

# FINANZ- UND STEUERRECHT IN DEUTSCHLAND UND EUROPA

Band 20

Carsten Höink

## Nichtsteuerbare Vermögensübertragungen im Umsatzsteuerrecht

Eine rechtssystematische Analyse  
der Entwicklung des Rechtsinstituts  
der Geschäftsveräußerung im Ganzen

# Einleitung

## A. Einführung in die Thematik

Die Geschäftsveräußerung im Ganzen i.S.d. § 1 Abs. 1a UStG wird als die Vereinfachungs- bzw. Begünstigungsvorschrift bei Vermögensübertragungen in Form von Unternehmensverkäufen/-käufen oder im Rahmen von Umstrukturierungen verstanden. Dennoch ist trotz dieses Verständnisses die Behandlung von Vermögensübertragungen im Sinne der Veräußerung und des Erwerbs von Unternehmensbeteiligungen sowie von Betrieben oder Teilbetrieben bzw. kleineren Einheiten im Unternehmen eine der meist diskutierten Fragen in der Umsatzsteuer.<sup>1</sup> Hiervon zeugen auch die regelmäßigen Neuformulierungen der hierzu veröffentlichten Verwaltungsanweisungen.<sup>2</sup> Umsatzsteuerrechtlich gewinnen Leistungen, die zwischen Gesellschaften und Gesellschaftern erbracht werden, zunehmend an Bedeutung.<sup>3</sup> Vielfach problematisiert wird die umsatzsteuerrechtliche Behandlung von Vermögensübertragungen bei Umstrukturierungen, beim Erwerb und der Veräußerung von Unternehmensbeteiligungen sowie von Geschäftsbetrieben oder Teilbetrieben<sup>4</sup> sowie Anteilsübertragungen.<sup>5</sup> Trotz dieser Unsicherheiten ist die ständige Reorganisation in Form der Umstrukturierung

---

1 Ebenso Winter in FS Schaumburg, 1213 (1213); Hättich/Renz, NWB 4/2011, 268 (268); siehe auch EuGH-Vorlageverfahren Rs. C-444/10, BFH, Beschluss v. 14.7.2010 – XI R 27/08, BStBl. II 2010, 1117; sowie Anmerkung Derlien, BB 2010, 2804 (2806); Salder, DStR 2011, 60 (61); Stein, ZEV 2012, 534.

2 Statt vieler: OFD Frankfurt a.M., Vfg. v. 12.8.2008 – S7100b A – 1 – St110, UR 2008, 900 und OFD Karlsruhe, Vfg. v. 3.8.2009 – USt-Kartei S7100b, Karte 1, UR 2009, 908 sowie Bay. LfSt, Vfg. v. 29.5.2009 – S7100b.1.1-2/2 St34, DB 2009, 1209; BMF-Schreiben v. 3.1.2012 – IV D 2 – S 7100-b/11/10001, BStBl. I 2012, 76; BMF-Schreiben v. 24.10.2012 – IV D 2 – S 7100 –b/11/10002, [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de).

3 Wäger, UR 2008, 69 (69).

4 Korf/Schneider in FS Reiß, 213 (213/217); Winter in FS Schaumburg, 1213 (1213); Eversloh, jurisPR-SteuerR 19/2004, Anm. 1 m.w. N.

5 A.A. Körner, IStR 2009, 1 (2) mit der Aussage, dass aufgrund der Nichtsteuerbarkeit des Erwerbs, des Haltens und des Veräußerns von gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung von Umstrukturierungen unproblematisch sei. Diese Aussage übernimmt unkritisch die Rechtsansicht der Finanzverwaltung, dass eine unternehmerisch gehaltene Beteiligung grundsätzlich steuerbar und steuerbefreit (lediglich mit der Möglichkeit der Option unter den Voraussetzungen des § 9 UStG) übertragen wird und somit der Vorsteuerabzug grds. nach § 15 Abs. 2 UStG ausgeschlossen ist (vgl. BMF-Schreiben v. 26.01.2007 – IV A 5 – S 7300 – 10/07, BStBl. I 2007, 211, Tz. 13; inzwischen Abschnitt 2.3 Abs. 2 UStAE (zuvor Abschnitt 18 Abs. 2 UStR 2008)).

erforderlich, nicht zuletzt um sich den ständig ändernden Gegebenheiten der Wirtschaft anzupassen und am Markt zu bestehen sowie die sich aus Änderungen der Steuergesetze<sup>6</sup>, drohenden Nachteile<sup>7</sup> auszugleichen.<sup>8</sup> Die Umsatzsteuer im Rahmen von Umwandlungen und sonstigen Umstrukturierungen wird in der Literatur dennoch immer nur am Rande und dann mit dem Hinweis, dass Vieles durch das Rechtsinstitut der Geschäftsveräußerung im Ganzen vereinfacht worden sei, beleuchtet.<sup>9</sup>

Im Jahr 2009 hat der EuGH entschieden, dass eine Geschäftsveräußerung im Ganzen auch im Wege eines Aktienverkaufs vollzogen werden kann.<sup>10</sup> Die Herleitung und Eingrenzung der Voraussetzungen der Geschäftsveräußerung im Ganzen im Wege der Übertragung gesellschaftsrechtlicher Beteiligungen hat der EuGH jedoch weitgehend offen gelassen.<sup>11</sup> Dies hat die Diskussion erneut belebt und Fragen nach den Tatbestandsmerkmalen und Abgrenzungskriterien aufgeworfen.<sup>12</sup>

Gesellschaften in Konzern- und Holdingstrukturen sind Unternehmer oder Nichtunternehmer nach den allgemeinen Regelungen (§ 2 Abs. 1 UStG). Aller-

---

6 Beispielsweise BT-Drucks. 16/4841 v. 27.3.2007; BT-Drucks. 16/5491 v. 24.5.2007.

7 Hier sei beispielhaft auf Körner, IStR 2009, 1 (1 ff.) verwiesen, welcher vor allem aufgrund der damaligen Neuerungen der §§ 8b Abs. 3, Abs. 5, Abs. 7 KStG; § 4h EStG, § 8a KStG (sog. Zinsschranke), § 8 Nr. 5, § 9 Nr. 2a, Nr. 7 GewStG (Anhebung der Grenze für die Hinzurechnung von Streubesitzdividenden) Handlungsbedarf sah.

8 So auch Körner, IStR 2009, 1 (1 ff.); allgemein zustimmend Birk, Steuerrecht, Rn. 1193.

9 Horn, UR 1995, 472.

10 Der EuGH hat in der Entscheidung „AB SKF“, Urteil v. 29.10.2009, Rs. C-29/08, DStR 2009, 2311 klargestellt, dass entgegen der bisher vorherrschenden Auffassung die Übertragung von gesellschaftsrechtlichen Anteilen eine Geschäftsveräußerung im Ganzen sein kann, wenn der jeweilige Mitgliedstaat von dem Wahlrecht in den Art. 19 und 29 MwStSystRL Gebrauch gemacht und die Regelungen für die Geschäftsveräußerung im Ganzen in nationales Recht umgesetzt hat.

11 Das EuGH, Urteil v. 29.10.2009, Rs. C-29/08 [AB SKF], DStR 2009, 2311, lässt offen unter welchen Voraussetzungen die Übertragung einer Beteiligung zu einer Geschäftsveräußerung im Ganzen führt. Mit identischer Beurteilung der Rn. 38 des EuGH-Urteils auch Wäger, DStR 2009, 2292 (2293).

12 Korf, UVR 2010, 74 (75). Zudem ist nach den Urteilen des EuGH in der Rs. „Swiss Re“, Urteil v. 22.10.2009, Rs. C-242/08, UR 2009, 891 und Rs. „AB SKF“, Urteil v. 29.10.2009, Rs. C-29/08, DStR 2009, 2311 in der Literatur vertreten worden, dass die Übertragung eines Versicherungsvertragsverhältnisses/-bestands als Geschäftsveräußerung im Ganzen zu beurteilen ist (siehe dazu Heinrichshofen, EU-UStB 2009, 56 (57); Hamacher, UR 2009, 896 (897); Maier, DStR 2009, 2248 (2249); Franz, BB 2010, 536 (540f.)).

dings ist gerade in derartigen Strukturen die Umsatzsteuer häufig ein Risiko- oder Störfaktor. Insbesondere im Rahmen von Umstrukturierungen von Konzern- oder Holdingstrukturen stößt die Rechtsdogmatik der Umsatzsteuer sowie ihre praktische Anwendung häufig an Grenzen, in denen Ertragsteuerrecht und Umsatzsteuerrecht nicht mehr kompatibel sind. Die umsatzsteuerrechtliche Behandlung derartiger Vermögensübertragungen im Rahmen von Einlagen/Einbringungen und der Veräußerung von Unternehmensbeteiligungen, von Betrieben oder Teilbetrieben wird zwar vielfach diskutiert, aber nicht rechtssicher und vor allem häufig nicht im Sinne der Umsatzsteuer als Verbrauchsteuer<sup>13</sup> zufriedenstellend gelöst werden. Im Grunderwerbsteuergesetz ist mit Wirkung zum 1. Januar 2010 eine Steuerbefreiung für Umstrukturierungsvorgänge nach dem UmwG eingeführt worden.<sup>14</sup> Daneben existieren bereits viele Vorschriften, die Umstrukturierungsvorgänge erleichtern bzw. (vielfach) ohne Aufdeckung stiller Reserven ermöglichen, wie dies z.B. im UmwStG oder in den §§ 6 Abs. 5, Abs. 3 EStG oder durch Regelungen wie § 6b EStG verwirklicht ist. Das Umsatzsteuerrecht enthält keine derartigen Sonderregelungen zur Vereinfachung/Erleichterung von Umstrukturierungsmaßnahmen mit Ausnahme der Geschäftsveräußerung im Ganzen.

Dieses Rechtsinstitut bedarf allerdings der Reformierung, um mit dem europäischen Unionsrecht und seinem Telos im Einklang zu sein. Allzu häufig wird ein Unternehmenskauf/-verkauf oder eine Umstrukturierungsmaßnahme unter dem Blickwinkel des Umsatzsteuerrechts zu einer risikobehafteten Transaktion, obwohl die Umsatzsteuer im zwischenunternehmerischen Bereich nicht zur Belastung werden soll. Dabei ist zwingende Voraussetzung für die Rechtssicherheit, dass der Betroffene in der Lage ist, den Umfang und die Folgen der ihm auferlegten Pflichten genau zu erkennen.<sup>15</sup> Die Arbeit soll hierzu einen Beitrag leisten. Ihr Ziel ist, in der Auseinandersetzung mit der derzeitigen Gesetzesfassung und der ergangenen Rechtsprechung, die Voraussetzungen für eine nichtsteuer-

---

13 Zum Charakter der Umsatzsteuer als Verbrauchsteuer siehe Kapitel 1 A I.

14 Nach § 6a GrEStG (Steuervergünstigung im Konzern) wird unter bestimmten Voraussetzungen für einen nach § 1 Abs. 1 Nr. 3, Abs. 2a oder Abs. 3 GrEStG steuerbaren Rechtsvorgang, der aufgrund einer Umwandlung im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 des UmwG erfolgt, die GrESt nicht erhoben. Zu den Einzelheiten siehe Neitz/Lange, Ubg 2010, 17; Mensching/Tyarks, BB 2010, 87; Wischott/Schönweiß, DStR 2009, 2638; Rödder/Schönfeld, DStR 2010, 415.

15 In diesem Sinne zur Rechtssicherheit: EuGH, Urteil v. 22.11.2001, Rs. C-301/97 [Niederlande/Rat], Slg. 2001, I-8853, Rn. 43; EuGH, Urteil v. 21.2.2006, Rs. C-255/02 [Halifax], DStR 2006, 420, Rn. 72; EuGH, Urteil v. 29.10.2009, Rs. C-29/08 [AB SKF], DStR 2009, 2311, Rn. 77.

bare Vermögensübertragung herauszuarbeiten und zu untersuchen, ob die nationale Regelung im Einklang mit den unionsrechtlichen Vorgaben steht.

Dabei ist das Verhältnis von nationalem Umsatzsteuerrecht mit anderen Rechtsgebieten (insbesondere dem Zivil- bzw. Handelsrecht) sowie mit dem (europäischen) Unionsrecht kritisch zu hinterfragen. Tatsächlich ergeben sich immer wieder wichtige umsatzsteuerrechtliche Fragen, die bis dato nicht abschließend erörtert und – sofern doch – bisweilen nicht zutreffend gelöst sind.

## **B. Gang der Untersuchung**

Zur Erreichung dieses Ziels untersucht diese Arbeit die Voraussetzungen des Rechtsinstituts der Geschäftsveräußerung im Ganzen nach § 1 Abs. 1a UStG unter Berücksichtigung der Vorgaben der Art. 19 und 29 der MwStSystRL. Dabei erfolgt eine Ausrichtung an der grundlegenden Belastungskonzeption der Umsatzsteuer. Die Ergebnisse werden nachfolgend anhand ausgewählter Beispiele des Leistungsaustauschs im Rahmen von Umstrukturierungen verprobt. Dabei werden die Einordnung der Umsatzsteuer als Verbrauchsteuer<sup>16</sup> und der Grundsatz der Neutralität<sup>17</sup> der Umsatzsteuer Leitfaden für die Beurteilung sein.

---

16 Verbrauchsteuern belasten die Einkommens- und Vermögensverwendung, indem der Erwerb von Gütern und Dienstleistungen, die der privaten Bedürfnisbefriedigung dienen besteuert wird; Birk, Steuerrecht, Rn. 90 und 1260. Man unterscheidet die Umsatzsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer, die Besteuerung spezieller Güter durch besondere Verbrauchsteuern (Mineralölsteuer, Steuern auf Alkohol, Tabakwaren, Kaffee, Strom u.v.m.).

17 Der Neutralitätsgrundsatz der Mehrwertsteuer (unionsrechtlicher Begriff für die nationale Umsatzsteuer) ist in der ständigen Rechtsprechung des EuGH immer wieder betont worden. Der EuGH macht dieses Prinzip zur Maxime bei der Auslegung der unionsrechtlichen Regelungen über die Mehrwertsteuer (sog. 6. EG-RL (77/388/EWG), ABl. EG 1977 Nr. L 145, 1; jetzt Mehrwertsteuersystem-Richtlinie (MwStSystRL) (2006/112/EG) ABl. EU v. 11.12.2006 Nr. L 347, 1). Da der Neutralitätsgrundsatz die Belastung des Verbrauchers und nicht des Unternehmers (unionsrechtlich: Steuerpflichtigen) bezwecke verbiete es sich, dass gleichartige und deshalb miteinander in Wettbewerb stehende Waren oder Dienstleistungen (Berufe) unterschiedlich behandelt werden (EuGH, Urteil v. 03.5.2001, Rs. C-481/98 [Kommission./Frankreich], UR 2001, 352; EuGH, Urteil v. 4.10.2001, Rs. C-326/99 [Goed Wonen], UR 2001, 484; EuGH, Urteil v. 11.10.2001, Rs. C-267/99 [Adam/Urbing], UR 2001, 497; EuGH, Urteil v. 23.10.2003, Rs. C-109/02 [Kommission./Bundesrepublik Deutschland], UR 2004, 34); die Gewährung einer Steuerbefreiung für gleichartige Leistungen von der Rechtsform abhängig gemacht wird in der der Unternehmer seine Tätigkeit ausübt (EuGH, Urteil v. 7.9.1999, Rs. C-216/97 [Gregg], UR 1999, 419; EuGH, Urteil v. 10.9.2002, Rs. C-141/00 [Kügler], UR 2002, 513); der Unternehmer einen höheren Betrag als die tatsächlich erhaltene Gegenleistung versteuern muss (EuGH, Urteil v. 24.10.1996, Rs. C-317/94 [Elida Gibbs], UR 1997, 265; EuGH, Urteil v. 29.5.2001,

Die Geschäftsveräußerung im Ganzen wird vielfach als die Lösung sämtlicher Probleme im Rahmen von Umstrukturierungen benannt. Dabei wird leider häufig (noch) ertragsteuerrechtliches Gedankengut auf die Tatbestandsmerkmale übertragen.<sup>18</sup>

Nach einer Einführung in die praktischen Problembereiche in denen die Geschäftsveräußerung im Ganzen Anwendung findet (**Einleitung**), folgen grundsätzliche Überlegungen zur Belastungskonzeption und zu Auslegungsmaximen (**erstes Kapitel**), deren Beachtung für die Beurteilung der Entwicklungsmöglichkeiten und Grenzen der Geschäftsveräußerung im Ganzen Bedeutung erlangen.

Um die Entwicklungsmöglichkeiten auszuloten, gilt es zunächst die Tatbestandsvoraussetzungen der Geschäftsveräußerung im Ganzen des § 1 Abs. 1a UStG zu untersuchen (**zweites Kapitel**). Dabei werden zum Verständnis des derzeitigen Wortlauts die Entstehungsgeschichte und die Ausprägung des Rechtsinstituts durch die aktuelle Rechtsprechung dargestellt. Kritisch zu untersuchen ist, ob die derzeitige am Unionsrecht orientierte Auslegung noch vom Wortlaut gedeckt ist, oder, ob die Notwendigkeit einer Neuformulierung der Geschäftsveräußerung besteht. Durch eine Neuformulierung des § 1 Abs. 1a UStG wird eine der rechtssystematischen Umsetzung der unionsrechtlichen Vorgaben besser dienende legislative Grundlage vorgeschlagen.

Die dabei gefundenen Ergebnisse gilt es nachfolgend anhand von ausgewählten Transaktionen im Rahmen von Sacheinlagen und Umstrukturierungen zu überprüfen (**drittes Kapitel**). Hierzu ist es notwendig, sich mit den umsatzsteuerrechtlichen Fragen bei Sacheinlagen, Verschmelzungen und Spaltungen auseinanderzusetzen. Bis zum Ergehen der sog. Holdingrechtsprechung des EuGH,<sup>19</sup>

---

Rs. C-86/99 [Freemanns], UR 2001, 349). Gleichzeitig gebietet der Neutralitätsgrundsatz, dass der Unternehmer durch den Vorsteuerabzug vollständig von Umsatzsteuer auf Eingangsleistungen für seine wirtschaftlichen und selbst der Umsatzsteuer unterliegenden Tätigkeiten entlastet wird, unabhängig von ihrem Zweck und Ergebnis (Gewinn/Verlust); EuGH, Urteil v. 8.6.2000, Rs. C-98/98 [Midland Bank], UR 2000, 342; EuGH, Urteil v. 22.2.2001, Rs. C-408/98 [Abbey National], UR 2001, 164; EuGH, Urteil v. 27.9.2001, Rs. C-16/00 [Cibo Participations], UR 2001, 500.

18 Wie nachfolgend unter Kapitel 2 B IV. 1 a) noch näher erläutert wird, haben sowohl die Rechtsprechung als auch die herrschende Meinung in der Literatur einen Bezug auf ertragsteuerrechtliche Regelungen für die Beurteilung des Umsatzsteuerrechts, als Umsetzung des harmonisierten Mehrwertsteuerrechts der Gemeinschaft, frühzeitig abgelehnt.

19 EuGH, Urteil v. 14.11.2000, Rs. C-142/99 [Floridienne/Berginvest], Slg. 2000, I-09567; EuGH, Urteil v. 27.09.2001, Rs. C-16/00 [Cibo Participations], Slg 2001, I-06663; EuGH, Urteil v. 29.4.2004, Rs. C-77/01 [EDM], Slg 2004, I-04295.

welche von der Nichtsteuerbarkeit der Ausgabe von Gesellschaftsanteilen ausgeht, nahm die damals h.M. grundsätzlich einen Tausch bzw. tauschähnlichen Vorgang an, sofern Sacheinlagen im Gegenzug zur Gewährung von Gesellschaftsanteilen/-rechten erbracht wurden. Nach Veröffentlichung dieser Rechtsprechung diskutiert die Literatur eine Klärung der umsatzsteuerrechtlichen Behandlung derartiger Transaktionen.

Die Thesen (**viertes Kapitel**) sollen in Analyse der Rechtsprechung und der unionsrechtlichen Vorgaben zu einer rechtssystematisch zutreffenden umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung führen.

# Kapitel 1 Grundlagen

## A. Belastungskonzeption der Umsatzsteuer

### I. Endverbrauch(er) als Träger der Umsatzsteuer

Die Umsatzsteuer<sup>20</sup> ist konzipiert als Allphasen-Netto-Umsatzsteuer<sup>21</sup> mit Vorsteuerabzug. Sie gilt ganz allgemein für die Lieferungen von Gegenständen und für Dienstleistungen. Sie ist proportional zum Preis dieser Gegenstände und Dienstleistungen, wird auf jeder Stufe der Erzeugung erhoben und bezieht sich

---

20 Das nationale Gesetz verwendet den Begriff „Umsatzsteuer“. Die unionsrechtlichen Vorgaben und insbesondere die MwStSystRL (Richtlinie 2006/112/EG) hingegen spricht von der Mehrwertsteuer und bezeichnet damit die Allphasen-Netto-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug. Trotz des im allgemeinen Sprachgebrauch und im Recht der Europäischen Union verwendeten Begriffs der „Mehrwertsteuer“ soll in der Arbeit durchweg von „Umsatzsteuer“ gesprochen werden, da diese Bezeichnung im nationalen Recht verwendet wird. Auch wenn es zu begrüßen wäre, wenn der nationale Gesetzgeber die Bezeichnung „Mehrwertsteuer“ übernehmen würde (ebenso Lohse, UR 2005, 655 (656)), so hat das nationale Umsatzsteuerrecht eine längere Entwicklungsgeschichte als das harmonisierte Mehrwertsteuerrecht und somit noch einige Eigenarten. Zur Geschichte der Umsatzsteuer siehe Klenk in Sölch/Ringleb, UStG, vor § 1 Rn. 1 ff. An einigen Stellen wird aufgrund des Bezugs zur MwStSystRL der Begriff „Mehrwertsteuer“ neben dem der „Umsatzsteuer“ verwendet, um den unionsrechtlichen Bezug zu verdeutlichen.

21 Zur Allphasen-Netto-Umsatzsteuer siehe Stadie, Umsatzsteuerrecht, Rn. 1.8; ders. in Rau/Dürnwächter, UStG, Einf. Rn.38 ff. Die nationale Umsatzsteuer entstand aus der Finanznot des 1. Weltkrieges. Sie wurde durch das Gesetz über einen Warenumsatzstempel v. 26.6.1916 (RGBl. 1916, 639) eingeführt, welches eine Abgabe von 0,1% für alle Lieferungen eines gewerblichen Betriebes vorsah. Das Umsatzsteuergesetz v. 26.7.1918 erweiterte die Steuerpflicht auf alle Lieferungen und Leistungen und erhöhte den Steuersatz auf 0,5% (Gesetz v. 26.7.1918, RGBl. 1918, 779). Durch das Umsatzsteuergesetz v. 1919 (Gesetz v. 24.12.1919, RGBl. 1919, 2157) trat mit Wirkung zum 1.1.1920 ein Steuersatz von 1,5% in Kraft, welcher im Verlauf der Folgejahre stetig angehoben wurde. Zugleich wurde eine ergänzende Umsatzsteuer auf Luxusartikel in Höhe von 15% erhoben. Auf jeder Umsatzstufe wurde die Umsatzsteuer erhoben. Einen Vorsteuerabzug gab es nicht. Dieser Kumulationseffekt dieser sog. Allphasen-Brutto-Umsatzsteuer führte auch zu deren Scheitern, da letztendlich das BVerfG die Steuer als gleichheitswidrig beanstandete (BVerfG, Urteil v. 20.12.1966 – 1 BvR 320/57 und 1 BvR 70/63, BVerfGE 21,12, NJW 1967, 147). Zum 1.1.1968 trat dann das Umsatzsteuergesetz 1967 in Kraft (Gesetz v. 29.5.1967, BGBl. I 1967, 545). Seitdem gilt das Allphasen-Nettosystem, eine Umsatzsteuer auf jeder Umsatzstufe mit (entlastenden) Vorsteuerabzug. Zu den Details der Entwicklung und Einordnung siehe Kirchhof, DStR 2008, 1 (1-8).



auf den Mehrwert der Gegenstände und Dienstleistungen, d.h. die bei einem Geschäft fällige Steuer wird unter Abzug der Steuer berechnet, die bei dem vorherigen Geschäft schon entrichtet worden ist (Vorsteuerabzug).<sup>22</sup> Träger der Umsatzsteuer soll – nach dem Willen des Gesetzgebers – nicht der Unternehmer, sondern der Endverbraucher sein, der Einkommen und Vermögen für verbrauchbare Güter aufwendet.<sup>23</sup> Dem Unternehmer ist, als „zwangsverpflichtetem Gehilfen des Staates“, nur auferlegt, die Steuer für Rechnung der Steuerverwaltung einzuziehen und sodann an diese abzuführen.<sup>24</sup> Zutreffend wird von einer den (privaten) Endverbraucher belastenden Einkommensverwendungssteuer gesprochen,<sup>25</sup> welche das Leistungsfähigkeitsprinzip durch die Verwendung des Einkommens und Vermögens (Konsum) im Wege einer Konsumleistungsfähigkeit erfasst.<sup>26</sup> Dem steht nicht entgegen, dass Anknüpfungspunkt für die Besteuerung grundsätzlich die ausgeführten entgeltlichen Lieferungen und sonstigen Leistungen des Unternehmers sind (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG) und auch dieser Steuerschuldner nach § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG ist<sup>27</sup>, denn er bleibt bei alledem lediglich Steuergehilfe/-einsammler des Staates.<sup>28</sup> Das Anknüpfen an die Leistung ist nur technisches Vehikel, um den (möglichen) Verbrauch von Gütern und Dienstleistungen nach Maßgabe des dafür aufgewendeten Vermögens zu

- 
- 22 EuGH, Urteil v. 26.6.1997, Rs. C-370/95 [Careda SA u.a.], UR 1997, 357; EuGH, Urteil v. 3.10.2006, Rs. C-475/03 [Banca popolare di Cremona], UR 2007, 545; siehe zum Wesen der Umsatzsteuer auch Klenk in Sölch/Ringleb, UStG, vor § 1 Rn. 9 mit Verweis auf obige EuGH-Urteile.
- 23 Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG, § 2 Rn. 20; Reiß in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 14 Rn. 1 m.w.N.; ders. in FS Schaumburg, 1165 (1168); Nieskens in FS Reiß, 45 (46); Tipke in FS Reiß, 9 (12), (14); anders dagegen noch BFH, Urteil v. 9.3.1989 – V B 48/88; BStBl. II 1989, 580; BVerfG, Urteil v. 5.3.1974 – 1 BvR 712/68, BVerfGE 36, 321; Söhn, StuW 1975, 1 (17); Tehler, UVR 1992, 231 (233); Tipke, Steuerrechtsordnung, Bd. II. S. 895; ders., StuW 1992, 103 (107); Nieskens, UR 2004, 441 (446); Stadie, Umsatzsteuerrecht, Rn. 1.14; Schön, UR 1993, 291 (293).
- 24 EuGH, Urteil v. 24.10.1996, Rs. C-317/94 [Elida Gibbs], BStBl. II 2004, 324; Anm. Weiß, UR 1997, 268; EuGH, Urteil v. 6.10.2005, Rs. C-291/03 [My Travel], UR 2005, 685; Anm. Henkel, UR 2005, 692; EuGH, Urteil v. 5.3.2009, Rs. C-302/07 [J D Wetherspoon], UR 2009, 279, Rn. 61; BFH, Urteil v. 29.1.2009 – V R 64/07, UR 2009, 388: „vereinahmte Umsatzsteuer [...] zur Weiterleitung an das Finanzamt bestimmt“; Stadie, UR 2009, 745 (746).
- 25 Reiß in FS Schaumburg, 1165 (1169); ders., DStJG 13 (1990), 3 ff. m.w.N.
- 26 Schaumburg in FS Reiß, 25 (32). Zum verfassungsrechtlichen Gebot, dass auch indirekte Steuern durch das Leistungsfähigkeitsprinzip legitimiert sein müssen siehe Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 4 Rn. 85; ähnlich Kirchhof, StuW 2006, 3 (13).
- 27 Ebenso Nieskens in FS Reiß, 45 (46).
- 28 Stadie, UStG, § 2 Rn. 1; Reiß in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 14 Rn. 88.