



Andre Dennisen

Die Differenzbesteuerung im Umsatzsteuergesetz



PETER LANG

Inhaltsverzeichnis:

1. Teil: Einführung und Gang der Untersuchung	1
2. Teil: Grundlagen	2
A. Die Europäische Harmonisierung der Umsatzsteuer	2
I. EG-Richtlinien	2
II. Wirkung der EG-Richtlinien	3
III. Richtlinienkonforme Auslegung des nationalen Umsatzsteuergesetzes	3
IV. Europarechtlicher Rechtschutz durch den EuGH	4
B. Der Neutralitätsgrundsatz als tragendes Prinzip des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems	5
I. Rechtsgrundlage und Geltung	5
II. Wirkung des Neutralitätsgrundsatzes	6
1. „Allgemeine“ Erhebung der Mehrwertsteuer	6
2. Neutralitätsgrundsatz erfordert Vorsteuerentlastung der Eingangsumsätze	7
3. Mehrwertsteuerbelastung bleibt stets proportional zum Preis der Leistung	7
4. Auswirkungen des Neutralitätsgrundsatzes auf Ausgangsumsätze	8
5. Gemeinsames Mehrwertsteuersystem gewährt keine „Abwälzungsgarantie“	9
3. Teil: Die Differenzbesteuerung	10
A. Allgemeines	10
I. Differenzbesteuerung im System der Umsatzsteuer	10
II. Historische Entwicklung	11
1. Konstruktion des sog. Agenturgeschäfts zur Milderung der Umsatzsteuerlast	11
2. Schwierigkeiten bei der Gestaltung des Agenturgeschäfts / Abgrenzung zum Eigengeschäft	11
a) Inzahlungnahme des Gebrauchtwagens beim Neuwagenkauf	13
b) Gebrauchtwagengeschäft ohne Koppelung mit einem Neuwagengeschäft	14
3. Entstehungsgeschichte der Differenzbesteuerung	15
III. Steuersystematische Rechtfertigung der Differenzbesteuerung	16
1. Systemwidrige Mehrfachbelastung von Gebrauchtgegenständen	17
2. Die Mehrfachbelastung von Gebrauchtgegenständen ist verbrauchssteuerkonform	19
3. Rechtsprechung des EuGH	20

a) Theorie der Restmehrwertsteuer („Gaston-Schul“-Rechtsprechung des EuGH)	20
b) Rechtsprechung des EuGH nach Einführung der Differenzbesteuerung	22
4. Wettbewerbsneutralität der Umsatzsteuer	23
5. Art. 3 Abs. 1 GG	24
6. Art. 12 Abs. 1 GG	26
B. Anwendungsbereich der Differenzbesteuerung	27
I. Subjektiver Anwendungsbereich – Beschränkung auf bestimmte Unternehmer	27
1. Definition des Wiederverkäufers in § 25a UStG	27
a) Gewerbsmäßiger Handel	27
b) Der gewerbsmäßige Handel muss nicht Haupttätigkeit des Unternehmers sein	29
c) Wiederverkäufer ist nicht, wer nur einmalig oder gelegentlich Gegenstände veräußert	30
d) Handel mit „beweglichen körperlichen Gegenständen“	30
e) Veranstalter öffentlicher Versteigerungen	31
2. Der „steuerpflichtige Wiederverkäufer“ im Sinne der Mehrwertsteuer-Richtlinien	31
a) Weite und ungenaue Definition des „steuerpflichtigen Wiederverkäufers“ in Art. 26a der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie	32
aa) Einschränkende Auslegung des Wiederverkäuferbegriffs durch den EuGH	33
(1) Wiederverkaufsabsicht des Unternehmers im Zeitpunkt der Anschaffung	33
(2) Stellungnahme	34
(3) Im Zeitpunkt der Anschaffung eines Gebrauchtgegenstandes Wiederverkauf als Hauptziel oder als zweitrangiges, untergeordnetes Ziel	35
bb) Stellungnahme	36
cc) Einschränkung entspricht dem Willen des Gemeinschaftsgesetzgebers	38
dd) Handel mit Gebrauchtgegenständen, Kunstgegenständen, Sammlungsstücken oder Antiquitäten erforderlich	40
ee) Zusammenfassung der Wiederverkäufereigenschaft im Sinne des Art. 26a Teil A Buchst. e) der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie	41
b) Vereinigte Definition des „steuerpflichtigen Wiederverkäufers“ in Art. 311 Abs. 1 Nr. 5 der MwstSystRl	42

3. Gegenüberstellung des gemeinschaftsrechtlichen und nationalen Wiederverkäuferbegriffs	42
II. Der Differenzbesteuerung unterfallende Umsätze	43
1. Gebrauchtgegenstände – Neue Gegenstände	43
2. Handelsware – Investitionsgüter	46
a) § 25a UStG	46
b) Art. 311 ff. der MwstSystRl	47
c) Einbeziehung von Investitionsgütern widerspricht Sinn und Zweck der Differenzbesteuerung	48
d) Gleichbehandlung des Wiederverkäufers mit übrigen Unternehmern	49
e) Beschränkung der Wiederverkäufereigenschaft	49
f) Ergebnis	50
g) Systemwidrige Belastung des Unternehmers mit Umsatzsteuer	50
3. Alternativen zur Erreichung systemkonformer Ergebnisse	51
a) Zuordnung des Gegenstandes zum nichtunternehmerischen Bereich	51
aa) Nationale Beschränkung der Zuordnungsentscheidung durch § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG	53
bb) Steuerliche Auswirkung der Zuordnungsentscheidung bei gemischt genutzten Investitionsgütern ohne Vorsteuerabzugsmöglichkeit	54
(1) Volle Zuordnung zum Unternehmensvermögen	54
(2) Teilweise Zuordnung zum Unternehmensvermögen	55
(3) Volle Zuordnung zum Privatvermögen	55
(4) Zusammenfassung	56
cc) Zuordnungswahlrecht auch bei ausschließlich unternehmerisch genutzten Gegenständen?	57
(1) Zwingende Unternehmenszuordnung für Handelsware	57
(2) Kein Zuordnungzwang bei Investitionsgütern	58
(3) Zuordnungsmöglichkeiten und steuerliche Auswirkungen	61
dd) Anforderungen an die Kennlichmachung der Zuordnungsentscheidung	62
b) Nichtsteuerbare Entnahme eines vorsteuerbelasteten Gegenstandes und anschließende Veräußerung im Privatbereich	65
aa) Grundlagen der Entnahmeebesteuerung	65
bb) Freie Verfügungsmöglichkeit nach der Entnahme	66
cc) Gestaltungsmöglichkeiten bei vorsteuerbelasteten Gegenständen	66
dd) Die Gestaltungsmöglichkeiten im Hinblick auf § 42 AO	67
c) Wertungswiderspruch zwischen Entnahme und Veräußerung im Rahmen des Unternehmens	68

d) Anwendung der Steuerbefreiungen des § 4 Nr. 28 UStG	69
aa) Regelungsinhalt von § 4 Nr. 28 UStG	69
bb) Der EuGH lehnt eine allgemeine Steuerbefreiung für die Lieferung vorsteuerbelasteter Gegenstände ab	70
cc) Analoge Anwendung des § 4 Nr. 28 UStG	71
4. Ergebnis	72
5. Anwendung der Differenzbesteuerung auf die Veräußerung von eingelegten Gegenständen	72
III. Anwendung der Differenzbesteuerung auf den Handel mit sonstigen Leistungen	75
1. Praktische Anwendungsfälle	75
a) Einordnung des „Kartenhandels“ als sonstige Leistung im Sinne von § 3 Abs. 9 UStG	76
aa) Einheitlichkeit der Leistung	76
bb) Einordnung der einheitlichen Leistung	77
b) Abgrenzung des Handels vom sog. „Agenturgeschäft“	77
2. Vergleichbare Interessenlage beim Handel mit sonstigen Leistungen	78
a) Wettbewerbsverzerrende Wirkung der Regelbesteuerung	78
b) Verstoß gegen den Neutralitätsgrundsatz	80
3. Analoge Anwendung der Differenzbesteuerung auf den Handel mit sonstigen Leistungen	81
a) Analoge Anwendung von Steuergesetzen	81
b) Planwidrige Regelungslücke gemeinschaftsrechtlich und national	83
c) Gleichheitsrechtliche Gesichtspunkte	85
4. Ergebnis	85
IV. Probleme bei der innergemeinschaftlichen Lieferung „neuer Fahrzeuge“	86
1. Wettbewerbsverzerrung durch Doppelbesteuerung „neuer Fahrzeuge“	87
2. Vorsteuerabzug des privaten Fahrzeuglieferers (§ 2a UStG) gemäß § 15 Abs. 4a UStG	89
3. Fiktiver Vorsteuerabzug des Wiederverkäufers durch analoge Anwendung des § 15 Abs. 4a UStG	90
4. Art. 3 Abs. 1 GG gebietet Vorsteuerabzug des Wiederverkäufers	91
5. Alternativ: Vereinbarung eines Agenturgeschäfts zur Wahrung der Wettbewerbsneutralität	92
4. Teil: Zusammenfassung der wichtigsten Ergebnisse	93