

FINANZ- UND STEUERRECHT IN DEUTSCHLAND UND EUROPA

Band 27

Jochen Lutz Tillmanns

Divergenz und Konvergenz von Umsatzsteuer und Einkommensteuer

Zur problematischen Verwendung
ertragsteuerlicher Konzepte
und Begriffe im Umsatzsteuerrecht

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	XXI
Teil 1: Einleitung.....	1
I. Einführung in die Thematik.....	1
II. Gang der Untersuchung.....	7
Teil 2: Steuersystematische Grundlagen.....	11
I. Zur Konzeption von Umsatzsteuer und Einkommensteuern	11
1. Konzeption der Umsatzsteuer	11
a) Wirkungsweise der Umsatzsteuer	11
b) Belastungskonzeption der Umsatzsteuer	13
c) Systematische Einordnung der Umsatzsteuer	16
aa) Indirekte Steuer	16
bb) Objektsteuer	17
cc) „Rechtstechnische“ Verkehrsteuer	18
2. Konzeption der Einkommensteuern	18
a) Einkommensteuer	18
aa) Wirkungsweise der Einkommensteuer.....	18
bb) Belastungskonzeption der Einkommensteuer.....	19
cc) Systematische Einordnung der Einkommensteuer.....	21
(1) Direkte Steuer.....	21
(2) Subjektsteuer.....	21
b) Körperschaftsteuer	21
aa) Wirkungsweise der Körperschaftsteuer.....	21
bb) Belastungskonzeption der Körperschaftsteuer	22
cc) Systematische Einordnung der Körperschaftsteuer – Die Körperschaftsteuer als direkte Subjektsteuer.....	23
3. Systematische Konvergenzen und Divergenzen zwischen Umsatzsteuerrecht und Einkommensteuerrecht	24
4. Verwandte systemprägende Begriffe des Umsatzsteuerrechts und des Rechts der Einkommensteuern	25

II.	Das nationale Steuerrecht unter Einwirkung des Europarechts.....	27
1.	Nationales Recht und Europäisches Unionsrecht.....	27
2.	Nationales Steuerrecht und Europäisches Unionsrecht.....	31
a)	Einfluss des Europäischen Unionsrechts auf die direkten Steuern	32
b)	Einfluss des Europäischen Unionsrechts auf die indirekten Steuern	34
3.	Umsatzsteuerrecht und Europäisches Unionsrecht.....	35
III.	Zur Auslegung der Steuergesetze	37
1.	Allgemeine Auslegung von Steuergesetzen	37
a)	Auslegungsmethoden und Auslegungskriterien	38
b)	Verfassungskonforme und unionsrechtskonforme Auslegung	39
2.	Auslegung des Umsatzsteuergesetzes	44
a)	Auslegungsmaßstab.....	44
b)	Richtlinienkonforme Auslegung des Umsatzsteuergesetzes.....	46
IV.	Typologie der Verweisungen auf und der Anlehnungen an das Einkommensteuerrecht im Umsatzsteuerrecht.....	46
1.	Funktion, Folgen und Grenzen der durch den Gesetzgeber im Umsatzsteuergesetz statuierten Verweisungen auf und Anlehnungen an das Einkommensteuerrecht.....	47
a)	Der Verweis als besondere Rechtsetzungstechnik	47
aa)	Verweisarten der Gesetzgebung	48
bb)	Funktion der Verweisungstechnik im Rahmen der Rechtsetzung.....	51
cc)	Verfassungsrechtliche Grenzen der Rechtsetzungstechnik des Verweises	53
dd)	Verfassungsrechtliche Grenzen und Auslegungsfragen von Verweisungen des unionsrechtlich harmonisierten Umsatzsteuergesetzes auf das Einkommensteuerrecht	57
b)	Terminologische Anlehnungen des Umsatzsteuergesetzes an das Einkommensteuerrecht	60
aa)	Auslegung im Wortlaut übereinstimmender Rechtsbegriffe.....	60
bb)	Auslegung der terminologischen Anlehnungen des Umsatzsteuergesetzes an das Einkommensteuerrecht	61
c)	Rechtstechnische Verweise und punktuelle Anlehnungen des Umsatzsteuergesetzes auf bzw. an das Einkommensteuerrecht als <i>causa</i> für Rechtsunsicherheiten und -unstimmigkeiten?	63
2.	Anlehnungen der Rechtsanwender im Umsatzsteuerrecht an das Einkommensteuerrecht.....	64
a)	Rechtsslage als Ergebnis eines Wechselspiels zwischen Finanzverwaltung und Finanzgerichten.....	64
b)	Von den Gerichten bei der umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung vorgenommene Anlehnungen an das Einkommensteuerrecht	66

aa)	Allgemeine Wirkung der Finanzrechtsprechung	66
bb)	Orientierung der Finanzgerichte am Einkommensteuerrecht bei der Beurteilung umsatzsteuerrechtlicher Sachverhalte	67
c)	Anlehungen der Finanzverwaltung an das Einkommensteuerrecht in den umsatzsteuerrechtlichen Verwaltungsvorschriften	68
aa)	Qualifikation, Funktion und Wirkung der Verwaltungsvorschriften	68
bb)	Orientierung der Finanzverwaltung am Einkommensteuerrecht in umsatzsteuerlichen Verwaltungsvorschriften und deren Folgen	74
3.	Ergebnis.....	75
Teil 3:	Ausgewählte Verknüpfungen von Umsatzsteuerrecht und subjektbezogenem Ertragsteuerrecht.....	77
I.	Leistungen zwischen nahestehenden Personen im Einkommensteuerrecht und im Umsatzsteuerrecht.....	77
1.	Die Anerkennung von Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen im Einkommensteuerrecht	78
2.	Zur Übertragung der einkommensteuerrechtlichen Grundsätze auf das Umsatzsteuerrecht.....	81
a)	Rechtsprechungsentwicklung	81
b)	Argumentation des BFH zur fehlenden Übertragbarkeit der einkommensteuerrechtlichen Grundsätze auf das Umsatzsteuerrecht.....	84
c)	Befürwortung der Abkopplungslinie des BFH von den ertragsteuerrechtlichen Grundsätzen i. R. d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 UStG.....	86
aa)	Zur Beurteilung des Leistungsaustausches i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 UStG bei Leistungsbeziehungen zwischen nahestehenden Personen im Umsatzsteuerrecht.....	86
(1)	Beschränkte Maßgeblichkeit von Fremdüblichkeitserwägungen für die Annahme eines Leistungsaustausches i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 UStG.....	86
(2)	Zur Berücksichtigungsfähigkeit der einkommensteuerrechtlichen Kriterien bei der Prüfung des Leistungsaustausches.....	90
(3)	Keine Übertragbarkeit des persönlichen Anwendungsbereichs der einkommensteuerrechtlichen Grundsätze	94
(4)	Zwischenergebnis	95
bb)	Weitere einkommensteuerrechtliche Implikationen bei den übrigen Tatbestandsmerkmalen des § 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 UStG.....	97
cc)	Zwischenergebnis	98
3.	Anpassung der einkommensteuerrechtlichen Grundsätze	

	an die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung?	99
4.	Ergebnis	102
II.	Zum praktischen Gleichlauf bei der körperschaft- und umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung von Mitgliedsbeiträgen.....	103
1.	Einführung.....	103
2.	Behandlung von Mitgliedsbeiträgen i. R. d. § 8 Abs. 5 KStG.....	107
a)	Beiträge, die aufgrund der Satzung erhoben werden.....	108
b)	Erhebung bei den Mitgliedern in ihrer Eigenschaft als Mitglied.....	109
aa)	„Echte“ Mitgliedsbeiträge.....	110
bb)	„Unechte“ Mitgliedsbeiträge	111
3.	Zur umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung von Mitgliedsbeiträgen.....	112
a)	Historische Entwicklung der umsatzsteuerrechtlichen Behandlung von Mitgliedsbeiträgen in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis.....	112
aa)	Rechtsprechungsentwicklung bis zur EuGH-Entscheidung „Kennemer Golf & Country Club“	112
bb)	Das EuGH-Urteil „Kennemer Golf & Country Club“	115
cc)	Dem EuGH-Urteil „Kennemer Golf & Country Club“ nachfolgende nationale Rechtsprechung.....	116
dd)	Auffassung der Finanzverwaltung.....	119
b)	Zur Untauglichkeit der herkömmlichen Abgrenzungskriterien für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung von Mitgliedsbeiträgen.....	121
aa)	Verbrauchssteueraspekt als maßgebliches Kriterium.....	122
bb)	Gewährleistung einer wettbewerbsneutralen Behandlung der Mitgliedsbeiträge im Umsatzsteuerrecht.....	124
cc)	Vermeidung von potentiellen Umgehungsgestaltungen	125
dd)	Vereinbarkeit mit den Vorgaben der MwStSystRL	126
ee)	Zwischenergebnis	126
c)	Zum Gestaltungspotential der Personenvereinigungen im Umsatzsteuerrecht als Folge der alten Rechtslage und zum Handlungsbedarf von Gesetzgeber und Finanzverwaltung	128
aa)	Faktisches Gestaltungsrecht für Personenvereinigungen als Resultat des Zusammenwirkens von Rechtsprechung, Verwaltungspraxis und Umsetzungsdefiziten bei den Vorgaben der MwStSystRL	129
bb)	Zum Handlungsbedarf des Gesetzgebers und der Finanzverwaltung	132
4.	Keine Orientierungsmöglichkeit an der umsatzsteuerrechtlichen Behandlung von Mitgliedsbeiträgen im Körperschaftsteuerrecht	134
a)	Zur uneinheitlichen Beurteilung einer möglichen Maßgeblichkeit der umsatzsteuerrechtlichen Abgrenzungskriterien für das Körperschaftsteuerrecht im Schrifttum.....	134

b)	Zwischenergebnis	141
5.	Ergebnis.....	142
III.	Anlehnung an ertragsteuerrechtliche Begriffe und Grundsätze im Rahmen der Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG	143
1.	Einführung.....	143
a)	Zum Regelungsbereich des § 15a UStG.....	143
b)	Die Anlehnungen an das Einkommensteuerrecht i. R. d. § 15a UStG.....	146
2.	Auslegungs- und Anwendungsfragen i. R. d. § 15a UStG in Ansehung des einkommensteuerlich vorgeprägten Begriffs „Wirtschaftsgut“	148
a)	Zur Rezeption des einkommensteuerrechtlich vorgeprägten Begriffs „Wirtschaftsgut“ in § 15a UStG.....	148
b)	Zu dem vom Einkommensteuerrecht abweichenden Verständnis des Begriffs „Wirtschaftsgut“ i. S. d. § 15a UStG	152
aa)	Zu den unionsrechtlichen Bedenken gegenüber einem einheitlichen Verständnis des Begriffs „Wirtschaftsgut“ im Umsatz- und Einkommensteuerrecht.....	154
bb)	Vorschriftsimmanente Bedenken gegenüber einem einheitlichen Verständnis des Begriffs „Wirtschaftsgut“ in Umsatz- und Einkommensteuerrecht.....	158
(1)	Zur notwendigen Abgrenzungsfähigkeit der unterschiedlichen Berichtigungsobjekte des § 15a UStG.....	158
(2)	Ausschließliche Erfassung lieferungsfähiger (immaterieller) Wirtschaftsgüter durch den Wirtschaftsgutsbegriff des § 15a UStG.....	163
cc)	Zwischenergebnis	167
c)	Zur Qualifikation von Scheinbestandteilen und Betriebsvorrichtungen im Umsatzsteuerrecht – Independenz von der einkommensteuerlichen Beurteilung	168
aa)	Zur Qualifikation von sog. Scheinbestandteilen als Berichtigungsobjekte i. S. d. § 15a UStG	170
(1)	Die Qualifikation eines Gebäudes, das ein sog. Scheinbestandteil ist, als bewegliches oder unbewegliches Wirtschaftsgut im Einkommensteuerrecht und i. R. d. § 15a UStG	170
(2)	Die Qualifikation von Gebäudeteilen, die sog. Scheinbestandteile sind, als bewegliche oder unbewegliche Wirtschaftsgüter im Einkommensteuerrecht und i. R. d. § 15a UStG	173
(3)	Zwischenergebnis	174
bb)	Zur Qualifikation und Behandlung von Betriebsvorrichtungen als Berichtigungsobjekt nach § 15a UStG	177

(1) Die Qualifikation von Betriebsvorrichtungen als Berichtigungsobjekt i. S. d. § 15a UStG aus nationalrechtlicher Perspektive nach Ansicht des BFH	179
(a) Zur Bedeutung der Abgrenzung der Betriebsvorrichtung als Gebäude- oder Scheinbestandteil für die Qualifikation des Berichtigungsobjekts	179
(b) Keine ertragsteuerrechtliche Kategorisierung der Betriebsvorrichtung als bewegliches Wirtschaftsgut im Umsatzsteuerrecht	180
(2) Die Qualifikation von Betriebsvorrichtungen als Berichtigungsobjekt i. S. d. § 15a UStG aus unionsrechtlicher Perspektive nach Ansicht des BFH.....	181
(3) Unterschiedliche Qualifikation von Betriebsvorrichtungen im Ertrag- und Umsatzsteuerrecht	182
cc) Zur Beurteilung der kürzeren Verwendungsdauer i. S. d. § 15a Abs. 5 S. 2 UStG einer Betriebsvorrichtung als Gebäudebestandteil	185
3. Zum ertragsteuerrechtlich vorgeprägten Begriff der nachträglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten i. S. d. § 15a Abs. 6 UStG.....	188
4. Kein Ansatz der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer in Anlehnung an die ertragsteuerrechtlichen Grundsätze i. R. d. § 15a Abs. 5 S. 2 UStG.....	193
5. Zum steuerbilanzrechtlichen Aktivierungsgebot als Voraussetzung für die Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 4 S. 2 UStG.....	196
6. Ergebnis.....	198
IV. Zum Verweis des § 2 Abs. 3 UStG auf den körperschaftsteuerrechtlichen Begriff „Betrieb gewerblicher Art“ i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 6 und § 4 KStG.....	200
1. Einführung.....	200
2. Historische Entwicklung der nationalen Umsatzbesteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts	204
3. Unvereinbarkeit der inhaltsgleichen Inkorporierung des Begriffs „Betrieb gewerblicher Art“ i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG mit dem Umsatzsteuerrecht	208
a) Unionsrechtliche Vorgaben zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts.....	208
aa) Einrichtungen des öffentlichen Rechts i. S. d. Art. 13 Abs. 1 MwStSystRL	209
bb) Tätigkeiten „im Rahmen der öffentlichen Gewalt“ i. S. d. Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 1 MwStSystRL.....	210

cc)	Rückausnahme bei größeren Wettbewerbsverzerrungen nach Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStSystRL.....	211
dd)	Einräumung eines weiten Umsetzungsspielraums durch den EuGH	214
b)	Körperschaftsteuerrechtliche Behandlung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts	215
aa)	Begriff der juristischen Person des öffentlichen Rechts im Körperschaftsteuerrecht	215
bb)	Der Begriff „Betrieb gewerblicher Art“ im Körperschaftsteuerrecht	216
(1)	Einrichtung i. S. d. § 4 Abs. 1 KStG.....	216
(2)	Nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit i. S. d. § 4 KStG	217
(3)	Wirtschaftliches Herausheben der nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit i. S. d. § 4 Abs. 1 KStG	219
(4)	Hoheitsbetrieb i. S. d. § 4 Abs. 5 KStG.....	221
(5)	Besteuerung der vermögensverwaltenden Tätigkeit der juristischen Personen des öffentlichen Rechts.....	221
c)	Zur fehlenden Unionsrechtskonformität des unmittelbaren Verweises des § 2 Abs. 3 UStG auf den Begriff „Betrieb gewerblicher Art“ i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 6 und § 4 KStG.....	223
aa)	Unvereinbarkeit einiger körperschaftsteuerrechtlichen Kriterien für die Bestimmung des Begriffs „Betrieb gewerblicher Art“ mit dem harmonisierten Umsatzsteuerrecht	223
bb)	Richtlinienkonforme Auslegung des § 2 Abs. 3 UStG durch den BFH	228
cc)	Überschreitung der Grenzen richtlinienkonformer Auslegung des § 2 Abs. 3 UStG durch den BFH	231
(1)	Replik des BFH auf die Kritik zur richtlinienkonformen Auslegung des § 2 Abs. 3 UStG.....	231
(2)	Gegenargumente.....	233
4.	Die Verweisung des § 2 Abs. 3 UStG als Ursache fortwirkender Rechtsunsicherheit – Der Steuerpflichtige zwischen BFH-Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung.....	239
5.	Reformbedarf bei der (Umsatz-)Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts – Zu den Reformvorschlägen des Bundesrechnungshofes.....	243
a)	Gesetzliche Neuregelung in Form der Abkopplung vom körperschaftsteuerrechtlichen Begriff „Betrieb gewerblicher Art“	248
b)	Anpassung des Körperschaftsteuerrechts an die unionsrechtlichen Vorgaben für das Umsatzsteuerrecht	249
c)	Partielle Abkopplung der Umsatzbesteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts	254

d)	Präferenz der Abkopplung vom Körperschaftsteuerrechtlichen Begriff „Betrieb gewerblicher Art“ im Umsatzsteuerrecht als Reformansatz.....	255
6.	<i>De lege lata</i> keine Unionsrechtskonformität durch eine umgekehrte Maßgeblichkeit des Verweises.....	256
7.	Ergebnis.....	258
V.	Zur einkommen- und umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung gemischt genutzter Fahrzeuge.....	261
1.	Einführung.....	261
2.	Zur einkommen- und umsatzsteuerrechtlich divergenten Beurteilung der gemischten Nutzung eines Betriebs- bzw. Unternehmensfahrzeugs	265
a)	Einkommensteuerrechtliche Beurteilung der privaten Nutzung eines dem Betriebsvermögen zugehörigen Fahrzeugs	265
aa)	1 %-Regelung	268
bb)	Fahrtenbuchmethode.....	270
cc)	Nutzungswernermittlung bei einer betrieblichen Nutzung des Fahrzeugs zu weniger als 50 %.....	271
b)	Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung der privaten Nutzung von Unternehmensfahrzeugen	272
aa)	1 %-Regelung	275
bb)	Fahrtenbuchmethode.....	277
cc)	„Schätzungsmethode“	278
c)	Divergenzen bei der einkommen- und umsatzsteuerrechtlichen Behandlung eines gemischt genutzten Fahrzeugs.....	279
aa)	Keine Berücksichtigung der Gesamtkosten für die umsatzsteuerrechtliche Behandlung.....	282
bb)	Divergenzen wegen der Maßgeblichkeit des § 15a UStG-Berichtungszeitraums für Umsatzsteuerzwecke?.....	283
(1)	Keine Divergenzen bei paralleler Anwendung der 1 %-Methode	284
(2)	Divergenzen bei paralleler Anwendung der Fahrtenbuch- oder „Schätzungsmethode“.....	286
(3)	Zwischenergebnis	287
cc)	Divergente Abgeltungswirkung der 1 %-Regelung.....	287
dd)	Uneinheitliche Behandlung von Unfallkosten	288
(1)	Behandlung von Unfallkosten i. R. d. 1 %-Regelung.....	289
(2)	Behandlung von Unfallkosten i. R. d. Fahrtenbuchmethode und Schätzungsmethode	290
(3)	Behandlung der von dritter Seite erbrachten Ersatzleistungen für Unfallkosten	290

ee)	Übertragbarkeit der Ausnahmen für Elektro- und Hybridelektrofahrzeuge in das Umsatzsteuerrecht?	291
ff)	Zwischenergebnis	294
3.	Reformbedarf bei der Besteuerung der gemischten Pkw-Nutzung zur Entlastung der Rechtsanwender und zur Vermeidung von Vollzugsdefiziten	296
a)	Zum Gebot der Praktikabilität der Steuergesetze im Massenverfahren	296
b)	Fehlende Praktikabilität der Besteuerung gemischt genutzter Fahrzeuge als Reformanlass	300
c)	Typisierende Vereinheitlichung als Reformansatz	304
4.	Ergebnis	308
Teil 4:	Autonomie des Umsatzsteuerrechts <i>versus</i> (partielle) Rechtsangleichung an das Einkommensteuerrecht	311
I.	Erfordernis und Vorzüge einer grundsätzlich eigenständigen Beurteilung des Umsatzsteuerrechts	311
1.	Notwendigkeit der eigenständigen Umsatzbesteuerung wegen der umsatzsteuerrechtlichen Besonderheiten und des europarechtlichen Einflusses	311
a)	Folgen der Divergenzen zwischen Umsatzsteuer- und Einkommensteuersystem für die rechtsgebietspezifische Auslegung und Anwendung	311
b)	Der europarechtliche Einfluss – Der EuGH als „Divergenzmotor“	313
c)	Zwischenergebnis	314
2.	Vorzüge einer grundsätzlichlichen Abkopplung des Umsatzsteuerrechts vom Einkommensteuerrecht	315
a)	Vereinfachung durch systematische und terminologische Distanzierung	315
aa)	Vereinfachung durch Systematisierung	315
bb)	Ausnahme: Vereinfachung durch Vereinheitlichung in Massenfällen im Massenverfahren	316
cc)	Vereinfachung durch terminologische Distanzierung – Die MwStSystRL als Vorlage	317
b)	Gewährleistung von Planungssicherheit und Vermeidung nicht vorgesehener Gestaltungsmöglichkeiten als Abkopplungsanreiz	318
c)	Zwischenergebnis	320
II.	Ankopplungstendenzen im Wandel der Zeit – Abkopplung des Umsatzsteuerrechts vom Einkommensteuerrecht als Leitbild	321
1.	Zu Abkopplungstendenzen in der Rechtsprechung	322

2.	Zu Abkopplungstendenzen des Gesetzgebers	325
3.	Restriktive Abkopplungstendenz der Finanzverwaltung?	327
4.	Zur Notwendigkeit einer „Abkopplungsreform“	328
III.	Das Umsatzsteuerrecht als ungeeignetes Leitbild für das Einkommensteuerrecht	329
Teil 5:	Schluss	331
	Literaturverzeichnis	333