

DRITTLANDSUNTERNEHMER



9.11.2016

Umsatzsteuertagung 2016

Dr. Thomas Bieber

Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik





Quelle: <http://mapdictionary.com/online-weltkarte-11/>

PROBLEMAUFRISS (1)

- **Drittland** ist aus Sicht eines völkerrechtlichen Vertrags jedes Land, das nicht Vertragspartei ist
 - Verträge begründen für andere als die Vertragsparteien ohne deren Zustimmung weder Rechte noch Pflichten (Art 34 WVK)
- **„Drittlandsqualifikation“** als Frage des zugrundeliegenden Vertrags
 - Welthandelsrecht: Alle Länder, die nicht WTO-Mitglied sind
 - Kreis der „Drittländer“ sehr klein, da die WTO 164 Mitglieder umfasst
 - „Drittländer“: Algerien, Andorra, Irak, Serbien, Weißrussland etc
 - Fazit: WTO-Recht als allgemeine Klammer
 - Unionsrecht: Alle Länder, die nicht EU-Mitglied sind
 - Kreis der „Drittländer“ größer, da die EU „nur“ 28 Mitglieder umfasst
 - Exkurs: „Brexit“ – UK bald nicht mehr EU-Mitglied, aber weiterhin WTO-Mitglied
 - Fazit: Analyse des Unionsrechts auf Unterschiede zwischen EU-Unternehmern und Drittlandsunternehmern

PROBLEMAUFRISS (2)

■ Drittlandsunternehmer

- Begriff weder in der MwStSystRL noch im UStG gebräuchlich
- Begriffsverständnis vor dem Hintergrund der jeweiligen Regelung zu prüfen



■ Leitfragen des Vortrags

- Welche umsatzsteuerlichen Rahmenbedingungen enthalten das Völkerrecht und das Unionsrecht sowie das nationale UStG für Nicht-EU-Unternehmer (= Drittlandsunternehmer)?
- Weichen diese Vorgaben von den Vorgaben für EU-Unternehmer ab?
- Anderer möglicher Ansatz: Umsatzsteuerliche Rahmenbedingungen für Drittlandsunternehmer in den jeweiligen Drittländern
 - zB China (keine vollständige Befreiung für bestimmte Ausfuhrumsätze)

INHALTSÜBERSICHT

■ Rechtliche Rahmenbedingungen für Drittlandsunternehmer

- Völkerrecht (GATT/GATS)
- Unionsrecht (AEUV/MwStSystRL)
- Nationales USTG

■ Ausgewählte Fragestellungen

- Vorsteuererstattung für Drittlandsunternehmer – Vorgaben der 13. RL und nationale Umsetzung
- Reihengeschäfte mit einem Drittlandsunternehmer ohne UID

Rechtliche Rahmenbedingungen für Drittlandsunternehmer

- Völkerrecht (GATT/GATS)
- Unionsrecht (AEUV/MwStSystRL)
- Nationales UStG

VÖLKERRECHTLICHE RAHMENBEDINGUNGEN (1)

■ GATT – Grenzüberschreitender Warenhandel

- Art I (Meistbegünstigung)
 - jede günstigere Behandlung, die ein WTO-Mitglied irgend einem Land gewährt
 - unverzüglich und bedingungslos auf gleichartige Waren auszudehnen, die aus einem anderen WTO-Land ein- oder ausgeführt werden
- Art III (Inländerbehandlung)
 - Art III:2 erster Satz: Diskriminierungsverbot für gleichartige Waren
 - Art III:2 zweiter Satz: Protektionsverbot für nicht gleichartige Waren
 - Art III:4: Schutz vor nicht-fiskalischen Maßnahmen
- Art V (Freiheit der Durchfuhr)
 - V:3 GATT: Durchfuhr darf grds weder Zöllen oder anderen Steuern oder Abgaben unterliegen
- Art X (Informationsbereitstellung und einheitliche Anwendung)
 - Art X:1: Veröffentlichungspflicht für bestimmte Zoll- und Umsatzsteuerdaten
 - Art X:3: Gesetze und Verwaltungsvorschriften sind einheitlich, unparteiisch und gerecht anzuwenden
- Art XX (Rechtfertigung von Verstößen)

VÖLKERRECHTLICHE RAHMENBEDINGUNGEN (2)

■ GATS – Grenzüberschreitender Dienstleistungsverkehr

□ Art II (Meistbegünstigung)

- strukturell mit dem Meistbegünstigungsgrundsatz des Art I GATT vergleichbar
- Diskriminierung, die sich auf gleichartige Dienstleistungen oder Dienstleistungserbringer bezieht

□ Art III (Transparenz)

- Veröffentlichung aller einschlägigen Maßnahmen

□ Art XVII (Inländerbehandlung)

- spezifische Verpflichtung des GATS und nur für die Mitglieder verbindlich, die eine ausdrückliche Verpflichtung eingegangen sind
- strukturell mit Art III:4 GATT vergleichbar
- Anwendbarkeit setzt voraus, dass eine Maßnahme die Wettbewerbsbedingungen zu Lasten des ausländischen Dienstleistungserbringers verändert

VÖLKERRECHTLICHE RAHMENBEDINGUNGEN (3)

- Umsatzsteuerliche Anwendungsfälle aus der welthandelsrechtlichen Streitbeilegungspraxis
 - eingeführte Gegenstände unterliegen einem höheren USt-Satz als die Lieferungen von gleichartigen inländischen Gegenständen
 - für den Verkauf von inländischen Gegenständen besteht eine generelle Umsatzsteuerbefreiung, die für die Einfuhr von ausländischen Gegenständen nicht gilt
 - eine Umsatzsteuerbefreiung für die Einfuhr von Gegenständen knüpft daran, dass ein dem eingeführten Gegenstand vergleichbarer Gegenstand im Einfuhrland nicht hergestellt wird
 - für den Verkauf eingeführter Gegenstände am inländischen Markt eines WTO-Mitglied wird der VSt-Abzug nicht gewährt

VÖLKERRECHTLICHE RAHMENBEDINGUNGEN (4)

■ Rechtsprechung des EuGH

- Völkervertragsrecht als Bestandteil der Unionsrechtsordnung
- Ablehnung der unmittelbaren Individualwirkung des Völkervertragsrechts
 - Natur, Systematik und Struktur der WTO-Regeln als Problem
 - Systematik und Struktur der WTO-Regeln sei nicht geeignet, für den Einzelnen Rechte zu begründen, auf die er sich nach dem Unionsrecht unmittelbar vor den
 - „große Geschmeidigkeit“ der WTO-Regeln.
- Völkervertragsrecht als mögliche Auslegungshilfe für das sekundäre Unionsrecht
 - Nach stRspr des EuGH ist das abgeleitete Unionsrecht nach Möglichkeit in Übereinstimmung mit dem WTO-Recht auszulegen.
 - „*Nach Möglichkeit*“ bedeute, dass nur eine Unionsrechtsnorm, die mehrere Auslegungen zulasse, WTO-rechtskonform ausgelegt werden könne.

UNIONSRECHTLICHE RAHMENBEDINGUNGEN (1)

■ AEUV

- Art 110
 - Umsatzsteuerliches Diskriminierungsverbot → zugeschnitten auf den Handel mit Unionsgegenständen
 - Drittlandsgegenstände ausgeklammert
- Art 113
 - Umsatzsteuerliches Harmonisierungsgebot
 - Harmonisierung (auch) der Umsätze mit Drittländern → Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen innerhalb der EU
- Art 216
 - grundsätzliche Bindungswirkung der GATT/GATS-Grundsätze
- Assoziierungsabkommen mit Drittländern
 - Bestandteil der Unionsrechtsordnung
 - verpflichten die Unionsorgane sowie die EU-Mitgliedstaaten
 - Beispiele: EWR-Abkommen, Cotonou-Abkommen, CETA-Abkommen (Übernahme von Art III GATT)

UNIONSRECHTLICHE RAHMENBEDINGUNGEN (2)

- Regelungen der MwStSystRL mit Drittlandsbezug
 - Ort einer Beförderungs- oder Versandungslieferung, die in einem Drittland beginnt
 - MwStSystRL: Art 32 UA 2, 33 Abs 3
 - Verbringung von Nichtunionsgegenständen aus Drittländern in EU → Einfuhrregime
 - MwStSystRL: Art 30, 60, 61, 70, 71, 85-89, 91, 93, 94, 143-145, 168 lit e, 201, 211, 260, 274-277 und 408-410
 - Lieferung von Gegenständen in Drittländer → Ausfuhrregime
 - MwStSystRL: Art 146, 147
 - Erbringung von Katalogleistungen an drittländische Privatpersonen
 - MwStSystRL: Art 59

keine Unterscheidung, ob Umsatz durch EU-Unternehmer oder Drittlandsunternehmer erbracht

UNIONSRECHTLICHE RAHMENBEDINGUNGEN (3)

■ Regelungen der MwStSystRL für Drittlandsunternehmer

□ Vorsteuererstattung

- Art 171 Abs 2 UA 1: USt-Erstattung an nicht im Gebiet der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige erfolgt nach dem in der RL 86/560/EWG (13. RL) vorgesehenen Verfahren.
- Art 171 Abs 2 UA 2: Steuerpflichtige iSd Art 1 13. RL, die in dem Mitgliedstaat, in dem sie die Gegenstände und Dienstleistungen erwerben oder mit der Mehrwertsteuer belastete Gegenstände einführen, ausschließlich Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen bewirken, für die gem den Art 194 bis 197 und 199 der Empfänger der Umsätze als Steuerschuldner bestimmt worden ist, gelten bei Anwendung der genannten Richtlinie ebenfalls als nicht in der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige.
- Art 171 Abs 3: Die 13. RL gilt nicht für nach den Rechtsvorschriften des Mitgliedstaats der Erstattung fälschlich in Rechnung gestellte Mehrwertsteuerbeträge oder in Rechnung gestellte Mehrwertsteuerbeträge für Lieferungen von Gegenständen, die gemäß Art 138 oder Art 146 Abs 1 lit b von der Steuer befreit sind oder befreit werden können.

UNIONSRECHTLICHE RAHMENBEDINGUNGEN (4)

■ Regelungen der MwStSystRL für Drittlandsunternehmer

- Sonderregelung für Drittlandsunternehmer betr Telekommunikationsleistungen an Nichtunternehmer im Gemeinschaftsgebiet (Art 358a ff)
 - „nicht in der Gemeinschaft ansässiger Steuerpflichtiger“: ein Steuerpflichtiger, der im Gebiet der Gemeinschaft weder den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit noch eine feste Niederlassung hat und der nicht anderweitig verpflichtet ist, sich für mehrwertsteuerliche Zwecke erfassen zu lassen;

NATIONALE RAHMENBEDINGUNGEN (1)

■ Regelungen des UStG mit Drittlandsbezug

- Ort einer Beförderungs- oder Versandungslieferung, die in einem Drittland beginnt
 - UStG: § 3 Abs 8, Abs 9
- Verbringung von Nichtunionsgegenständen aus Drittländern in EU → Einfuhrregime
 - UStG: §§ 1 Abs 1 Z 3, 5, 6 Abs 4 ff, 12 Abs 1 Z 2, VO BGBl II 2003/584, 19 Abs 5, 26
- Lieferung von Gegenständen in Drittländer → Ausfuhrregime
 - UStG: §§ 6 Abs 1 Z 1, 7
- Erbringung von Katalogleistungen an drittländische Privatpersonen
 - UStG: § 3a Abs 14

keine Unterscheidung, ob Umsatz durch EU-Unternehmer oder Drittlandsunternehmer erbracht

NATIONALE RAHMENBEDINGUNGEN (2)

■ Regelungen des UStG betreffend Drittlandsunternehmer

- VO-Ermächtigung für die Vorsteuererstattung an ausländische Unternehmer (§ 21 Abs 9 UStG)
 - bei Drittlandsunternehmern können bestimmte Vorsteuerbeträge von der Erstattung ausgeschlossen sein
 - VO BGBl 1995/279 idF BGBl II 2014/158
- Sonderregelung für Drittlandsunternehmer betr Telekommunikationsleistungen an Nichtunternehmer im Gemeinschaftsgebiet (§ 25a UStG)
 - weder Wohnsitz, Sitz oder Betriebsstätte
 - ausschließlich Umsätze gemäß § 3a Abs 13
 - für Zwecke der USt nicht erfasst und elektronischer Antrag an das FA Graz-Stadt auf Ausübung der Option zur Sonderregelung
- Pflicht zur Bestellung eines Fiskalvertreters für Drittlandsunternehmer, die stpfl Umsätze im Inland tätigen, und Bekanntgabe an das FA (§ 27 Abs 7 UStG)

Vorsteuererstattung für Drittlandsunternehmer – Vorgaben der 13. RL und nationale Umsetzung

ENTSTEHUNGSGESCHICHTE DER 13. RL

- Orientierung an der 8. RL
- Zweck: Beendigung der unterschiedlichen Behandlung von Drittlandsunternehmen → Vermeidung von Verkehrsverlagerungen innerhalb der EU

BEGRIFF DES DRITTLANDSUNTERNEHMERS

■ Voraussetzungen

- Unternehmer iSd Art 4 Abs 1 6. RL
- weder Sitz noch feste Niederlassung noch Wohnsitz noch üblicher Aufenthaltsort in der Union
- weder Lieferung von Gegenständen noch Erbringung von Dienstleistungen im jeweiligen EU-Mitgliedstaat
- Einfuhr von Gegenständen unschädlich
- Unschädlich weiters
 - Beförderungsumsätze und die damit verbundenen Nebentätigkeiten, die gem Art 14 Abs 1 lit i, Art 15 oder Art 16 Abs 1 Teile B, C und D 6. RL steuerfrei sind oder
 - Dienstleistungen, bei denen die Steuer gem Art 21 Nr 1 lit b 6. RL lediglich vom Empfänger geschuldet wird

FESTE NIEDERLASSUNG

- erfordert einen Mindestbestand an Personal und Sachmitteln
- muss so autonom sein, dass von dort Waren oder Dienstleistungen auf den Markt gebracht werden können
 - nicht erforderlich, dass die feste Niederlassung tatsächlich Waren liefert oder Dienstleistungen erbringt
- Zulassung von Transportfahrzeugen in einem EU-Mitgliedstaat → keine feste Niederlassung
- Eine feste Einrichtung, über die ein Unternehmen Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten vornimmt → keine feste Niederlassung
- Bestellung eines Steuervertreeters begründet nicht die Annahme einer festen Niederlassung

SITZ DER WIRTSCHAFTLICHEN TÄTIGKEIT

- jener Ort, an dem die wesentlichen Entscheidungen zur allgemeinen Leitung dieser Gesellschaft getroffen und die Handlungen zu deren zentraler Verwaltung vorgenommen werden
 - statutarischer Sitz
 - Ort der zentralen Verwaltung
 - Ort, an dem die Führungskräfte der Gesellschaft zusammentreffen
 - Ort, an dem die allgemeine Unternehmenspolitik dieser Gesellschaft bestimmt wird.
 - andere Faktoren: Wohnsitz der Hauptführungskräfte; Ort der GV; Ort, an dem die Verwaltungsunterlagen erstellt und die Bücher geführt werden; Ort, an dem die Finanz- und Bankgeschäfte hauptsächlich wahrgenommen werden,
- „Briefkastenfirma“ oder „Strohfirma“ → kein Sitz einer wirtschaftlichen Tätigkeit iSv Art 1 Nr 1 13. RL

ERSTATTUNG

- Nach Art 2 Abs 1 13. RL ist jeder Mitgliedstaat verpflichtet, einem Drittlandsunternehmer die Umsatzsteuer zu erstatten, die der Drittlandsunternehmer für im Mitgliedstaat bezogene Dienstleistungen oder Lieferungen von Gegenständen oder im Mitgliedstaat eingeführte Gegenstände bezahlt hat
- Voraussetzung ist, dass diese Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke der in Art 169 lit a und b MwStSystRL bezeichneten Umsätze verwendet werden.
 - Art 169 lit a MwStSystRL bezieht sich auf Umsätze, die sich aus den in Art 9 Abs 1 UA 2 genannten Tätigkeiten ergeben, die außerhalb des Mitgliedstaats, in dem diese Steuer geschuldet oder entrichtet wird, bewirkt werden und für die das Recht auf Vorsteuerabzug bestünde, wenn sie in diesem Mitgliedstaat bewirkt worden wären.
 - Art 169 lit b MwStSystRL bezieht sich auf Umsätze, die gem den Art 138, 142, 144, 146 bis 149, 151, 152, 153, 156, dem Art 157 Abs 1 lit b, den Art 158 bis 161 und Art 164 befreit sind
 - Ein Erstattungsanspruch besteht nicht für Umsätze iSd Art 169 lit c MwStSystRL

GEGENSEITIGKEITSERFORDERNIS (1)

- Die Mitgliedstaaten können die Vorsteuererstattung von der Gewährung vergleichbarer Vorteile im Bereich der Umsatzsteuern durch die Drittländer abhängig machen.
- Zulässigkeit des Reziprozitätsvorbehalts bei der Vorsteuererstattung an Drittlandsunternehmer im Lichte des GATS?
 - EuGH 7.6.2007, Rs C-335/05, *Řízení Letového Provozu ČR*
 - 13. RL bezieht sich unterschiedslos auf alle Drittländer
 - Nationales (!) UStG ist an das GATS anzupassen
 - Kein Anpassungserfordernis des Art 2 Abs 2 13. RL, da Wahlrecht
 - Anpassungserfordernis des Art 2 Abs 2 13. RL bestünde nur bei verpflichtendem Gegenseitigkeitserfordernis

GEGENSEITIGKEITSERFORDERNIS (2)

■ Folgerungen

- nicht das RL-Wahlrecht, sondern die Umsetzung im nationalen UStG ist völkerrechtlich zu prüfen
- Meistbegünstigung nach Art I GATT/Art II Abs 1 GATS ist „unverzüglich“ und „bedingungslos“ bzw „unbedingt“ zu gewähren
- Reziprozitätsvorbehalt für die Vorsteuererstattung an Drittlandsunternehmer aus völkerrechtlicher Sicht wohl unzulässig
- Versagung des Vorsteuerabzuges als Verstoß gegen das Gebot der Inländerbehandlung nach Art XVII Abs 1 GATS?

ANTRAGSERFORDERNIS

■ Die Mitgliedstaaten bestimmen

- Modalitäten für die Antragstellung
- Antragsfristen
- Zeitraum, auf den der Antrag sich beziehen muss,
- für die Einreichung zuständigen Behörden,
- Mindestbeträge, für die die Erstattung beantragt werden kann,
- Einzelheiten für die Erstattung,
- Pflichten, die erforderlich sind, um die Begründetheit des Antrags beurteilen zu können und um Steuerhinterziehungen zu vermeiden,
- den Nachweis, dass der Drittlandsunternehmer eine wirtschaftliche Tätigkeit entsprechend Artikel 4 Abs 1 RL 77/388/EWG ausübt
 - der Antragsteller hat durch eine schriftliche Erklärung zu bestätigen, dass er in dem festgelegten Zeitraum keinen Umsatz bewirkt hat, der nicht den in Art 1 Nr 1 der vorliegenden Richtlinie genannten Bedingungen entspricht

ERSTATTUNGSANSPRUCH

■ Erstattungsanspruch

- richtet sich nach Art 17 6. RL nach den Modalitäten der Erstattung im jeweiligen EU-Mitgliedstaat.
 - Die Mitgliedstaaten können jedoch den Ausschluß bestimmter Ausgaben vorsehen oder die Erstattung von zusätzlichen Bedingungen abhängig machen.
 - Die vorliegende Richtlinie gilt nicht für Lieferungen von Gegenständen, die steuerfrei sind oder nach Art 15 Nr 2 6. RL von der Steuer befreit werden können
- Die Erstattung darf nach Art 3 Abs 2 13. RL nicht zu günstigeren Bedingungen erfolgen als für EU-Unternehmer

ERSTATTUNGSANTRAG NACH § 3A VO BGBL 1995/279 (1)

- Abgabe des Formular U5 beim FA Graz Stadt
 - kein elektronisches Antragsverfahren oder Abgabe via Fax
 - EU-Unternehmer: Erstattungsantrag bis zum 30.9 des Folgejahres (Frist: 9 Monate)
 - Drittlandsunternehmer: Erstattungsantrag bis 30.6 des Folgejahres (Frist: 6 Monate)
- Bagatellgrenze von EUR 400
- Bescheid wird in Papierform zugestellt
- kein Fiskal- oder sonstiger Parteienvertreter notwendig
 - allenfalls kann vom Drittlandsunternehmer die Namhaftmachung eines (inländischen) Zustellungsbevollmächtigten verlangt werden (§ 10 Zustellgesetz).
- kein Gegenseitigkeitserfordernis

ERSTATTUNGSANTRAG NACH § 3A VO BGBL 1995/279 (2)

- Die Finanzverwaltung verlangt von Drittlandsunternehmern folgende Dokumente
 - Fragebogen Verf18 bei erstmaliger Beantragung;
 - Formular U5, mit dem der Antrag auf Vergütung der USt gestellt wird
 - Formular U70, auf dem das Finanzamt des Unternehmers bescheinigt, dass der Unternehmer unter einer Steuernummer geführt wird
 - Das Formular U70 ist von der ausländischen Finanzverwaltung zu bestätigen und darf nicht älter als 1 Jahr sein.
 - Ein Formzwang besteht nicht, auch ausländische und fremdsprachige Vordrucke werden anerkannt, wenn sie inhaltlich dem österreichischen Formular U70 entsprechen und eine Übersetzung beigelegt ist
 - Originalrechnungen

ERSTATTUNGSANTRAG NACH § 3A VO BGBL 1995/279 (3)

- Unterschiede zu Anträgen von EU-Unternehmern
 - Während Antragsteller aus anderen EU-Mitgliedstaaten im Rahmen der Antragstellung keine Rechnungen übermitteln müssen (einzelne Rechnungen können in Kopie oder im Original im Rahmen des Vorhalteverfahrens vom FA Graz-Stadt angefordert werden), haben Antragsteller aus Drittländern weiterhin die Originale der Rechnungen oder Einfuhrdokumente, für die die Erstattung der darin ausgewiesenen Mehrwertsteuer beantragt wird, sowie eine diesbezügliche Aufstellung beizulegen.
 - Fehlen die Originalbelege hat ein Mängelbehebungsauftrag zu ergehen. Die Nachreichung von Originalbelegen kann nur dann zu einer Erstattung führen, wenn sie noch innerhalb der Antragsfrist erfolgt. Belegkopien können nicht akzeptiert werden, es sei denn, das Abhandenkommen der Originalbelege ist nicht vom Erstattungswerber zu vertreten und es besteht keine Gefahr, dass weitere Anträge gestellt werden

Reihengeschäft mit einem Drittlandsunternehmer ohne UID

EUGH 27.9.2012, RS C-587/10, VSTR

■ Sachverhalt

- EU-U1 verkauft Gegenstände an Drittlandsunternehmer ohne UID
- Drittlandsunternehmer verkauft Gegenständen an EU-2 weiter
- EU-U1 überprüft UID von EU-U2
- Drittlandsunternehmer beauftragt Spedition mit Abholung des Gegenstands bei EU-U1
- EU-U1 fakturierte eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung → Zulässig?

■ EuGH

- Bekanntgabe der UID des EU-U2 durch Drittlandsunternehmer deutet darauf hin, dass keine betrügerische Handlung vorliegt
- die gelieferten Gegenstände deuten auf wirtschaftliche Tätigkeit hin
- Drittlandsansässigkeit spielt keine Rolle
- Steuerbefreiung für igL knüpft nicht an den Ort, an dem der Erwerber ansässig ist

BFH 28. 5. 2013 - XI R 11/09

■ BFH

- Zuordnung der Warenbewegung durch umfassende Würdigung des Einzelfalls
- Eine Lieferung von Gegenständen eines im Inland ansässigen Unternehmers an einen in einem Drittland ansässigen Unternehmer, der keine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer verwendet, die Gegenstände im Inland abholen lässt und direkt an den letzten Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat weiterliefert, kann als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei sein, wenn der Lieferer redlicherweise, und nachdem er alle zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat, diese Identifikationsnummer nicht mitteilen kann und er außerdem Angaben macht, die hinreichend belegen können, dass der Erwerber ein Steuerpflichtiger ist, der bei dem betreffenden Vorgang als solcher gehandelt hat.