläger auch Umsätze nach dem 20. Juni 2005 zuzurechnen sind. Eine Auskunft von „ebay“ liegt insoweit nicht vor. Ungeklärt ist

auch, bis wann das Nutzerkonto „A“ bestanden hat. Es erscheint nicht fernliegend, dass „ebay“ das Nutzerkonto im Zusammenhang mit dem Auskunftersuchen der Steuerfahndungsstelle geschlossen hat und in der Folgezeit Verkäufe über das Nutzerkonto „B“ des Sohnes S 1 getätigt worden sind, deren Einnahmen auf dem Bankkonto der Eheleute bei der Bank I geflossen sind. Diese Verkäufe wären aber umsatzsteuerlich dem Sohn zuzurechnen. Die Beteiligten sind sich einig, dass inzwischen eine weitere Sachaufklärung nicht mehr möglich ist. Die Feststellungslast für die steuererhöhenden Umstände trägt das FA.

Die Bemessungsgrundlage für die steuerpflichtigen Lieferungen und sonstigen Leistungen zum regulären Steuersatz berechnet sich danach im Jahr 2005 wie folgt:

Umsatz Summe brutto	8.117 €
Umsatz netto 16 %	6.906 €
Umsatz netto 7 %	99 €
Summe	7.005 €
Umsatzsteuer 16 %	1.105 €
Umsatzsteuer 7 %	7 €
Summe	1.112 €

2. Die Verkäufe unterliegen der Umsatzsteuer.

Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Unternehmer ist gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Gewerblich oder beruflich ist nach § 2 Abs. 1 Satz 3 UStG jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt.

Der BFH hat für den hier vorliegenden Sachverhalt bereits entschieden, dass die Verkäufe eine nachhaltige unternehmerische Tätigkeit begründen. Auf die Entscheidungsgründe wird insoweit verwiesen (BFH-Urteil vom 26. April 2012 V R 2/11, BFHE 237, 286,

BStBl II 2012, 634, unter II.2.). Da die Umsätze allein dem Kläger zuzurechnen und nicht auf mehrere Steuersubjekte aufzuteilen sind (vgl. vorheriger Gliederungspunkt), ist die Frage der unternehmerischen Betätigung nicht anders als bisher zu beurteilen.

3. Die Umsatzsteuerbescheide 2003 bis 2005 sind innerhalb der Festsetzungsfrist erlassen worden.

a) Nach § 169 Abs. 1 Satz 1 AO sind eine Steuerfestsetzung sowie ihre Aufhebung oder Änderung nicht mehr zulässig, wenn die Festsetzungsfrist abgelaufen ist. Die Frist ist gewahrt, wenn vor Ablauf der Festsetzungsfrist der Steuerbescheid den Bereich der für die Steuerfestsetzung zuständigen Finanzbehörde verlassen hat (vgl. § 169 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 AO).

Die Festsetzungsfrist beträgt nach § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO bei der Umsatzsteuer vier Jahre. Sie verlängert sich auf zehn Jahre, soweit eine Steuer hinterzogen, und auf fünf Jahre, soweit sie leichtfertig verkürzt worden ist (§ 169 Abs. 2 Satz 2 AO).

Die Festsetzungsfrist beginnt grundsätzlich gemäß § 170 Abs. 1 AO mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Steuer entstanden ist oder eine bedingt entstandene Steuer unbedingt geworden ist. Abweichend von § 170 Abs. 1 AO beginnt die Festsetzungsfrist nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO, wenn eine Steuererklärung oder eine Steueranmeldung einzureichen ist, mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Steuererklärung oder die Steueranmeldung eingereicht wird, spätestens jedoch mit Ablauf des dritten Kalenderjahrs, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Steuer entstanden ist, es sei denn, dass die Festsetzungsfrist nach § 170 Abs. 1 AO später beginnt.

Beginnen die mit der Steuerfahndung betrauten Dienststellen der Landesfinanzbehörden vor Ablauf der Festsetzungsfrist beim Steuerpflichtigen mit Ermittlungen der Besteuerungsgrundlagen, so läuft nach § 171 Abs. 5 Satz 1 AO die Festsetzungsfrist insoweit nicht ab, bevor die auf Grund der Ermittlungen zu erlassenden Steuerbescheide unanfechtbar geworden sind; § 171 Abs. 4 Satz 2 AO gilt sinngemäß. Das Gleiche gilt, wenn dem Steuerpflichtigen vor Ablauf der Festsetzungsfrist die Einleitung des Steuerstraßverfahrens bekannt gegeben worden ist; § 169 Abs. 1 Satz 3 AO gilt sinngemäß (§ 171 Abs. 5 Satz 2 AO).

b) Danach war noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten.

Für das Jahr 2003 begann die Festsetzungsfrist mit Ablauf des Jahres 2006, da keine Steuererklärungen abgegeben worden sind. Sie endete regulär nach vier Jahren mit Ablauf des Jahres 2010, für die Jahre 2004 und 2005 entsprechend ein Jahr später. Das Steuerstraßverfahren wurde dem Kläger anlässlich der Durchsuchung am 2. August 2006 und damit vor Ablauf der Festsetzungsfrist bekanntgegeben. Die Festsetzungsfrist läuft damit nach § 171 Abs. 5 Satz 2 i.V.m. Satz 1 AO nicht ab, bevor die auf Grund der Ermittlungen zu erlassenden Steuerbescheide unanfechtbar geworden sind.

Die somit am 2. August 2006 beginnende Ablaufhemmung dauerte bis zum Erlass des Umsatzsteuerbescheids 2003 am 13. März 2014 noch an. Das Gesetz bestimmt in § 171 Abs. 5 Satz 2 AO keine Frist, innerhalb derer die Prüfungsfeststellungen durch erstmaligen Erlass oder Änderung von Steuerbescheiden umzusetzen sind. Eine zeitliche Grenze zur Umsetzung der Ermittlungsergebnisse wird nur durch den Eintritt der Verwirkung gezogen (BFH-Entscheidungen vom 24. April 2002 I R 25/01, BFHE 198, 303, BStBl II 2002, 586; vom 15. März 2007 II R 5/04, BFHE 215, 540, BStBl II 2007, 472; vom 8. Juli 2009 VIII R 5/07, BFHE 226, 198, BStBl II 2010, 583; vom 14. September 2010 IV B 61/09, BFH/NV 2011, 2; vom 12. Oktober 2012 IX B 87/12, BFH/NV 2013, 179).

Der Erlass der Umsatzsteuerbescheide gegenüber dem Kläger beruht ungeachtet der inzwischen aufgehobenen Steuerfestsetzungen gegenüber der aus den Eheleuten bestehenden GbR auf der Steuerfahndungsprüfung. Das FA hat sein Recht auf Erlass der Umsatzsteuerbescheide auch nicht verwirkt. Es hat zu keiner Zeit beim Kläger den Eindruck erweckt, auf die Festsetzung der durch die Verkäufe über „ebay“ anfallenden Umsatzsteuern verzichten zu wollen. Das FA hat sich zunächst lediglich über das Steuersubjekt, dem die Umsätze zuzurechnen sind, geirrt. Das genügt nicht für die Annahme einer Verwirkung.

Auf die Ablaufhemmung des vom Kläger genannten § 171 Abs. 7 AO kommt es nicht an.

4. Das FA hat die Umsatzsteuerbescheide 2003 bis 2005 zutreffend auch auf § 174 Abs. 3 AO (und nicht, wie der Kläger meint, auf § 174 Abs. 4 AO) gestützt.

a) Ist ein bestimmter Sachverhalt in einem Steuerbescheid erkennbar in der Annahme nicht berücksichtigt worden, dass er in einem anderen Steuerbescheid zu berücksichtigen sei, und stellt sich diese Annahme als unrichtig heraus, so kann nach § 174 Abs. 3 Satz 1 AO die Steuerfestsetzung, bei der die Berücksichtigung des Sachverhalts unterblieben ist, insoweit nachgeholt, aufgehoben oder geändert werden. Die Nachholung, Aufhebung oder Änderung ist nur zulässig bis zum Ablauf der für die andere Steuerfestsetzung geltenden Festsetzungsfrist (§ 174 Abs. 3 Satz 2 AO).

Die Vorschrift soll verhindern, dass ein steuererhöhender oder steuermindernder Vorgang bei der Besteuerung überhaupt nicht berücksichtigt wird (negativer Widerstreit), während eine doppelte Berücksichtigung durch § 174 Abs. 1 und 2 AO vermieden wird (BFH-Urteile vom 27. Mai 1993 IV R 65/91, BFHE 172, 5, BStBl II 1994, 76; vom 29. Mai 2001 VIII R 19/00, BFHE 195, 23, BStBl II 2001, 743).

b) Unter einem „bestimmten Sachverhalt“ i.S. von § 174 Abs. 3 Satz 1 AO ist der einzelne Lebensvorgang zu verstehen, an den das Gesetz steuerliche Folgen knüpft. Darunter fällt nicht nur die einzelne steuererhebliche Tatsache oder das einzelne Merkmal, sondern auch der einheitliche, für die Besteuerung maßgebliche Sachverhaltskomplex (BFH-Urteil vom 14. Januar 2010 IV R 33/07, BFHE 228, 122, BStBl II 2010, 586). Maßgeblicher Sachverhalt sind vorliegend die Verkaufsvorgänge über „ebay“.

Dieser Sachverhalt ist gegenüber dem Kläger zunächst „in einem Steuerbescheid ... nicht berücksichtigt“ worden. Zwar hat das FA (zunächst) gegen den Kläger keine Umsatzsteuerbescheide erlassen, in dem der maßgebliche Sachverhalt (Verkäufe über „ebay“) hätte unberücksichtigt bleiben können. Da die Rechtsfolge des § 174 Abs. 3 Satz 1 AO aber (auch) darin besteht, dass die bislang unterbliebene Steuerfestsetzung „nachgeholt“ werden kann, steht der Anwendung dieser Norm nicht entgegen, dass das FA zunächst überhaupt keinen Steuerbescheid erlässt, weil es in der (erkennbaren) Annahme handelt, der bestimmte Sachverhalt sei in einem anderen Steuerbescheid zu berücksichtigen (BFH-Urteile vom 23. Mai 1996 IV R 49/95, BFH/NV 1997, 89; vom 29. Mai 2001 VIII R 19/00, BFHE 195, 23, BStBl II 2001, 743; vom 19. Dezember 2013 V R 7/12, BFHE 245, 80, BStBl II 2017, 841).

Die Annahme des FA, die Umsätze seien in einem anderen Steuererbescheid zu erfassen, war auch kausal für die Nichtberücksichtigung der Umsätze beim Kläger. Das FA wollte die unter dem Nutzerkonto „A“ erzielten Einnahmen der Umsatzsteuer unterwerfen. Es hat die Steuerfestsetzung beim Kläger gerade deshalb unterlassen, weil es davon ausging, die Umsätze seien den Eheleuten (als GbR) zuzurechnen.

Das FA hat den Sachverhalt in einem „anderen Steuerbescheid“ berücksichtigt, indem es die Umsätze in den an die Eheleute gerichteten Umsatzsteuerbescheiden vom 29. November 2007 erfasst hatte.

Die Annahme des FA, dass die Umsätze den Eheleuten zuzurechnen sind, hat sich nach dem rechtskräftigen Urteil des FG Baden-Württemberg in EFG 2014, 790 als unrichtig herausgestellt. Die Umsätze sind danach nicht einer aus den Eheleuten bestehenden GbR, sondern allein dem Kläger zuzurechnen.

Schließlich war „erkennbar“, dass die Berücksichtigung des Sachverhalts nur im Hinblick auf die andere Steuerfestsetzung unterblieben ist, und zwar für denjenigen, dem gegenüber die Steuerfestsetzung geändert oder --wie im Streitfall-- nachgeholt werden soll. Erkennbar heißt, dass dieser bei verständiger Würdigung des an ihn gerichteten Bescheids erkennen musste, warum ein bestimmter Vorgang dort nicht berücksichtigt wurde (BFH-Urteil vom 29. Oktober 1991 VIII R 2/86, BFHE 167, 316, BStBl II 1992, 832). Für die Frage der Erkennbarkeit kommt es auf den gesamten Sachverhaltsablauf an (BFH-Urteile vom 21. Dezember 1984 III R 75/81, BFHE 143, 110, BStBl II 1985, 283; vom 1. August 1984 V R 67/82, BFHE 141, 490, BStBl II 1984, 788). Vorliegend war für den Kläger ohne weiteres erkennbar, dass die streitigen „ebay“-Umsätze nur deshalb nicht gegen ihn festgesetzt worden waren, weil das FA die Eheleute (als GbR) als leistende Unternehmer ansah.

c) Den streitgegenständlichen Umsatzsteuerbescheiden steht auch nicht die Festsetzungsverjährung der „anderen“ Festsetzung entgegen (§ 174 Abs. 3 Satz 2 AO). „Andere“ Festsetzung ist vorliegend die Umsatzsteuerfestsetzung gegenüber der aus den Eheleuten bestehenden GbR.

Zum Zeitpunkt des Erlasses der streitgegenständlichen Umsatzsteuerbescheide 2003 bis 2005 vom 12. und 13. März 2014 war insoweit noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten. Die regelmäßige Verjährungsfrist endete zwar hier ebenfalls mit Ablauf der Jahre 2010 bis 2012. Es trat jedoch nach § 171 Abs. 3a Satz 1 AO eine Ablaufhemmung ein. Nach dieser Vorschrift läuft die Festsetzungsfrist nicht ab, bevor über einen gegen den Steuerbescheid gerichteten Rechtsbehelf (Einspruch oder Klage) unanfechtbar entschieden ist. Im Klageverfahren liegt eine unanfechtbare Entscheidung vor, wenn das Urteil des Finanzgerichts formell rechtskräftig geworden oder eine abschließende Entscheidung des Bundesfinanzhofs im Revisionsverfahren ergangen ist (BFH-Urteile vom 15. Dezember 1999 XI R 75/97, BFH/NV 2000, 1067; vom 18. Juli 2013 II R 46/11, BFHE 242, 292, BStBl II 2016, 631). Ein finanzgerichtliches Urteil wird nach Ablauf der einmonatigen Frist für die Einlegung der Nichtzulassungsbeschwerde (vgl. § 116 Abs. 2 Satz 1 FGO) formell rechtskräftig (vgl. Ratschow in Gräber, FGO, 8. Aufl., 2015, § 110 Rz 8).

Im Streitfall wurde den Beteiligten das Urteil des FG Baden-Württemberg vom 19. Dezember 2013 am 17. Februar 2014 (der GbR als Klägerin) und am 18. Februar 2014 (dem aus der Entscheidung allein beschwerten FA) zugestellt. Die einmonatige Frist zur Einlegung der Nichtzulassungsbeschwerde war daher noch nicht abgelaufen, bevor das FA die streitgegenständliche Umsatzsteuerbescheide 2003 bis 2005 vom 12. und 13. März 2014 erließ. Es kann daher offen bleiben, ob die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 3a Satz 3 AO sogar erst mit Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide 2003 bis 2005 gegenüber den Eheleuten am 1. Juli 2014 endete.

d) Sind die Voraussetzungen des § 174 Abs. 3 AO --wie im Streitfall-- erfüllt, so ist die „Nachholung“ auch gegenüber einem Dritten ohne Einhaltung der nur für die Änderung nach § 174 Abs. 4 AO erforderlichen Voraussetzungen des § 174 Abs. 5 AO zulässig (BFH-Urteil vom 1. August 1984 V R 67/82, BFHE 141, 490, BStBl II 1984, 788).

5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO. Die Regelung der vorläufigen Vollstreckbarkeit folgt aus § 151 FGO i.V.m. § 708 Nr. 11 und §§ 709, 711 der Zivilprozessordnung.

6. Der Kläger beantragte, die Zuziehung des Bevollmächtigten zum Vorverfahren für notwendig zu erklären. Dem Verfahren lag ein Sachverhalt zugrunde, der in rechtlicher Hinsicht nicht von vornherein als einfach zu beurteilen war. Der Kläger durfte sich daher eines Rechtskundigen bedienen, um eine erfolgversprechende Rechtsverfolgung zu erreichen. Der Senat hält hiernach die Zuziehung des Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig (vgl. § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO).