

Skript Umsatzsteuerrecht

Bearbeitet von
Von Prof. Dr. Wolfram Reiß

16. Auflage 2018. Buch. 361 S. Kartoniert
ISBN 978 3 86752 582 4
Format (B x L): 19,5 x 24,9 cm
Gewicht: 958 g

[Steuern > Umsatzsteuer](#)

Zu [Inhalts-](#) und [Sachverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei

**beck-shop.de**
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

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, 13a 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**.

1

V schuldet als Nichtunternehmer keine USt. Er zahlt aber im Kaufpreis den Umsatzsteueranteil mit. Da ihm als Nichtunternehmer 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**.

2

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-

sätze zwischen Unternehmern bereits aus der Steuerbarkeit¹ 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.² Bestrebungen Deutschlands und Österreichs, die Umkehr der Steuerschuldnerschaft bei innerstaatlichen Umsätzen für zwischenunternehmerische Umsätze ab bestimmten Größenordnungen generell einzuführen, sind bisher am Widerstand der Kommission gescheitert. Allerdings ist der Umfang der Zulässigkeit einer **Umkehr der Steuerschuldnerschaft** (das Reverse Charge-Verfahren) entsprechend § 13b UStG (s. Rn. 382 ff.) in Art. 199, 199a, 199b MwStSystRL durch die RL 2013/43/EU³ stark erweitert worden. Insbesondere wird in Art. 199b 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.⁴ 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 2002, 14 und 588; ders. UR 2006, 13 und 624; Mittler UR 2001, 385; Matheis/Groß UR 2006, 379; kritisch Tiedke UR 2006, 249.

³ V. 22.07.2013 ABl. EU Nr. L 201, S. 4 RL zur Änderung der RL 2006/112/EG 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. 1a und 1b 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).

5

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 § 25a 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 Steuer auf 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-Richtlinie⁵ innerhalb der EG bezweckt.⁶ Durch das in Umsetzung der inzwischen durch die Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL– RL2006/112/EG) ersetzten 6. EG-Richtlinie 77/388/EWG⁷ ergangene UStG 1980 wurde der Harmonisierungsprozess fortgeführt.

6

VI. Das mit Wirkung ab 01.01.1993 geltende **Umsatzsteuer-Binnenmarktgesetz**⁸ passte das deutsche UStG an die Binnenmarktrichtlinie 91/680⁹ 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. 171 ff.). Seither sind nur noch bescheidene Fortschritte auf europäischer Ebene zu mehr Harmonisierung und Vereinfachung erreicht worden. Das **Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002**¹⁰ ersetzte die frühere Eigenverbrauchsbesteuerung durch die Besteuerung der unentgeltli-

7

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

6 Vgl. BT-Drs. V/1581.

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

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

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

10 BStBl. I 1999, 304.

chen Wertabgaben gemäß § 3 Abs. 1b und § 3 Abs. 9a UStG. Durch das **Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz**¹¹ wurden zur Bekämpfung des sog. Umsatzsteuerbetruges in §§ 26b, 26c UStG ein neuer Bußgeld- und Straftatbestand für die Schädigung des Umsatzsteueraufkommens durch Nichtentrichtung aufgenommen und außerdem ein neuer Haftungstatbestand in § 25d UStG für nicht abgeführte USt geschaffen. Durch das **Richtlinienumsetzungsgesetz (EURLUmsG)**¹² wurde § 15a 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**)¹³ von 16 auf 19 % angehoben. Das Jahressteuergesetz (**JStG 2009**)¹⁴ passte die Ortsbestimmung bei sonstigen Leistungen in § 3a UStG an die insoweit durch die Richtlinie 2008/8/EG erfolgten Änderungen der MwStSystRL 2006/112/EG 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**¹⁵ wurde in § 15 Abs. 1b UStG der Vorsteuerabzug bei einer Grundstücksnutzung für den privaten Bedarf in Umsetzung einer entsprechenden Vorgabe aus Art. 168a 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. 9a und 15a UStG. Durch das **Steuervereinfachungsgesetz 2011**¹⁶ wird allgemein die **elektronische Rechnung** als Rechnung im Sinne des UStG anerkannt. Durch das AmtshilfeRLUmsG¹⁷ 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.¹⁸ Die mit der Einfuhr bereits entstandene EUSt ist danach auch schon vor ihrer Entrichtung als VoSt abziehbar und ein Abzugsrecht für die Steuer auf den innergemeinschaftlichen Erwerb besteht nur, wenn der Erwerb gemäß § 3d S. 1 UStG in Deutschland aus dem Inland bewirkt wird.

Durch das **StAnpG Kroatien**¹⁹ 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 § 3a Abs. 5 UStG i.d.F. StAnpG Kroatien. In Befolgung des Bestimmungslandprinzipes 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 wird in § 18 Abs. 4 e) UStG – für den im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmer für die in Deutschland erbrachten Umsätze –

11 StVBG BStBl. I 2001, 3922.

12 BGBl. I 2004, 3310.

13 BGBl. I 2006, 1402.

14 BGBl. I 2008, 2794.

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

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

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

18 Vgl. dazu EuGH v. 29.03.2012 – C-414/10, BStBl. 2013 II, 941 (zur EUSt) und v. 22.04.2010 – 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).

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

und in § 18 h UStG – für den in Deutschland ansässigen Unternehmer für die im übrigen Gemeinschaftsgebiet erbrachten Umsätze – in Umsetzung des **Prinzips der Kleinen Einzigigen Anlaufstelle (Mini One Shop Stop – MOSS)** gemäß Art. 358 a–369k 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 **Gesetz zur Anpassung der AO an den Zollkodex**²⁰ bringt in **§ 13b Abs. 10 UStG** eine Ermächtigung für den **BMF durch Rechtsverordnung** den Anwendungsbereich für die Umkehr der Steuerschuldnerschaft zunächst im Wege des **Schnellreaktionsmechanismus** auf in § 13b UStG bisher noch nicht vorgesehene Umsätze zu erweitern. Das **StAnpG 2015**²¹ passt in **§ 2b 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**²² und das Branntweinmonopolaufhebungsgesetz²³ 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. 15c, Nr. 16 S. 1 Buchstabe e, f, g und h und § 4 Nr. 19a UStG an die Änderungen im Bereich des SGB und des Alkoholsteuergesetzes angepasst. Durch das 2. Bürokratieentlastungsgesetz²⁴ erfolgte eine klarstellende Ergänzung in § 13c UStG zur Haftung bei Abtretung von Forderungen (s. Rn. 394).

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 wieviel USt?

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

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 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 ihres 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.

20 V. 22.12.2014, BGBl. I 2014, 2417.

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. 30.06.2017, BGBl. I 2017, 2143. Weitere geringfügige Änderungen erfolgten noch durch das Gesetz zum Ausschluss verfassungsfeindlicher Parteien von der Parteifinanzierung v. 18.07.2017, BGBl. I 2017, 2730 (in § 4 Nr. 18a Ausschluss der Befreiung für Leistungen an und bei verfassungswidrigen Parteien) und das Gesetz zur Durchführung der VO (EU) Nr. 910/2014 über elektronische Identifizierung und Vertrauensschutz für elektronische Transaktionen im Binnenmarkt v. 18.07.2017, BGBl. I 2017, 2745 (Änderung in § 14 Abs. 3 UStG durch Wegfall des Verweises auf die qualifizierte elektronische Signatur mit Anbieter Akkreditierung nach dem Signaturgesetz).

Das Entgelt für den Braten beträgt 100 €, die Steuer 7 € ($107 : 1,07 \times 7 \%$). Für die Lieferung der Flasche Wein ergibt sich ein Entgelt von $(23,80 : 1,19 =) 20$ und eine Steuer von $(20 \times 19 \% =) 3,80$. Die Steuer schulden M (7 €) und W (3,80 €) als leistende Unternehmer nach § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG.

- 9 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**.

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 überwält wird.²⁵ 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 befürwortet²⁶).

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. 14a–14e) 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)**.

- 10 II. Nicht mehr umstritten ist die Frage, ob die USt als **Verbrauchssteuer** oder als **Verkehrsteuer** zu klassifizieren ist.²⁷ 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 Abs. 1b Nr. 1 und § 3 Abs. 9a 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 Verkehrssteuer 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).

25 Vgl. zum rechtlichen Vorliegen einer Abwälzung/Überwälzung der USt auch bei hoheitlicher Preisregulierung EuGH v. 24.10.2013 – 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).

26 Vgl. Pausch DStZ 1973, 233.

27 Vgl. Stadie, in R/D, UStG, Einführung, Anm. 97 f. m.w.N.; grundlegend Söhn StuW 1975, 1 ff.; ders. StuW 1996, 165 ff.; Tipke StuW 1992, 103 ff.

Im Gegensatz zu diesen ist sie jedoch umfassend und knüpft nicht an Spezialtatbestände an.²⁸ Sie lässt sich daher – in Übereinstimmung mit Art. 1 der MwStSystRL – als allgemeine Verbrauchsteuer kennzeichnen.²⁹

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 Verkehrssteuern.³⁰ 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.³¹

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.³²

11

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.³³ Allerdings ist die Belastung mit USt bei der Bemessung des Existenzminimumfreibetrages für die ESt und für die Sozialhilfe zu berücksichtigen.³⁴ 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.³⁵ 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.³⁶ Neben einer rein konsumorientierten ESt verliert die USt ihre Existenzberechtigung.³⁷ Eine rein konsumorientierte (sparbereinigte) Einkommensbesteuerung ist aber auch ein Irrweg.

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

29 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.

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

31 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.

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

33 Kritisch insoweit Tipke in: Kirchhof/Nieskens (Hrsg.), 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.

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

35 Vgl. Hey, T/L § 3 Rn. 69 f. mit umfassenden weiteren Nachweisen.

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

37 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

- 12 Wichtigste nationale Rechtsgrundlage für die Umsatzbesteuerung ist das **Umsatzsteuergesetz**,³⁸ ergänzt durch die Umsatzsteuerdurchführungsverordnung.

Bei der USt handelt es sich um eine sog. **harmonisierte Steuer** im Rahmen der Europäischen Gemeinschaft/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 (EG-)Verordnung. Durch eine Richtlinie lassen sich daher unmittelbare steuerliche Pflichten des Bürgers nicht begründen.³⁹ 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)⁴⁰ ersetzt, die ihrerseits seither mehrmals ergänzt und geändert worden ist. Zur Durchführung der MwStSystRL ist die (Durchführungs-)Verordnung (EU) Nr. 282/2011 (MwStDVO) ergangen.⁴¹ 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.⁴²

38 I.d.F. der Bekanntmachung v. 21.02.2005, BGBl. I 2005, 386 zuletzt geändert durch Art. 4a des Bürokratieabbau-gesetz v. 05.07.2017, BGBl. I 2017, 2143.

39 BFH v. 19.05.1993 – V R 110/88, BStBl. II 1993, 779; BFH v. 08.10.1991 – V R 95/89, BStBl. II 1992, 209; Stadie, Rn. 1.60; EuGH, Urt. 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.

40 V. 28.11.2006, ABl. EU Nr. L 347, 1, zuletzt geändert und ergänzt durch die RL (EU) 2016/856 v. 25.05.2016 ABl. EU Nr. L 142, S. 12 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem im Hinblick auf die Dauer der Verpflichtung, einen Mindestnormsatz einzubehalten. Von den früheren Änderungen sind besonders erwähnenswert: die RL 2013/42/EU und 2013/43/EU v. 22.07.2013, ABl. EU Nr. L 201, S. 1 und S. 4 zur Erweiterung der Umkehr der Schuldnerschaft zur Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetrugs in Art. 199a und 199b 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 Nr. L 326, 1 zum Mindestnormsatz.

41 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 die Durchführungsverordnung (EU) Nr. 1042/2013 v. 07.10.2013, ABl. EU 2013 Nr. L 284, 1.

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

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

13

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.⁴³ 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.⁴⁴ Aus einer unzutreffenden Umsetzung der Richtlinie können bei qualifiziertem Verstoß auch gemeinschaftsrechtliche Schadensersatzansprüche gegen den Mitgliedstaat entstehen.⁴⁵

2. Richtlinienkonforme Auslegung und Anwendungsvorrang

Nationales Umsatzsteuerrecht ist innerhalb der Grenzen des Wortlautes von den anwendenden Behörden und von der Rspr. in Übereinstimmung mit den EG-Richtlinien auszulegen. Diese Pflicht zur sog. **richtlinienkonforme 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.⁴⁶ Sie folgt im Übrigen auch nach nationalem Recht daraus, dass der Gesetzgeber im Zweifel die Richtlinie gemeinschaftskonform in nationales Gesetzesrecht umsetzen will.⁴⁷ Die nur innerhalb der Grenzen des Wortlautes zulässige richtlinienkonforme Auslegung kann im Ergebnis sowohl zugunsten als auch zulasten des (Steuer-) Bürgers ausfallen. Bei Zweifeln über die Auslegung der EG/EU-Richtlinien hat das nationale Gericht nach Art. 267 AEUV eine Vorabentscheidung des EuGH einzuholen und dessen Auslegung dann für die von ihm vorzunehmende richtlinienkonforme Auslegung des nationalen UStG zu übernehmen.⁴⁸ Der EuGH hat nur über die Auslegung der Richtlinie zu entscheiden, nicht über die Auslegung des nationalen Rechts. Letzteres obliegt nur dem nationalen Gericht. Unterlässt ein Gericht willkürlich die Vorlage an den EuGH, so entzieht es dem Steuerpflichtigen seinen gesetzlichen Richter und verstößt gegen Art. 101 GG.⁴⁹

14

Fall 3: Anwendungsvorrang für Durchschnittssatzbesteuerung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes einer eingetragenen Genossenschaft

Die eingetragene Waldgenossenschaft W.eG beehrte nach der Sonderregelung des § 24 UStG für land- und forstwirtschaftliche Betriebe nach Durchschnittssätzen besteuert zu werden. Nach dieser Regelung erfolgt grundsätzlich eine Vorsteuerpauschalierung in derselben Höhe wie für die auf die land- und forstwirtschaft-

43 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.

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

45 EuGH, Ur. 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.

46 EuGH, Ur. v. 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.

47 Vgl. BVerfG v. 08.04.1987 – 2 BvR 687/85, BVerfGE 75, 223.

48 Vgl. BFH v. 20.10.2016 – V R 26/15, DB 2016, 3019 zur richtlinienkonformen Auslegung von § 15 Abs.1 UStG i.V.m. § 31 Abs. 5 UStDV zur Rückwirkung von Rechnungsberichtigungen für den Vorsteuerabzug in Umsetzung der Rspr. des EuGH zu Art. 167, 168, 178, 226 MwStSystRL in EuGH v. 15.09.2016 – C-518/14 (Senatex). S. dazu auch Reiß MwStR 2016, 972; Stadie UR 2016, 934 (ablehnend) und Widmann UR 2017, 1 (zustimmend).

49 BVerfG v. 06.09.2016 – 1 BvR 1305/13, NVwZ 2017, 53; v. 08.04.1987 – 2 BvR 687/85, BVerfGE 75, 223 m.w.N.

steuerpauschalierung in derselben Höhe wie für die auf die land- und forstwirtschaftlichen Ausgangsumsätze geschuldete Umsatzsteuer, sodass sich für den Land- oder Forstwirt – falls er keine unter Abs. 1 Nr. 2 fallenden Umsätze tätigt – keine Umsatzsteuerschuld ergibt. § 24 Abs. 2 UStG bestimmt, welche Betriebe als land- und forstwirtschaftliche Betriebe gelten. In § 24 Abs. 2 S. 3 UStG wird allerdings durch den deutschen Gesetzgeber ausdrücklich bestimmt, dass „ein Gewerbebetrieb kraft Rechtsform auch dann nicht als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb gilt, wenn im Übrigen alle Merkmale eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes vorliegen.“ Das Finanzamt lehnte unter Hinweis auf § 24 Abs. 2 S. 3 UStG i.V.m. §§ 8 Abs. 2, 1 Abs. 1 Nr. 2 KStG die Anwendung des § 24 UStG ab. Es setzte für das Kalenderjahr die Umsatzsteuer gemäß § 16 Abs. 1 und Abs. 2 UStG in Höhe der Differenz zwischen Umsatzsteuer auf die Ausgangsumsätze abzüglich in Rechnung gestellter Vorsteuern fest. Zu Recht?

- 15 Das Finanzamt hat nach der deutschen Gesetzeslage zutreffend die Anwendung der Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG für den forstwirtschaftlichen Betrieb der W.eG verneint. Denn § 24 Abs. 3 S. 2 UStG bestimmt ausdrücklich, dass ein Gewerbebetrieb kraft Rechtsform nicht als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb i.S.d. § 24 UStG zu behandeln ist. § 8 Abs. 2 KStG regelt, dass bei (unbeschränkt steuerpflichtigen) Kapitalgesellschaften, Genossenschaften und Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln sind. Demnach dürfte nach der deutschen Gesetzeslage die Durchschnittssatz(nicht)besteuerung an sich nicht angewendet werden. Art. 295 f. MwStSystRL ermächtigt die Mitgliedstaaten, für land- und forstwirtschaftliche Betriebe Sonderregelungen nach Art des § 24 UStG einzuführen. Aus Anhang VII und VIII ergeben sich die Tätigkeiten, die als im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes erbracht angesehen werden können, u.a. Ackerbau, Tierzucht und Forstwirtschaft. Auf die Rechtsform des Unternehmers stellt die MwStSystRL nicht ab. Der BFH hat der Genossenschaft unter Berufung auf die Regelung in der 6. Richtlinie das Recht auf eine Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG zugebilligt, obwohl § 24 UStG nach dem klaren Wortlaut das Gegenteil besagt und auch keine andere Auslegung des § 24 UStG möglich ist. Der BFH hält die Regelung des § 24 Abs. 2 S. 3 UStG, wonach ein der Art nach land- und forstwirtschaftlicher Betrieb i.S.d. Art. 295 f. i.V.m. den Anlagen VII und VIII der MwStSystRL wegen der Rechtsform des Unternehmers nicht von der Durchschnittssatzbesteuerung Gebrauch machen kann, für gemeinschaftswidrig. Die Differenzierung hinsichtlich der Anwendbarkeit des § 24 UStG nur nach der Rechtsform des Unternehmers verstoße gegen das „Neutralitätsgebot“ der Richtlinienregelung. Den Richtlinienregelungen und damit auch Art. 295 ff. MwStSystRL (damals Art. 25 der 6. Richtlinie) liege insgesamt zugrunde, dass keine unterschiedlichen umsatzsteuerlichen Rechtsfolgen an die Rechtsform des leistenden Unternehmers geknüpft werden dürften. Die abweichende Regelung in § 24 Abs. 2 S. 3 UStG dürfe daher wegen des Anwendungsvorranges der Richtlinienregelungen (Neutralitätsgebot) nicht angewendet werden. Vielmehr sei dann insoweit unmittelbar die Richtlinienregelung anzuwenden, deren Neutralitätsgebot verlange, dass die vom deutschen Gesetzgeber nach der Richtlinie zulässigerweise vorgesehene Sonderregelung auch für eine Genossenschaft anzuwenden ist.⁵⁰

Obwohl es sich um nachkonstitutionelles Gesetzesrecht handelt, hält der BFH weder eine Vorlage an das BVerfG für erforderlich (zutreffend) noch eine Vorlage nach Art. 267 AEUV an den EuGH (unzutreffend), weil die Rechtslage keine Zweifel an der

50 BFH, Urt. v. 16.04.2008 – XI R 73/07, BStBl. II 2009, 1024 mit abl. Anm. Hummel UR 2009, 73; zur Bedeutung des Neutralitätsgrundsatzes vgl. auch EuGH, Urt. v. 22.12.2008 – Rs. C-414/07 (Magoora sp), UR 2009, 203; v. 11.12.2008 – Rs. C-371/07 (Danfoss/Astra Zeneca), UR 2009, 60.

Auslegung des Gemeinschaftsrechts erlaube.⁵¹ Geht man davon aus, dass der BFH zutreffend annimmt, dass § 24 Abs. 2 S. 3 UStG gemeinschaftsrechtswidrig ist, wäre es die Pflicht des deutschen Gesetzgebers, diesen umgehend aufzuheben. Stattdessen gewährt seither (ab 2009!) das BMF den betroffenen Steuerpflichtigen (Unternehmern) das Wahlrecht, sich entweder auf den Anwendungsvorrang des Gemeinschaftsrechtes zu berufen und die Anwendung des § 24 UStG zu verlangen oder aber es bei der gesetzlichen Regelung des Ausschlusses seiner Anwendung zu belassen.⁵² Das ist als Dauerlösung skandalös und untergräbt die Bindung an das Gesetz und die Achtung vor dem Gesetz.

Der BFH und die Finanzgerichte nehmen uneingeschränkt die Kompetenz zur Nichtanwendung eines vom Gesetzgeber verabschiedeten nachkonstitutionellen Gesetzes wegen des unstrittig bestehenden Anwendungsvorranges europäischen (Richtlinien-)Rechts in Anspruch, wenn nach ihrer Auffassung das deutsche Gesetz zum Nachteil des Steuerpflichtigen die Richtlinienvorgaben nicht oder unzutreffend umsetzt.⁵³ Dem ist so nicht zu folgen. Entgegen der h.M. darf ein nachkonstitutionelles Gesetz nur und erst dann von Gerichten und Verwaltungsbehörden wegen des Anwendungsvorranges europäischen Rechts nicht angewendet werden, wenn vorher der EuGH ausdrücklich nach Art. 267 AEUV zur Auslegung des europäischen Rechts angerufen wurde. Es geht angesichts der deutschen Verfassungsrechtslage – Art. 20 Abs. 3 GG, Bindung von Verwaltung und Rspr. an das Gesetz – nicht an, dass jedes nationale Gericht oder gar die Verwaltung ohne vorherige Anrufung des EuGH sich darüber hinwegsetzt, dass jedenfalls nach – wenn auch möglicherweise verfehlter – Auffassung des nationalen Gesetzgebers die von ihm verabschiedete nachkonstitutionelle gesetzliche Bestimmung mit europarechtlichen Vorgaben vereinbar ist. Insoweit besteht immer ein Zweifel an der Auslegung des europäischen Rechtes, der die Gerichte zur vorherigen Vorlage verpflichtet. Denn es kann und darf weder angenommen werden, dass der deutsche Gesetzgeber bewusst seine europarechtlichen Verpflichtungen missachtet noch dass er offenkundige (zweifelsfreie!) Verstöße nicht erkennt.⁵⁴

Eine vorherige Anrufung des BVerfG hinsichtlich der Vereinbarkeit einer Regelung im deutschen UStG mit europäischem (Richtlinien-)Recht ist weder erforderlich noch auch nur möglich. Denn das BVerfG entscheidet nicht über die Vereinbarkeit deutscher Gesetze mit den Vorgaben des europäischen Rechtes. Auch Grundrechtsschutz wird gegenüber deutschem (Umsatzsteuer-)Gesetzesrecht nicht gewährt, soweit dabei lediglich europäisches (Richtlinien-)Recht umgesetzt wird und durch den EuGH gleichwertiger Rechtsschutz gewährt wird.⁵⁵ Auch europarechtlich darf das unbeschränkte Recht auf Vorlage an den EuGH nach Art. 267 AEUV nicht von einer vorherigen Anrufung des nationalen Verfassungsgerichtes abhängig gemacht werden.⁵⁶

51 BFH, Urt. v. 16.04.2008 – XI R 73/07, BStBl. II 2009, 1024.

52 Abschn. 24.1 Abs. 3 UStAE i.V.m. BMF v. 01.12.2009, BStBl. I 2009, 1611; so auch BFH v. 28.08.2014 – V B 28/14, BFH/NV 2014, 1916.

53 Vgl. neben BFH, Urt. v. 16.04.2008 – XI R 73/07, BStBl. II 2009, 1024 mit zu Recht abl. Anm. Klenk UR 2008, 623 und Hummel UR 2009, 73 auch BFH v. 10.02.2005 – V R 76/03, BStBl. II 2005, 509 (zum durch das JStG 2007 aufgehobenen Vorsteuerauschluss für Bewirtungskosten).

54 So auch Reiß, FS Helms, 785; Stadie in: Kirchhof/Nieskens (Hrsg.), FS für W. Reiß, 2008, S. 67 f.; Hummel UR 2009, 73; vgl. kritisch auch Kirchhof, DStR 2008, 1 (Legalität geschwächt; a.A. Englisch, in: T/L § 4 Rn. 49 f. unter Hinweis auf eine sich angeblich aus Art. 23 GG ergebende Kompetenz für nationale Gerichte, nationales Gesetzesrecht wegen eines Verstoßes gegen „supranationales (Europa)Recht“ unangewendet zu lassen).

55 S. dazu BVerfG v. 31.05.2007 – 1 BvR 1316/04, UR 2007, 737 (Nichtannahme einer Verfassungsbeschwerde gegen BFH-Entscheidung zu Nichtgewährung einer Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 UStG); v. 07.06.2000 – 2 BvL 1/97, BVerfGE 102, 147 (zu Gewährleistung von Grundrechtsschutz durch den EuGH, Bananenmarktordnung).

56 Insoweit zutreffend EuGH v. 04.06.2015 – C-5/14 (Kernkraftwerke Lippe/Ems), EuGRZ 2015, 413; EuGH v. 11.09.2014 – C-112/13, A und B, EuZW 2014, 950 (auf Vorlage des österr. OGH); v. 22.06.2010 – C-188/10 (Meliki und Abdeli), Slg. 2010, I-5667; v. 26.02.2013 – C-617/10 (Akerberg Fransson) UR 2014, 27 mit Aufsatz Widmann UR 2014, 7.

Der EuGH überschreitet seine Kompetenz, soweit er den nationalen Gerichten (und gar Behörden) das Recht einräumt, schon „aufgrund eigener Entscheidungsbefugnis“ nationale Gesetze, mit denen nach Ansicht des Gesetzgebers europäisches Recht zutreffend umgesetzt wurde, bereits ohne vorherige Anrufung des EuGH wegen des „Vorranges des Unionsrechtes“ unangewendet zu lassen.⁵⁷ Durch welche Organe die Mitgliedstaaten ihre europarechtlichen Pflichten zu erfüllen haben, bestimmt sich allein nach dem Verfassungsrecht der Mitgliedstaaten. Dem EuGH kommt auch insoweit keinerlei Befugnis zur Auslegung nationalen Rechtes zu, schon gar nicht hinsichtlich der vom Verfassungsrecht eingeräumten Kompetenzen zur Nichtbeachtung eines nationalen Gesetzes. Es stellt im Übrigen eine Anmaßung der nationalen Gerichte dar, wenn sie bei Gesetzen, die der verfassungsmäßige Gesetzgeber des GG für unionsrechtlich konform angesehen hat, von einem offenkundigen Verstoß im Sinne des *acte-claire* gegen das Unionsrecht ausgehen, ohne dass vorher der EuGH angerufen wurde und verbindlich das Unionsrecht ausgelegt hat. Der EuGH hält es mittlerweile sogar für unionsrechtlich geboten, dass vom nationalen Gesetzgeber statuierte strafrechtliche Verjährungsfristen nicht angewendet werden und der Richter stattdessen keine oder andere strengere Verjährungsregeln anwendet.⁵⁸ Unionsrechtlich soll dem nationalen Strafrichter damit geboten sein, die ausweislich Art. 133 Abs. 2, 104 Abs. 1, 20 Abs. 2 S. 2 GG verfassungsrechtlich in guter europäischer Tradition seit Montesquieu besonders strenge Bindung des Richters an das förmliche Gesetz im Bereiche der Strafverfolgung⁵⁹ nicht zu beachten, sondern die Bestrafung durch analoge Anwendung anderer ihm passend erscheinender Normen oder schlichte Nichtbeachtung gesetzlicher Strafverfolgungshindernisse zu ermöglichen. Damit hält der EuGH eine eklatante Verletzung des seit Montesquieu und Beccaria⁶⁰ geltenden Grundsatzes der Gewaltenteilung und des Gesetzlichkeitsprinzips im Bereich der Strafverfolgung unionsrechtlich für zulässig und geboten. Wenig kümmert es den EuGH auch bisher, dass der Grundsatz der Gesetzesbindung insbesondere im Bereich der Strafverfolgung auch in der EMRK⁶¹ seinen Niederschlag gefunden hat. Dazu gehört jedenfalls, dass vom Gesetzgeber statuierte Strafverfolgungshindernisse bis zu ihrer Aufhebung durch den Gesetzgeber zu beachten sind, jedenfalls nicht vom (nationalen oder europäischen) Richter außer Kraft zu setzen sind. Soweit die Mitgliedstaaten ihren Verpflichtungen aus Art. 325 AEUV nicht nachkommen, zum Schutz der finanziellen Interessen der Union wirksame und abschreckende Sanktionen durch eine Strafverfolgung zu ermöglichen, ist der Mitgliedstaat zu verklagen und ggf. durch den EuGH zu verurteilen, die entsprechenden gesetzlichen Vorausset-

57 So ausdrücklich EuGH v. 19.01.2010 – C-555/07 (Küçükdeveci), Slg. 2010, I-365 (Rn. 53–56), allerdings ging es dem vorlegenden Gericht nur um die zutreffend zu verneinende Frage, ob Vertrauensschutz auf die Geltung des unionsrechtswidrigen Gesetzes bis zu einer Entscheidung des EuGH zu gewähren sei. Skandalös EuGH v. 04.06.2015 – C-5/14 (Kernkraftwerke Ems), EuGRZ 2015, 413 unter Hinweis auf EuGH v. 26.02.2013 – C-617/10 (Akerberg Fransson) UR 2014, 27, wonach der EuGH jedem nationalen Gericht qua Unionsrecht die Befugnis zuspricht, auch Verfassungsnormen unangewendet zu lassen („auszuschalten“) und zwar auch dann, wenn deren Beachtung nur ein vorläufiges Hindernis für die volle Wirksamkeit des Unionsrechtes wäre.

58 Vgl. EuGH v. 08.09.2015 – C-105/14 (Taricco), UR 2016, 367 (zu kurzen absoluten Verjährungsfristen in Italien u.a. für die Strafverfolgung von Umsatzsteuerhinterziehungen durch Vortäuschung von innergemeinschaftlichen Lieferungen); s. aber ablehnend Reiß UR 2016, 342 und UR 2017, 693.

59 Vgl. insoweit aus der Rspr. des BVerfG: v. 11.07.2013, 2 BvR 2302/11, BVerfGE 134, 33 (zum Therapieunterbringungsgesetz); v. 20.06.2012, 2 BvR 1048/11, BVerfG 131,268 (vorbehaltene Sicherheitsverwahrung); v. 04.05.2011, 2 BvR 2333/08, BVerfGE 128,326 (Verfassungswidrigkeit der [damaligen] Regelung der Sicherheitsverwahrung; Abstandsgebot zum Strafvollzug, nachträgliche Verhängung).

60 Zu Beccaria und seinem Werk „*Dei delitti e delle pene*“, deutsche Übersetzung besorgt von Vormbaum, Von den Verbrechen und den Strafen [1764], 2005, s. Küper JuS 1968, 548 f.

61 Vgl. Art. 7 (Keine Strafe ohne Gesetz), Art. 6 (Recht auf ein faires Verfahren), Art. 5 (Freiheitsentziehung nur auf gesetzlich vorgeschriebene Weise) EMRK v. 04.11.1950; aus der Rspr. des EGMR zu Art. 7, 6 EMRK s. EGMR v. 17.12.2009, Beschw.Nr. 19359/04 (M gegen Deutschland), EuGRZ 2010, 25 (Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot, Sicherungsverwahrung als Strafe); v. 22.06.2000, Beschw.Nr. 32492/96 u.a., (*Coëme* u.a.) (Verletzung von Art. 6 Recht auf ein faires Verfahren wegen des Fehlens gesetzlicher strafprozessualer Regelungen für die Durchführung eines Strafverfahrens durch ein Gericht und deren Ersetzung durch analoge Anwendung seitens des Gerichts; keine Verletzung von Art. 7 durch Verlängerung einer noch nicht abgelaufenen Verjährungsfrist).

zungen zu schaffen. Unerträglich ist es aber, dass dem nationalen Richter vom EuGH die Befugnis zugesprochen wird, sich als (Straf-)Gesetzgeber zu gerieren.⁶² Das ist schlicht skandalös. Diese Rspr. provoziert geradezu „[Br]Exit“- Bestrebungen der europäischen Völker.

Der deutsche Gesetzgeber ist europarechtlich und verfassungsrechtlich verpflichtet, die Vorgaben der EG-Richtlinien, soweit sie das materielle Steuerrechtsverhältnis zum Bürger betreffen, durch formelles und materielles Gesetz in innerstaatliches Recht umzusetzen. Dazu genügen Verwaltungsanweisungen nicht. Es ist rechtsstaatlich unerträglich, wenn der Steuerbürger sich über die Rechtslage nicht mehr anhand des Gesetzes informieren kann, sondern diese aus Verwaltungserlassen eruieren soll. Der **Anwendungsvorrang** der Richtlinie ist – nach Klärung durch den EuGH – zugunsten des Bürgers auch von den Gerichten und Verwaltungsbehörden zu beachten, sodass nachteiliges nationales Gesetzesrecht nicht angewendet werden darf, wenn es im Widerspruch zur Richtlinie steht. Hingegen kommt bei einem richtlinienwidrigen Abweichen des nationalen Gesetzes zugunsten des Bürgers nicht in Betracht, dass die Richtlinie quasi als zu Eingriffen in Freiheit und Eigentum ermächtigendes Gesetz unmittelbar zulasten des Steuerbürgers angewendet wird. Es gibt keinen Anwendungsvorrang zulasten des Bürgers vor dem nationalen Gesetz.⁶³ Soweit das nationale Gesetzesrecht sowohl zulasten als auch zugunsten des Steuerbürgers von der Richtlinie abweicht, scheidet allerdings eine „Rosinenpickerei“ aus. Der Steuerbürger kann bis zu einem unionsrechtlich gebotenen Tätigwerden des Gesetzgebers de facto wählen, welche Regelung in seinem Fall angewendet werden soll, muss dann aber auch die jeweiligen Nachteile hinnehmen.⁶⁴

Es ist die Pflicht des Gesetzgebers, richtlinienwidriges nationales Gesetzesrecht unverzüglich zu ändern. Unterlässt er diese Anpassung, kommen auch Schadensersatzpflichten in Betracht.⁶⁵ Die schuldhafte Nichtumsetzung kann bei vom Gesetzgeber zu verantwortendem schuldhaften Unterlassen ausnahmsweise auch dazu führen, dass der Mitgliedstaat wegen treuwidrigem Verhalten daran gehindert ist, sich auf die Bestandskraft oder den Ablauf von Ausschluss- und Verjährungsfristen zu berufen.⁶⁶ Grundsätzlich sind die Korrekturvorschriften und die Verjährungsvorschriften des nationalen Verfahrensrechtes, namentlich der AO, aber auch bezüglich fehlerhaft umgesetzten harmonisierten Umsatzsteuergesetzesrechts zu beachten.⁶⁷ Die unter-

62 S. aber nunmehr EuGH v. 05.12.2017 – C-42/17 (M.A.S. und M.B.), UR 2018, 81 mit Anm. Reiß. Danach haben die nationalen (italienischen) Gerichte unionsrechtswidrige zu kurze gesetzliche Verjährungsfristen doch zu beachten, wenn ihre Nichtanwendung zu einem Verstoß gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Strafen führen würde. Ob dies der Fall ist, sollen danach allerdings die nationalen Gerichte selbst (und nicht der EuGH!) zu entscheiden haben. Auch diese Ermächtigung der nationalen Gerichte durch den EuGH ist unvereinbar mit dem Grundsatz von nulla poena sine lege!

63 So auch EuGH v. 22.11.2017 – C-251/16 (Cussens), juris (anders freilich zur Anwendung des Rechtsmissbrauchsverbotes. Dies ist auch ohne ausdrückliche Anordnung im nationalen Gesetz anzuwenden!); v. 18.12.2014, C-131/13 (Italmoda), UR 2015, 106; v. 05.10.2004 – C-397/01 (Pfeiffer), EuGHE 2004, I – 8835; v. 26.02.1986, Rs. 152/84 (Marshall), Slg. 1986, 723; v. 14.07.1994 – C-91/92 (Faccini Dori), Slg. 1994, I-3325. Freilich hält sich der EuGH selbst gerade nicht an diese Vorgaben, wenn er Gerichten und Behörden gebietet, seiner Ansicht nach richtlinienwidrig durch das nationale Gesetz gewährte Rechte auf (Vor-)Steuervergütung und eine Steuerbefreiung nicht zu gewähren, was zur Auferlegung einer vom nationalen Gesetz nicht vorgesehenen Verpflichtung zur Steuerzahlung führt, mithin zu einem geradezu klassisch dem Gesetzesvorbehalt unterliegenden Eingriff in Freiheit und Eigentum.

64 EuGH v. 26.02.2015 – C-144/13 (VDP Dental Laboratorie), UR 2015, 474; v. 28.11.2013 – C-319/12 (MDDP), MwStR 2014, 15 (zu richtlinienwidriger Steuerbefreiung und Vorsteuerabzug).

65 Vgl. EuGH v. 19.01.2001 – Rs. C-150/99 (Lindöpark), Slg. 2001, I-493; v. 30.09.2003 – Rs. C-224/01 (Köbler), Slg. 2003, I-10239; BFH v. 21.04.2005 – V R 16/04, BStBl. II 2006, 96.

66 Vgl. EuGH v. 25.07.1991 – Rs. C-208/90 (Emmot), Slg. 1991, I-4269; v. 17.11.1998 – Rs. C-228/96 (Aprile), Slg. 1998, I-7141; v. 11.07.2002 – Rs. C-62/00 (Marks & Spencer) m.w.N., Slg. 2002, I-6325; v. 13.01.2004 – Rs. C-453/00 (Kühne & Heitz), Slg. 2004, I-837; vgl. auch BFH v. 23.11.2006 – V R 51/05 und V R 67/05, BStBl. II 2007, 433 und 436; Reiß StuW 1994, 323.

67 Vgl. BFH v. 16.09.2010 – V R 57/09, BStBl. II 2011, 151; BVerfG v. 29.05.2012 – 1 BvR 640/11, BFH/NV 2012, 1404 (zur insoweit fehlenden Vorlagepflicht an den EuGH).

lassene Umsetzung kann allerdings unter dem Aspekt des verfassungsrechtlichen wie auch des europarechtlichen Gleichheitssatzes zur Verfassungs- und Europarechtswidrigkeit des Umsatzsteuerrechts führen.⁶⁸

II. Prüfungsschema

- 17** Das nachfolgende Prüfungsschema folgt dem Gesetzesaufbau des UStG. Dieses regelt in den §§ 1–13, 13c UStG zunächst die Besteuerung der Umsätze bis zur Entstehung der Steuerschuld und die Steuerschuldnerschaft (Ausgangsseite).

Die §§ 15, 15a UStG und zum Teil § 14 UStG betreffen den Vorsteuerabzug (Eingangsseite).

Bei der Lösung einer umsatzsteuerlichen Einzelaufgabe empfiehlt es sich, dem gesetzlich vorgezeigten Weg auch im Aufbau zu folgen, insbesondere die Ausgangsseite vor der Eingangsseite zu prüfen.

Die §§ 16 ff. UStG enthalten Vorschriften zum Besteuerungsverfahren, Sonderregelungen und Übergangsvorschriften.

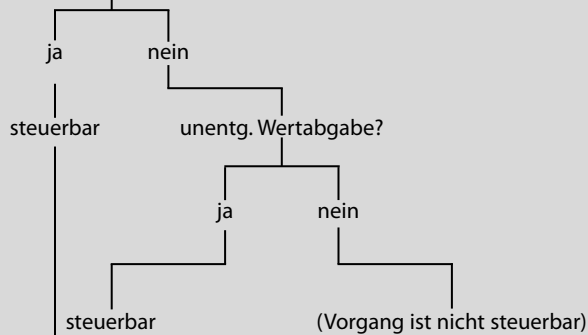
68 Vgl. Kirchhof UR 2002, 541, 547; vgl. auch ders. DStR 2008, 1 ff.

Prüfungsschema

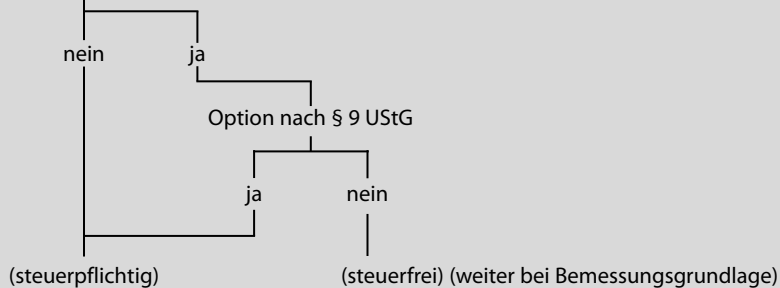
A. Ausgangsseite (eigener Umsatz)

I. Steuerbarkeit (§§ 1–3g UStG)

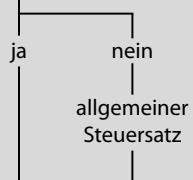
Leistungsaustausch, Einfuhr oder innergemeinschaftlicher Erwerb?

**II. Steuerpflicht**

Steuerbefreiung? (§§ 4–9 UStG)

**III. Steuersatz** (§ 12 UStG)

ermäßigter Steuersatz? (§ 12 Abs. 2 UStG)

**IV. Bemessungsgrundlage** (§§ 10, 11 UStG)

1. Entgelt bei Leistungsaustausch und innergemeinschaftlichem Erwerb durch Lieferung
 2. (Zoll) Wert bei Einfuhr
 3. Einkaufspreis, Ausgaben bei unentgeltlichen Wertabgaben und innergemeinschaftlichem Verbringen
- nur für steuerpflichtige Umsätze

V. Steuerschuld/Entstehungszeitpunkt (§§ 13, 13b Abs. 1–4 UStG)

1. bei Soll-Versteuerung (Regelfall)
2. bei Ist-Versteuerung (§ 13 i.V.m. § 20 UStG)
3. bei Verlagerung der Steuerschuldnerschaft (§ 13b Abs. 1–4 UStG)

VI. Steuerschuldner (§§ 13a, 13b Abs. 5 UStG)