

# Skript Umsatzsteuerrecht

Reiß

19. Auflage 2021  
ISBN 978-3-86752-774-3  
Alpmann Schmidt

schnell und portofrei erhältlich bei  
[beck-shop.de](https://www.beck-shop.de)

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](https://www.beck-shop.de) steht für Kompetenz aus Tradition. Sie gründet auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage C.H.BECK und Franz Vahlen. [beck-shop.de](https://www.beck-shop.de) hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit: über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird [beck-shop.de](https://www.beck-shop.de) für sein umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

## 1. Abschnitt: Allgemeiner Überblick

### A. Das Prinzip der Mehrwertsteuer

#### Fall 1: Großhändler, Einzelhändler und Verbraucher

Hersteller H liefert an Einzelhändler E eine Ware zum Preis von 1.190 € (1.000 € zzgl. 190 € USt). E veräußert die Ware für 2.380 € (2.000 € zzgl. 380 € USt) an den Verbraucher V.

H hat für die von ihm an E durchgeführte Lieferung USt in Höhe von 190 € an das Finanzamt zu entrichten (§§ 1 Abs. 1, 3 Abs. 1, 10 Abs. 1, 12 Abs. 1, 13 a Abs. 1 Nr. 1 UStG). Diese Steuerlast hat er im Preis von 1.190 € auf E abgewälzt. E schuldet für die von ihm an V ausgeführte Lieferung 380 € USt. Diese wälzt er im Preis auf V ab. E steht andererseits aus der an ihn von H ausgeführten Lieferung ein Vorsteuerabzug von 190 € zu (§ 15 UStG). Auf diese Weise erhält er den im Preis von 1.190 € enthaltenen Umsatzsteueranteil von 190 € wieder vergütet, sodass er wirtschaftlich nicht belastet ist. Der im Einkaufspreis enthaltene Umsatzsteueranteil ist daher für einen vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmer **kostenneutral**.

V schuldet als Nichtunternehmer keine USt. Er zahlt aber im Kaufpreis den Umsatzsteueranteil mit. Da ihm als Nichtunternehmer aber kein Vorsteuerabzug zusteht, ist er mit der USt wirtschaftlich belastet, hier mit 380 €.

Die Belastung des V entspricht dem Ertrag des Fiskus. Dieser erhält von H 190 € und von E (380 € / ./. 190 € VoSt =) 190 €, zusammen also 380 €.

Die Steuer wird quasi **fraktioniert**. Echt aufkommenswirksam ist allerdings nur die Steuer auf Umsätze an Endverbraucher. Denn bei Umsätzen zwischen vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmern steht der Steuerschuld des leistenden Unternehmers ein Vorsteuervergütungsanspruch des leistungsempfangenden Unternehmers in gleicher Höhe gegenüber.

---

I. Dieses Ergebnis ließe sich technisch auch erreichen, wenn allein die Umsätze auf der letzten Handelsstufe an den Endverbraucher besteuert würden – sog. Einphasen-einzelhandelssteuer –, die Umsätze zwischen Unternehmern hingegen nicht steuerbar wären. Das deutsche Umsatzsteuerrecht geht im Einklang mit den Umsatzsteuerrechten der Mitglieder der Europäischen Union jedoch davon aus, dass grundsätzlich für jeden Umsatz, den ein Produkt von der Herstellung bis zum Endverbraucher durchläuft, eine Besteuerung stattfindet. Es handelt sich daher um eine **Allphasenumsatzsteuer**.

Wegen des Vorsteuerabzugs für Unternehmer sind allerdings nur die Umsätze an Endverbraucher aufkommenswirksam. Von daher würde es genügen, allein die Umsätze an Endverbraucher zu besteuern. Die Allphasensteuer bietet jedoch den Vorteil, dass weder der Unternehmer noch der Fiskus nachzuprüfen brauchen, ob der Abnehmer der Leistung ein Unternehmer ist. Außerdem bewirkt sie, dass ein Verschweigen von Ausgangsumsätzen nicht zu einem vollen Steuerausfall führt, weil dann de facto ein Vorsteuerabzug nicht geltend gemacht werden kann. Der Fiskus erhält dann wenigstens die auf den Vorstufen angefallene USt. Wenn etwa im Fall 1 der Einzelhändler die Steuer auf seinen Umsatz (380 €) hinterziehen will, wird es ihm unmöglich sein, den Vorsteuerabzug (190 €) zu erlangen.

Allerdings ist auch der Vorsteuerabzug missbrauchsanfällig. Insbesondere droht aus der Sicht des Fiskus die Gefahr, dass er VoSt vergüten muss, die er nicht als USt erhalten hat, weil der leistende Unternehmer die vereinnahmte USt nicht abführt, etwa wegen Insolvenz oder sogar aufgrund betrügerischen Verhaltens. Daher wird in jüngerer Zeit wieder ein (weitgehender) Verzicht auf eine fraktionierte Steuererhebung und damit de facto eine partielle Rückkehr zu einer Einzelhandelssteuer als weniger missbrauchsanfällig erwogen, sei es schon in Form einer Herausnahme der Um-

1

2

sätze zwischen Unternehmern bereits aus der Steuerbarkeit<sup>1</sup> oder aber einer Vorstufenbefreiung für Umsätze zwischen Unternehmern oder durch Verlagerung der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger, falls er Unternehmer ist, sodass sich Umsatzsteuerschuld und Vorsteuerabzug beim Unternehmer als Leistungsempfänger ausgleichen.<sup>2</sup> Bestrebungen Deutschlands und Österreichs, die Umkehr der Steuerschuldnerschaft bei innerstaatlichen Umsätzen für zwischenunternehmerische Umsätze ab bestimmten Größenordnungen generell einzuführen, sind am Widerstand der Kommission gescheitert. Allerdings ist der Umfang der Zulässigkeit einer **Umkehr der Steuerschuldnerschaft** (das sog. Reverse Charge-Verfahren) entsprechend § 13 b UStG (s. Rn. 382 ff.) in Art. 199, 199 a, 199 b MwStSystRL durch die RL 2013/43/EU<sup>3</sup> stark erweitert worden. Insbesondere wird in Art. 199 b MwStSystRL zur Bekämpfung von schwerwiegenden Betrugsfällen deren schnelle Einführung im Wege einer Sondermaßnahme durch die Mitgliedstaaten zugelassen (sog. **Schnellreaktionsmechanismus**), soweit die Kommission nicht innerhalb eines Monats widerspricht.

- 3 **II.** Durch die Gewährung eines Vorsteuerabzugs für Unternehmer, die die empfangene Leistung ihrerseits zur Ausführung von Umsätzen verwenden, wird im Ergebnis erreicht, dass jeder Unternehmer Steuern nur in Höhe der bei ihm eingetretenen Wertschöpfung (sog. **Mehrwert**) schuldet. Im Fall 1 hat sich bei E ein Mehrwert vor Steuer von 1.000 € ergeben. Bei einem Steuersatz von 19 % entspricht dies einer Steuerschuld von 190 €. Wegen dieses wirtschaftlichen Effektes wird die USt auch als „Mehrwertsteuer“ bezeichnet. Von der Steuertechnik her wird jedoch nicht lediglich Steuer auf den Mehrwert erhoben, sondern auf das volle Entgelt (hier 2.000 €). Erst die Gewährung des Vorsteuerabzugs führt zu einer vermeintlichen Beschränkung der Steuerschuld auf den Nettomehrwert. Bei der europäischen USt handelt es sich daher um eine **„Allphasen-Netto-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug“**. Es ist eine Netto-Umsatzsteuer, weil Bemessungsgrundlage nicht der Endpreis ist, sondern dieser abzüglich der darin bereits enthaltenen USt.

Die Bezeichnung als Mehrwertsteuer ist irreführend. Sie legt die unzutreffende Annahme nahe, als sei der vom Unternehmer geschaffene Mehrwert der Belastungsgrund. Tatsächlich wird jedoch nicht der vom Unternehmer geschaffene Mehrwert, sondern der Konsum des Endverbrauchers, wie er sich in dessen Aufwendungen ausdrückt, besteuert.

- 4 **III.** Die **Allphasen-Netto-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug** wurde durch das UStG 1967 mit Wirkung ab dem 01.01.1968 eingeführt. Bis 1968 wurden die Umsätze auf jeder Handelsstufe kumulativ mit USt belegt (normaler Steuersatz 4 %), ohne dass ein Vorsteuerabzug gewährt wurde. Die Leistung wurde also bei Durchlaufen mehrerer Phasen mit immer mehr USt belegt. Dabei war Bemessungsgrundlage für die jeweiligen weiteren Umsätze die vereinnahmte Gegenleistung (Kaufpreis), sodass die Umsatzsteuerbelastung der Vorumsätze die Bemessungsgrundlage für die späteren Umsätze erhöhte. Diese **„Allphasen-Brutto-Umsatzsteuer“** vor dem Systemwechsel beeinträchtigte die Wettbewerbsneutralität. Große Unternehmen (Konzerne), die in sich alle Stufen von der Herstellung bis zum Einzelhandel vereinigten, brauchten lediglich den Endumsatz zu versteuern. Durchlief das Produkt vom Hersteller bis zum Einzelhändler hingegen mehrere Unternehmen, wurde auf jeder Stufe USt erhoben, die mangels Vorsteuerabzugs Kostenbestandteil des erwerbenden Unternehmers wurde. Das Bundesverfassungsgericht hatte daher die alte USt wegen der Verletzung der **Wettbewerbsneutralität** für verfassungswidrig erklärt, allerdings dem Gesetzgeber eine Anpassungsfrist gewährt.<sup>4</sup> Diese wurde durch das UStG 1967 genutzt.

1 So konsequent der von Kirchhof vorgelegte Vorschlag zur Reform der Umsatzsteuer im Umsatzsteuergesetzbuch (Entwurf), Heidelberg 2008; vgl. auch Kirchhof DStR 2008, 1 und Kirchhof, (Reformentwurf) Bundessteuergesetzbuch, Buch 4 Umsatzsteuer, Heidelberg 2011.

2 Vgl. Widmann UR 2006, 13 und 624; Matheis/Groß UR 2006, 379; kritisch Tiedke UR 2006, 249.

3 V. 22.07.2013 ABI. EU 2013, Nr. L 201, 4 RL zur Änderung der MwStSystRL im Hinblick auf eine fakultative und zeitweilige Anwendung der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft (Reverse Charge-Verfahren).

4 BVerfG v. 20.12.1966 – 1 BvR 320/70/63, BStBl. III 1967, 7 = BVerfGE 21, 12.

**IV.** Die Allphasen-Netto-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug führt auch zur **Wettbewerbsneutralität der USt im Außenhandel**. Nach dem Bestimmungslandprinzip besteuern weltweit die meisten Staaten (u.a. alle EU-Staaten) die Einfuhr von Gütern (vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG). Damit nicht eine doppelte Belastung mit USt des Import- und Exportlandes stattfindet, entlastet der exportierende Staat von seiner USt durch Gewährung einer Steuerbefreiung für die Ausfuhr (vgl. § 4 Nr. 1 a und 1 b UStG). Wettbewerbsneutral ist die Steuer aber nur dann, wenn eine vollständige Entlastung von der USt des Exportlandes gelingt. Dies wird in einem Umsatzsteuersystem mit Vorsteuerabzug vollständig erreicht, weil der Vorsteuerabzug auch bei einem steuerfreien Export erhalten bleibt (vgl. § 15 Abs. 2 S. 1 Nr. 1, Abs. 3 Nr. 1 UStG).

**Beispiel:** H liefert an G für 1.000 € zzgl. 190 € USt. G liefert an E für 2.000 € zzgl. 380 € USt. E liefert an V ins Ausland steuerfrei für 3.000 €. Der Fiskus erhält an Steuern von H 190 € und von G (380 € ./ 190 € =) 190 €; er zahlt an E 380 € VoSt. Der Saldo beträgt also 0 €.

E wendet 2.380 € Kaufpreis ./ 380 € VoSt = 2.000 € auf und erhält 3.000 €. Die Lieferung ins Ausland ist also vollständig von deutscher USt befreit. Allerdings wird die Einfuhr regelmäßig mit Einfuhrumsatzsteuer des Import(bestimmungs)landes belastet.

Diese genaue Entlastung war im alten Allphasen-Brutto-Umsatzsteuersystem nicht möglich, weil im Einzelfall gar nicht feststellbar war, wie viele Umsatzstufen bis zum Export durchlaufen worden waren.

Die Wettbewerbsneutralität bei grenzüberschreitenden Umsätzen würde durch eine Besteuerung des **bloßen Mehrwertes** nach der Methode einer **Umsatzbesteuerung mit Vorumsatzabzug** gerade nicht erreicht. Hier würde der Endverbraucher im Bestimmungsland mit der höheren oder niedrigeren USt des Ursprungslandes auf den oder die Vorumsätze und der USt des Bestimmungslandes auf die Differenz zwischen Endumsatz und Vorumsatz belastet. Daher ist das Europäische Umsatzsteuersystem grundsätzlich nicht dieser Methode gefolgt, sondern stattdessen der Allphasenumsatzsteuer mit Vorsteuerabzug. Für die sog. **Differenzbesteuerung** nach § 25 a UStG und nach § 25 UStG bei Reiseleistungen (vgl. Rn. 289 ff., 296) folgt es allerdings letztlich der Methode des Vorumsatzabzuges. Dies führt bei grenzüberschreitenden innergemeinschaftlichen Umsätzen zu Wettbewerbsverzerrungen, die noch dadurch verschärft werden, dass die Differenz nicht dem Bestimmungslandprinzip folgt, sondern sich nach dem Sitz des Leistenden bzw. nach dessen Lieferort bestimmt. Die Differenzbesteuerung (Methode Vorumsatzabzug) ist ein **Rückschritt und ein Fremdkörper** im ansonsten modernen europäischen Umsatzsteuerrecht.

**V.** Mit dem UStG 1967 wurde neben der Verbesserung der Wettbewerbsneutralität vor allem auch die Anpassung an die Harmonisierung der USt innerhalb der EG/EU durch Einführung eines gemeinsamen Mehrwertsteuersystems gemäß der 1. und 2. USt-Richtlinie<sup>5</sup> innerhalb der EG bezweckt.<sup>6</sup> Durch das in Umsetzung der inzwischen durch die Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL– RL 2006/112/EG) ersetzten 6. EG-Richtlinie 77/388/EWG<sup>7</sup> ergangene UStG 1980 wurde der Harmonisierungsprozess fortgeführt.

Die Harmonisierung der USt innerhalb der Union dient vor allem der Schaffung gleicher Wettbewerbsbedingungen schon auf nationaler Ebene, vor allem aber auch innerhalb der Union. Art. 401 MwStSystRL verbietet daher den Mitgliedstaaten, neben der harmonisierten Mehrwertsteuer Steuern einzuführen, die den Charakter von Umsatzsteuern haben. Das bejaht der EuGH jedenfalls dann, wenn eine Steuer dieselben charakteristischen Merkmale wie die „Mehrwertsteuer“ aufweist, nämlich 1. allgemeine Geltung für Lieferungen von Gegenständen und Erbringung von Dienstleistungen, 2. Höhe proportional zum Preis, 3. Allphasensteuer und 4. Steuer jeweils nur auf den Mehrwert. Letzteres wird durch den nur Unternehmern gewährten Vorsteuerabzug erreicht. Die Belastung muss letztlich vom Verbraucher zu tragen sein. Der Unternehmer als „Steuereinsammler“ ist nicht zu belasten. Er ist daher bei einer Allphasensteuer durch den Vorsteuerabzug zu entlasten. Für eine lediglich örtliche Verkaufssteuer auf Lieferungen und Dienstleistungen im Einzelhandel wie auch für eine örtliche Regionalsteuer auf die Produktionstätigkeiten (eine Art Gewerbesteuer) hat der EuGH den Charakter einer unzulässigen „Umsatzsteuer“ verneint.<sup>8</sup> Dem ist im Ergebnis zuzu-

5 ABl. EG 1967, Nr. L 71, 1301, 1303.

6 Vgl. BT-Drs. V/1581.

7 ABl. EG 1977, Nr. L 145, 1.

8 Vgl. EuGH v. 12.06.2019 – Rs C-185/18 (Oro Efectivo), UR 2019, 556; (Ankäufe von Schmuckgegenständen mit hohem Gehalt an Gold und Edelmetallen von Privatpersonen) m.w.N.; v. 07.08.2018 – Rs. C-475/17 (Viking Motors u.a.), UR 2018, 769 (örtliche Verkaufssteuer für Einzelhandelsumsätze); v. 03.06.2006 – Rs. C-475/03 (Banca popolare di Cremona), UR 2007, 545; s. auch v. 11.10.2007 – Rs. C-283/06 (Kökgaz), UR 2007, 906. S. zu Art. 401 auch EuGH v. 25.02.2021 – Rs. C-712/19 (Novo Banco) und v. 03.03.2020 – Rs. C-75/18 (Vodafone Magyarországi), UR 2020, 437.

stimmen. Freilich vermag die Begründung, dass – anders als bei der Mehrwertsteuer eine Abwälzung auf den Endverbraucher nicht sicher sei – nicht zu überzeugen. Vielmehr fehlte es bei der örtlichen Verkaufssteuer an der allgemeinen Geltung für alle Umsätze (keine Allphasensteuer und vor allem keine nationale Geltung für den gesamten [Einzel]Handel) und bei der Steuer auf die Produktionstätigkeit an der spezifischen Anknüpfung an (einzelne) Umsätze. Die bis 1967 erhobene USt in Deutschland war selbstredend eine nach Art. 401 MwStSystRL unzulässige Steuer mit dem „Charakter einer Umsatzsteuer“, die nicht beibehalten werden durfte, obwohl und gerade weil sie keinen Vorsteuerabzug kannte und auch Unternehmer belastete.

- 7 **VI.** Das mit Wirkung ab 01.01.1993 geltende **Umsatzsteuer-Binnenmarktgesetz**<sup>9</sup> passte das deutsche UStG an die Binnenmarktrichtlinie 91/680<sup>10</sup> zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems an, um binnenmarktähnliche Verhältnisse zu schaffen. Innerhalb der Europäischen Gemeinschaft entfielen Grenzabfertigungen für Zwecke der Einfuhr und Ausfuhr (vgl. Rn. 172 ff.). Seither sind nur noch bescheidene Fortschritte auf europäischer Ebene zu mehr Harmonisierung und Vereinfachung erreicht worden. Das **Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002**<sup>11</sup> ersetzte die frühere Eigenverbrauchsbesteuerung durch die Besteuerung der unentgeltlichen Wertabgaben gemäß § 3 Abs. 1 b und Abs. 9 a UStG. Durch das **Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz**<sup>12</sup> wurden zur Bekämpfung des sog. Umsatzsteuerbetruges in §§ 26 b, 26 c UStG ein neuer Bußgeld- und Straftatbestand für die Schädigung des Umsatzsteueraufkommens durch Nichtentrichtung aufgenommen. Durch das **Richtlinienumsetzungsgesetz (EURLUmsG)**<sup>13</sup> wurde § 15 a UStG an die Rspr. des EuGH zur Auslegung der MwStSystRL nach Art. 184 f. für die Berichtigung des Vorsteuerabzugs angepasst. Zum 01.01.2007 wurde der Normalsteuersatz durch das Haushaltsbegleitgesetz (**HBegIG 2006**<sup>14</sup>) von 16 auf 19 % angehoben. Das Jahressteuergesetz (**JStG 2009**<sup>15</sup>) passte die Ortsbestimmung bei sonstigen Leistungen in § 3 a UStG an die insoweit durch die Richtlinie 2008/8/EG erfolgten Änderungen der MwStSystRL an, um eine bessere Übereinstimmung der Ortsregelungen mit dem Bestimmungslandprinzip und eine größere Wettbewerbsneutralität für grenzüberschreitend erbrachte sonstige Leistungen zu erreichen. Durch das **JStG 2010**<sup>16</sup> wurde in § 15 Abs. 1 b UStG der Vorsteuerabzug bei einer Grundstücksnutzung für den privaten Bedarf in Umsetzung einer entsprechenden Vorgabe aus Art. 168 a MwStSystRL ausgeschlossen. Die entsprechenden Folgeänderungen für die Nichtbesteuerung der privaten Verwendung des Grundstückes und für eine Vorsteuerkorrektur durch Änderung der Verhältnisse erfolgten in §§ 3 Abs. 9 a und 15 a UStG. Durch das **Steuervereinfachungsgesetz 2011**<sup>17</sup> wurde allgemein die **elektronische Rechnung** als Rechnung im Sinne des UStG anerkannt. Durch das AmtshilfeRLUmsG<sup>18</sup> von 2013 wurde das Vorsteuerabzugsrecht für den Abzug der EUSt und den innergemeinschaftlichen Erwerb in § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 und Nr. 3 UStG an die durch die MwStSystRL in der Auslegung durch den EuGH vorgegebene Rechtslage angepasst.<sup>19</sup> Die mit der Einfuhr bereits entstandene EUSt ist danach auch schon vor ihrer Entrichtung als VoSt abziehbar.

9 BGBl. I 1992, 1548; BStBl. I 1992, 552.

10 ABl. EG 1991, Nr. L 376, 1.

11 BStBl. I 1999, 304.

12 StVBG BStBl. I 2001, 3922.

13 BGBl. I 2004, 3310.

14 BGBl. I 2006, 1402.

15 BGBl. I 2008, 2794.

16 V. 08.12.2010, BGBl. I 2010, 1768. Außerdem erfolgten noch geringfügige Anpassungen/Änderungen in § 3 a Abs. 6 Nr. 2 und § 3 a Abs. 8 UStG für die Ortsregelung für bestimmte in § 3 a Abs. 4 UStG genannte sonstige Leistungen an inländische juristische Personen des öffentlichen Rechts durch einen Drittlandsunternehmer – Ort im Inland – und für bestimmte im Drittlandsgebiet genutzte oder ausgewertete sonstige Leistungen – Ort dann im Drittland.

17 V. 01.11.2011, BGBl. I 2011, 2131.

18 V. 26.06.2013, BGBl. I 2013, 1809 = BStBl. I 2013, 802.

19 Vgl. dazu EuGH v. 29.03.2012 – Rs. C-414/10, BStBl. 2013 II, 941 (zur EUSt) und v. 22.04.2010 – Rs. C-536 und C-539/08, UR 2010, 418 sowie BFH v. 01.09.2010 – V R 39/08 und v. 08.09.2010 – XI R 40/08, BStBl. II 2011, 661 und 739 (zum ig. Erwerb).

Durch **das StAnpG Kroatien**<sup>20</sup> erfolgte in Anpassung an ab dem 01.01.2015 umzusetzende Vorgaben der RL 2008/8/EG bezüglich des Ortes der Dienstleistungen in Art. 58 MwStSystRL eine **Neuregelung des Ortes der sonstigen Leistung für Telekommunikationsleistungen, Rundfunk- und Fernsehleistungen sowie elektronische Dienstleistungen** in § 3 a Abs. 5 UStG. In Befolgung des Bestimmungslandprinzips wird der Ort dieser sonstigen Leistungen (auch dann) an den (Wohn-)Sitz, gewöhnlichen Aufenthaltsort des Empfängers, verlegt, wenn dieser die Leistung nicht als Unternehmer für sein Unternehmen bezieht. Dies gilt ab 01.01.2015 uneingeschränkt auch für Unternehmer innerhalb der EU, die solche Leistungen erbringen. Zugleich wurde in § 18 Abs. 4 e UStG – für den im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmer für die in Deutschland erbrachten Umsätze – und in § 18 h UStG – für den in Deutschland ansässigen Unternehmer für die im übrigen Gemeinschaftsgebiet erbrachten Umsätze – in Umsetzung des **Prinzips der Kleinen Einzigen Anlaufstelle (Mini One Shop Stop – MOSS)** gemäß Art. 358 a–369 k MwStSystRL in der ab 01.01.2015 geltenden Fassung den Unternehmern ermöglicht, ihre Erklärungs- und Zahlungspflichten für sämtliche innerhalb der Union erbrachten Telekommunikations-, Rundfunk- und Fernsehleistungen und elektronische Dienstleistungen in nur einem Mitgliedstaat zu erfüllen, freilich getrennt nach den Mitgliedstaaten und unter Anwendung des Umsatzsteuerrechtes des jeweiligen Mitgliedstaates. Das **StAnpG 2015**<sup>21</sup> passte in **§ 2 b UStG** die bisherige Regelung zur Unternehmereigenschaft von **juristischen Personen des öffentlichen Rechtes** an die Vorgaben der MwStSystRL in der Auslegung durch den EuGH und BFH an. Durch das **Dritte Pflegestärkungsgesetz**, das **Bundesteilhabegesetz**<sup>22</sup> und das **Branntweinmonopolauflösungsgesetz**<sup>23</sup> wurden in Art. 11, 16, 17 und 15 die **Befreiungsvorschriften des UStG** im Bereich der Gesundheitsvorsorge und der sozialen Fürsorge in § 4 Nr. 14, Nr. 15 c, Nr. 16 S. 1 Buchstaben e, f, g und h und Nr. 19 a UStG an die Änderungen im Bereich des SGB und des Alkoholsteuergesetzes angepasst. Das **Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel von Waren im Internet**<sup>24</sup> brachte Regelungen zu Pflichten und zur Haftung von Betreibern eines elektronischen Marktplatzes in §§ 22 f, 25 d UStG und Regelungen zur Verwendung von Gutscheinen, § 3 Abs. 13 bis 15 und § 10 Abs. 1 UStG. Durch das **„Gesetz zur weiteren Förderung der Elektromobilität und Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“** (JStG 2019) erfolgte mit Wirkung ab dem 01.01.2020 eine explizite Regelung für das Verbringen in ein **Konsignationslager**, eine Neuregelung für das **Reihengeschäft** und für die materielle Bedeutung der **Verwendung einer USt-IdNr. und der Angabe der USt-IdNr.** in der zusammenfassenden Meldung für die **Befreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung** (s. Rn. 191, 192). Das UStG wurde damit an die durch die RL (EU) 2018/1910 geänderte (MwStSystem) RL 2006/112/EG bezüglich des innergemeinschaftlichen Verbringens in ein Konsignationslager in Art. 17 a, des innergemeinschaftlichen Reihengeschäftes in Art. 36 a und der materiellen Bedeutung der USt-IdNr. für eine Befreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung in Art. 138 der MwStSystRL angepasst.<sup>25</sup> Durch das **Bürokratieentlastungsgesetz** wurde die Kleinunternehmergrenze des § 19 UStG von bisher 17.500 auf 22.000 € erhöht. Durch das **Gesetz zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen** wurde die Grenze für die

20 Gesetz v. 25.07.2014 zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU (...), BGBl. I 2014, 1266.

21 V. 02.11.2015, BGBl. I 2015, 1834.

22 V. 23.12.2016, BGBl. I 2016, 3191 (3. Pflegestärkungsgesetz) und BGBl. I 2016, 3234 (Bundesteilhabegesetz).

23 V. 15.03.2017, BGBl. I 2017, 420.

24 V. 11.12.2018, BGBl. I 2018, 2338. S. dazu auch BMF v. 14.12.2018, BStBl. I 2018, 1429. Das Gesetz dient (auch) der Umsetzung der Richtlinien 2016/65 (Gutscheinrichtlinie) und der Richtlinie 2017/2455 (EU-E-Commerce Richtlinie) zu mehrwertsteuerliche Pflichten bei Fernverkäufen. Außerdem wird die bisherige Regelung des § 3 Abs. 9 S. 3 UStG, wonach Verwertungsgesellschaften und Urheber in den Fällen der §§ 27, 54 UrhG sonstige Leistungen gegen Entgelt ausführen, wegen Unvereinbarkeit mit dem Unionsrecht gestrichen, vgl. dazu EuGH v. 19.12.2018 – Rs. C-51/18 (Kommission/Österreich) und v. 18.01.2017 – Rs. C-37/16 (SAWP), UR 2017, 230.

25 Gesetz v. 12.12.2019, BGBl. I 2019, 2451 und RL (EU) 2018/1910 v. 04.12.2018, ABl. EU 2018, Nr. L 311, 3. S. dazu Höink, BB 2019, 23f. und 87 f.; Szabo/Tausch, UVR 2019, 9 f. und 76 f.; Ismer, UR 2019, 606.

Gestattung der Istbesteuerung in § 20 UStG auf 600.000 (statt bisher 500.000) erhöht und durch das **Gesetz** zur Umsetzung des **Klimaschutzprogrammes** für den Schienenbahnverkehr der ermäßigte Steuersatz von 7 % auch für Beförderungstrecken von mehr als 50 km eingeführt.<sup>26</sup> Durch das Corona Steuerhilfegesetz wurde der Steuersatz für nach dem 30.06.2020 und vor dem 01.07.2021 erbrachte Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen mit Ausnahme der Abgabe von Getränken zeitlich begrenzt auf 7 % ermäßigt. Durch das 2. Corona Steuerhilfegesetz wurde – begrenzt für die Zeit vom 01.07.2020 bis zum 31.12.2020 gemäß § 28 UStG – der allgemeine Steuersatz gemäß § 12 Abs. 1 UStG für Umsätze temporär von 19 % auf 16 % gesenkt und der ermäßigte gemäß § 12 Abs. 2 UStG von 7 % auf 5 %. Mit Wirkung ab dem 01.01.2021 gelten für die ab dann ausgeführten Umsätze wieder die Steuersätze von 19, respektive 7 %.<sup>27</sup>

Das **Jahressteuergesetz 2020** bringt in Art. 11 bis 16 umfangreiche Änderungen des UStG und der UStDV<sup>28</sup>, die zu einem erheblichen Teil nach § 27 Abs. 33, 34 UStG erst ab nach dem 30. Juni 2021 ausgeführte Umsätze anzuwenden sind.

Von erheblicher verfahrensrechtlicher Bedeutung sind dabei die **verfahrenserleichternden Bestimmungen für ein besonderes Besteuerungsverfahren in § 18 i UStG** für von nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmern erbrachte **sonstige Leistungen**, und in **§ 18 j UStG für den innergemeinschaftlichen Fernverkauf** und innergemeinschaftlich erbrachte sonstige Leistungen sowie in **§ 18 k UStG für Fernverkäufe von aus dem Drittlandsgebiet eingeführten Gegenständen in Sendungen mit einem Sachwert von höchstens 150 €**. Durch die Neuregelungen wird es **a) in § 18 i UStG** nicht im Gemeinschafts-/Unionsgebiet ansässigen Unternehmern (**Drittlandsunternehmern**) ermöglicht, für alle von ihnen im Unionsgebiet erbrachten sonstigen Leistungen – nicht nur, wie bisher für Telekommunikations- und elektronische Dienstleistungen – an Nichtunternehmer ihren Erklärungs- und Zahlungspflichten in nur einem Mitgliedstaat nachzukommen, der dann die Erklärungen und Zahlungen an die jeweils betroffenen Mitgliedstaaten weiterleitet, und **b) in § 18 j UStG** auch **im Unionsgebiet ansässigen Unternehmern** ermöglicht, ihren Erklärungs- und Zahlungspflichten für in allen Mitgliedstaaten erbrachten sonstigen Leistungen an Nichtunternehmer in nur einem Mitgliedstaat nachzukommen. Das seit dem StAnpG Kroatien geltende Prinzip der Kleinen Einzigen Anlaufstelle (**Mini One Shop Stop – MOSS**) ist insoweit mit dem JStG 2020 durch das Prinzip der Einzigen Anlaufstelle (**One Stop Shop- OSS**) ersetzt worden.

## B. Besteuerung der Einkommensverwendung für den Verbrauch

### Fall 2: Familienvater/Erwerb von Gütern durch Einkommensverwendung

Familienvater V, verheiratet, fünf Kinder, kauft am 23.12. bei Metzger M in Münster einen Weihnachtsbraten zum Kaufpreis von 107 €. Er zahlt sofort und erhält den Braten übergeben. Im benachbarten Getränkeladen erwirbt er von W für 23,80 € eine Flasche Rotwein. Wer schuldet wie viel USt?

- 8 V als Nichtunternehmer schuldet dem Fiskus keine USt, kann aber auch keine VoSt abziehen (vgl. § 15 Abs. 1 UStG).

M und W als Unternehmer haben mit der Übergabe des Bratens und der Flasche an den V je eine Lieferung (§ 3 Abs. 1 UStG) ausgeführt. Da sie dafür mit dem Kaufpreis

26 Bürokratienteilungsgesetz v. 22.11.2019, BGBl. I 2019, 1746; Klimaschutzprogramm v. 21.12.2019, BGBl. I 2019, 2886; Gesetz grenzüberschreitende Sachverhalte v. 21.12.2019, BGBl. I 2019, 2875.

27 Corona-Steuerhilfegesetz v. 19.6.2020, BGBl. I S. 1385 und 2. Corona-Steuerhilfegesetz v. 29.6.2020, BGBl. I S. 1512. Siehe dazu BMF v. 30.6.2020, BStBl. I 2020, 584.

28 Jahressteuergesetz 2020 v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096 f. Durch das JStG 2020 wird der sogenannte MwSt-Digitalpaket umgesetzt. Änderungen ergeben sich namentlich im Besteuerungsverfahren für nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer. Siehe dazu auch Widmann, MwStR 2021, 6 sowie Sterzinger, UR 2020, 941 f. und Oldiges/Mateev, DStR 2020, 1937.

ein Entgelt erhalten haben, liegt jeweils ein Leistungsaustausch gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG vor. Die Lieferungen sind steuerbar, denn sie erfolgen im Inland, nämlich gemäß § 3 Abs. 6 UStG in Münster, durch einen Unternehmer (§ 2 UStG) im Rahmen seines Unternehmens. Die Lieferungen sind nicht steuerbefreit (§ 4 UStG). Die Lieferung des Bratens unterliegt einem (ermäßigten) Steuersatz von 7 % (§ 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.V.m. Nr. 2 der Anlage 2), die Lieferung der Weinflasche dem Normalsteuersatz von 19 %. Der Steuersatz ist auf das Entgelt anzuwenden (§ 10 Abs. 1 UStG). Dieses umfasst nicht die USt. Es muss daher aus dem Kaufpreis herausgerechnet werden. Das Entgelt für den Braten beträgt 100 €, die Steuer 7 € (107 € : 1,07 x 7 %). Für die Lieferung der Flasche Wein ergibt sich ein Entgelt von (23,80 € : 1,19 =) 20 und eine Steuer von (20 x 19 % =) 3,80. Die Steuer schulden M (7 €) und W (3,80 €) als leistende Unternehmer nach § 13 a Abs. 1 Nr. 1 UStG.

**I.** Obwohl im Fall 2 M und W die USt schulden, sind wirtschaftlich nicht sie, sondern V damit belastet, denn V hat sie im vereinbarten Preis (107 € bzw. 23,80 €) mit zu entrichten. Die USt gehört deshalb von der Erhebungstechnik her zu den **indirekten Steuern**.

9

Als solche bezeichnet man Steuern, bei denen der (formelle) **Steuerschuldner** – bei der USt der Unternehmer – nicht identisch ist mit dem wirtschaftlich Belasteten (dem **Steuerträger**). Steuerträger ist bei der USt der Endverbraucher der Leistung, auf den die Steuer im Preis überwälzt wird.<sup>29</sup> Indirekte Steuern sind relativ einfach zu erheben; ihre Erhöhung ruft bei einer unaufgeklärten Bevölkerung geringeren Steuerwiderstand hervor, da die Belastungswirkung nicht erkannt wird. Auch ist bei der Überprüfung der Steuerfälle in der Regel kein Eindringen in die private Sphäre erforderlich (deshalb wurden indirekte Steuern u.a. schon von Bismarck befürwortet<sup>30</sup>).

Die USt lässt sich weiterhin als **Objektsteuer** kennzeichnen. Sie knüpft lediglich an den **Umsatz als Objekt der Besteuerung** an und nimmt grundsätzlich hinsichtlich der Befreiungen und Ermäßigungen auf die persönlichen Verhältnisse des durch die Steuer belasteten Verbrauchers keine Rücksicht. So wird im Fall 2 die geschuldete USt von 7 € nicht etwa ermäßigt, weil V ein geringes Einkommen und fünf Kinder hat; umgekehrt hätte auch ein lediger Zahnarzt mit hohem Einkommen keine höhere USt im Preis zu entrichten. Lediglich grob typisierend nach der Art des erworbenen Gegenstandes wird durch einen ermäßigten Steuersatz (hier Lebensmittel) und auch durch Befreiungen (z.B. von Heilbehandlungen nach § 4 Nr. 14 a–14 e UStG und die Wohnungsvermietung nach § 4 Nr. 12 UStG) einem existentiellen Bedarf Rechnung getragen. Aber auch dann kommen die Ermäßigungen und Befreiungen sowohl dem Bedürftigen als auch dem nicht Bedürftigen zugute. Durch ihren Objektcharakter unterscheidet sich die USt prinzipiell von der **EST (Subjektsteuer)**.

**II.** Nicht mehr umstritten ist die Frage, ob die USt als **Verbrauchssteuer** oder als **Verkehrsteuer** zu klassifizieren ist.<sup>31</sup> Dabei ist zu unterscheiden: Von der Erhebungstechnik her ist die USt in erster Linie Verkehrssteuer. Sie knüpft in ihrem Haupttatbestand, dem Leistungsaustausch (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG), technisch an Verkehrsakte, nämlich Lieferungen und sonstige Leistungen, an. Besteuert wird in Fall 2 die Lieferung des Fleisches und des Weines durch M und W an V, ein Akt des Rechtsverkehrs, nicht der Verzehr des Fleisches durch V und seine Familie. Allerdings gilt dies nicht ausnahmslos. Bei der Besteuerung der **unentgeltlichen Wertabgaben** nach § 3

10

29 Vgl. zum rechtlichen Vorliegen einer Abwälzung/Überwälzung der USt auch bei hoheitlicher Preisregulierung EuGH v. 24.10.2013 – Rs. C-440/12 (Metropol Spielstätten), UR 2013, 866; s. auch BFH v. 27.06.2017 – V B 162/16, BFH/NV 2017, 1336 (zu Spielbankabgabe und USt).

30 Vgl. Pausch DStZ 1973, 233.

31 Vgl. Stadien in: R/D, Einführung Rn. 97 f. m.w.N.; grundlegend Söhn StuW 1975, 1 ff.; ders. StuW 1996, 165 ff.; Tipke StuW 1992, 103 ff.



Abs. 1 b Nr. 1 und § 3 Abs. 9 a Nr. 1 und 2 UStG wird nur zum Teil an Akte des Rechtsverkehrs angeknüpft. Besteuert wird hier die tatsächliche Inanspruchnahme von Gütern und Dienstleistungen des Unternehmens für private, nichtunternehmerische Zwecke. Insoweit liegt auch bereits technisch keine Verkehrsteuer vor. Die finanzpolitischen Belastungswirkungen treffen hingegen den privaten Konsum, d.h. den privaten Verbrauch von Gütern und Dienstleistungen. Die USt deckt sich insoweit mit den speziellen Verbrauchsteuern (z.B. Kaffee-, Tabak-, Mineralölsteuer).

Im Gegensatz zu diesen ist sie jedoch umfassend und knüpft nicht an Spezialtatbestände an.<sup>32</sup> Sie lässt sich daher – in Übereinstimmung mit Art. 1 der MwStSystRL – als allgemeine Verbrauchsteuer kennzeichnen.<sup>33</sup>

**Beachte aber:** Im Sinne der AO gehört die USt – mit Ausnahme der Einfuhrumsatzsteuer gemäß § 21 Abs. 1 UStG – nicht zu den Verbrauchsteuern, sondern zu den Besitz- und Verkehrsteuern.<sup>34</sup> Daher beträgt die Festsetzungsfrist nach § 169 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 AO vier Jahre und es ist die einfache Änderungsmöglichkeit nach § 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO für Verbrauchsteuern nicht anwendbar.<sup>35</sup>

- 11 III. Im Gegensatz zur Einkommen- und Körperschaftsteuer belastet die USt nicht das erwirtschaftete Einkommen als solches, sondern die **Verwendung des Einkommens** (oder des Vermögens) für den privaten Verbrauch. Darin liegt nur scheinbar ein Verstoß gegen das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, das für Steuergesetze allgemein gelten sollte. Denn die Einkommensverwendung für private Zwecke stellt neben dem direkt zu steuernden Einkommen und Vermögen einen weiteren Indikator für die steuerliche Leistungsfähigkeit dar.<sup>36</sup>

IV. Die USt hat – bezogen auf das Einkommen – eine regressive Wirkung. Mit größerem Sparanteil nimmt die Belastung mit USt ab. Da bei geringeren Einkommen kein oder nur ein kleiner Sparanteil möglich ist, ist die prozentuale Belastung mit USt für den Bezieher kleinerer Einkommen größer. Anders als bei der ESt gibt es für den Einkommensverwender bei der USt auch keinen von Verfassungs wegen nicht zu steuernden Existenzminimumfreibetrag.<sup>37</sup> Allerdings ist die Belastung mit USt bei der Bemessung des Existenzminimumfreibetrages für die ESt und für die Sozialhilfe zu berücksichtigen.<sup>38</sup> Das kann nur hingenommen werden, weil über die auch das Spareinkommen erfassende progressive ESt eine ergänzende Besteuerung erfolgt. In der modernen Finanztheorie wie auch in der Politik wurde bis vor kurzem überwiegend eine verstärkt konsumorientierte Einkommensbesteuerung gefordert.<sup>39</sup> Dabei wird regelmäßig die bereits gegenwärtig erfolgende Besteuerung der Einkommensverwendung für Zwecke des Konsums durch die USt zu Unrecht nicht erwähnt oder in ihrer Belastungswirkung verkannt.<sup>40</sup> Neben einer rein konsumorientierten ESt verliert die USt ihre Existenzberechtigung.<sup>41</sup> Eine rein konsumorientierte (sarbereinigte) Einkommensbesteuerung ist aber auch ein Irrweg.

32 Vgl. EuGH v. 03.10.2006 – Rs. C-475/03 (Banca popolare di Cremona), Slg. 2006, I-9440; v. 09.03.2000 – Rs. C-437/99 (Krankenhausverein Wien), UR 2000, 242.

33 Vgl. BT-Drs. V/1581, Bericht „die allgemeine Verbrauchsteuer“; Englisch in: T/L § 17 A 3.1.; für Österreich vgl. Ruppe/Achatz Einf. Rn. 31 ff.

34 Vgl. auch Drüen, Allgemeines Steuerrecht, Rn. 14.

35 BFH v. 12.05.2005 – V R 44/04, BFH/NV 2005, 2046; v. 16.10.1986 – V B 64/86, BStBl. II 1987, 95.

36 Vgl. Tipke, Bd. II, § 19; Reiß DStJG Bd. 13, 1990, 3 f.; Ruppe/Achatz Einf. Rn. 38, 39.

37 Kritisch insoweit Tipke in: FS für W. Reiß, 2008, S. 9 f.; zutreffend die Zulässigkeit einer Kompensation im einkommensteuerlichen Existenzminimumfreibetrag bejahend, Stadie in: R/D Einführung Rn. 438 f.

38 BVerfG, Beschl. v. 06.12.2007 – 1 BvR 2129/07, UR 2008, 159 m.w.N.

39 Vgl. Hey in: T/L § 3 Rn. 69 f. mit umfassenden weiteren Nachweisen.

40 Vgl. dazu Reiß in: R/K/L Einführung unter A III, Rn. 10–14.

41 Zutreffend Kirchhof UR 2002, 541 f.; s. auch Ruppe/Achatz Einf. Rn. 39.

## C. Die Systematik des Umsatzsteuergesetzes (zugleich Klausuraufbauschema)

### I. Rechtsgrundlagen (Gesetz und EU-Richtlinien)

#### 1. Umsatzsteuergesetz und MwStSystRL

Wichtigste nationale Rechtsgrundlage für die Umsatzbesteuerung ist das **Umsatzsteuergesetz**,<sup>42</sup> ergänzt durch die Umsatzsteuerdurchführungsverordnung. 12

Bei der USt handelt es sich um eine sog. **harmonisierte Steuer** im Rahmen der Europäischen Union. Grundlage für die Umsatzsteuer-Harmonisierung ist Art. 113 AEUV. Dieser schreibt für die USt, Verbrauchsabgaben und sonstige indirekte Steuern vor, dass diese durch Bestimmungen des Rates zu harmonisieren sind, soweit die Harmonisierung für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarktes erforderlich ist. Der Binnenmarkt umfasst nach Art. 26 Abs. 2 AEUV einen Raum ohne Binnengrenzen, in dem der freie Verkehr von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital gewährleistet ist. Mit dem Binnenmarkt unvereinbar sind steuerliche Abgaben oder Erschwernisse, die an einen Waren- oder Dienstleistungsverkehr über die Staatsgrenzen innerhalb der Union anknüpfen, sowie jegliche steuerliche Diskriminierung von EU-Ausländern gegenüber Inländern. Die Harmonisierung erfolgt aufgrund von Richtlinien. Eine Richtlinie ist nach Art. 288 Abs. 3 AEUV für jeden Mitgliedstaat (bzw. dessen Organe) verbindlich. Sie bedarf der Umsetzung in nationales Gesetzgebungsrecht, soweit dem Einzelnen Rechte und Pflichten auferlegt werden. Die Richtlinie selbst stellt materiell kein den Bürger verpflichtendes Gesetz dar, anders als die nach Art. 288 Abs. 2 AEUV mögliche (EU-)Verordnung. Durch eine Richtlinie lassen sich daher unmittelbare steuerliche Pflichten des Bürgers nicht begründen.<sup>43</sup> In Umsetzung des Harmonisierungsauftrages des Art. 93 EGV (jetzt Art. 113 AEUV) sind verschiedene MwSt-Richtlinien der Gemeinschaft ergangen, deren wichtigste die 6. Richtlinie 77/388/EWG war. Diese ist seit ihrem Erlass 1977 mehrmals geändert und ergänzt worden. Sie wurde mit Wirkung ab dem 01.01.2007 durch die RL 2006/112/EG (die sog. Mehrwertsteuersystemrichtlinie – MwStSystRL)<sup>44</sup> ersetzt, die ihrerseits seither mehrmals ergänzt und geändert worden ist. Zur Durchführung der MwStSystRL ist

42 I.d.F. der Bekanntmachung v. 21.02.2005, BGBl. I 2005, 386 zuletzt geändert durch Art. 11–13 des Gesetzes zur Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 12.12.2019, BGBl. I 2019, 2451 (JStG 2019).

43 Schlussanträge Kokott v. 03.10.2019 – Rs. C-401-18 (Herst), Rn. 64 f. m.w.N.; EuGH v.22.11.2017 – Rs. C-251/16 (Cussens), UR 2018, 241 Rn. 26; v. 12.12.2013 – Rs. C-425/12, BeckRS 2013, 82329 (Portgas) m.w.N.; v. 16.06.2005 – Rs. C-105/03 (Pupino), Slg. 2005, I-5285; v. 05.10.2004 – Rs. C-397/01, 403/01 (Pfeiffer), Slg. 2004, I-8835; v. 26.02.1986 – Rs. 152/84 (Marshall), Slg. 1986, 723; v. 14.04.1994 – Rs. C-91/92 (Faccini Dori), Slg. 1994, I 3325; BFH v. 19.05.1993 – VR 110/88, BStBl. II 1993, 779; v. 08.10.1991 – VR 95/89, BStBl. II 1992, 209; v. 27.04.2006 – VR 53/04, BStBl. II 2007, 16.

44 V. 28.11.2006, ABl. EU 2006, Nr. L 347, 1, zuletzt geändert durch die Richtlinie (EU) 2020/285 Sonderregelung für Kleinunternehmen, ABl. Nummer L 62 2020, S. 13[4]. Von den Änderungen aus jüngerer Zeit sind besonders erwähnenswert: Die Richtlinie (EU) 2017/2455 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen vom 05. Dezember 2017 (ABl. EU 2018, Nr. L 348 2017, S. 7) mit Berichtigungen vom 06. September 2018 (ABl. Nummer L 225 2018, S. 1)[2], vom 27. Juli 2018 (ABl. EU 2019, Nr. L 190 2018, S. 21) und vom 25. September 2019 (ABl. EU 2019, Nr. L 245 2019, S. 9) sowie die Richtlinie 2018/1713 des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG des Rates in Bezug auf die Mehrwertsteuersätze für Bücher, Zeitungen und Zeitschriften vom 06.11.2018 (ABl. EU 2018, Nr. L 286 2018, 20) und die Richtlinie (EU) 2018/1910 v. 04.12.2018 zur Harmonisierung und Vereinfachung des Mehrwertsteuersystems zur Besteuerung des Handels zwischen Mitgliedstaaten, ABl. EU 2018, Nr. L 311, 3 v. 07.12.2018.

Von den früheren Änderungen sind besonders erwähnenswert: die RL 2013/42/EU und 2013/43/EU v. 22.07.2013, ABl. EU 2013, Nr. L 201, 1 und 4 zur Erweiterung der Umkehr der Steuerschuldnerschaft zur Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetrugs in Art. 199 a und 199 b MwStSystRL und die RL 2008/8/EG v. 12.02.2008 zum Ort der Dienstleistung, ABl. EU 2008, Nr. L 44, 11 sowie die RL 2009/47 v. 05.05.2009 zu ermäßigten Steuersätzen, und die RL 2010/88/EU v. 07.12.2010, ABl. EU 2010, Nr. L 326, 1 zum Mindestnormsatz.

die (Durchführungs-)Verordnung (EU) Nr. 282/2011 (MwStDVO) ergangen.<sup>45</sup> Da es sich um eine Verordnung handelt, ergibt sich das Kuriosum, dass diese Verordnung unmittelbar geltendes auch verpflichtendes Recht für die Bürger begründet, während die Richtlinienregelungen, deren Durchführung die Verordnung dient, keine unmittelbaren Verpflichtungen der Bürger begründen können.<sup>46</sup>

- 13 Bei einem Widerspruch zwischen nationalem Umsatzsteuerrecht und EG/EU-Richtlinien zur gemeinsamen USt ist der nationale Gesetzgeber verpflichtet, das nationale Recht der Richtlinie anzupassen.

Versäumt der nationale Gesetzgeber eine derartige Anpassung, kann sich der Steuerpflichtige bei einer ihm günstigen Regelung unmittelbar auf die entsprechende Bestimmung der Richtlinie berufen, wenn diese hinreichend klar und eindeutig sowie inhaltlich unbeding ist. Das ist für nahezu alle Bestimmungen der MwStSystRL zu bejahen.<sup>47</sup> Eine unmittelbare Berufung kommt auch dann in Betracht, wenn zwar die Richtlinienregelung vom Gesetzgeber ordnungsgemäß umgesetzt wurde, wenn aber die Verwaltung die nationalen Maßnahmen zur Umsetzung in einer gegen das Gemeinschaftsrecht verstoßenden Art und Weise anwendet.<sup>48</sup> Aus einer unzutreffenden Umsetzung der Richtlinie können bei qualifiziertem Verstoß auch gemeinschaftsrechtliche Schadensersatzansprüche gegen den Mitgliedstaat entstehen.<sup>49</sup>

## 2. Richtlinienkonforme Auslegung und Anwendungsvorrang

- 14 Nationales Umsatzsteuerrecht ist innerhalb der Grenzen des Wortlautes von den anwendenden Behörden und von der Rspr. in Übereinstimmung mit den EG-Richtlinien auszulegen. Eine Auslegung contra legem ist aber unzulässig. Die Pflicht zur sog. **richtlinienkonformen Auslegung** – innerhalb der Grenzen einer zulässigen Auslegung – ergibt sich europarechtlich aus Art. 4 Abs. 3 EUV, der die (Organe der) Mitgliedstaaten (Gesetzgeber, Gerichte und Behörden!) zur Erfüllung der Aufgaben und Verpflichtungen, die sich aus den Verträgen ergeben, und damit zu gemeinschaftstreuem Verhalten verpflichtet.<sup>50</sup> Sie folgt im Übrigen auch nach nationalem Recht daraus, dass der Gesetzgeber im Zweifel die Richtlinie gemeinschaftskonform in nationales Gesetzesrecht umsetzen will.<sup>51</sup> Die nur innerhalb der Grenzen des Wortlautes zulässige **richtlinienkonforme Auslegung** kann im Ergebnis sowohl **zugunsten**

45 VO EU Nr. 282/2011 v. 15.03.2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG, ABl. EU 2011, Nr. L 77, 1; zuletzt geändert durch Durchführungsverordnung (EU) 2019/2026 des Rates vom 21. November 2019 zur Änderung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 bezüglich der über elektronische Schnittstellen unterstützten Lieferung von Gegenständen oder Erbringung von Dienstleistungen sowie bezüglich der Sonderregelungen für Steuerpflichtige, die Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige erbringen sowie Fernverkäufe von Gegenständen und bestimmte Lieferungen von Gegenständen innerhalb der Union tätigen vom 21. November 2019 (ABl. EU 2019, Nr. L 313 2019, S. 14)[1].

46 S. auch Kemper UR 2017,1 zur Einordnung der MwStDVO in die Normenhierarchie.

47 Vgl. EuGH v. 08.06.2006 – Rs. C-430/04 (Feuerbestattungsverein Halle), Slg. 2006, I-4999; v. 18.01.2001 – Rs. C-150/99 (Lindöpark), Slg. 2001, I-493; s. aber Vorlage des BFH v. 21.06.2018 – V R 20/17, BStBl. II 2018, 588 und dazu Entscheidung des EuGH v. 10.12.2020 – C-488/18 (Golfclub Schloß Igling), DStR 2020, 2869 (Ermessensspielraum für Gewährung einer Befreiung nach Art. 132 Abs. 1 lit. m MwStSystRL für Dienstleistungen im Zusammenhang mit Sport für Einrichtungen ohne Gewinnstreben – nicht gemeinnütziger Verein zur Pflege des Golfsports) und EuGH v. 15.02.2017 – Rs. C-592/15 (British Film Institute), UR 2017, 268 (keine unmittelbare Wirkung für Befreiung kultureller Dienstleistungen nach der Richtlinie!) und v. 26.10.2017 – Rs. C-90/60 (The English Bridge Union), UR 2018, 197.

48 EuGH v. 11.07.2002 – Rs. C-62/00 (Marks & Spencer), Slg. 2002, I-6325.

49 EuGH v. 18.01.2001 – Rs. C-150/99 (Lindöpark), Slg. 2001, I-493; BFH v. 13.01.2005 – V R 35/03, BStBl. II 2005, 460 und v. 21.04.2005 – V R 16/04, BStBl. II 2006, 96; Lange UR 2006, 67.

50 Schlussantrag Generalanwältin Kokott v. 03.10.2019 – Rs. C-401/18 (Herst), BeckRS 2019, 23106, m.w.N.; EuGH 11.07.2002 – Rs. C-62/00 (Marks & Spencer) m.w.N., Slg. 2002, I-6325; zur richtlinienkonformen Auslegung vgl. auch Englisch in: T/L § 4 Rn. 31 f. m.w.N.

51 Vgl. BVerfG v. 08.04.1987 – 2 BvR 687/85, BVerfGE 75, 223. Siehe auch BVerfG v. 17.11.2017 – 2 BvR 1131/16, NJW-RR 2018, 305–308 (zu den Grenzen einer richtlinienkonformen Auslegung (keine Rechtsgrundlage für eine Auslegung des nationalen Rechtes „contra legem“).