die Vergütungsforderung des Unternehmers in dem Umfang, in dem der Besteller die Vergütung für Rechnung des Unternehmers zur Tilgung von dessen Steuerschuld verwendet.

b) Die Erfüllungswirkung tritt auch dann ein, wenn die umsatzsteuerrechtliche Rechtslage zur Zeit der Zahlung an den Steuerfiskus ungeklärt ist.

BGH, Urt. v. 17. Juli 2001 - X ZR 13/99 - OLG Dresden
LG Dresden

Der X. Zivilsenat des Bundesgerichtshofes hat auf die mündliche Verhandlung vom 17. Juli 2001 durch den Vorsitzenden Richter Rogge, die Richter Prof. Dr. Jestaedt, Dr. Melullis, Scharen und Keukenschrijver

für Recht erkannt:

Die Revision der Klägerin gegen das am 17. Dezember 1998 verkündete Urteil des 21. Zivilsenats des Oberlandesgerichts Dresden wird auf ihre Kosten zurückgewiesen.

Von Rechts wegen

Tatbestand:

Die Klägerin ist eine rechtsfähige Gesellschaft des belgischen Rechts. Der Beklagte beauftragte die Klägerin mit schriftlichem Vertrag vom 11. März 1994, ein Konzept für "Tourismus, Freizeit und Erholung in der Region O./N. unter besonderer Berücksichtigung der B.-gebiete" zu erstellen. Die Parteien trafen in dem Vertrag eine Vergütungsregelung, wonach der Beklagte zur Abgeltung aller Leistungen der Klägerin einen

Festpreis einschließlich der Umsatzsteuer des Landes Belgien in Höhe von 1.320.000,-- DM zahlen sollte.

Die Klägerin erbrachte die vereinbarten Leistungen und erteilte dem Beklagten insgesamt fünf Teilrechnungen über jeweils 264.000,-- DM. Vier Teilrechnungen beglich der Beklagte vollständig. Von der fünften Abschlagsrechnung behielt er einen Teilbetrag von 173.739,04 DM ein, nachdem das Finanzamt Z. bei ihm eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung durchgeführt und ihn aufgefordert hatte, bei Meidung eines Haftungsbescheids die anteilige Umsatzsteuer nach deutschem Recht an das Finanzamt im Abzugsverfahren abzuführen.

Die Klägerin verlangt von dem Beklagten Zahlung der vereinbarten Restvergütung. Sie ist der Meinung, ihre Leistungen unterlägen nicht der deutschen Umsatzsteuerpflicht. Die Voraussetzungen für die Durchführung eines Abzugsverfahrens seien nicht gegeben. Ihre Leistungen seien weder wissenschaftlicher Art, noch zu einem wesentlichen Teil im Bundesgebiet erbracht.

Das Landgericht hat den Beklagten antragsgemäß zur Zahlung von 173.739,04 DM nebst Zinsen verurteilt. Auf die Berufung des Beklagten hat das Oberlandesgericht das landgerichtliche Urteil abgeändert und den Beklagten unter Klageabweisung im übrigen nur noch zur Zahlung von 1.565,13 DM nebst Zinsen verurteilt. Mit der Revision verfolgt die Klägerin ihren Zahlungsanspruch weiter. Der Beklagte bittet um Zurückweisung der Revision.

Entscheidungsgründe:

Hinweis: Auch Teile der Urteilssammlung sind als Datenbank nach §§ 87a ff. UrhG geschützt.

JLaw – Gesetze und Urteile (mobile App)
Kostenlos
Über 200 Gesetze
Über 100.000 Urteile
JLaw – für Android
JLaw – für iOS

Die zulässige Revision bleibt ohne Erfolg.

I. Das Berufungsgericht hat einen über den zuerkannten Betrag hinausgehenden Anspruch der Klägerin auf eine weitere Vergütung von 172.173,91 DM aus Werkvertrag (§§ 631, 675 BGB) verneint. Es hat dazu im wesentlichen ausgeführt: Das Finanzamt Z. habe den Beklagten im Abzugsverfahren (§ 18 Abs. 8 UStG i.V.m. §§ 51 ff. UStDV) unter Androhung eines Haftungsbescheides (§ 55 UStDV) zur Abführung der angeblich geschuldeten Umsatzsteueranteile in Höhe von 172.173,91 DM veranlaßt. Der Beklagte habe nicht "ungeprüft" bzw. "willkürlich" diesem Verlangen nachgegeben. Die erneute Zahlung dieses Betrages sei dem Beklagten nicht zuzumuten. Dem Abführungspflichtigen könne regelmäßig nicht zugemutet werden, mit eigenem Kostenrisiko gegen die Abführungspflicht im Abzugsverfahren vorzugehen. Die Klärung der Steuerpflichtigkeit eines Umsatzvorganges sei nämlich grundsätzlich Sache des Vergütungsgläubigers als Steuerschuldner nach § 13 UStG. Da der Abzugsverpflichtete (§ 51 Abs. 1 Nr. 1 UStDV) die Abzugssteuer für Rechnung des Steuerschuldners einzubehalten und abzuführen habe, erfülle er insoweit aufgrund dieses gesetzlichen Auftrages seine privatrechtliche Verpflichtung zur Zahlung des Leistungsentgelts. Diese gesetzliche Anordnung ersetze der Sache nach eine bürgerlich-rechtliche Anweisung des Gläubigers im Sinne des § 783 BGB. Auch wenn das Abzugsverfahren für den Steuerpflichtigen keine privatrechtliche Bindungswirkung habe, komme diesem doch eine gewisse "Drittwirkung" zu. Der Abzugspflichtige sei deshalb bereits dann zur Einbehaltung und Abführung der Steuer mit Wirkung für den Vergütungsgläubiger entsprechend §§ 362 Abs. 2, 185 BGB befugt, wenn er berechtigte

Zweifel an der sachlichen Steuerpflicht haben könne. Denn der Abzugspflichtige solle nicht das Risiko tragen, aus eigenem Vermögen die Abzugsbeträge entrichten zu müssen. Es sei deshalb Aufgabe des Steuerpflichtigen, die Annahme der Steuerbarkeit eines Umsatzes im deutschen Erhebungsgebiet anzugreifen.

Eine erneute Zahlung des bereits im Abzugsverfahren abgeführten Betrages von 172.173,91 DM sei dem Beklagten nach den Grundsätzen von Treu und Glauben (§ 242 BGB) nicht zuzumuten. Wegen der fehlenden Bindungswirkung des Zivilprozesses für das Steuerverfahren seien widersprechende Entscheidungen nicht auszuschließen. Dies bedeute für den Beklagten die naheliegende Gefahr, bei Verurteilung im Zivilprozeß die bereits abgeführten Umsatzsteueranteile nicht zurückzuerlangen, also endgültig zweimal entrichten zu müssen. Der Beklagte habe die Steuerpflichtigkeit der Umsatzvorgänge der Klägerin zumindest für zweifelhaft halten dürfen. Angesichts der rechtlichen Schwierigkeiten bei der Feststellung der Steuerpflicht nach dem Umsatzsteuergesetz sei es dem Beklagten nicht zumutbar gewesen, mit eigenem Kostenrisiko gegen die diesbezügliche Rechtsauffassung der Finanzbehörden vorzugehen.

Diese Auffassung stehe mit der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofes zum Problem widersprechender Entscheidungen in Zivil- und Finanzgerichtsverfahren im Einklang. Die Verurteilung auf erneute Zahlung der Umsatzsteuer im Zivilrechtsweg werde von einer späteren abweichenden Entscheidung im Finanzrechtsweg nicht berührt. Der Beklagte könne daher, selbst wenn die Umsatzsteuerpflicht der klägerischen Leistungen im Finanzgerichtsweg später bejaht werde, den im Zivilurteil ausgeurteilten Betrag nicht von der

Klägerin als ungerechtfertigte Bereicherung (§ 812 BGB) oder im Wege des Wiederaufnahmeverfahrens zurückverlangen. Der Beklagte habe zudem bei Verurteilung vor dem Zivilgericht keine rechtliche Möglichkeit, wenigstens den im Finanzverfahren abgeführten Betrag dort zurückzuverlangen. Der Beklagte wäre als (nur) Abzugsverpflichteter nicht zur nachträglichen Durchführung des Steuerverfahrens berechtigt. Demgegenüber werde die Klägerin durch die Abweisung der Zivilklage in Höhe von 172.173,91 DM nicht unzumutbar belastet. Ihr bleibe die Möglichkeit, im Steuerverfahren eine Aufhebung der Steuerfestsetzung zu erreichen und gegen eine ablehnende Verwaltungsentscheidung im Finanzgerichtsweg vorzugehen.

II. Die Ausführungen des Berufungsgerichts halten im Ergebnis der revisionsrechtlichen Überprüfung stand. Die Klägerin hat keinen Anspruch aus § 631 Abs. 1 BGB gegen den Beklagten auf Zahlung des restlichen Werklohns in Höhe der anteiligen Umsatzsteuer nach deutschem Recht. Der Beklagte hat durch Zahlung an das Finanzamt Z. den Gläubiger befriedigt, der die noch offene Restvergütung aus dem Werkvertrag der Parteien kraft gesetzlicher Überleitung beanspruchen konnte.

1. Der Klägerin stand ursprünglich gegen den Beklagten ein Vergütungsanspruch in Höhe von 1.320.000,-- DM zu. In diesem Festbetrag war die Umsatzsteuer enthalten, wie sich aus der von den Parteien getroffenen Vergütungsregelung ergibt. Von dem zu zahlenden Werklohn war demnach noch anfallende Umsatzsteuer an die zuständige Finanzbehörde abzuführen. Bei Werkverträgen ist der Unternehmer als Werklohngläubiger Steuerschuldner der zu entrichtenden Umsatzsteuer (§ 13 Abs. 2 Nr. 1 UStG). Demnach war die Klägerin als Steuerschuldnerin zur Zahlung der entsprechenden Umsatzsteuer

verpflichtet. Nichts anderes gilt in Fällen, in denen das Abzugsverfahren nach § 18 Abs. 8 UStG in Verbindung mit den §§ 51 ff. UStDV Anwendung findet. Auch dann bleibt der Unternehmer Steuerschuldner. Den Besteller trifft in diesem Fall als Leistungsempfänger die gesetzliche Pflicht zur Einbehaltung und Entrichtung der Umsatzsteuer (§ 18 Abs. 8 Satz 1 UStG, § 51 Abs. 1 UStDV); er haftet dem Steuerfiskus auch für die einzubehaltende und abzuführende Steuer (§ 18 Abs. 8 Satz 2 Nr. 3 UStG, § 55 UStDV). Das Abzugsverfahren ist als besondere Art des Besteuerungsverfahrens durch die Verpflichtung des Leistungsempfängers gekennzeichnet, die Steuer - obwohl er nicht Steuerschuldner ist - zu berechnen, anzumelden und an den Steuergläubiger abzuführen (§§ 51, 53, 54 UStDV) (Mößlang in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuergesetz, § 18 Rdn. 99). Diese besondere Form der Steuererhebung läßt den vertraglichen Anspruch auf Zahlung der Vergütung unberührt. Allerdings muß der Werkunternehmer in den Fällen, in denen der Abzug durch den Besteller zu Recht und richtig vorgenommen wurde, die für ihn von dem Besteller geleisteten Steuerzahlungen an das Finanzamt als forderungstilgend gegen sich gelten lassen (vgl. BGH, Beschl. v. 21.04.1966 - VII ZB 3/66, AP Nr. 13 zu § 611 BGB "Lohnanspruch"; LAG Hamm DB 1980, 2196; Hanau in Münchener Handbuch Arbeitsrecht, 2. Aufl., § 64 Rdn. 69 m.w.N.; jeweils zum Lohnsteuerabzugsverfahren). Durch die Vorschriften über den Steuerabzug wird die Regel, daß der Schuldner den geschuldeten Betrag unmittelbar an den Gläubiger zu zahlen hat, im Verhältnis zwischen Besteller und Unternehmer zugunsten des Steuergläubigers teilweise durchbrochen; die regelmäßig unmittelbare Zahlung der Vergütung an den Unternehmer wird in Höhe des Steuerabzugs durch eine bloß mittelbare Zahlung an ihn ersetzt (RFHE 15, 239, 242 zum Lohnsteuerabzugsverfahren). Diese ist darin zu sehen, daß der Besteller den dem Steuerabzug entsprechenden Anteil an der Vergütung für Rechnung des Unternehmers

(vgl. § 43 Satz 2 AO) zur Tilgung von dessen Steuerschuld verwendet. Der Besteller zahlt damit an den Steuergläubiger, der kraft gesetzlicher Überleitung die zivilrechtliche Forderung aus Werkvertrag zur Tilgung der Steuerschuld des Werklohngläubigers beanspruchen kann. Der Leistung an den durch das Abzugsverfahren gemäß § 18 Abs. 8 UStG in Verbindung mit den §§ 51 ff. UStDV gesetzlich ermächtigten Steuergläubiger kommt Erfüllungswirkung gemäß § 362 Abs. 1 BGB zu, wenn der Abzug durch den Besteller zu Recht und dem Umfang nach richtig vorgenommen wurde.

Nach den vom Berufungsgericht getroffenen Feststellungen hat das Finanzamt Z. den Beklagten nach einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung aufgefordert, den auf die Vergütung entfallenen Anteil der Umsatzsteuer nach deutschem Recht im Abzugsverfahren abzuführen, andernfalls er mit einem Haftungsbescheid rechnen müsse. In dem Umsatzsteuerbescheid des Finanzamts vom 22. Februar 1996, auf den das Berufungsgericht Bezug genommen hat, ist festgestellt, daß die Werklohnforderung der Klägerin der deutschen Umsatzsteuer unterliegt. Mit der Aufforderung an den Beklagten, im Abzugsverfahren die Umsatzsteuer abzuführen, hat das Finanzamt damit die Forderung auf den Steuerfiskus übergeleitet.

2. Der Revision kann nicht darin gefolgt werden, das Berufungsgericht sei verpflichtet gewesen, Feststellungen dazu zu treffen, ob die der Klägerin zustehende Vergütung der deutschen Umsatzsteuer unterliegt. Das Berufungsgericht hat rechtsfehlerfrei angenommen, daß die im Abzugsverfahren erfolgte Zahlung an den Steuergläubiger auch dann eine Erfüllung des Werklohnanspruchs darstellt, wenn nicht abschließend geklärt ist, ob die Voraussetzungen für ein Verfahren nach § 18 Abs. 8 UStG in Verbindung mit §§ 51 ff. UStDV

vorgelegen haben. Das Berufungsgericht brauchte deshalb keine Stellung dazu zu nehmen, ob es sich bei den Leistungen der Klägerin um nach deutschem Recht steuerbare Umsätze handelt.

a) Folgt der Besteller im Rahmen der Durchführung eines Werkvertrages gemäß § 631 BGB der Aufforderung der Finanzbehörde und führt er im umsatzsteuerlichen Abzugsverfahren den auf die Vergütung nach deutschem Recht anfallenden Umsatzsteueranteil an das zuständige Finanzamt ab, kommt der Zahlung an den Steuergläubiger jedenfalls auch dann Erfüllungswirkung zu, wenn die umsatzsteuerliche Rechtslage ungeklärt ist (BFH BStBl. II 1997, 700, 703).

Das Entscheidungsrecht über die Rechtmäßigkeit der Besteuerung liegt nach dem System der Abgabenordnung ausschließlich bei den Finanzbehörden. Nur diese treffen eine verbindliche Entscheidung über das Bestehen der Steuerpflicht. Meinungsunterschiede über die Rechtmäßigkeit des Steuereinbehalts sind zwischen dem Steuerschuldner (Unternehmer) und dem Steuergläubiger (Steuerfiskus) zu klären (FG Mecklenburg-Vorpommern EFG 1993, 744). Das Zivilgericht würde die durch Gesetz gebotenen Grenzen seiner Zuständigkeit überschreiten und in unzulässiger Weise in das Gebiet des Steuerrechts und der Steuerbehörden hinübergreifen, wollte es sich in seiner Entscheidung grundsätzlich auch mit dem öffentlich-rechtlichen fiskalischen Steueranspruch als solchem befassen sowie zur Frage des Bestehens der Steuerschuld, ihrer Höhe und ihrer Entrichtungsweise näher Stellung nehmen (RFHGE 15 239, 243). Zudem wären die Finanzbehörden an die Entscheidungen der Zivilgerichte nicht gebunden. Wie das Berufungsgericht zutreffend ausgeführt hat, sind widersprechende Entscheidungen der Zivilgerichte und

der Finanzbehörden nicht auszuschließen. Würde die deutsche Steuerpflicht im Zivilprozeß verneint und dem Anspruch auf Zahlung des Werklohns stattgegeben, könnte der Besteller aufgrund eines Haftungsbescheids gemäß § 55 UStDV vom Finanzfiskus zur Zahlung der deutschen Umsatzsteuer herangezogen werden, wenn die Finanzbehörde später mit etwaiger Billigung durch die Finanzgerichte entgegen der Rechtsauffassung der Zivilgerichte feststellte, daß die Vergütung der deutschen Umsatzsteuer unterliegt. Es muß deshalb allein den Finanzbehörden und gegebenenfalls den zuständigen Finanzgerichten überlassen bleiben, die aufgeworfenen steuerrechtlichen Fragen zu klären. Nur die Entscheidungen dieser Behörden und Gerichte binden alle Beteiligten und müssen, wenn sie bestandskräftig geworden sind, von den Zivilgerichten beachtet werden (BAG AP Nr. 44 zu § 1 TVG: Bau).

Die Klägerin erleidet hierdurch keinen Rechtsnachteil. Sie kann als im Ausland ansässiges Unternehmen gemäß § 57 Abs. 2 Nr. 1 UStDV das normale Besteuerungsverfahren nach §§ 16, 18 Abs. 1-4 UStG anstrengen, wenn sie der Ansicht ist, daß das Steuerabzugsverfahren zu einer unzutreffenden Besteuerung geführt hat (Giloy, BB 1993, 1410, 1413). In diesem Rahmen kann dann auch bei einer aus Sicht der Klägerin rechtswidrigen Beurteilung durch die Finanzbehörden um Rechtsschutz vor den Finanzgerichten nachgesucht werden.

b) Der Revision kann auch nicht darin gefolgt werden, daß das Berufungsgericht die Unterscheidung zwischen öffentlich-rechtlichem Steuerverhältnis und privatrechtlichem Erfüllungsanspruch prozeßordnungswidrig (§ 286 ZPO) nicht bedacht habe. Die Revision verkennt insoweit, daß durch das umsatzsteuerliche Abzugsverfahren die Pflicht zur Zahlung des Werklohns, die

dem Besteller nach § 632 BGB obliegt, öffentlich-rechtlich (abgaben-rechtlich) überlagert wird (FG Mecklenburg-Vorpommern EFG 1993, 744) und daß durch den Umsatzsteuerbescheid die Forderung kraft Gesetzes auf den Steuergläubiger übergeleitet wird. Die öffentlich-rechtliche Pflicht des Bestellers, die Forderung in Höhe der gesetzlichen Umsatzsteuer an den Steuerfiskus abzuführen, greift in das privatrechtliche Schuldverhältnis ein; der Leistungsempfänger erfüllt eine Pflicht des leistenden Unternehmers (Mößlang in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuergesetz, § 18 Rdn. 134).

Für die Rechtsauffassung des Berufungsgerichts spricht im übrigen auch, daß keine überzeugenden Gründe dafür angeführt werden können, daß der Leistungsempfänger, der nicht der eigentliche Steuerschuldner ist, die Prozeßführungslast und das damit verbundene Kostenrisiko eines finanzgerichtlichen Prozesses tragen soll (Stadie in Rau/Dürrwächter, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, 8. Aufl., § 18 Anm. 867; Trzaskalik in Kirchhof/Söhn, EStG, § 38 Rdn. A 100). Soweit die Revision vorbringt, daß der Beklagte als Körperschaft des öffentlichen Rechts ohne jegliche Probleme gegen das vom Finanzamt Z. praktizierte Verfahren sich im Finanzverwaltungs- bzw. -gerichtsweg wenden könnte, während dies der Klägerin, die als belgisches Unternehmen keinerlei Erfahrung mit dem deutschen Steuerrecht habe, kaum oder nur unter erheblichen Schwierigkeiten möglich sei, kann dem nicht beigetreten werden. Unabhängig davon, ob ein Steuerschuldner seinen Sitz im Ausland oder im Inland hat, obliegt es ihm, sich mit den Steuerbehörden vor den deutschen Finanzgerichten über die ihn treffende Steuerpflicht auseinander zu setzen. Der Beklagte als Steuerentrichtungspflichtiger aufgrund des umsatzsteuerrechtlichen Abzugsverfahrens hat dazu keine rechtliche Handhabe.

c) Die Revision hat auch keinen Erfolg, soweit sie geltend macht, der Beklagte habe die Voraussetzungen des Abzugsverfahrens nicht geprüft; er habe voreilig, "ungeprüft" oder "willkürlich" dem Verlangen des Finanzamts Z., den Umsatzsteueranteil der Werklohnforderung der Klägerin abzuführen, entsprochen. Es kann hier dahinstehen, wie die rechtlichen Wirkungen einer Zahlung im Abzugsverfahren zu beurteilen sind, wenn der Besteller ohne Festsetzung der Umsatzsteuer und ohne Aufforderung der Finanzbehörde an diese zahlt. Ebenso kann offen bleiben, was in Fällen gilt, in denen die umsatzsteuerrechtliche Rechtslage so eindeutig ist, daß die Anwendung des umsatzsteuerlichen Abzugsverfahrens nach § 18 Abs. 8 UStG in Verbindung mit §§ 51 ff. UStDV unter keinem rechtlichen Gesichtspunkt in Betracht kommen kann. Solche Fälle liegen hier nicht vor. Das Berufungsgericht hat rechtsfehlerfrei festgestellt, daß rechtliche Schwierigkeiten bei der Beurteilung der Frage bestanden, ob die von der Klägerin erbrachte Leistung der deutschen Umsatzsteuer unterfällt oder nicht. Eine solche ungeklärte Rechtslage rechtfertigte das Vorgehen des Beklagten.

aa) Für die Beurteilung der Steuerpflichtigkeit der Leistung nach dem deutschen Umsatzsteuerrecht kommt es auf die zutreffende Bestimmung des Leistungsortes an. Die Entscheidung darüber, ob der Ort der Leistung im Inland oder im Ausland liegt, hat im Grundsatz der Leistungsempfänger zu treffen (Mößlang in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuergesetz, § 18 Rdn. 113). Da es sich hier um eine sonstige Leistung im Sinne des § 3 Abs. 9 UStG handelt, ist der Ort der Leistung nach § 3 a UStG zu bestimmen. Im steuerrechtlichen Schrifttum ist anerkannt, daß die Auslegung dieser Vorschrift Schwierigkeiten bereitet (vgl. von Wallis in Bunjes/Geist, UStG, 6. Aufl., § 3 a Rdn. 2). Wer die Steuerbarkeit der Leistung zutreffend beurteilen will, muß zudem unterscheiden, ob

eine wissenschaftliche Leistung im Sinne des § 3 a Abs. 2 Nr. 3 a UStG oder aber eine (wissenschaftliche) Beratung im Sinne des § 3 a Abs. 4 Nr. 3 UStG vorliegt.

bb) Berechtigte Zweifel an der umsatzsteuerlichen Rechtslage durfte der Beklagte auch bei der Beurteilung seiner Unternehmereigenschaft haben, auf die es wegen der Regelung des § 3 a Abs. 3 Satz 1 UStG bei den in § 3 a Abs. 4 UStG genannten sonstigen Leistungen ankommt; denn § 3 a Abs. 1 UStG ist anzuwenden, wenn der Leistungsempfänger Nichtunternehmer mit Wohnsitz oder Sitz in der Europäischen Gemeinschaft ist. Das Berufungsgericht hat zutreffend darauf hingewiesen, daß insoweit rechtliche Schwierigkeiten bei der Feststellung der Steuerpflicht bestanden. Nach § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG sind die juristischen Personen des öffentlichen Rechts - zu denen der Beklagte als Gebietskörperschaft gehört - grundsätzlich nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG) und ihrer land- oder forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig. Nur insoweit sind sie Unternehmer (§ 2 Abs. 1 Satz 1 UStG) und unterhalten ein Unternehmen. Gemäß Art. 4 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (ABl. EG Nr. L 145 v. 13.06.1977, S. 1) gelten Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts nicht als Steuerpflichtige, soweit sie Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten oder Leistungen Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben. Nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes ist für die Beantwortung der Frage, ob eine Einrichtung des öffentlichen Rechts im Rahmen der öffentlichen Gewalt tätig wird, darauf

abzustellen, ob sie im Rahmen der eigens für sie geltenden rechtlichen Regelungen tätig wird oder aber unter den gleichen rechtlichen Bedingungen handelt wie private Wirtschaftsteilnehmer (vgl. EuGH Slg. I 1990, 1869, 1887 Tz. 12 - Comune di Carpaneto Piacentino u.a.). Danach ist die Form des Handelns maßgebend. Das deutsche Umsatzsteuerrecht stellt hingegen durch die Verweisung auf das Körperschaftssteuerrecht auf den Inhalt der ausgeübten Tätigkeit und deren wirtschaftliche Heraushebung ab (Heidner in Bunjes/Geist, UStG, 6. Aufl., § 2 Rdn. 143). Diese rechtssystematisch unterschiedlichen Ansätze können bei der Beurteilung der Unternehmereigenschaft von juristischen Personen des öffentlichen Rechts jedenfalls in Fällen, in denen diese - wie hier - auf privatrechtlicher Grundlage Verträge schließt, zu erheblichen rechtlichen Unsicherheiten führen.

3. Die Revision rügt ferner ohne Erfolg, der Beklagte habe durch seine Vorgehensweise gegen die ihm obliegende vertragliche Leistungstreuepflicht gegenüber der Klägerin verstoßen. In Fällen, in denen die Finanzbehörde die Steuerbarkeit der Forderung festgestellt hat und vom Leistungsempfänger bei Meidung eines förmlichen Haftungsbescheids die Durchführung eines Abzugsverfahrens verlangt, ist der Leistungsempfänger berechtigt, den Abzugsbetrag von der zu zahlenden Vergütung einzubehalten und an den Steuergläubiger abzuführen. Mangels offensichtlicher Rechtswidrigkeit des Abzugsverfahrens ist ein Verstoß gegen die vertragliche Leistungstreuepflicht ausgeschlossen.

4. Die Revision kann schließlich auch nicht mit Erfolg geltend machen, der zwischen den Parteien geschlossene Vertrag weise eine Regelungslücke auf, die nach den Grundsätzen der ergänzenden Vertragsauslegung zu schließen sei. Die Parteien hätten nicht bedacht, daß das Finanzamt Z. die Lei-

stungen der Klägerin nach deutschem Steuerrecht für steuerpflichtig halten könnte. Wäre dies von den Vertragsparteien bedacht worden, hätten die Parteien die Vergütungspflicht des Beklagten um die nach deutschem Steuerrecht anfallende Mehrwertsteuer erhöht. Im übrigen habe dem Beklagten auch das Vorsteuerabzugsrecht nach den §§ 15, 15 a UStG zugestanden.

a) Zwar mögen die Parteien bei Abschluß des Vertrages vom 11. März 1994 nicht davon ausgegangen sein, daß die Vergütung der Klägerin dem deutschen Umsatzsteuerrecht unterfallen könnte. Entgegen der Auffassung der Revision kann daraus aber nicht im Wege der ergänzenden Vertragsauslegung gefolgert werden, daß der Beklagte verpflichtet ist, zusätzlich zum vereinbarten Festpreis die auf diesen entfallende anteilige Umsatzsteuer nach deutschem Recht zu zahlen. Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesgerichtshofes (BGHZ 103, 284, 287; BGH, Urt. v. 14.12.1977 - VIII ZR 34/76, WM 1978, 91) ist die bei einem Verkauf anfallende Umsatzsteuer beim Fehlen gegenteiliger Vereinbarungen grundsätzlich ein unselbständiger Bestandteil des vereinbarten Entgelts, weshalb der Verkäufer die wider sein Erwarten auf einen Verkauf anfallende Umsatzsteuer nicht später vom Käufer nachfordern kann. Diese Grundsätze gelten auch für das Werkvertragsrecht. Der Beklagte schuldet deshalb als Vergütung nicht mehr als den vereinbarten Festpreis. Zudem haben die Parteien ausdrücklich vereinbart, daß mit dem Festpreis auch die belgische Umsatzsteuer ausgeglichen sein sollte; dies spräche dafür, daß eine entsprechende Regelung auch dann getroffen worden wäre, wenn die Parteien von einer Umsatzsteuerpflicht nach deutschem statt nach belgischem Recht ausgegangen wären.

b) Im übrigen spricht entgegen der Annahme der Revision viel dafür, daß der Beklagte in bezug auf das Vertragsverhältnis zur Klägerin kein vorsteuer-abzugsberechtigter Unternehmer im Sinne des § 15 Abs. 1 UStG ist. Zwar kann eine juristische Personen des öffentlichen Rechts vorsteuerabzugsberechtigter Unternehmer im Sinne dieser Vorschrift sein, soweit ihr unternehmerischer Bereich betroffen ist. Ein Vorsteuerabzug kommt jedoch dann nicht in Betracht, wenn sich der Umsatz auf den nichtunternehmerischen Bereich bezieht (Cissée in Bunjes/Geist, UStG, 6. Aufl., § 15 Rdn. 12). Das von der Klägerin erstellte Konzept sollte sich ausweislich der Vertragsunterlagen mit der Entwicklung von Tourismus, Freizeit und Erholung in der Region beschäftigen. Es sollte damit dem Beklagten als Entscheidungshilfe bei der Förderung insbesondere des Fremdenverkehrs und der Schaffung von Erholungsgebieten für die Kreisbewohner dienen. Es liegt deshalb nahe, daß sich die von der Klägerin erbrachte Leistung auf den nichtunternehmerischen Bereich des Beklagten bezog. Im übrigen hat - worauf die Revisionserwiderung hingewiesen hat - das Finanzamt Z. dem Bundesamt für Finanzen mit Schreiben vom 13. November 1997 mitgeteilt, daß der Beklagte nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.

III. Die Kostenentscheidung beruht auf § 97 Abs. 1 ZPO.

Rogge Jestaedt

Melullis

Scharen Keukenschrijver