



Philipp Hoffsummer

# Steuerbefreiungen für Inlandsumsätze (§ 4 Nrn. 8 bis 28 UStG)

Eine systematische Betrachtung unter  
besonderer Berücksichtigung europäischer  
und nationaler Prüfungsmaßstäbe



PETER LANG

## Einleitung

Das nationale Umsatzsteuerrecht<sup>1</sup> enthält in § 4 UStG einen umfangreichen und übersichtlichen Katalog von Umsatzsteuerbefreiungen. In insgesamt 28 Nummern werden Umsätze aus mannigfaltigen Gründen aus der Steuerpflicht ausgenommen. Was *Klaus Tipke* in seiner Steuerrechtsordnung für die Steuerbefreiungen des § 3 EStG fordert, gilt ebenso für den § 4 UStG. § 4 UStG muss „...*dringend darauf durchforstet werden, inwieweit die aufgelisteten Befreiungen nötig sind oder sich erübrigen*...“.<sup>2</sup>

Obwohl der Katalog des § 4 UStG auf den ersten Blick eine Gliederung vermissen lässt, kann zwischen solchen Regelungen unterschieden werden, die bei grenzüberschreitenden Leistungen der Vermeidung einer Doppelbesteuerung mit Umsatzsteuer dienen und solchen, die auf das Inland beschränkte Umsätze aus der Steuerpflicht ausnehmen. Die Steuerbefreiungen für Inlandsumsätze lassen ein eindeutiges System nicht erkennen. Viele der Befreiungen des § 4 Nr. 8 bis 28 UStG wirken auf den ersten Blick willkürlich. Um ihre Rechtfertigung im System der Umsatzsteuer als Verbrauchsteuer feststellen zu können, müssen die Steuerbefreiungen auf die durch sie verfolgten Zwecke hin untersucht und entsprechend kategorisiert werden.<sup>3</sup> Die Ermittlung der durch § 4 Nr. 8 bis 28 UStG verfolgten Zwecke ist nicht nur zur Überprüfung ihrer systematischen Rechtfertigung notwendig. Vielmehr kann durch die Sinnermittlung die praktische Anwendbarkeit der Steuerbefreiungen erleichtert werden, da sich ihr Anwendungsbereich vielfach nur durch eine Berücksichtigung von Sinn und Zweck erschließen lässt.

Das Umsatzsteuerrecht ist innerhalb der Europäischen Gemeinschaft weitestgehend harmonisiert und durch die Vorgaben der MwStSystRL geprägt. Der sich aus der Harmonisierung ergebende Einfluss des europäischen Rechts hat dazu geführt, dass sich das deutsche Umsatzsteuerrecht zu einer sehr komplexen Materie entwickelt hat. Der Einfluss des Europarechts auf das UStG wird mittlerweile sowohl in der Rechtsprechung als auch in der Literatur anerkannt. Auch wenn die sich aus der Richtlinie und dem nationalen Recht ergebende Zweistufigkeit des Umsatzsteuerrechts nicht immer konsequent beachtet wird<sup>4</sup>, findet der Umstand, dass die Vorschriften des UStG zum überwiegenden Teil auf die MwStSystRL zurückzuführen sind, weitgehend Berücksichtigung. Übersehen wird indes vielfach, dass sich für das Umsatzsteuerrecht

---

<sup>1</sup> Trotz der Verwendung des Begriffs der „Mehrwertsteuer“ in der MwStSystRL soll in dieser Arbeit durchweg von „Umsatzsteuer“ gesprochen werden, da das UStG weiterhin den Begriff der „Umsatzsteuer“ verwendet. Wünschenswert wäre, dass sich auch im nationalen Recht der Begriff der „Mehrwertsteuer“ einbürgert, vgl. hierzu *Lohse*, Die Zuordnung im Mehrwertsteuerrecht, S. 203 ff.; *ders.*, UR 2005, 655 (656).

<sup>2</sup> *Tipke*, StRO II<sup>2</sup>, S. 748.

<sup>3</sup> Steuerbefreiungen bedürfen schließlich der Rechtfertigung und dürfen nicht beliebig eingeführt werden, vgl. *Tipke*, in FS K. Vogel, S. 569.

<sup>4</sup> So werden etwa, wie insbesondere noch in Kapitel 5 zu sehen sein wird, bei der Ermittlung des Zweckes vieler Umsatzsteuerbefreiungen die Ziele der MwStSystRL außer Acht gelassen.

durch die Harmonisierung nicht nur ein zweistufiger, sondern vielmehr ein dreistufiger Aufbau ergibt.<sup>5</sup> Neben dem Europäischen Sekundärrecht ist das Primärrecht mit in eine Betrachtung einzubeziehen. Schließlich stellt die MwStSystRL kein „Überrecht“<sup>6</sup> dar, sondern unterliegt ihrerseits den höherrangigen Vorgaben des Europäischen Primärrechts.

Die Umsatzsteuerbefreiungen sind wegen der bis ins Detail gehenden Harmonisierung durch die MwStSystRL besonders gut dazu geeignet, die Dreistufigkeit des Umsatzsteuerrechts zu verdeutlichen. An ihnen kann der Einfluss der MwStSystRL auf das UStG ebenso aufgezeigt werden wie das Verhältnis des nationalen Umsatzsteuerrechts und der MwStSystRL zum europäischen Primärrecht.

Die Untersuchung beginnt nach einer kurzen Einführung in die Thematik (Kapitel 2) mit der Entwicklung von Maßstäben, denen die Steuerbefreiungen der § 4 Nrn. 8 bis 28 UStG genügen müssen (Kapitel 3). Da das europäische Primärrecht selbst nur vereinzelt steuerrechtliche Vorschriften enthält und der EuGH bedingt durch seine ausgeprägte Einzelfallrechtsprechung auf das Aufstellen von allgemeinen Grundsätzen verzichtet, bedarf es insbesondere einer detaillierten Auseinandersetzung mit Besteuerungsprinzipien des europäischen Rechts. Aufgezeigt werden soll in diesem Kapitel unter anderem, dass nationales Verfassungsrecht wegen der erfolgten Harmonisierung des Umsatzsteuerrechts bei der Überprüfung der Steuerbefreiungen nur an wenigen Stellen Anwendung finden darf. Ziel dieses ersten Schwerpunktes der Arbeit ist insbesondere die Weiterentwicklung von Besteuerungsprinzipien im Umsatzsteuerrecht. Anschließend (Kapitel 4) wird im Rahmen der Entwicklung von Auslegungsgrundsätzen der Einfluss des sekundären und primären Europarechts auf den § 4 UStG aufgezeigt. Einen zweiten Schwerpunkt der Arbeit bildet eine differenzierende Betrachtung der mit den § 4 Nrn. 8 bis 28 UStG verfolgten Zwecke (Kapitel 5). Anhand derer werden die Umsatzsteuerbefreiungen kategorisiert und geordnet. Dabei wird weniger auf die Einzelheiten der Steuerbefreiungen als vielmehr auf die mit ihnen verfolgten Ziele eingegangen. Der Einfluss der MwStSystRL und des primären Gemeinschaftsrechts auf das deutsche Umsatzsteuerrecht wird auch an dieser Stelle nicht außer Acht gelassen.

---

<sup>5</sup> Ausnahmen bilden etwa *Achatz*, DStJG 26 (2003), S. 305; *Hidien*, UR 2006, 265 (267) und *Kellersmann*, UR 2000, 505.

<sup>6</sup> Diesen Begriff verwenden mit Blick auf die Systemwidrigkeit vieler Regelungen der MwStSystRL *Nieskens/Tehler*, BB 1997, 2134.

# Kapitel 1: Allgemeine Charakterisierung und historische Entwicklung der Umsatzsteuerbefreiungen

## A. Die Steuerbefreiungen des UStG

Eine Steuerbefreiung ist systematisch eine Ausnahmeregelung von der allgemeinen Steuernorm.<sup>7</sup> Neben der Steuerbefreiung werden eine Reihe weiterer Begriffe, wie etwa der der Steuersubvention und Steuervergünstigung verwendet, deren inhaltliche Bedeutung und deren Verhältnis zueinander sich kaum bestimmen lassen.<sup>8</sup> Zutreffenderweise sollten als Steuervergünstigungen und -subventionen die Vorschriften bezeichnet werden, die Steuerpflichtige in Durchbrechung der grundlegenden Prinzipien des Steuerrechts privilegieren.<sup>9</sup> Damit sind alle Vorschriften des § 4 UStG Steuerbefreiungen, nur ein Teil dieser Regelungen jedoch Steuervergünstigungen bzw. -subventionen.

Das Umsatzsteuergesetz regelt im Zweiten Abschnitt, in den §§ 4-9 UStG, die Steuerbefreiungen und Steuervergütungen. Dabei gelten für die Umsätze nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG die Steuerbefreiungen des § 4 i.V.m. §§ 6-8 UStG, des § 25 Abs. 2 UStG sowie die in § 26 Abs. 5 UStG genannten Befreiungen. Die Steuerbefreiung für die Einfuhr von Gegenständen im Inland (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG) ist in § 5 UStG geregelt. Die Steuerbefreiung beim innergemeinschaftlichen Erwerb (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG) findet sich in § 4b UStG.<sup>10</sup>

Ein Umsatz kann nur dann steuerpflichtig sein, wenn er auch steuerbar ist.<sup>11</sup> Für die Befreiungen des § 4 UStG folgt daraus, dass diese nur anwendbar sind, wenn Lieferungen oder sonstige Leistungen i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG vorliegen.<sup>12</sup> Vom Ergebnis her besteht zwischen steuerfreien und nicht steuerbaren Umsätzen insoweit kein Unterschied, als in beiden Fällen keine Steuer entsteht.<sup>13</sup> Allerdings ergeben sich an

---

<sup>7</sup> Hierzu *Babrowski*, Die Steuerbefreiung als Rechtsform der Subvention, S. 29 ff.; *Bayer*, StuW 1972, 149 (150); *Frick*, Einkommensteuerliche Steuervergünstigungen und Beihilfeverbot nach dem EG-Vertrag, S. 27; *Jochum*, Die Steuervergünstigung, S. 30.

<sup>8</sup> Hierzu *Frick*, Einkommensteuerliche Steuervergünstigungen und Beihilfeverbot nach dem EG-Vertrag, S. 27; *J. Lang*, in *Tipke/Lang*<sup>19</sup>, Steuerrecht, § 7 Rn. 36; *Tipke*, FR 2006, 949 (950). Ausführlich zum Begriff der Steuervergünstigung *Jochum*, Die Steuervergünstigung, S. 30 ff.

<sup>9</sup> So auch *J. Lang*, in *Tipke/Lang*<sup>19</sup>, Steuerrecht, § 7 Rn. 37.

<sup>10</sup> Vgl. hierzu *Stadie*, in *Rau/Dürrwächter*, UStG; Vor §§ 4-9 Rn. 4; *Kraeusel*, in *Reiß/Kraeusel/Langer*, UStG, § 4 Rn. 1.

<sup>11</sup> *Rose*, Umsatzsteuer, S. 96; *Stadie*, Umsatzsteuerrecht, Kap. 10 Rn. 10.1.

<sup>12</sup> *Stadie*, Umsatzsteuerrecht, Kap. 10 Rn. 10.1.

<sup>13</sup> *Stadie*, in *Rau/Dürrwächter*, UStG, Vor §§ 4-9 Rz. 3; *ders.*, Umsatzsteuerrecht, Kap. 10 Rn. 10.1.

anderer Stelle Auswirkungen, wie z.B. bei den Aufzeichnungspflichten<sup>14</sup> und der Berechnung des Gesamtumsatzes nach § 19 Abs. 3 UStG.

Die Steuerbefreiungen sind Ausnahmen von der Regel. Damit sind alle Umsätze, die nicht steuerbefreit sind, steuerpflichtig.<sup>15</sup> Wie der EuGH mehrfach ausgeführt hat, ist der Katalog der Befreiungen der Art. 131 ff. MwStSystRL abschließend.<sup>16</sup> Selbiges gilt für die Aufzählung in § 4 UStG.

## B. Historische Entwicklung der Umsatzsteuerbefreiungsvorschriften

Enthält der EGV nur wenige das Steuerrecht betreffende Vorschriften, findet sich in Art. 93 dennoch ein Harmonisierungsauftrag für die indirekten Steuern. Dieser Harmonisierungsauftrag hat das nationale Umsatzsteuergesetz – und damit auch die nationalen Befreiungsvorschriften – in den letzten Jahrzehnten entscheidend geprägt.<sup>17</sup>

### I. Entwicklung der nationalen Befreiungsvorschriften

Die nationalen Befreiungsvorschriften haben sich seit der Einführung eines eigenständigen Umsatzsteuergesetzes im Jahre 1918<sup>18</sup> erheblich geändert. So hat der Gesetzgeber etwa eine Vielzahl von Umsätzen, die gemäß des § 4 UStG 1951 steuerfrei waren, in das Umsatzsteuergesetz 1967 nicht übernommen.<sup>19</sup>

Sehr großen Einfluss haben die Harmonisierungsbemühungen und die Verwirklichung des Binnenmarktes auf die Regelungen in § 4 UStG genommen. Zum 1.1.1980 trat das UStG 1980 in Kraft, welches das deutsche Umsatzsteuerrecht an die Vorgaben der 6. MwSt-Richtlinie angepasst hat. Im Rahmen dessen wurden in § 4 UStG einige Änderungen vorgenommen.<sup>20</sup> Danach ist das deutsche UStG noch dreimal neu bekannt gemacht worden.<sup>21</sup>

<sup>14</sup> Siehe § 22 UStG, §§ 8-22 UStDV.

<sup>15</sup> *Birkenfeld*, Umsatzsteuerhandbuch, § 91 Rz. 1.

<sup>16</sup> EuGH, Urt. v. 14.9.2000, Rs. C-384/98, D, Slg. 2000, I-6795 Rn. 20; EuGH, Urt. 20.11.2003, Rs. C-307/01, Peter d'Ambrumenil, Slg. 2003, I-13989 Rn. 54; EuGH, Urt. v. 14.6.2007, Rs. C-445/05, Haderer, IStR 2007, 547 Rn. 16.

<sup>17</sup> Zur Auslegung der Umsatzsteuerbefreiungen kann die Historie des Umsatzsteuerrechts allerdings kaum beitragen, siehe unten Kapitel 4 A.II.

<sup>18</sup> Gesetz v. 26.7.1918, RGBl. 1918, S. 779.

<sup>19</sup> *Plückebaum*, in Plückebaum/Malitzky/Widmann, UStG, § 4 Rn. 2; eine Auflistung der nicht übernommenen Vorschriften findet sich bei *Plückebaum*, in Plückebaum/Malitzky/Widmann, UStG, § 4 Rn. 3.

<sup>20</sup> Zu den Einzelheiten betreffend der Änderung der Umsatzsteuerbefreiungen, vgl. *Berkenheide*, DStZ 1980, 140; *F. Fischer*, INF 1980, 436. Teilweise wurden die Steuerbefreiungen unverändert weitergeführt, vgl. BFH, Urt. v. 18.8.2005, V R 71/03, BFH/NV 2006, 213 (214) mit Anmerkung *Heidner*, UR 2006, 170.

<sup>21</sup> Die Neufassungen erfolgten durch das Gesetz v. 8.2.1991 (BGBl. I 1991, S. 350) als UStG 1991, durch das Gesetz v. 27.4.1993 (BGBl. I 1993, S. 565) als UStG 1993 und durch die Bekanntmachung der Neufassung v. 9.6.1999 (BGBl. I 1999, S. 1270) als UStG 1999.

Daneben hat es noch zahlreiche weitere Änderungen des Umsatzsteuergesetzes aus mannigfaltigen Gründen gegeben.<sup>22</sup>

## II. Entwicklung der Steuerbefreiungen des Gemeinschaftsrechts

Die Rechtsgrundlage für die Harmonisierung der indirekten Steuern findet sich in Art. 93 EGV. Ausgehend von der 1. MwSt-Richtlinie vom 11.4.1967<sup>23</sup> wurden die Umsatzsteuersysteme der Mitgliedstaaten angeglichen.<sup>24</sup> Mit dieser Richtlinie wurde das Allphasen-Netto-Umsatzsteuersystem in den Mitgliedstaaten eingeführt.<sup>25</sup> Die bedeutendsten Änderungen brachte die 6. MwSt-Richtlinie vom 17.5.1977 mit sich.<sup>26</sup> Hiermit schuf der Rat der EWG eine umfassende Regelung zur Harmonisierung der Vorschriften über die Umsatzsteuer in den Mitgliedstaaten der EG.<sup>27</sup> In vielen Bereichen enthält die Richtlinie abschließende und für die EU-Mitgliedstaaten verbindliche Regelungen. In anderen Bereichen lässt sie den Mitgliedstaaten Spielraum bei der Umsetzung in nationales Recht.<sup>28</sup> Nach der Verabschiedung der 6. MwSt-Richtlinie gelang es dem Rat nur noch in wenigen Bereichen, sich auf gemeinschaftsweite Regelungen zu einigen.<sup>29</sup> Die 6. MwSt-Richtlinie wurde durch die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem<sup>30</sup> – sog. Mehrwertsteuer-System-Richtlinie (MwStSystRL) – neu gefasst.<sup>31</sup> Die Neufassung war aus „...Gründen der Klarheit und Wirtschaftlichkeit...“<sup>32</sup> erforderlich.

Die Steuerbefreiungen sind in der MwStSystRL in den Art. 131 ff. geregelt. Die Aufzählungen dort sind abschließend.<sup>33</sup> Die Mitgliedstaaten dürfen über diesen Katalog hinaus keine weiteren Umsatzsteuerbefreiungen einführen.<sup>34</sup> Allerdings sehen die Art. 370 und 371 MwStSystRL Ausnahmen für die Staaten vor, die bereits am 1.1.1978 Mitglieder der Gemeinschaft waren.<sup>35</sup> Diese dürfen die in Anhang X aufgelistete-

<sup>22</sup> Eine Zusammenfassung der Änderungsgesetze findet sich bei *Zeuner*, in *Bunjes/Geist*, UStG, Einleitung Rn. 1 ff.

<sup>23</sup> ABl. EU 1967 Nr. 71/1301.

<sup>24</sup> Zur Bedeutung der 1. und 2. MwSt-Richtlinie: *Birkenfeld*, Umsatzsteuerhandbuch, § 20 Rn. 1 ff.; *Laule*, IStR 2001, 297 (304); *Lohse*, Die Zuordnung im Mehrwertsteuerrecht, S. 85 ff.

<sup>25</sup> Zur Funktionsweise der Allphasen-Netto-Umsatzsteuer siehe *Jakob*, Umsatzsteuer, § 2 Rn. 22 ff.; *Stadie*, Umsatzsteuerrecht, Kap. 1 Rn. 1.8 ff.

<sup>26</sup> ABl. EU 1977 Nr. L 145/1.

<sup>27</sup> *Laule*, IStR 2001, 297 (304).

<sup>28</sup> Siehe hierzu *Langer*, in *ReiB/Kraeusel/Langer*, UStG, Einf. 6. EG-RL Rn. 5.

<sup>29</sup> Zu weiteren Richtlinien siehe *Birkenfeld*, Umsatzsteuerhandbuch, § 20 Rn. 7 ff; *ders.*, UR 1989, 329 (330 ff.); *Langer*, in *ReiB/Kraeusel/Langer*, UStG, Einführung 6. EG-RL Rn. 7. ABl. EU L 347/1.

<sup>30</sup> Hierzu *Huschens*, UVR 2007, 142 ff.

<sup>31</sup> So die 1. Begründungserwägung der MwStSystRL.

<sup>32</sup> EuGH, Urt. v. 20.6.2002, Rs. C-287/00, Kommission./Deutschland, Slg. 2002, I-5811 Rn. 45; EuGH, Urt. v. 20.11.2003, Rs. C-307/01, Peter d'Ambrumenil, Slg. 2003, I-13989 Rn. 54.

<sup>33</sup> Zudem sind die Vorgaben der Art. 131 ff. MwStSystRL an die Mitgliedstaaten sehr detailliert, so dass auch insofern kaum Gestaltungsspielraum bei der Umsetzung verbleibt.

<sup>34</sup> Hierzu zählte auch die Bundesrepublik Deutschland.

ten Umsätze entgegen den Art. 131 ff. MwStSystRL weiterhin steuerpflichtig (Art. 370 MwStSystRL) bzw. steuerfrei (Art. 371 MwStSystRL) behandeln, sofern die Umsatzsteuersysteme der Mitgliedstaaten dies am 1.1.1978 vorgesehen haben. Dem Rat wird jedoch das Recht zugebilligt (vgl. Art. 393 Abs. 1 MwStSystRL), die Ausnahmen abzuschaffen.<sup>36</sup>

### III. Defizite bei der Umsetzung der Steuerbefreiungen der MwStSystRL

Die Angleichung des UStG an die MwStSystRL ist noch lange nicht vollkommen.<sup>37</sup> Der Gesetzgeber hat im Laufe der Jahre einige Änderungen des UStG zwecks Anpassung an die MwStSystRL vorgenommen. Auslöser waren hierbei ebenso Entscheidungen des EuGH<sup>38</sup> wie eigene Harmonisierungsbestrebungen<sup>39</sup>. Gleichwohl finden sich immer noch Bereiche, in denen die Umsetzung defizitär ist.<sup>40</sup>

Kann einer nicht oder nicht ordnungsgemäß umgesetzten Bestimmung der MwStSystRL auch durch die richtlinienkonforme Auslegung des nationalen Rechts keine Geltung verschafft werden<sup>41</sup>, so besteht die Möglichkeit der unmittelbaren Anwendung der Richtlinie.<sup>42</sup> Voraussetzung hierfür ist die inhaltliche Unbedingtheit, die hinreichende Bestimmtheit, der begünstigende Charakter der Richtlinie sowie ein Verstoß des Mitgliedstaates gegen seine Umsetzungsverpflichtung.<sup>43</sup> In der Rechtsprechung nationaler Gerichte ist eine Tendenz dahingehend zu erkennen, Richtlinienbestimmungen bei mangelhafter Umsetzung unmittelbar zugunsten der Steuerpflichtigen anzuwenden.<sup>44</sup> Ist eine Bestimmung des UStG nicht mit der MwStSystRL zu vereinba-

<sup>36</sup> Damit wurde die Regelung des Art. 28 Abs. 3 und 4 der 6.MwSt-Richtlinie übernommen, da auch dort die Übergangsregelungen über den normierten Zeitraum von fünf Jahren bis zu einer Entscheidung des Rates beibehalten werden konnten, siehe *Langer*, in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, Art. 28 6. EG-RL Rn. 21.

<sup>37</sup> Vgl. *Dickopp*, UR 2007, 553 ff.; *Heidner*, UR 2003, 69 (70).

<sup>38</sup> So wurde beispielsweise § 4 Nr. 9 Buchst. b) UStG aufgrund des Urteils des EuGH in der Rs. C-453/02 und C-462/02, Linneweber und Akritidis mit Wirkung zum 6.5.2006 geändert. Das Urteil des EuGH in der Rs. C-287/00, Kommission./Deutschland hatte die Aufhebung des § 4 Nr. 21a UStG zur Folge.

<sup>39</sup> Siehe bspw. die Anpassung von § 4 Nr. 8 Buchst. c UStG an die MwStSystRL durch das Steueränderungsgesetz 2001, hierzu *Nieskens*, in Rau/Dürwächter, UStG, § 4 Nr. 8 Rn. A3.

<sup>40</sup> Siehe hierzu bspw. BFH, Urt. v. 18.8.2005, V R 71/03, BFH/NV 2006, 213 (214). Beispielfhaft sei an dieser Stelle noch Art. 132 Abs. 1 Buchst. f MwStSystRL angeführt, der – mit Ausnahme von § 4 Nr. 14 Satz 2 UStG – im deutschen Umsatzsteuerrecht noch keine Berücksichtigung gefunden hat.

<sup>41</sup> Zur richtlinienkonformen Auslegung nationalen Rechts, siehe unten Kapitel 4 B.II.

<sup>42</sup> Hierzu *Achatz*, in Achatz/Tumpel, EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis, S. 27 ff.; *Birkenfeld*, Umsatzsteuerhandbuch, § 22 Rn. 16 ff.; *Heidner*, UR 2003, 69 (70 ff.); *Langer*, in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, Art. 1 6. EG-RL Rn. 9. Zur unmittelbaren Wirkung von Richtlinien vgl. *von Danwitz*, JZ 2007, 697 (699 f.). Der Staat wird hierdurch nicht von seiner Umsetzungsspflicht befreit, *Everling*, ZGR 1992, 376 (377).

<sup>43</sup> EuGH, Urt. v. 10.9.2002, Rs. C-141/00, Kügler, Slg. 2002, I-6833 Rn. 51; BFH, Urt. v. 18.8.2005, V R 71/03, BFH/NV 2006, 213 (214); *Heidner*, UR 2006, 170.

<sup>44</sup> Siehe etwa BFH, Urt. v. 28.9.2006, V R 57/05, BFH/NV 2007, 371; BFH, Urt. v. 1.2.2007, V R 34/05, BFH/NV 2007, 1201; BFH, Urt. v. 8.11.2007, V R 2/06, DStR 2008, 293;

ren, so hat dies nicht deren Nichtigkeit zur Folge. Wegen des Vorrangs des Gemeinschaftsrechts ist diese lediglich nicht anwendbar.<sup>45</sup>

### C. Die Umsatzsteuer als indirekte Steuer

Die Umsatzsteuer ist als indirekte Steuer ausgestaltet. Obwohl sie den Einkommensabfluss beim Verbraucher belasten soll<sup>46</sup>, ist aus Praktikabilitätsgründen in der Regel der Unternehmer Schuldner der Umsatzsteuer (vgl. § 13 UStG). Eine Besteuerung unmittelbar beim Verbraucher würde wegen der großen Anzahl der Steuerschuldner zu nicht zu bewältigenden Schwierigkeiten führen.<sup>47</sup>

Die Umsatzsteuer kann sich sowohl auf Ebene der Verbraucher als auch bei den leistenden Unternehmern wirtschaftlich auswirken. Dieser aus der Tatbestandstechnik resultierende Effekt zeigt sich speziell bei den Steuerbefreiungen. Steuerentlastungen im Rahmen der Umsatzbesteuerung wirken sich regelmäßig auf die Endverbraucherpreise aus.<sup>48</sup> Begünstigte Unternehmer können daher, wenn sie die Steuerermäßigung ganz oder teilweise an ihre Kunden weitergeben, Waren oder Dienstleistungen am Markt billiger anbieten.<sup>49</sup> Sie erlangen hierdurch einen Vorteil gegenüber nicht begünstigten Konkurrenten. Nutzen die Unternehmer die Steuererleichterung nicht zur Senkung ihrer Preise, so führen Umsatzsteuerbefreiungen zu höheren Gewinnmargen, die ebenfalls zu Wettbewerbsvorteilen, etwa durch größere Liquidität oder Subventionierung anderer Unternehmensbereiche, führen können. Durch die Umsatzsteuerbefreiungen kann sich damit neben einer Entlastung der Verbraucher eine Beeinflussung der Wettbewerbssituation der Unternehmer ergeben.<sup>50</sup> Im Weiteren muss deshalb bei der Betrachtung des § 4 Nr. 8 bis 28 nach dessen Auswirkungen auf die Unternehmer und die Verbraucher differenziert werden.

---

FG Düsseldorf, Urt. v. 16.8.2006, 5 K 5856/02 U, EFG 2007, 300; FG Köln, Urt. v. 27.1.2007, 7 K 6072/04, EFG 2007, 800.

<sup>45</sup> Siehe *Birkenfeld*, Umsatzsteuerhandbuch, § 22 Rn. 14; *Reiß*, StuW 1994, 323 (327 f.).

<sup>46</sup> Dazu unten Kapitel 3 D.

<sup>47</sup> *P. Kirchhof*, DStR 2008, 1 (3); *Stadie*, in Rau/Dürrwächter, UStG, Einf. Rn. 172 f.; *Streng*, Zuschüsse und Subventionen im Umsatzsteuerrecht, S. 149; *Tipke*, UStR 1972, 2 (3).

<sup>48</sup> Zum Einfluss des Preises für Produkte auf den Wettbewerb *Maiterth*, Wettbewerbsneutralität der Besteuerung, S. 57 ff. Die Umsatzsteuer wirkt sich – anders als die direkten Steuern – unmittelbar auf den Preis aus, hierzu *Maiterth*, StuW 2005, 47 (51).

<sup>49</sup> Befreiungen von der Umsatzsteuer können evtl. auch zu Wettbewerbsnachteilen für die Unternehmer führen, die steuerfreie Leistungen ausführen. Wegen des Vorsteueraussschlusses des § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG kann eine Steuerbefreiung bei Vorsteuerüberhängen Preissteigerungen erforderlich machen. Die Wettbewerbsverfälschung durch das Vorsteuerabzugsverbot ist indes isoliert von den Befreiungstatbeständen zu betrachten, so dass § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG in die Überlegungen nicht mit einzubeziehen ist.

<sup>50</sup> Hierzu *Reiß*, UR 2003, 209 (210 f.); *Schön*, Umsatzsteuer-Kongress-Bericht 2001/2002, S. 31. Das gilt vor allem für Subventionen, hierzu *J. Lang*, DStZ 1988, 18 (26).