

Vorlesung Unternehmenssteuerrecht

Donnerstag, den 7. Februar 2002

Thema: **Umsatzsteuer**

I. Allgemeine Charakterisierung und finanzpolitische Bedeutung

Die Umsatzsteuer ist – im Unterschied zur Einkommensteuer, zur Körperschaftsteuer und zur Gewerbesteuer – keine Ertragsteuer, sondern eine Steuer auf die Ertragsverwendung. Mit einem Aufkommen von ca. 104, 3 Mrd. Euro im Jahr 2001 (plus 35, 2 Mrd. Euro Einfuhrumsatzsteuer) ist sie nach der Einkommensteuer die ergiebigste Steuer. Für die öffentlichen Haushalte ist die Umsatzsteuer in mehrfacher Hinsicht ein bewegliches Glied.

- 1) Das Aufkommen der Umsatzsteuer steht dem Bund und den Ländern gemeinsam zu. Das hat diese Steuer mit der Einkommen- und der Körperschaftsteuer gemeinsam. Im Unterschied zu Einkommen- und Körperschaftsteuer liegt der Anteil von Bund und Ländern an der Umsatzsteuer aber nicht von Verfassungs wegen fest, sondern wird vom einfachen Bundesgesetzgeber nach Maßgabe des Finanzbedarfs der Gebietskörperschaften festgesetzt und ggfs. geändert (Art. 106 III 3 - 6, IV GG).
- 2) Weiterhin werden auch die Gemeinden am Aufkommen der Umsatzsteuer beteiligt, teils durch Bundesgesetz (Art. 106 Va), teils durch Landesgesetz (Art. 106 VII).
- 3) Im Länderfinanzausgleich werden aus dem Umsatzsteueraufkommen Korrekturen zugunsten finanzschwacher Länder finanziert, und zwar die Ergänzungsanteile gemäß Art. 107 I 4 GG im Rahmen des primären horizontalen Finanzausgleichs und die Ergänzungszuweisungen gemäß Art. 107 II 3 GG im Rahmen des sekundären vertikalen Finanzausgleichs.
- 4) Ein Teil des Umsatzsteueraufkommens des Bundes fließt gemäß Art. 2 IV EG-Eigenmittelbeschluss in den Haushalt der EG.

II. Gesetzgebungskompetenz

Die Gesetzgebungskompetenz für das Umsatzsteuerrecht liegt beim Bund (Art. 105 II GG); darauf beruhen das UStG und die UStDVO; die UStR werden auf Art. 108 VII gestützt. Die Verwaltungskompetenz liegt (mit Ausnahme der Einfuhrumsatzsteuer) bei den Ländern (Art. 108 II GG). Im Sinne von Art. 108 I / II GG handelt es sich bei der Umsatzsteuer um einen Verkehr- und nicht um eine Verbrauchsteuer.

Das nationale Umsatzsteuerrecht wird in einem starken Maße durch die EG beeinflusst. Während die EG im Bereich der direkten Steuern nur sehr geringe Kompetenz zur Rechtsangleichung durch Richtlinien besitzt (so ausdrücklich Art. 95 II EG), darf nach Art. 93 EG der Rat – auf Vorschlag der Kommission und nach Anhörung des Europäischen Parlaments und des Wirtschafts- und Sozialausschusses – einstimmig Bestimmungen zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuer erlassen. Von dieser Befugnis hat die EG Gebrauch gemacht; genau genommen, gibt ihr Art. 93 EG nicht nur das Recht zur Umsatzsteuerharmonisierung, sondern macht ihr diese zur Aufgabe. Von besonderer Bedeutung ist die 6. Richtlinie zum gemeinsamen Mehrwertsteuersystem, die detaillierte Vorgaben zu Befreiungen, zum Steuerobjekt, zur Bemessungsgrundlage und zum sog. Vorsteuerabzug enthält; lediglich hinsichtlich des Tarifs haben die Mitgliedstaaten oberhalb von Mindestsätzen (15 %, ermäßigte

Umsätze 5 %) noch Gestaltungsfreiheit. Das deutsche Umsatzsteuerrecht ist mit anderen Worten in einem starken Ausmaß Umsetzung von Europarecht.

Aus der Sicht des Verbrauchers fällt dies nicht auf, weil nach Beseitigung der Grenzabfertigung im Binnenmarkt das Bestimmungslandprinzip, nicht das Ursprungslandprinzip gilt: Der Verbraucher einer Lieferung oder Leistung aus dem EG-Ausland wird mit der Umsatzsteuer des Landes belastet, in dem der Verbrauch stattfindet. Dies setzt ein Umsatzsteuer-Erfassungs- und Kontrollverfahren innerhalb der EG voraus, weil der Verbraucher (= Steuerträger) in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist als der Unternehmer (= Steuerschuldner). Im Rahmen dieses Systems erhalten Unternehmer außer ihrer Steuernummer eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-ID). § 18a UStG verpflichtet die Unternehmer, in einer zusammenfassenden Meldung Angaben darüber zu machen, an welche Abnehmer mit welcher Umsatzsteuer-ID sie welche Lieferungen und Leistungen erbracht haben.

III. Allphasenbruttoumsatzsteuer – Allphasennettoumsatzsteuer – Mehrwertsteuer

Die Umsatzsteuer war bis zu einer Entscheidung des BVerfG im Jahr 1967 (E 21, 12) als Allphasenbruttoumsatzsteuer ausgestaltet. Das bedeutet, dass, wenn eine Ware von der Produktion bis zum Verkauf an den Endverbraucher mehrere Handelsstufen (= Phasen) durchläuft, sie in jeder Phase definitiv mit Umsatzsteuer belastet wird. **Beispiel** bei einem Umsatzsteuertarif von 10 %: Hersteller 100 + 10 an Großhändler; Großhändler (100 + 10) + 100 = 210 + 21 an Einzelhändler; Einzelhändler (210 + 21) + 100 = 331 + 33 an Endverbraucher, dort 364. In der Allphasenbruttoumsatzsteuer kumuliert die Umsatzsteuer und wirkt sie preistreibend. Weiterhin werden kleinere Betriebe und Geschäfte benachteiligt, die nicht direkt vom Hersteller beliefert werden, sondern Waren über den Großhandel beziehen.

Seit dem 01.01.1968 ist Deutschland, um diese negativen Effekte auszuschließen, zur Allphasennettoumsatzsteuer übergegangen. Nur die Wertschöpfung der jeweiligen Produktions- und Handelsstufe soll von der Steuer erfasst und letztlich nur der Verbraucher mit Umsatzsteuer belastet werden. Dies wird durch den sogenannten Vorsteuerabzug erreicht. **Beispiel:** Hersteller 100 + 10 an Großhändler; Großhändler 10 Vorsteuerabzug, der vom Finanzamt vergütet wird, somit 100 + 100 + 20 an Einzelhändler; Einzelhändler 20 Vorsteuerabzug, der vom Finanzamt vergütet wird, somit 200 + 100 + 30 an Endverbraucher, dort 330.

Die Allphasennettobesteuerung ist, obwohl sie so genannt wird, keine echte Mehrwertsteuer, weil Bemessungsgrundlage nicht der in der jeweilige Mehrwert ist, der auf der jeweiligen Handelsstufe erwirtschaftet worden ist, sondern das jeweilige Gesamtentgelt ohne Umsatzsteuer. Wegen des Vorsteuerabzugs wird jedoch in der Tat nur der jeweilige Mehrwert mit Umsatzsteuer belastet, indem sich die Zahllast um die Vorsteuer verringert.

Schuldner der Umsatzsteuer ist der Unternehmer, Träger ist jedoch der Verbraucher; die Umsatzsteuer ist eine indirekte Steuer. Für den Unternehmer bleibt die Umsatzsteuerbelastung kostenneutral, weil und soweit er sie bei von ihm selbst von einem Vorunternehmer erhaltenen Leistungen wieder rückgängig machen kann (sog. Vorsteuerabzug; § 15 UStG) und er sie bei den von ihm erbrachten Leistungen auf die Verbraucher abwälzen kann.

Die Umsatzsteuer entsteht gemäß § 13 UStG grundsätzlich (I Nr. 1 a), d.h. vorbehaltlich finanzbehördlicher Gestattung eines Abstellens auf die Vereinnahmung des Entgelts, die kleineren Unternehmern erteilt wird, mit dem Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistung ausgeführt worden ist, unabhängig davon, ob der Empfänger die Leistung, einschließlich Umsatzsteuer, bezahlt hat. Gemäß § 17 UStG hat eine Berichtigung (lex specialis

zu den §§ 172 ff. AO) zu erfolgen, wenn sich die Bemessungsgrundlage eines bereits ausgeführten Umsatzes ändert.

IV. Der Tatbestand der Umsatzsteuer

Subjekt der Umsatzsteuer ist grundsätzlich der Unternehmer (§ 13 II UStG), Objekt sind die gemäß § 1 UStG steuerbaren Umsätze, Bemessungsgrundlage ist das Entgelt (§ 10 I UStG), der Steuersatz beträgt entweder 16 oder 7 % (§ 12 UStG).

1. Steuersubjekt

Das UStG verwendet den Unternehmerbegriff zur Bezeichnung des Steuerschuldners (§ 13 II Nr. 1), bei der Festlegung des Steuerobjekts (insb. § 1 I Nr. 1 UStG), bei der Formulierung der Voraussetzungen des Anspruchs auf Vorsteuerabzug (§ 15 UStG).

Unternehmer ist gemäß § 2 I 1 UStG, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Als Unternehmer kommen in Betracht: natürliche Personen, Körperschaften und sonstige juristische Personen [zu den juristischen Personen des öffentlichen Rechts § 2 III UStG], Personengesellschaften. Nach § 2 I 3 UStG ist gewerblich oder beruflich jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt. Das Merkmal der Selbstständigkeit wird in § 2 II UStG negativ umschrieben, wobei in § 2 II Nr. 2 UStG die Organschaft geregelt wird; positiv bedeutet Selbstständigkeit wirtschaftliches Handeln auf eigene Rechnung und auf eigene Verantwortung. Das Merkmal der Nachhaltigkeit soll typische private Verwertungshandlungen aus dem Bereich der Steuerbarkeit ausgrenzen; die Umsatzsteuerpflicht bezieht sich auf ein regelmäßiges und planmäßiges Auftreten am Markt. **Beispiel:** A schafft sich ein Wohnmobil an. Dieses nutzt er überwiegend (ca. 80 %) für Urlaubsfahrten. Gelegentlich vermietet er es jedoch an Dritte. A meint nun, dies sei ein Gewerbebetrieb. Darum verlangt er die für das Wohnmobil gezahlte Umsatzsteuer vom Finanzamt als Vorsteuer zurück. Nach § 15 I Nr. 1 UStG muss er dazu Unternehmer sein. Dies ist hier nicht der Fall, weil „Nachhaltigkeit“ ein größeres Engagement am Markt voraussetzt.

2. Steuerobjekt

Steuerobjekt sind die in § 1 UStG genannten Umsätze, es sei denn, sie sind gemäß § 4 UStG steuerbefreit. Steuerbefreit ist z.B. die Vermietung einer Wohnung gemäß § 4 Nr. 12 S. 1 lit. a) UStG. Während bei den Ertragsteuern die Regeln über die Bemessungsgrundlage komplizierter sind als die Regeln über das Steuerobjekt, verhält es sich bei der Umsatzsteuer umgekehrt. Es gibt kein einheitliches Steuerobjekt.

a) Leistungsaustausch

Das wichtigste Steuerobjekt sind Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Begriffe Lieferung und Leistung werden in § 3 UStG definiert, der Begriff Entgelt in § 10 I 2, 3 UStG. Für den Begriff der Lieferung kommt es nach § 3 I UStG auf die Verschaffung der Verfügungsmacht an. Entsprechend seiner wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist hier tatsächliche Verfügungsmacht gemeint, so dass die Lieferung einer gestohlenen Sache trotz § 935 BGB diese Voraussetzung erfüllt, nicht aber die Sicherungsübereignung. Zahlreiche schwierige zivilrechtliche Konstruktionen werfen insoweit zusätzliche umsatzsteuerrechtliche Fragen auf, so der Durchgangserwerb beim Reihengeschäft oder die Abgrenzung von Sachen und Rechten.

Der Begriff der sonstigen Leistungen hat Auffangcharakter und erfasst nach § 3 IX UStG vor allem Dienstleistungen. Beispiele findet man in § 3a UStG. Als Beispiel für ein Abgrenzungsproblem zwischen Lieferung und sonstiger Leistung sei der e-commerce genannt, wo die unmittelbare Verschaffung von Software als sonstige Leistung einzuordnen wäre, die elektronische Warenbestellung aber einen Fall der Lieferung darstellt. Die Unterscheidung von Leistungen und Lieferungen wirkt sich vor allem bei der Bestimmung des Orts, an dem diese Tätigkeiten erfolgen, und damit gemäß § 1 I Nr. 1 des Anwendungsbereichs des UStG aus. Bei Lieferungen, die durch Beförderung oder Versendung erfolgen, kommt es gemäß § 3 Va, VI 1 UStG auf den Ort an, wo dies beginnt. Bei anderen Lieferungen kommt es darauf an, wo sich der Gegenstand zur Zeit der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet (§ 3 VII 1 UStG). Eine sonstige Leistung wird gemäß § 3a UStG grundsätzlich von dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt.

Liegt der Ort im Ausland, so wird eine weitere Eigenschaft des Umsatzsteuerrechts deutlich. Es gibt kaum Doppelbesteuerungsabkommen, die das Steueraufkommen zwischen den beteiligten Staaten aufteilen. Dies macht die europäische Umsatzsteuerharmonisierung um so wichtiger.

b) Besteuerung des Eigenverbrauchs

Der Unternehmer, der Gegenstände aus seinem Unternehmen privat konsumiert, muss einem Verbraucher gleich gestellt werden. Die Gegenstände sind aber wegen des Vorsteuerabzugs nicht mit Umsatzsteuer belastet. Um das auszugleichen, muss der Eigenverbrauch umsatzsteuerrechtlich besonders erfasst werden. Dies geschieht in nunmehr EG-rechtskonformer Weise in § 3 Ib UStG. Zwar bleibt der Unternehmer zum Vorsteuerabzug berechtigt; hinsichtlich des Eigenverbrauchs wird er aber einem Verbraucher gleichgestellt.

c) Einfuhr aus Drittlandsgebiet

Da das UStG nur Lieferungen und Leistungen im Inland erfasst, müssen für Lieferungen und Leistungen in das und aus dem Ausland besondere Regeln gelten. Dabei ist zwischen dem EG-Ausland und dem sonstigen Ausland zu unterscheiden. Beide Gebiete werden in § 1 IIa UStG definiert.

Ausfuhrlieferungen in Drittländer sind von deutscher Umsatzsteuer frei (§ 4 Nr. 1a) und Nr. 6 UStG). Einfuhrlieferungen werden dagegen mit deutscher Umsatzsteuer belastet (§ 1 I Nr. 4 UStG), wobei gemäß § 21 II UStG für die Einfuhrumsatzsteuer die Vorschriften über die Zölle sinngemäß gelten.

d) Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs

Innerhalb der Europäischen Union ist eine Besteuerung der Einfuhr und eine Steuerentlastung bei der Ausfuhr nicht möglich, weil die dafür erforderlichen Grenzkontrollen abgeschafft sind. Hier gilt das Bestimmungslandprinzip, d.h. der Verbraucher wird nach den Regeln seines Staates mit Umsatzsteuer belastet. An die Stelle der Einfuhrumsatzsteuer tritt der Tatbestand des innergemeinschaftlichen Erwerbs gemäß § 1 I Nr. 5 UStG; an die Stelle der Ausfuhrlieferung die steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung gemäß § 4 I lit. b) UStG. Im Ursprungsland erfolgt durch die Steuerbefreiung und den Vorsteuerabzug eine vollständige Entlastung des exportierenden Unternehmers. Ein grenzüberschreitender Vorsteuerabzug findet aber nicht statt; er wird dadurch vermieden, dass der Grenzübertritt selbst steuerfrei ist;

würde er realisiert, hätte dies die Folge, dass die importierenden Länder Umsatzsteuern vergüten müssten, die von exportstarken Ländern eingenommen worden sind.

3. Bemessungsgrundlage

Die Bemessungsgrundlage richtet sich beim Leistungsaustausch und beim innergemeinschaftlichen Erwerb nach dem Entgelt (§ 10 I 1 UStG), beim Eigenverbrauch nach dem Einkaufspreis (§ 10 IV Nr. 1 UStG) und bei der Einfuhrumsatzsteuer nach den Vorschriften über den Zollwert (§ 11 I UStG).

4. Steuersatz

Der Regelumsatzsteuersatz beträgt gemäß § 12 I UStG 16 %. Für bestimmte Gegenstände sieht § 12 II UStG einen ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 % vor; hierzu gehören Lebensmittel, die nicht zum Verzehr an Ort und Stelle verkauft werden (Nr. 1 und Anlage) oder Leistungen mit kulturellem Inhalt (Nr. 7).

V. Vorsteuerabzug

Mit dem Instrument des Vorsteuerabzugs wird ein zunächst mit USt belasteter Unternehmer durch die Gewährung eines Verrechnungs- oder Vergütungsanspruchs wieder entlastet und gewährleistet, dass die Umsatzsteuer als indirekte Steuer nur den Verbraucher trifft. Vorsteuer ist die dem Unternehmer von anderen Unternehmern in Rechnung gestellte und in Rechnungen gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer. Sie wird von der eigenen Umsatzsteuerschuld des Unternehmers abgezogen (§§ 15, 16 II UStG).

Der Anspruch auf Vorsteuerabzug hat gemäß § 15 I UStG folgende Voraussetzungen:

- ✗ Der Vorsteuerabzug Begehrende und der ihm Leistende müssen Unternehmer sein.
- ✗ Die Leistung muss für das Unternehmen des Vorsteuerabzug Begehrenden erfolgt sein.
- ✗ Der Leistende muss eine Rechnung im Sinne des § 14 UStG erteilt haben (Belegnachweis). Wird zu Unrecht eine Rechnung ausgestellt, greift der Staat auf die darin ausgewiesene Umsatzsteuer zu (§ 14 II / III UStG), verwehrt aber den Vorsteuerabzug.

Bei der Einfuhrumsatzsteuer: Diese muss entrichtet sein.

Überschreiten die Vorsteuerbeträge aus Fremdotsätzen die Umsatzsteuer aus Eigenumsätzen, so kann sich ein Negativsaldo ergeben, der durch einen Vergütungsanspruch ausgeglichen wird. Die zeitliche Zuordnung der Vorsteuer regeln §§ 16 II, 15 I Nr. 1 S. 2 UStG; maßgebend sind entweder Berechnung und Ausführung der Leistung (ohne Rücksicht auf die Zahlung) oder Berechnung und Zahlung vor Ausführung der Leistung.

Vom Vorsteuerabzug sind umsatzsteuerfreie Leistungen ausgeschlossen (§ 15 II Nr. 1 UStG). An diese Vorschrift knüpft § 9 II 1 UStG in einer Weise an, die zu miet-, steuer- und verfassungsrechtlichen Überlegungen Anlass gibt. **Fall:** X gehört ein Ladenlokal. Dieses Lokal lässt er für 100.000 Euro plus 16 % USt renovieren. Sodann vermietet er es gewerblich an Y, der in dem Lokal einer Tätigkeit als Kreditvermittler nachgeht. **Frage:** Kann X sich die Umsatzsteuer, die er bei der Renovierung gezahlt hat, als Vorsteuer vom Finanzamt erstatten lassen. **Antwort:** Nach § 15 II 1 UStG grundsätzlich nein, denn X hat die Renovierung zur Ausführung steuerfreier Umsätze vorgenommen. Die Steuerfreiheit von Vermietungsumsätzen ergibt sich aus § 4 Nr. 12 a) UStG. Da der Vermietungsumsatz allerdings an einen anderen Unternehmer (den Mieter) für dessen Unternehmen ausgeführt wird, kann X gemäß § 9 I UStG für

die Umsatzsteuer optieren. Dies hat zur Folge, dass die Mietumsätze im Verhältnis X / Y der Umsatzsteuer unterworfen sind und dass X wegen Vorumsätzen zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Es setzt allerdings nach § 9 II 1 UStG voraus, dass Y die Mietsache ausschließlich für Umsätze verwendet oder zu verwenden beabsichtigt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Soweit Y als Kreditvermittler tätig ist, ist diese Bedingung erfüllt. Wechselt Y jedoch seine Tätigkeit und wird er umsatzsteuerfrei als Versicherungsvertreter oder -makler tätig (§ 4 Nr. 11 UStG), so entfällt für X das Optionsrecht und damit die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs. Man spricht in diesem Fall von einem optionsschädlichen Mietverhalten.

VI. Verfahren

Die Umsatzsteuer ist eine Jahressteuer. Anders als die Einkommensteuer wird sie aber nicht auf Grund einer Steuererklärung des Steuerpflichtigen vom Finanzamt festgesetzt, sondern ist vom Steuerpflichtigen selbst in einer Steueranmeldung zu berechnen (§ 18 III UStG). Eine Steueranmeldung steht gemäß § 168 S. 1 AO einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleich. Eine Steuerfestsetzung durch Steuerbescheid ist nach § 167 I 1 AO nur erforderlich, wenn die Festsetzung zu einer abweichenden Steuer führt oder eine Steueranmeldung nicht abgegeben wird.

Weiterhin ist im Vorgriff auf die jährliche Steueranmeldung für jeden Voranmeldungszeitraum (grundsätzlich das Kalendervierteljahr; § 18 II 1 UStG) eine Voranmeldung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck abzugeben und die Vorauszahlung am 10. Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraums fällig.