

REISS · HUMMEL

Jetzt bei  
BOORBERG

# Umsatzsteuerrecht

21. Auflage



BOORBERG

# Umsatzsteuerrecht

Begründet von

**Prof. Dr. jur. Wolfram Reiß**  
Friedrich-Alexander-Universität  
Erlangen-Nürnberg

Fortgeführt ab der 21. Auflage von  
**Prof. Dr. jur. David Hummel**  
Universität Leipzig

**21., vollständig überarbeitete Auflage, 2025**

**Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek | Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über [www.dnb.de](http://www.dnb.de) abrufbar.**

21. Auflage, 2025  
ISBN 978-3-415-07632-7

© 2025 Richard Boorberg Verlag

Bis zur 20. Auflage erschien das Werk im Verlag Alpmann und Schmidt Juristische Lehrbücher Verlagsgesellschaft mbH & Co. KG, Münster.

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlages. Dies gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen. Die Nutzung sämtlicher Inhalte für das Text- und Data Mining ist ausschließlich dem Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG vorbehalten. Der Verlag untersagt eine Vervielfältigung gemäß § 44b Abs. 2 UrhG ausdrücklich.

Anfragen gemäß EU-Verordnung über die allgemeine Produktsicherheit (EU) 2023/988 (General Product Safety Regulation – GPSR) richten Sie bitte an:

Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG, Produktsicherheit, Scharrstraße 2,  
70563 Stuttgart; E-Mail: [produktsicherheit@boorberg.de](mailto:produktsicherheit@boorberg.de)

Satz: abavo GmbH, Nebelhornstraße 8, 86807 Buchloe | Druck und Bindung: CPI books GmbH, Eberhard-Finck-Straße 61, D-89075 Ulm

Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG | Scharrstraße 2 | 70563 Stuttgart  
Stuttgart | München | Hannover | Berlin | Weimar | Dresden  
[www.boorberg.de](http://www.boorberg.de)

# 1. Allgemeiner Überblick

## A. Das Prinzip der Mehrwertsteuer

§

### Fall 1: Großhändler, Einzelhändler und Verbraucher

1

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

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

2

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

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

Die Steuer wird quasi **fraktioniert**. Echt aufkommenswirksam ist allerdings nur die Steuer auf Umsätze an Endverbraucher. Denn bei Umsätzen zwischen vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmen 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. Einphaseneinzelhandelssteuer –, die Umsätze zwischen Unternehmen 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**.

3

Wegen des Vorsteuerabzugs für Unternehmer sind 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 Ausgangsumsätze 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 vereinbahrte USt nicht abführt, etwa wegen Insolvenz oder sogar aufgrund betrügerischen Verhaltens. Darauf 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 Umsätze zwischen Unternehmen bereits aus der Steuerbarkeit<sup>1</sup>

<sup>1</sup> So 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.

oder aber einer Vorstufenbefreiung für Umsätze zwischen Unternehmern oder durch Verlagerung der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger, falls er Unternehmer ist, sodass sich Umsatzsteuerschuld und Vorsteuerabzug beim Unternehmer als Leistungsempfänger ausgleichen.<sup>2</sup> Bestrebungen Deutschlands und Österreichs, die Umkehr der Steuerschuldernerschaft bei innerstaatlichen Umsätzen für zwischenunternehmerische Umsätze ab bestimmten Größenordnungen generell einzuführen, sind am Widerstand der Kommission gescheitert. Allerdings ist der Umfang der Zulässigkeit einer **Umkehr der Steuerschuldernerschaft** (das sog. Reverse-Charge-Verfahren) entsprechend § 13b UStG (s. Rn. 427 ff.) in Art. 199, 199a, 199b MwStSystRL durch die RL 2013/43/EU<sup>3</sup> 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.

- 4 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.
- 5 III. Die Umsatzsteuer wurde 1916 als sog. **Warenumsatzstempelsteuer** im Rahmen des Reichsstempelgesetzes mit 1 % eingeführt, um die Kriegslasten zu finanzieren. Bereits 1918 gab es ein eigenes **Umsatzsteuergesetz**, das auch sonstige Leistungen erfasste und den Steuersatz auf 0,5 % erhöhte. 1951 erreichte der Steuersatz 4 %. Mit dem UStG 1967 zum 1.1.1968 wurde die **Allphasen-Netto-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug** 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 Vorrumsätze die Bemessungsgrundlage für die späteren Umsätze erhöhte. Diese „**Allphasen-Brutto-Umsatzsteuer**“ vor dem Systemwechsel beeinträchtigte die Wettbewerbsneutralität. Große Unternehmen (Konzerne), die in sich alle Stufen von der Herstellung bis zum Einzelhandel vereinigten, brauchten lediglich den Endumsatz zu versteuern. Durchlief das Produkt vom Hersteller bis zum Einzelhändler hingegen mehrere Unternehmen, wurde auf jeder Stufe USt erhoben, die mangels Vorsteuerabzugs Kostenbestandteil des erwerbenden Unternehmers wurde. Das Bundesverfassungsgericht hatte daher die alte USt wegen der Verletzung der **Wettbewerbsneutralität** für verfassungswidrig erklärt, allerdings dem Gesetzgeber eine Anpassungsfrist gewährt.<sup>4</sup> Diese wurde durch das UStG 1967 genutzt.

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

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

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

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

**Beispiel**

H liefert an G für 1.000 € zzgl. 190 € USt. G liefert an E für 2.000 € zzgl. 380 € USt. E liefert an V ins Ausland steuerfrei für 3.000 €. Der Fiskus erhält an Steuern von H 190 € und von G (380 € ./ 190 € =) 190 €; er zahlt an E 380 € VoSt. Der Saldo beträgt also 0 €.  
E wendet 2.380 € Kaufpreis ./ 380 € VoSt = 2.000 € auf und erhält 3.000 €. Die Lieferung ins Ausland ist also vollständig von deutscher USt befreit. Allerdings wird die Einfuhr regelmäßig mit Einfuhrumsatzsteuer des Import(bestimmungs)landes belastet.

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

Die Wettbewerbsneutralität bei grenzüberschreitenden Umsätzen würde durch eine Besteuerung des **bloßen Mehrwertes** nach der Methode einer **Umsatzbesteuerung mit Vorumsatzabzug** gerade nicht erreicht. Hier würde der Endverbraucher im Bestimmungsland mit der höheren oder niedrigeren USt des Ursprungslandes auf den oder die Vorusätze und den USt des Bestimmungslandes auf die Differenz zwischen Endumsatz und Vorusatz 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 (s. Rn. 343 f.) 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 Leistungsbzw. nach dessen Lieferort bestimmt. Die Differenzbesteuerung (Methode Vorumsatzabzug) ist ein **Rückschritt und ein Fremdkörper** im ansonsten modernen europäischen Umsatzsteuerrecht.

- V. Mit dem UStG 1967 wurde neben der Verbesserung der Wettbewerbsneutralität vor allem auch die Anpassung an die Harmonisierung der USt innerhalb der EG/EU durch Einführung eines gemeinsamen Mehrwertsteuersystems gemäß der 1. und 2. USt-Richtlinie<sup>5</sup> innerhalb der EG bezweckt.<sup>6</sup> Aufgrund des Harmonisierungsauftrags des Art. 113 AEUV sind seit 1967 mehrere Richtlinien zur Vereinheitlichung des Umsatzsteuerrechts ergangen, die nach Art. 288 AEUV umzusetzen waren. Die wichtigste ist die sog. 6. EG-Richtlinie (77/388/EWG) von 1977 „zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: Einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage“, nunmehr neu gefasst durch die RL 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (sog. Mehrwertsteuersystemrichtlinie)<sup>7</sup> (nachfolgend: MwStSystRL).

Dabei ist es der Europäischen Union bis heute nicht gelungen, die Steuersätze zu harmonisieren, geschweige denn zu vereinheitlichen. Im (sekundären) Unionsrecht regeln die Art. 96–130 MwStSystRL

<sup>5</sup> Abl. EG 1967, Nr. L 71, 1301, 1303.

<sup>6</sup> Vgl. BT-Drs. V/1581.

<sup>7</sup> Abl. EG 1977 Nr. L 145.

<sup>8</sup> RL 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, Abl. EG 2006 L 347 v. 11.12.2006, 1 ff.

die Struktur und Höhe der Steuersätze im harmonisierten Mehrwertsteuersystem. Als Kompromiss wurde bislang nur die Angleichung innerhalb einer Bandbreite erreicht, wobei Mindeststeuersätze von 15 v.H. für den Regelsteuersatz bzw. 5 v.H. für den ermäßigten Steuersatz festgeschrieben sind (Art. 97 Abs. 1 und Art. 99 Abs. 1 MwStSystRL). Mit dem UStG 1980 wurde die 6. EG-Richtlinie zur Harmonisierung der Umsatzsteuer umgesetzt.

Die Harmonisierung der USt innerhalb der Union dient vor allem der Schaffung gleicher Wettbewerbsbedingungen schon auf nationaler Ebene, vor allem aber auch innerhalb der Union. Art. 401 MwStSystRL verbietet daher den Mitgliedstaaten, neben der harmonisierten Mehrwertsteuer Steuern einzuführen, die den Charakter von Umsatzsteuern haben. Das bejaht der EuGH jedenfalls dann, wenn eine Steuer dieselben charakteristischen Merkmale wie die „Mehrwertsteuer“ aufweist, nämlich 1. allgemeine Geltung für Lieferungen von Gegenständen und Erbringung von Dienstleistungen, 2. Höhe proportional zum Preis, 3. Allphasensteuer und 4. Steuer jeweils nur auf den Mehrwert. Letzteres wird durch den nur Unternehmern gewährten Vorsteuerabzug erreicht. Die Belastung muss letztlich vom Verbraucher zu tragen sein. Der Unternehmer als „Steuereinsammler“ ist nicht zu belasten. Er ist daher bei einer Allphasensteuer durch den Vorsteuerabzug zu entlasten. Für eine lediglich örtliche Verkaufssteuer auf Lieferungen und Dienstleistungen im Einzelhandel wie auch für eine örtliche Regionalsteuer auf die Produktionstätigkeiten (eine Art Gewerbesteuer) hat der EuGH den Charakter einer unzulässigen „Umsatzsteuer“ verneint.<sup>9</sup> Dem ist im Ergebnis zuzustimmen. Freilich vermag die Begründung, dass – anders als bei der Mehrwertsteuer eine Abwälzung auf den Endverbraucher nicht sicher sei – nicht zu überzeugen. Vielmehr fehlte es bei der örtlichen Verkaufssteuer an der allgemeinen Geltung für alle Umsätze (keine Allphasensteuer und vor allem keine nationale Geltung für den gesamten [Einzel-]Handel) und bei der Steuer auf die Produktionstätigkeit an der spezifischen Anknüpfung an (einzelne) Umsätze. Die bis 1967 erhobene USt in Deutschland war selbstredend eine nach Art. 401 MwStSystRL unzulässige Steuer mit dem „Charakter einer Umsatzsteuer“, die nicht beibehalten werden durfte, obwohl und gerade weil sie keinen Vorsteuerabzug kannte und auch Unternehmer belastete.

- 8 VI. Das mit Wirkung ab 01.01.1993 geltende **Umsatzsteuer-Binnenmarktgesetz<sup>10</sup>** passte das deutsche UStG an die Binnenmarktrichtlinie 91/680<sup>11</sup> zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems an, um binnenmarktähnliche Verhältnisse zu schaffen. Innerhalb der Europäischen Gemeinschaft entfielen Grenzabfertigungen für Zwecke der Einfuhr und Ausfuhr (s. Rn. 224 ff.). Seither sind nur noch bescheidene Fortschritte auf europäischer Ebene zu mehr Harmonisierung und Vereinfachung erreicht worden.
- 9 VII. Da aufgrund des Vorsteuerabzugs (bei normalen Unternehmen) nur die jeweilige Wertschöpfung der Unternehmer in der Kette besteuert wird, heißt das System Mehrwertsteuersystem. Damit wird aber nur das Besteuerungsergebnis idealtypisch umschrieben. Der jeweilige Unternehmer ist nach § 13 a Abs. 1 Nr. 1 UStG grundsätzlich Schuldner der Umsatzsteuer auf das gesamte Entgelt seines Umsatzes; nicht etwa kann er stets und automatisch den Volumensatz abziehen. Er ist vielmehr nur und erst dann zum Abzug der darauf entfallenden Vorsteuer berechtigt, wenn ihn der Vorunternehmer die von ihm geschuldete Umsatzsteuer in einer Rechnung i. S. d. § 14 UStG gesondert ausgewiesen hat (§ 15 Abs. 1 UStG).

### B. Besteuerung der Einkommensverwendung für Verbrauchsgüter

- 10 **§ 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 Getränkelaufen erwirbt er von W für 23,80 € eine Flasche Rotwein. Wer schuldet wie viel USt?

9 V. 22.07.2013 Abl. EU 2013, Nr. L 201, 4 RL zur Änderung der MwStSystRL im Hinblick auf eine fakultative und zeitweilige Anwendung der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft (Reverse Charge-Verfahren). s. C-283/06 (Kögaz), UR 2007, 906. S. zu Art. 401 auch EuGH v. 25.02.2021 – C-712/19 (Novo Banco), UR 2021, 798 und v. 03.03.2020 – C-75/18 (Vodafone Magyarország), UR 2020, 437.

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

11 Abl. EG 1991, Nr. L 376, 1.

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

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

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

11

Als solche bezeichnet man Steuern, bei denen der (formelle) **Steuerschuldner** – bei der USt der Unternehmer – nicht identisch ist mit dem wirtschaftlich Belasteten (dem **Steuerträger**). Steuerträger ist bei der USt der Endverbraucher der Leistung, auf den die Steuer im Preis überwälzt wird.<sup>12</sup> Indirekte Steuern sind relativ einfach zu erheben; ihre Erhöhung ruft bei einer unaufgeklärten Bevölkerung geringeren Steuerwiderstand hervor, da die Belastungswirkung nicht erkannt wird. Auch ist bei der Überprüfung der Steuerfälle in der Regel kein Eindringen in die private Sphäre erforderlich (deshalb wurden indirekte Steuern u. a. schon von Bismarck befürwortet<sup>13</sup>).

Die Umsatzsteuer ist von ihrem Charakter her eine **Verbrauchsteuer**. Mithin ergibt sich als ein tragendes Prinzip des europarechtlich harmonisierten Umsatzsteuerrechts die Besteuerung des Aufwandes für einen verbrauchbaren Vorteil. Dies verlangt, dass für die Frage, ob eine Leistung vorliegt und wer der richtige (i. S. v. vorsteuerabzugsberechtigte) Leistungsempfänger ist, zunächst darauf abgestellt wird, worin der verbrauchbare Vorteil liegt, wer diesen erhalten hat und wer den entsprechenden Aufwand getragen hat. Der Begriff darf dabei aber nicht zu eng verstanden werden. Es kommt nicht darauf an, dass der Vorteil tatsächlich verbraucht wird oder ob trotz Verbrauchs/Gebrauchs eine Wertsteigerung erfolgt. Auch Kunstwerke sind daher unzweifelhaft verbrauchbare Vorteile im Sinne des Mehrwertsteuerrechts.

Als **indirekte Verbrauchsteuer** kann sie grundsätzlich hinsichtlich der Befreiungen und Ermäßigungen auf die persönlichen Verhältnisse des durch die Steuer belasteten Verbrauchers keine Rücksicht nehmen. 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

<sup>12</sup> 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).

<sup>13</sup> Vgl. Pausch DStZ 1973, 233.

Gegenstandes wird durch einen ermäßigten Steuersatz (hier Lebensmittel) und auch durch Befreiungen (z. B. von Heilbehandlungen nach § 4 Nr. 14 a–14 e UStG und der Wohnungsvermietung nach § 4 Nr. 12 UStG) einem existenziellen Bedarf Rechnung getragen. Aber auch dann kommen die Ermäßigungen und Befreiungen sowohl dem Bedürftigen als auch dem nicht Bedürftigen zugute. Insofern unterscheidet sich die USt prinzipiell von der ESt (**Subjektsteuer**).

- 12 II. Nicht mehr umstritten ist die Frage, ob die USt als **Verbrauchsteuer** oder als **Verkehrsteuer** zu klassifizieren ist.<sup>14</sup> Dabei ist zu unterscheiden: Von der Erhebungs-technik her ist die USt in erster Linie Verkehrsteuer. Sie knüpft in ihrem Haupt-tatbestand, der Leistung gegen Entgelt (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG), technisch an Akte des Rechtsverkehrs, nämlich Lieferungen und sonstige Leistungen, an. Besteuer-t 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 Famili-e. Allerdings gilt dies nicht ausnahmslos. Bei der Besteuerung der **unent-geltlichen Wertabgaben** nach § 3 Abs. 1 b Nr. 1 und § 3 Abs. 9 a Nr. 1 und 2 UStG wird nur z. T. an Akte des Rechtsverkehrs angeknüpft. Besteuer-t wird hier die tatsächliche Inanspruchnahme von Gütern und Dienstleistungen des Unterneh-mens für private, nicht unternehmerische Zwecke. Eigentlich korrigieren diese **Ergänzungstatbestände** (dazu näher s. Rn. 195 ff) lediglich einen aufgrund der privaten Verwendung unberechtigten Vorsteuerabzug. Die Belastungswirkungen treffen hingegen den Konsumenten, d. h. den Verbrauch von Gütern und Dienst-leistungen. Die USt deckt sich insoweit mit den speziellen Verbrauchsteuern (z. B. Kaffee-, Tabak-, Mineralölsteuer).

Im Gegensatz zu diesen ist sie jedoch umfassend und knüpft nicht an Spezialtat-bestände an.<sup>15</sup> Sie ist daher – in Übereinstimmung mit Art. 1 der MwStSystRL – als allgemeine Verbrauchsteuer zu bezeichnen.<sup>16</sup>

**Beachte aber:**

Im Sinne der AO gehört die USt – mit Ausnahme der Einfuhrumsatzsteuer gemäß § 21 Abs. 1 UStG – nicht zu den Verbrauchsteuern, sondern zu den Besitz- und Verkehrsteuern.<sup>17</sup> Daher beträgt die Festset-zungsfrist nach § 169 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 AO vier Jahre und es ist die einfache Änderungsmöglichkeit nach § 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO für Verbrauchsteuern nicht anwendbar.<sup>18</sup>

- 13 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 Verbrauchsgüter gleich welcher Art. Darin liegt nur scheinbar ein Verstoß gegen das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähig-keit, das für Steuergesetze allgemein gelten sollte. Denn die Einkommensverwen-dung für Verbrauchsgüter stellt neben dem direkt zu besteuerten Einkommen und Vermögen einen weiteren Indikator für die steuerliche Leistungsfähigkeit dar.<sup>19</sup>
- IV. Die USt hat – bezogen auf das Einkommen – eine regressive Wirkung. Mit größe-rem 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

14 Vgl. Stadie in: R/D, Einf. Rn. 97 ff. m. w. N. (Jan. 2024); grundlegend Söhn StuW 1975, 1ff.; ders. StuW 1996, 165 ff.; Tipke StuW 1992, 103 ff.

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

16 Vgl. BT-Drs. V/1581, Bericht „die allgemeine Verbrauchsteuer“; Englisch in: T/L § 17 Rn. 10; für Österreich vgl. Ruppe/Achaz Einf. Rn. 31 ff.

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

18 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.

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

nicht zu Besteuernden Existenzminimumsfreibetrag.<sup>20</sup> Allerdings ist die Belastung mit USt bei der Bemessung des Existenzminimumsfreibetrages für die ESt und für die Sozialhilfe zu berücksichtigen.<sup>21</sup> Das kann hingenommen werden, weil über die auch das Spareinkommen erfassende progressive ESt eine ergänzende Besteuerung erfolgt. In der modernen Finanztheorie wie auch in der Politik wurde bis vor Kurzem überwiegend eine verstärkt konsumorientierte Einkommensbesteuerung gefordert.<sup>22</sup> Dabei wird regelmäßig die bereits gegenwärtig erfolgende Besteuerung der Einkommensverwendung für Zwecke des Konsums durch die USt zu Unrecht nicht erwähnt oder in ihrer Belastungswirkung verkannt.

## C. Beeinflussung des nationalen Umsatzsteuerrechts durch das Unionsrecht und seine Grundmaximen

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

#### 1. Umsatzsteuergesetz und MwStSystRL

Wichtigste nationale Rechtsgrundlage für die Umsatzbesteuerung ist das **Umsatzsteuergesetz**,<sup>23</sup> ergänzt durch die Umsatzsteuerdurchführungsverordnung.

14

Bei der USt handelt es sich um eine sog. **harmonisierte Steuer** im Rahmen der Europäischen Union. Grundlage für die Umsatzsteuer-Harmonisierung ist Art. 113 AEUV. Dieser schreibt für die USt, Verbrauchsabgaben und sonstige indirekte Steuern vor, dass diese durch Bestimmungen des Rates zu harmonisieren sind, soweit die Harmonisierung für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarktes erforderlich ist. Der Binnenmarkt umfasst nach Art. 26 Abs. 2 AEUV einen Raum ohne Binnengrenzen, in dem der freie Verkehr von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital gewährleistet ist. Mit dem Binnenmarkt unvereinbar sind steuerliche Abgaben oder Erschwerisse, die an einen Waren- oder Dienstleistungsverkehr über die Staatsgrenzen innerhalb der Union anknüpfen, sowie jegliche steuerliche Diskriminierung von EU-Ausländern gegenüber Inländern. Die Harmonisierung erfolgt aufgrund von Richtlinien. Eine Richtlinie ist nach Art. 288 Abs. 3 AEUV für jeden Mitgliedstaat (bzw. dessen Organe) verbindlich. Sie bedarf der Umsetzung in nationales Gesetzgebungsrecht, soweit dem Einzelnen Rechte und Pflichten auferlegt werden. Die Richtlinie selbst stellt materiell kein den Bürger verpflichtendes Gesetz dar, anders als die nach Art. 288 Abs. 2 AEUV mögliche (EU-)Verordnung. Durch eine Richtlinie lassen sich daher unmittelbare steuerliche Pflichten des Bürgers nicht begründen.<sup>24</sup> In Umsetzung des Harmonisierungsauftrages des Art. 93 EGV (jetzt Art. 113 AEUV) sind verschiedene MwSt-Richtlinien der Gemeinschaft ergangen, deren wichtigste die 6. Richtlinie 77/388/EWG war. Diese ist seit ihrem Erlass 1977 mehrmals geändert und ergänzt worden. Sie wurde mit Wirkung ab dem 01.01.2007 durch die RL 2006/112/EG

20 Kritisch insoweit Tipke in: FS für W. Reiß, 2008, S. 9f.; zutreffend die Zulässigkeit einer Kompensation im einkommensteuerlichen Existenzminimumsfreibetrag befahend, Stadie in: R/D, Einf. Rn. 438 ff. (Jan. 2024)

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

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

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

24 Schlussanträge Kokott v. 03.10.2019 – C-401-18 (Herst), Rn. 64 f. m. w. N.; EuGH v.22.11.2017 – C-251/16 (Cussens), UR 2018, 241 Rn. 26; v. 12.12.2013 – C-425/12, BeckRS 2013, 82329 (Portgas) m. w. N.; v. 16.06.2005 – C-105/03 (Pupino), Slg. 2005, I-5285; v. 05.10.2004 – 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 – C-91/92 (Faccini Dori), Slg. 1994, I 3325; BFH v. 19.05.1993 – V R 110/88, BStBl. II 1993, 779; v. 08.10.1991 – V R 95/89, BStBl. II 1992, 209; v. 27.04.2006 – V R 53/04, BStBl. II 2007, 16.

(die sog. Mehrwertsteuersystemrichtlinie – MwStSystRL)<sup>25</sup> ersetzt, die ihrerseits seit-her mehrmals ergänzt und geändert worden ist.

Zur Durchführung der MwStSystRL ist die (Durchführungs-)Verordnung (EU) Nr. 282/2011 (MwStDVO) ergangen.<sup>26</sup> Auch wenn es sich dem Namen nach um eine Verordnung handelt, ergibt sich daraus nicht das z. T. behauptete Kuriosum, dass diese Verordnung unmittelbar geltendes auch verpflichtendes Recht für die Bürger begründe, während die Richtlinienregelungen, deren Durchführung die Verordnung dient, keine unmittelbaren Verpflichtungen der Bürger begründen können.<sup>27</sup> Dies ist verfehlt und übersieht offenbar, dass eine Durchführungs-VO nach Art. 291 AEUV keine Verordnung im Sinne von Art. 288 Abs. 2 AEUV ist.

Anders als Richtlinien sind die EU-Verordnungen i. S. v. Art 288 Abs. 2 AEUV nicht nur an den Mitgliedstaat gerichtet, sondern gelten unmittelbar.<sup>28</sup> Sie werden vom **Anwendungsvorrang des Unionsrechts**<sup>29</sup> erfasst, d.h. sie gehen entgegenstehendem nationalen Recht im Konfliktfall vor. Davon zu unterscheiden sind jedoch die EU-Durchführungsverordnungen nach Art. 291 AEUV. Danach kann die Kommission oder auch der Rat ermächtigt werden, Durchführungsverordnungen zu erlassen, wenn ein Bedarf an einheitlichen Bedingungen für die Durchführung der verbindlichen Rechtsakte der Union besteht. Im Mehrwertsteuerrecht wurde davon mit der **EU-Durchführungsverordnung** (EU-DVO) Gebrauch gemacht.<sup>30</sup> Diese präzisiert mit Wirkung zum 1.7.2011 bestimmte Begriffe der Mehrwertsteuersystemrichtlinien.

Sofern dazu im Schrifttum z. T. vertreten wird, dass diese Verordnung unmittelbar in jedem Mitgliedstaat gelte,<sup>31</sup> übersieht dies, dass die Geltung der EU-Durchführungsverordnung (anders als andere EU-VO) von der Umsetzung der zu präzisierenden Richtlinie abhängig ist, weswegen die DVO nicht unmittelbar gelten kann, sondern „nur“ – so wie die zugrunde liegende Richtlinie auch – hinsichtlich aller Mitgliedstaaten verbindlich ist. Deutlich wird dies, wenn die MwStSystRL wegfällt, da dann

<sup>25</sup> V. 28.11.2006, Abl. EU 2006, Nr. L 347, 1, zuletzt geändert durch die Richtlinie (EU) 2021/1159 v. 13.07.2021, ABl Nr. L 250, 1 f; befristet Befreiung von Einfuhren und bestimmten Lieferungen als Reaktion auf die Covid-19-Pandemie. Von den Änderungen aus jüngerer Zeit sind besonders erwähnenswert: Sonderregelung für Kleinunternehmen, Abl. Nummer L 62 2020, S. 13 [4], die Richtlinie (EU) 2017/2455 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen vom 05.12.2017 (Abl. EU 2018, Nr. L 348 2017, S. 7) mit Berichtigungen vom 06.09.2018 (Abl. Nummer L 225 2018, S. 1) [2], vom 27.07.2018 (Abl. EU 2019, Nr. L 190 2018, S. 21) und vom 25.09.2019 (Abl. EU 2019, Nr. L 245 2019, S. 9) sowie die Richtlinie 2018/1713 des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG des Rates in Bezug auf die Mehrwertsteuersätze für Bücher, Zeitungen und Zeitschriften vom 06.11.2018 (Abl. EU 2018, Nr. L 286 2018, 20) und die Richtlinie (EU) 2018/1910 v. 04.12.2018 zur Harmonisierung und Vereinfachung des Mehrwertsteuersystems zur Besteuerung des Handels zwischen Mitgliedstaaten, Abl. EU 2018, Nr. L 311, 3 v. 07.12.2018.

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

<sup>26</sup> VO EU Nr. 282/2011 v. 15.03.2011 zur Festlegung von Durchführungsverordnungen zur Richtlinie 2006/112/EG, Abl. EU 2011, Nr. L 77, 1; zuletzt geändert durch Durchführungsverordnung (EU) 2020/1112 des Rates v. 20.07.2020, ABl EU 2020, 9, Nr. L 244 als Reaktion auf die COVID-19-Pandemie. Bedeutsam auch die Änderungen durch Änderungsverordnung 2019/2026 des Rates vom 21.11.2019 zur Änderung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 bezüglich der über elektronische Schnittstellen unterstützten Lieferung von Gegenständen oder Erbringung von Dienstleistungen sowie bezüglich der Sonderregelungen für Steuerpflichtige, die Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige erbringen sowie Fernverkäufe von Gegenständen und bestimmte Lieferungen von Gegenständen innerhalb der Union tätigen vom 21.11.2019 (Abl. EU 2019, Nr. L 313 2019, S. 14).

<sup>27</sup> So aber Kemper UR 2017,1 zur Einordnung der MwStDVO in die Normenhierarchie; ebenso Reiß, Umsatzsteuerrecht, 20. Aufl. 2022 Rn. 12 (Voraufgabe).

<sup>28</sup> Zur unmittelbaren Wirkung von Unionsrecht siehe ausführlich Kokott, AöR 148 (2023), S. 496 ff.

<sup>29</sup> Zum Anwendungsvorrang des Unionsrechts als Kollisionsregel vgl. auch Kokott/Hummel, EuGRZ 2024, 1 (3).

<sup>30</sup> Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15. März 2011 zur Festlegung der Durchführungsverordnungen zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem; erstmalig in Art. 14 VO Nr. 1777/2005 des Rates vom 17.10.2005 (Abl. EU Nr. L 288/2005, 1.) mit Wirkung zum 1.7.2006 in Kraft getreten.

<sup>31</sup> So z. B. Korn/Robisch, DStR 2011, Beiheft zu Heft 29, 29 (36); Lohse, UR 2012, 8 (10, 14); anders zu Recht: Monfort, UR 2012, 172 (174f.).

die EU-DVO (anders als eine normale EU-VO) keinen selbstständigen und unmittelbar anwendbaren Regelungsgehalt aufweisen würde. In der Rechtssache Fenix international hat sich der Gerichtshof näher – wenn auch nicht in Gänze überzeugend – mit der Reichweite der erlaubten Präzisierungsbefugnis in Abgrenzung zur nicht erlaubten Änderungsbefugnis der MwStRL beschäftigt.<sup>32</sup> Als „bloße“ EU-DVO kann sie nämlich nicht den Inhalt der Richtlinie verändern.

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

15

Eine unmittelbare Wirkung gegenüber Dritten (d. h. anderen als den Mitgliedstaaten) ergibt sich aus einer Richtlinie hingegen nicht (vgl. Art. 288 Abs. 3 AEUV). Gleichwohl judiziert der EuGH in ständiger Rechtsprechung im Rahmen von Vorabentscheidungen nach Art. 267 AEUV, dass sich der Bürger gegenüber einer nachteiligen nationalen Vorschrift auf Bestimmungen einer ihn begünstigenden Richtlinie „berufen“ könne, soweit diese inhaltlich als unbedingt und hinreichend genau erscheinen und nicht fristgerecht oder unzulänglich in nationales Recht umgesetzt worden seien.<sup>33</sup>

Der europarechtliche Hintergrund dieser Rechtsprechung liegt in der effektiven Durchsetzung der Umsetzungspflicht der Mitgliedstaaten, die aus Art. 288 Abs. 3 AEUV bzw. spätestens aus Art. 4 Abs. 3 EUV folgt, weswegen sich die Mitgliedstaaten nicht gegenüber dem Einzelnen auf eine unterlassene Umsetzung einer hinreichend bestimmten Richtlinie berufen können sollen. Diese Auffassung des EuGH ist vom Bundesverfassungsgericht unter Verwerfung der gegenteiligen Ansicht des Bundesfinanzhofs<sup>34</sup> als zulässige Rechtsfortbildung des EG-Vertrages gebilligt worden.<sup>35</sup>

Versäumt der nationale Gesetzgeber daher 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 unbedingt ist. Das ist für viele, aber nicht für alle Bestimmungen der MwStSystRL zu bejahen.<sup>36</sup> Ein unmittelbares Berufen 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 verstößenden Art und Weise anwendet.<sup>37</sup> Aus einer unzutreffenden Umsetzung der Richtlinie können bei qualifiziertem Verstoß auch gemeinschaftsrechtliche Schadensersatzansprüche gegen den Mitgliedstaat entstehen.<sup>38</sup>

<sup>32</sup> EuGH v. 28.2.2023 – C-695/20 (Fenix International), UR 2023, 410, Rz. 49.

<sup>33</sup> So z. B. EuGH v. 11.7.2002 – C-62/00, UR 2002, 436 Rz. 25; EuGH v. 30.1.2018 – C-360/15 und C-31/16 – X BV, NVwZ 2018, 307, Rz. 130.

<sup>34</sup> BFH v. 25.4.1985 – V R 123/84, BFHE 143, 383 = UR 1985, 174.

<sup>35</sup> BVerfG v. 8.4.1987–2 BvR 687/85, BVerfGE 75, 223 = UR 1987, 355; BVerfG v. 4.11.1987–2 BvR 763/85, UR 1988, 25; BVerfG v. 28.1.1992–1 BvR 1025/82 u. a., BVerfGE 85, 191 (204).

<sup>36</sup> Vgl. EuGH v. 08.06.2006 – C-430/04 (Feuerbestattungsverein Halle), Slg. 2006, I-4999; v. 18.01.2001 – C-150/99 (Lindöpark), Slg. 2001, I-493; s. aber Vorlage des BFH v. 21.06.2018 – V R 20/17, BStBl. II 2018, 588 und dazu Entscheidung des EuGH v. 10.12.2020 – C-488/18 (Golfklub Schloss Igling), DStR 2020, 2869 (Ermessensspielraum für Gewährung einer Befreiung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL für Dienstleistungen im Zusammenhang mit Sport für Einrichtungen ohne Gewinnstreben – nicht gemeinnütziger Verein zur Pflege des Golfsports) und EuGH v. 15.02.2017 – C-592/15 (British Film Institute), UR 2017, 268 (keine unmittelbare Wirkung für die Befreiung kultureller Dienstleistungen nach der Richtlinie) und v. 26.10.2017 – C-90/60 (The English Bridge Union), UR 2018, 197.

<sup>37</sup> EuGH v. 11.07.2002 – C-62/00 (Marks & Spencer), Slg. 2002, I-6325.

<sup>38</sup> EuGH v. 18.01.2001 – 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.

## 2. Richtlinienkonforme Auslegung und ihr Verhältnis zum Anwendungsvorrang

- 16 Nationales Umsatzsteuerrecht ist innerhalb der Grenzen des Wortlautes von den anwendenden Behörden und von der Rspr. in Übereinstimmung mit den EU-Richtlinien auszulegen. Eine Auslegung contra legem ist aber unzulässig. Die Pflicht zur sog. **richtlinienkonformen Auslegung** – innerhalb der Grenzen einer zulässigen Auslegung – ergibt sich unionsrechtlich 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 unionstreuem Verhalten verpflichtet.<sup>39</sup> Sie folgt im Übrigen auch nach nationalem Recht daraus, dass der Gesetzgeber im Zweifel die Richtlinie unionsrechtskonform in nationales Gesetzesrecht umsetzen will.<sup>40</sup> Die nur innerhalb der Grenzen des Wortlautes zulässige **richtlinienkonforme Auslegung** kann im Ergebnis sowohl **zugunsten als auch zugunsten** des (Steuer-)Bürgers ausfallen. Bei Zweifeln über die Auslegung der 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.<sup>41</sup> Der EuGH entscheidet dabei nur über die Auslegung der Richtlinie, nicht über die Auslegung des nationalen Rechts.<sup>42</sup> 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.<sup>43</sup>

17

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

Die eingetragene Waldgenossenschaft W.eG begehrte 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 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 dem erst durch Art. 11 Nr. 6 des JStG 2020 ersetztlos aufgehobenen § 24 Abs. 2 S. 3 UStG a. F. wurde allerdings durch den deutschen Gesetzgeber bis dahin 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?

18

Das Finanzamt hatte nach der damaligen deutschen Gesetzeslage zutreffend die Anwendung der Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG für den forstwirtschaftlichen Betrieb der W.eG verneint. Denn § 24 Abs. 2 S. 3 UStG a. F. bestimmte 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

39 Schlussantrag Generalanwältin Kokott v. 03.10.2019 – C-401/18 (Herst), BeckRS 2019, 23106, m.w.N.; EuGH 11.07.2002 – 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.

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

41 Vgl. BFH v. 20.10.2016 – V R 26/15, DB 2016, 3019 = BStBl. II 2020, 593 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).

42 Ausführlich zur Funktion und zum Verständnis des EuGH: D. Hummel in Methoden steuerrechtlicher Entscheidungsfindung, Tübingen 2023, S. 185; D. Hummel, UR 2021, 173.

43 BVerfG v. 06.09.2016–1 BvR 1305/13, NVwZ 2017, 53; v. 08.04.1987–2 BvR 687/8, BVerfGE 75, 223 m. w.N.

bei (unbeschränkt steuerpflichtigen) Kapitalgesellschaften, Genossenschaften und Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln sind. Demnach durfte nach der eindeutigen, einer abweichen den richtlinienkonformen Auslegung nicht zugänglichen 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 Richtlinie daher das Recht auf eine Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG zugebilligt, obwohl § 24 Abs. 2 S. 3 UStG a. F. nach dem klaren Wortlaut das Gegenteil besagte und auch keine andere Auslegung des § 24 UStG möglich ist. Der BFH hielt – zutreffend – die Regelung des § 24 Abs. 2 S. 3 UStG a. F., 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 unionsrechtswidrig. Die Differenzierung hinsichtlich der Anwendbarkeit des § 24 UStG nur nach der Rechtsform des Unternehmers verstößt gegen die 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 a. F. dürfe daher wegen des **Anwendungsvorranges** der **Richtlinienregelungen** nicht angewendet werden. Vielmehr sei dann insoweit unmittelbar die Richtlinienregelung anzuwenden, die verlange, dass die vom deutschen Gesetzgeber nach der Richtlinie zulässigerweise vorgesehene Sonderregelung auch für eine Genossenschaft anzuwenden ist.<sup>44</sup>

Obwohl es sich um nachkonstitutionelles Gesetzesrecht handelt, hielt 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 Auslegung des Gemeinschaftsrechts erlaube.<sup>45</sup> Geht man davon aus, dass der BFH zutreffend annimmt, dass § 24 Abs. 2 S. 3 UStG a. F. unionsrechtswidrig war, wäre es die Pflicht des deutschen Gesetzgebers gewesen, diesen umgehend aufzuheben. Stattdessen gewährte seither (ab 2009) das BMF den betroffenen Steuerpflichtigen (Unternehmern) das Wahlrecht, sich entweder auf den Anwendungsvorrang des Unionsrechtes zu berufen und die Anwendung des § 24 UStG zu verlangen oder aber es bei der gesetzlichen Regelung des Ausschlusses seiner Anwendung zu belassen.<sup>46</sup> Dies untergräbt die Achtung vor dem geltenden Gesetz. Dieser Zustand ist erst durch die ersatzlose Aufhebung des § 24 Abs. 2 S. 3 UStG a. F. durch das JStG 2020 beseitigt worden.

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

<sup>44</sup> BFH 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 22.12.2008 – C-414/07 (Magoora sp), UR 2009, 203; v. 11.12.2008 – C-371/07 (Danfoss/AstraZeneca), UR 2009, 60. S. aber BFH v. 10.08.2017 – V R 64/16, BStBl. II 2019, 455 (GmbH als Organ eines Landwirtes als Einzelunternehmer als Organträger ist Teil des luf Betriebes des Organträgers!).

<sup>45</sup> BFH v. 16.04.2008 – XI R 73/07, BStBl. II 2009, 1024.

<sup>46</sup> So BFH v. 28.08.2014 – V B 28/14, BFH/NV 2014, 1916.