

ECHTES FACTORING MIT GLOBALZESSION – SUBSIDIÄRE MWST-HAFTUNG

Aktuelle Praxisentwicklungen

Gemäss früheren ESTV-Rulings bestand kein MWST-Haftungsrisiko, wenn zumindest der Kauf der Forderung erst erfolgte, nachdem sie dem Schuldner in Rechnung gestellt war. Seit dem Jahr 2020 werden solche Rulings nicht mehr gewährt, selbst wenn die Forderungsübertragung dadurch aufschiebend bedingt ist, dass die Forderung in Rechnung gestellt ist.

1. ÖKONOMISCHE GEGEBENHEITEN

Beim sog. «echten» Factoring übernimmt der Factor zusätzlich zur Vorfinanzierung das Delkredererisiko (vgl. Art. 171 Abs. 2 OR). Nur das Veritätsrisiko (vgl. Art. 171 Abs. 1 OR) bleibt beim Abtretenden [1].

Das Factoring ist eine wichtige Finanzierungsquelle insbesondere für Schweizer KMU. KMU haben oft Probleme, im nötigen Umfang und zu tragbaren Konditionen Bankkredite zu bekommen. Das liegt u. a. an der begrenzten Bonität dieser KMU. Beim echten Factoring wird eine alternative Finanzierungsstruktur verfolgt, die es dem Factor ermöglicht, sogar Unternehmen in besonders schwierigen wirtschaftlichen Situationen mit Liquidität zu versorgen: Für den Factor besteht – aufgrund des Forderungserwerbs – das relevante Gegenparteerisiko primär in der Bonität des Forderungsschuldners und nicht in der Bonität des Abtretenden.

Der Abtretende erhält vom Factor eine marktgerechte Gegenleistung, zum einen in Form des Kaufpreises (Finanzierungsfunktion), zum anderen in Form der Übernahme des Delkredererisikos sowie ggf. der Debitorenbuchhaltung und des Mahnwesens einschliesslich Inkasso als Sachleistungen. Nach der Kaufpreiszahlung verbleiben beim Factor eine Factoring- und Verwaltungsgebühr und Zinsen. Der in der abgetretenen Forderung «enthaltene» MWST-Betrag wird mit dem Kaufpreis an den Abtretenden ausbezahlt. Ein (vorübergehender) Kaufpreiseinbehalt erfolgt nur zur Absi-

cherung des Veritätsrisikos. Die Zinskomponente ist wirtschaftlich mit einem Kreditzins vergleichbar. Der Abtretende erhält eine Vorfinanzierung von Zahlungseingängen auf die abgetretenen Forderungen. Für die Absicherung gegen das Delkredererisiko und für die Verwaltung der Forderungen (z. B. Übernahme der Buchhaltung und Mahnaktivitäten) wird die Factoring- und Verwaltungsgebühr bezahlt.

2. ZIVILRECHTLICHE UMSETZUNG

Das echte Factoring mit Globalzession hat mannigfaltige zivilrechtliche Ausformungen [2]. Nachfolgend werden einige Grundlagen und häufige Merkmale angesprochen.

Zu unterscheiden ist zwischen dem schuldrechtlichen Grundgeschäft (Verpflichtungsgeschäft) und dessen Erfüllung durch Übertragung der Forderung (Verfügungsgeschäft). Aus dem schuldrechtlichen Grundgeschäft (z. B. Kauf) ergibt sich die Berechtigung des Zessionars, die Forderung zu erwerben/verwerten. Die davon zu unterscheidende Forderungsübertragung bezeichnet das OR als Abtretung (Art. 164 ff. OR; im Folgenden auch Forderungsübertragung oder [Global-]Zession). So ist z. B. ein Forderungskauf keine Abtretung, sondern ein schuldrechtlicher Grund für die in Erfüllung des Forderungskaufvertrags erfolgende Abtretung.

Doppelabtretungen können dazu führen, dass der Factor die Forderung nicht mehr wirksam erwerben kann (vgl. Art. 152 Abs. 3 OR) – jedoch in Unkenntnis dieses Umstands den Kaufpreis ausbezahlt. Dagegen kann sich der Factor durch eine Globalzession absichern.

Bei einer Globalzession kommt es zu einer tatsächlichen Übertragung der einzelnen Forderung erst zeitlich nachgelagert, wenn die Forderung überhaupt entstanden ist. Eine in der Praxis übliche Gestaltung sieht vor, dass das schuldrechtliche Grundgeschäft der Globalzession zunächst eine Sicherungsabrede ist. Gekauft (und damit bezahlt) werden nur solche Forderungen, die im späteren Entstehungszeitpunkt die vertraglich festgelegten Qualitätskriterien erfüllen. Für diese Teilmenge der Forderungen kommt es bei der späteren Forderungsentstehung zu einem im Factoring-



NILS HARBEKE,
DIPL. STEUEREXPERTE,
RECHTSANWALT,
PESTALOZZI
RECHTSANWÄLTE

vertrag im Voraus angelegten Wechsel des schuldrechtlichen Grundgeschäfts von einer Sicherungsabrede zum Kauf.

Schon aus Gründen der Dokumentation ist i. d. R. vorgesehen, dass der Factor nur solche Forderungen kauft, die der Forderungsinhaber dem Schuldner bereits in Rechnung gestellt hat. Zivilrechtlich betrachtet ist es – je nach Einzelfall – theoretisch denkbar, dass eine Forderung bereits entsteht, bevor sie dem Schuldner in Rechnung gestellt wurde. Insofern kann die Globalzession dazu führen, dass eine Forderung übertragen wird, bevor sie angekauft wird. Es kann aber auch vereinbart werden, dass die Forderungsübertragung dadurch aufschiebend bedingt ist, dass die Forderung in Rechnung gestellt wurde [3].

Mit dem echten Factoring verfolgt der Kunde das Ziel, seine Ertragslage zu stabilisieren. Daher ist es üblich, dass Factoring(rahmen-)verträge betreffend diejenigen Forderungen, welche die festgelegten Qualitätskriterien erfüllen, eine Ankaufspflicht des Factors vorsehen. Denkbar ist aber auch, dass der Factor selbst für qualifizierende Forderungen keine Ankaufspflicht hat [4].

3. MWST-HAFTUNG: RECHTSGRUNDLAGEN

Art. 15 Abs. 4 MWSTG lautet:

«Tritt eine steuerpflichtige Person Forderungen aus ihrem Unternehmen an Dritte ab, so haften diese subsidiär für die mit den Forderungen mitziederte Mehrwertsteuer, wenn *im Zeitpunkt der Abtretung* die Steuerschuld gegenüber der ESTV noch nicht entstanden ist und ein Verlustschein vorliegt.»

Art. 24 Abs. 1 MWSTV hält fest:

«Die Haftung nach Artikel 15 Absatz 4 MWSTG beschränkt sich auf die Höhe des Mehrwertsteuerbetrags, der (...) durch den Zessionar (...) *tatsächlich vereinnahmt* worden ist.»

Die Botschaft führte aus [5]:

«Die Steuerpflichtigen haben bezüglich der MWST eine treuhänderische Funktion und leiten Geld weiter, welches im Zeitpunkt der Fälligkeit direkt und ausschliesslich dem Bund zusteht (Urteil des Bundesgerichts 2A.344/2002 vom 23. Dezember 2002). Die Finanzierung insbesondere von KMU erfolgt heute häufig durch Forderungsabtretung (sogenanntes Factoring). Die Steuerpflichtigen zedieren zur Kreditsicherung ihre gesamten Forderungen (Globalzession), die sie gegenüber ihren Kunden und Kundinnen aus von ihnen erbrachten Lieferungen und Dienstleistungen haben, an eine Drittperson (in der Regel ein Finanzierungsinstitut). In diesen Forderungen ist auch die MWST enthalten, welche an sich nicht abtretbar ist. In Zwangsvollstreckungsverfahren kommt der Bund dadurch oft zu Verlust. Der Zessionar (also z. B. die Bank) erhält die in den Forderungen enthaltene Steuer; er ist aber nicht zur Ablieferung an den Bund verpflichtet. Der Zessionar erzielt dadurch einen ihm nicht zustehenden finanziellen Vorteil. (...)»

4. MWST-HAFTUNG: RECHTLICHE FRAGESTELLUNG

Sofern der Abtretende (wie im gesetzlichen Regelfall und hier vorausgesetzt) nach vereinbarten Entgelten abrechnet (Art. 39 Abs. 1 MWSTG), führen die beschriebenen zivilrechtlichen Situationen (Ziff. 2) dazu, dass der Factor die Forde-

rungen entweder zumindest erst dann kauft oder sogar erst übertragen erhält, nachdem (zufolge Rechnungstellung) die MWST-Schuld des Abtretenden bereits entstanden ist (Art. 40 Abs. 1 S. 2 lit. a MWSTG). Somit stellt sich die Frage, ob eine MWST-Haftung des Forderungserwerbers ausgeschlossen ist, weil Art. 15 Abs. 4 MWSTG auf den *Zeitpunkt der Abtretung* abstellt. Daneben stellt sich die Frage, unter welchen Voraussetzungen der Zessionar haftungsrechtlich so anzusehen ist, dass er etwas *tatsächlich vereinnahmt* hat.

5. MWST-HAFTUNG: WIRTSCHAFTLICHE FOLGEN

Wenn die Möglichkeit einer MWST-Haftung besteht, muss der Factor sich gegen das Risiko schützen, den MWST-Anteil doppelt zu bezahlen, zunächst mit dem Kaufpreis an den Abtretenden (Ziff. 1), bei späterer Haftung nochmals an die ESTV. Mit Massnahmen zur Begrenzung dieses Haftungsrisikos ist eine Einschränkung von Factoringlösungen insbesondere zum Nachteil von KMU zu befürchten, etwa:

→ Schlechterstellung des Abtretenden gegenüber Unternehmen ohne Factoring durch vorzeitige (Über-)Zahlung an die ESTV (Ziff. 7.3);

→ Absicherung von Regressansprüchen gegen den Abtretenden und damit Relativierung der Funktion des echten Factorings als Alternative zum Bankkredit (Ziff. 1), z. B. (höherer und längerer) Kaufpreiseinbehalt nicht nur zur Absicherung des Veritätsrisikos;

→ Factoring nur für Forderungen aus Leistungen, für die keine MWST geschuldet ist (z. B. Leistungsort Ausland oder Exportbefreiung).

Beim Factor kann die Möglichkeit einer MWST-Haftung im Ergebnis eine höhere Kapitalunterlegung erfordern, wenn der Factor finanzmarktaufsichtsrechtlich reguliert ist.

6. SICHTWEISE ESTV

Nach Ansicht der ESTV muss aufgrund der aktuellen Gesetzeslage angenommen werden, dass in den beschriebenen zivilrechtlichen Situationen (Ziff. 2) die subsidiäre Haftung nach Art. 15 Abs. 4 MWSTG möglich ist, zumindest wenn der Factor eine Ankaufspflicht hat. Den parlamentarischen Beratungen ist der Wille des Gesetzgebers zu entnehmen, dass derjenige, der die MWST tatsächlich vom Schuldner vereinnahmt, dafür gegenüber dem Staat haftet [6]. Eine Globalzession zeichne sich gerade dadurch aus, dass über Forderungen verfügt wird, die noch nicht entstanden sind. Unabhängig vom Vertragskonzept bleibt der wirtschaftliche Zweck des Factoringvertrags der Kauf der Forderungen. Entsprechend sei auf den Zeitpunkt der Vereinbarung der Globalzession abzustellen. Zu diesem Zeitpunkt sind die Forderungen und damit die MWST-Schuld gegenüber der ESTV noch nicht entstanden. Keine subsidiäre Haftung bestehe nur für MWST-Schulden, die im Zeitpunkt des Abschlusses des Factoringvertrags bereits entstanden sind. Für die Frage, ob die MWST-Haftung jeweils durch Vereinnahmung von MWST-Beträgen in derselben Höhe ausgeglichen ist (*tatsächlich vereinnahmt*, Art. 24 MWSTV), sei unabhängig von der Höhe der Kaufpreiszahlung entscheidend, dass der Factor vom Forderungsschuldner Zahlung erhalte.

7. DISKUSSION

Rechtsvergleichend ist interessant, dass im deutschen Umsatzsteuerrecht zunächst eine ähnliche Problematik bestand. Später wurde die Bestimmung von § 13 c Abs. 1 S. 4 UStG ergänzt [7]: «Die Forderung gilt durch den Abtretungsempfänger nicht als vereinnahmt, soweit der leistende Unternehmer für die Abtretung der Forderung eine Gegenleistung in Geld vereinnahmt.» Um dieses sachgerechte Ergebnis zu erreichen wäre nach Ansicht des Autors in der Schweiz keine Gesetzesänderung nötig, sondern eine entsprechende Auslegung des bestehenden Art. 15 Abs. 4 MWSTG möglich.

7.1 Wortlaut. Die Bestimmung von Art. 15 Abs. 4 MWSTG bezieht sich regelungsgegenständlich auf einen zivilrechtlich umgesetzten Sachverhalt und verwendet im Wortlaut Begriffe, die gleichlautend im Zivilrecht verwendet werden (*Tritt ... Forderungen ... ab ... bzw. ... mitzedeierte ... und ... im Zeitpunkt der Abtretung ...*). Insofern liegt es nahe, die in Art. 15 Abs. 4 MWSTG verwendeten Begriffe im Ausgangspunkt zivilrechtlich auszulegen. Offen bleibt im Wortlaut (*im Zeitpunkt der Abtretung*) dennoch, ob im Falle einer Globalzession auf den frühesten denkbaren Zeitpunkt – den Zeitpunkt des (verpflichtenden versus verfügenden?) Vertragsabschlusses – abzustellen ist, oder auf einen späteren Zeitpunkt (etwa frühestens die Verwirklichung der Forderungsübertragung). Der Wortlaut ist insofern auslegungsbedürftig. Im Folgenden wird die Auslegung diskutiert.

7.2 Wille des Gesetzgebers

7.2.1 Urteil des Bundesgerichts 2A.344/2002 v. 23. Dezember 2002. Das in der Botschaft zitierte Bundesgerichtsurteil 2A.344/2002 behandelte (ohne Bezug zu Abtretungen) die Frage, ob ohne ausdrückliche Rechtsgrundlage ein Steuererlass gewährt werden konnte. Die Ausführungen des Gerichts stehen vorab im Kontext des Entscheids. Vereinbarungen wie «zzgl. MWST» sind im Ausgangspunkt nur Referenzgrößen zur Bestimmung des absoluten Betrags des zivilrechtlichen Entgelts (vgl. Art. 6 Abs. 1 MWSTG). Eine MWST-Schuld des Abtretenden besteht i. d. R. (Art. 36 Abs. 1 MWSTG) nur in Höhe des Saldos der MWST abzüglich der Vorsteuer (Art. 36 Abs. 2 MWSTG).

7.2.2 Aussagen in der Botschaft. Die Aussagen der Botschaft «In Zwangsvollstreckungsverfahren kommt der Bund dadurch oft zu Verlust» und «Der Zessionar erzielt dadurch einen ihm nicht zustehenden finanziellen Vorteil» sind für das echte Factoring in der vorliegend diskutierten Form (Ziff. 1) unzutreffend.

Durch das echte Factoring wird die Situation der ESTV eher verbessert. Statt der später erfolgenden Drittschuldnerzahlung erhält der Abtretende den Kaufpreis für die Forderung bereits vor Forderungsfälligkeit. Dies verbessert die Fähigkeit des Abtretenden, seine laufenden Verbindlichkeiten, auch MWST-Schulden, zu begleichen. Zudem werden beim echten Factoring auch Forderungen bezahlt, die ausfallen (Übernahme Delkredererisiko). Ohne das echte Factoring wären die Liquidität des MWST-Schuldners und eine allfällige Konkursmasse (ESTV-Verwertungssubstrat) verringert. Worin liegt ferner ein dem Factor «nicht zustehender finanzieller

ler Vorteil»? Die Factoring- und Verwaltungsgebühr und die Zinsen vergüten konkret erbrachte Leistungen (Übernahme Buchhaltung und Mahnaktivitäten, Vorfinanzierung und Übernahme Delkredererisiko) – und liegen deutlich unter dem MWST-Betrag, der an den Abtretenden ausgezahlt wird.

Die einzelfallbezogene Umsetzung von Gesetzen obliegt den rechtsanwendenden Behörden. Insofern erscheint es zulässig, die ursprünglichen Annahmen des Gesetzgebers beim Gesetzesvollzug gegen die tatsächlichen Gegebenheiten zu spiegeln [8].

Nach Ansicht des Autors darf ein gesetzlicher Tatbestand als nicht erfüllt gewertet werden (vgl. auch Ziff. 7.5), wenn der zu subsumierende Sachverhalt die vom Gesetzgeber vorausgesetzten Eigenschaften nicht aufweist.

7.3 Direktzahlung an die ESTV als Lösung? Eine allfällige direkte Zahlung der MWST-Anteile durch den Zessionar an die ESTV (vgl. Art. 25 MWSTV) ist für die Factoringkunden regelmässig nicht akzeptabel. Bei einer Direktzahlung an die ESTV würde ausgerechnet beim Factoring, das u. a. die Liquidität verbessern soll, ein Liquiditätsnachteil resultieren gegenüber dem im MWSTG vorgesehenen Regelfall. Die MWST würde zulasten des Abtretenden bereits vor Entstehen der Steuerzahlungspflicht (Art. 86 Abs. 1 MWSTG – 60 Tage nach Ablauf der, i. d. R. quartalsweisen, Abrechnungsperiode) in Ansatz gebracht. Dieser Nachteil würde zudem in Höhe der vollen MWST-Anteile der Forderungen entstehen, während eine MWST-Schuld des Abtretenden nur in Höhe des Saldos der MWST abzüglich der Vorsteuer besteht (Art. 36 Abs. 2 MWSTG). Demgegenüber hat der Gesetzgeber mit der Regelung zur Abtretbarkeit und Verpfändbarkeit von Vorsteuerguthaben (Art. 44 Abs. 1 MWSTG) umgekehrt anerkannt, dass ein berechtigtes Interesse an sogar der vorzeitigen Verwertbarkeit von Vorsteuerüberhängen besteht.

7.4 Tatbestandsmerkmal «im Zeitpunkt der Abtretung». Regelungsgegenstand von Art. 15 Abs. 4 MWSTG ist die MWST-Haftung desjenigen, der die MWST tatsächlich vereinnahmt [9]. Der Eintritt dieser qualifizierten Situation setzt voraus, dass es zu einer Verwirklichung der Forderungsübertragung kommt. Weitergehend sind bei Beurteilung einer Globalzession im Kontext der Haftungsbestimmung von Art. 15 Abs. 4 MWSTG Verfügungsgeschäft (Abtretung) und schuldrechtliches Grundgeschäft (z. B. Kauf) im Zusammenhang zu sehen: Damit der Forderungserwerber berechtigt ist, aus der Forderung etwas tatsächlich – auf eigene Rechnung – zu vereinnahmen, muss sich der Forderungserwerber auf den Kauf berufen (Ziff. 2.), und damit auf einen Umstand, der erst hinzukommt, nachdem die Forderung bereits in Rechnung gestellt war (Ziff. 2.). So müssen bei nur sicherungshalber abgetretenen Forderungen (was nicht nur beim auf Forderungskäufe ausgerichteten Factoring vorkommen kann (Ziff. 2.), sondern z. B. auch zur Besicherung von Bankkrediten) die Zahlungseingänge an den Abtretenden weitergeleitet werden, solange kein Sicherungsfall eingetreten ist.

Dies führt zum Schluss, dass im Kontext von Art. 15 Abs. 4 MWSTG im Fall des echten Factorings eine vertretbare Geset-

zesinterpretation durchaus darin bestehen kann, unter *im Zeitpunkt der Abtretung* i. S. v. Art. 15 Abs. 4 MWSTG erst den Zeitpunkt des Ankaufs einer tatsächlich übertragenen Forderung zu verstehen [10].

7.5 Voraussetzung «tatsächlich vereinnahmt». Der Verordnungsbestimmung *tatsächlich vereinnahmt* in Art. 24 Abs. 1 MWSTV kommt kein eigenständiger Regelungsgehalt zu. Dass etwas tatsächlich vereinnahmt wurde, ist bereits in Art. 15 Abs. 4 MWSTG und damit gesetzlich vorausgesetzt.

Der Gesetzgeber geht grundsätzlich davon aus, dass im MWST-Recht eine vom wirtschaftlichen Sachverhalt geleitete Wertung zum Tragen kommen kann [11]. Speziell betreffend das Factoring ist anerkannt, dass sich die MWST-rechtliche Beurteilung nach dem wirtschaftlichen Gehalt des Geschäfts richtet: So wird das unechte Factoring – obwohl es auch beim unechten Factoring regelmässig zu Abtretungen kommt – dem ökonomischen Resultat folgend als steuerbare (Inkasso-)Dienstleistung qualifiziert (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 lit. c a. E. MWSTG), und angenommen, dass keine Haftung nach Art. 15 Abs. 4 MWSTG besteht [12].

Beim echten Factoring in der vorliegend diskutierten Form verbleiben beim Factor nur eine Factoring- und Verwaltungsgebühr und Zinsen, der MWST-Betrag wird an den Abtretenden ausgezahlt (Ziff. 1. und 7.3). Somit ist bei wirtschaftlicher Betrachtung der Tatbestand von Art. 15 Abs. 4 MWSTG nicht erfüllt.

8. SCHLUSSBETRACHTUNG

Aufgrund der Gesetzgebungshistorie befindet sich die ESTV in einem qualifizierten Spannungsfeld zwischen Vollzugsgebot und Sachverhaltswürdigung (Ziff. 7.2.2). Wird Unternehmen der Zugang zu Liquidität erschwert, sind Beeinträchtigungen der Realwirtschaft möglich bzw. bleiben positive Stimuli aus. Zu warten, bis ein MWST-Haftungsfall eintritt und ggf. von der Rechtsprechung entschieden wird, erschiene unbefriedigend. Der Gesetzgeber könnte erwägen, ob die historische Position präzisiert werden kann mit Bezug auf Situationen, in denen der Forderungserwerber den in der abgetretenen Forderung «enthaltenen» MWST-Betrag dem Abtretenden zuwendet. ■

Fussnoten: **1)** Ziff. 2.7.2.2 MWST-Info 04 Steuerobjekt. **2)** Dazu: Benedikt Fässler, Der Factoringvertrag im schweizerischen Recht, St. Galler Schriften zur Rechtswissenschaft, 2010, §§ 7, 12; BVGer A-5757/2015 v. 19.2.2016. **3)** Ggf. wird an den Forderungen ein Pfandrecht zugunsten des Zessionars bestellt. Dadurch soll die wirtschaftliche Position des Zessionars für den Fall verbessert werden, dass die Abtretung (wegen Art. 152 Abs. 3 OR) unwirksam ist. Der Zessionar wäre gegenüber dem tatsächlichen Forderungserwerber am Forderungserlös berechtigt. Der tatsächliche Erwerber hat ggf. Gewährleistungsansprüche gegen den Abtretenden. **4)** Vorbehältlich, dass im Einzelfall mangels

effektiver Delkredererisikoübernahme sowieso die MWST-Behandlung für unechtes Factoring greift (vgl. Ziff. 7.5; FN 11). **5)** Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer vom 25.6.2008, BBl. 2008, S. 6956 f. **6)** Geschäft 08.053 «Vereinfachung der MWST», z. B. Voten der Ständeräte Sommaruga, Frick und David, Sitzung Ständerat v. 2.6.2009; methodisch Reich, 3. A. § 6 N 9 m. w. N. **7)** Deutsches Umsatzsteuergesetz, Vollzitat «Umsatzsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. Februar 2005 (BGBl. I S. 386), das zuletzt durch Artikel 15 des Gesetzes vom 21. Dezember 2020 (BGBl. I S. 3096) geändert worden ist», abrufbar unter: www.gesetze-im-internet.de/

ustg_1980/. **8)** Ernst A. Kramer, Juristische Methodenlehre, 6. A., 137 f. **9)** Vgl. Fn. 6. **10)** Zur Methodik: Reich, 3. A. § 6 N 8 m. w. N. **11)** Z. B. zuletzt «Erläuternder Bericht zur Vernehmlassung zur Teilrevision des Mehrwertsteuergesetzes (Weiterentwicklung der Mehrwertsteuer in einer digitalisierten und globalisierten Wirtschaft) und zur Teilrevision der Mehrwertsteuerverordnung» v. 19.6.2020, 30; allgemein Reich, 3. A. § 6 N 13 ff., 16. **12)** BVGer A-1340/2006 v. 6.3.2006, E. 3.3.1; BVGer A-2632/2013 v. 26.2.2014, E. 2.5.2.2; Harun Can/Jörg Schudel, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson (Hrsg.), Art. 21 MWSTG N 251; Ziff. 2.7.2.2 lit. a., 2.7.2.3 MWST-Info 04 Steuerobjekt.