

Das Entgelt als Bemessungsgrundlage im Umsatzsteuerrecht

David Hummel

- I. Einleitung**
- II. Gründe für die Anknüpfung an das Entgelt als Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer**
 - A. Allgemeines
 - B. Charakter der Umsatzsteuer
 - C. Umsatzsteuer als Fremdversorgungssteuer
- III. Funktion und Begriff des Entgelts**
 - A. Entgelt als Voraussetzung eines steuerbaren Umsatzes
 - B. Entgelt als reine Rechengröße für die Bemessungsgrundlage
 - C. Relevanz eines subjektiven Willenselements (freiwilliges Entgelt)?
- IV. Abgrenzung des Entgelts von einem durchlaufenden Posten**
 - A. Allgemeines
 - B. Verauslagte Aktenversendungspauschalen und Ähnliches
- V. Änderungen des „Entgelts“**
 - A. Allgemeines
 - B. Änderungen der Bemessungsgrundlage
 - C. Uneinbringlichwerden der Gegenleistung
 1. Bilanzrechtliche Betrachtung?
 2. Autonome umsatzsteuerrechtliche Betrachtung
 3. Neue Tendenzen in der BFH-Rechtsprechung zur Uneinbringlichkeit
 4. Ergebnis
- VI. Zusammenfassung**

I. Einleitung

Der Begriff des Entgelts wird im deutschen Umsatzsteuergesetz an zwei verschiedenen Stellen mit unterschiedlicher Bedeutung verwendet: So liegt ein steuerbarer Umsatz nur vor, wenn eine Lieferung oder sonstige Leistung durch einen Unternehmer im Inland gegen Entgelt (§ 1 Abs 1 Nr 1 UStG) ausgeführt wird. Darüber hinaus verwendet der Gesetzgeber den Begriff des Entgelts auch in § 10 UStG, wo in Abs 1 Satz 1 geregelt ist, dass der Umsatz nach dem Entgelt bemessen wird. Gem § 10 Abs 1 Satz 2 UStG ist Entgelt alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten, jedoch abzüglich der Umsatzsteuer.

In Österreich ist eine vergleichbare, wenn auch andere, Regelung in § 4 öUStG enthalten. Nach § 4 Abs 1 Satz 2 öUStG ist Entgelt alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten (Solleinnahme). Nach § 4 Abs 10 öUStG gehört die Umsatzsteuer nicht zur Bemessungsgrundlage.

Letztere Regelungen betreffen das Entgelt in seiner Funktion als Bemessungsgrundlage und werden daher auch den Schwerpunkt dieser Abhandlung darstellen. Ganz beziehungslos zueinander stehen die beiden Entgelt-Begriffe im UStG aber nicht, wie sich sogleich noch zeigen wird.

II. Gründe für die Anknüpfung an das Entgelt als Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer

A. Allgemeines

Die Bemessungsgrundlage ist ein Strukturelement einer jeden Steuer.¹ Sie reiht sich ein in die legislatorische Entscheidung über das Steuersubjekt, Steuerobjekt und Steuersatz. Leitgedanke der steuerrechtlichen Bemessungsgrundlage ist die Bemessungsfunktion des staatlichen Besteuerungszugriffs. In dem Zusammenspiel mit dem Steuersatz legt die Bemessungsgrundlage das Maß und die Intensität der steuerrechtlichen Teilhabe des Staates mittels einer Steuer fest.²

Das Grundgesetz enthält zwar keine Definition einer Steuer, jedoch einige Regelungen zum Steuerrecht iW S in der sog Finanzverfassung in Art 104–115 GG. Auch wenn es in diesem Abschnitt im Wesentlichen um Gesetzgebungs-, Verwaltungs- und Ertragskompetenzen von Bund, Länder und Gemeinden geht, ist daraus doch zu erkennen, dass das Grundgesetz von einer Finanzierung des Staates durch Steuern, mithin von einem Steuerstaat ausgeht.³

1 *Drüen* in FS P. Kirchhof (2013), § 158 Rz 1; ähnlich schon *Albert Hensel*, *Steuerrecht*³ (1933), 58 f, für den das „Steuermaß“ eines der „Hauptelemente des Steueratbestandes“ war.

2 Zutreffend *Drüen* in FS P. Kirchhof (2013), § 158 Rz 2.

3 Dies ist mW unstreitig; vgl statt vieler BVerfG 10.12.1980, 2 BvF 3/77, BVerfGE 55, 274 (299); siehe zum Steuerstaat umfassend *Vogel* in GS Martens (1987), 265 (266 ff); *Isensee* in FS Ipsen (1977), 409

Der derzeitige Verfassungsstaat finanziert sich nicht mehr aus Kriegsbeuten oder Zwangsanleihen,⁴ mit der Ausbildung einer Geldwirtschaft greift er auch nicht mehr auf Naturalleistungen im Sinne von Arbeitsleistungen (Frondienste) oder anderen Naturalleistungen (wie zB 10 % aller geernteten Äpfel) zurück.⁵ Im Gegenteil kann der derzeitige Verfassungsstaat nur ganz ausnahmsweise durch Enteignung auf konkrete materielle Güter zurückgreifen, wie sich auch aus Art 14 Abs 3 GG ergibt.

Auch aus der Betrachtung der Art 105 ff GG ergibt sich, dass das Grundgesetz von einer Steuer ausgeht, die in Geld besteht und als (teilbare) Geldschuld zu leisten ist, andernfalls wären die komplexen Regelungen des Finanzausgleiches (Ertragsverteilung) bei nicht teilbaren Naturalleistungen obsolet. „Folgerichtig“ stellt § 3 Abs 1 AO auch fest, dass Steuern Geldleistungen sind. Aus dieser quantitativen und qualitativen Sonderbehandlung der Steuerertragshoheit, der Steuerverwaltungs- und der Steuergesetzgebungskompetenz kann wohl eine Grundsatzentscheidung des Grundgesetzes für die Finanzierung des Staates durch *Steuern als Geldabgaben* entnommen werden.⁶ Aus dieser Erkenntnis ergibt sich bereits ein Maßstab für eine Begrenzung des Steuerzugriffs, in dem eben nicht (mehr) auf Naturalien zurückgegriffen werden soll und kann.⁷

Ein Rechtsstaat, der sich über Geldabgaben seiner Steuerpflichtigen finanziert (und an deren wirtschaftlichem Erfolg er partizipieren möchte), kann von diesen aber nichts objektiv Unmögliches verlangen.⁸ Ein Zugriff des Staates auf nicht vorhandenes Vermögen ist objektiv unmöglich und gegenüber dem Betroffenen

(409 ff); P. Kirchhof in *Isensee/Kirchhof*, HdbStR V³ (2007), § 118 Rz 6 ff; Birk, *StuW* (1989), 212 (212 f); *Isensee* in *Isensee/Kirchhof*, HdbStR V³ (2007), § 122 Rz 71 f; *Weber-Grellet* in FS Posser (1997), 395 ff; *Hufeld* in FS Stober (2008), 717 (719); vgl auch *Heun* in *Dreier*, GG² (2008) Art 105 Rz 1; *Seiler*, Gutachten F für den 66. DJT (2006), F 7 (F 9 f); *Stern*, Staatsrecht II (1980), § 46; *Jachmann* in *v. Mangoldt/Klein/Starck*, GG⁶ (2010) Art 105 Rz 2; *Jachmann*, Steuergesetzgebung (2000), 9 ff; *Musil*, DVBl 2007, 1526 (1527 ff).

4 Letzteres war im römischen Reich („tributum“) üblich – vgl P. Kirchhof in *Isensee/Kirchhof*, HdbStR V³ (2007), § 118 Rz 5 mwN; P. Kirchhof, *StbJb* 1999/2000, 17 (18 f); P. Kirchhof, *DStJG* 24 (2001), 9 (12); P. Kirchhof, *JbFStR* 1992/93, 11 (12).

5 Für einen prägnanten Überblick über einige Stationen der Steuergeschichte vgl *Birk/Desens/Tappe*, *Steuerrecht*¹⁷ (2014), Rz 11 ff.

6 So auch *Siekmann* in *Sachs*, GG⁷ (2014) Vor Art 104a Rz 71; *Weber-Grellet* in FS Posser (1997), 395 (395); *Heun* in *Dreier*, GG² (2008) Art 105 Rz 11; *Tipke*, *Die Steuerrechtsordnung* II² (2003), 571; *Stern*, Staatsrecht II (1980), § 46; ähnlich *Jachmann*, *DStJG* 23 (2000), 9 (11).

7 Ebenso *Heun* in *Dreier*, GG² (2008) Art 105 Rz 13; *Stern*, Staatsrecht II (1980), § 46; *Isensee* in FS Ipsen (1977), 409 (415, 423); *Lehner*, *DStR* 2009, 185 (189); P. Kirchhof, *VVDStRL* 39 (1981), 213 ff. Die Regelung des § 224a AO, der für gewisse Steuern (Erbschafts- oder Vermögenssteuer) eine Hingabe von Naturalien an Zahlungen statt vorsieht, stellt eine (freiwillige) Ausnahme dar.

8 Ähnlich *Weber-Grellet* in FS Posser (1997), 395 (396 f), der verlangt, dass die „Pflichten in zumutbarer Weise“ erfüllt werden können; ebenfalls zutreffend weist *Heun* in *Dreier*, GG² (2008) Art 105 Rz 7 auf die Grenzen der Besteuerung in einem Rechtsstaat hin; aA dem Wortlaut nach *Flämig*, *DStJG* 12 (1989), 33 (38), der aber nicht berücksichtigt, dass die Äquivalenzrechtfertigung bei der Gewerbesteuer auch nur zu einer Anknüpfung an den Ertrag des Gewerbebetriebs führt und damit auch „nur“ eine finanzielle Leistungsfähigkeit besteuert.

(der sich jedenfalls auf Art 2 Abs 1 GG berufen kann) unangemessen. Ein solches Vorgehen („Zahle, was Du nicht hast, sonst ...“) stellt nach heutigem Verständnis wohl eine Erpressung – O. Mayer⁹ sprach von *Brandschatzung* als dem Gegenteil einer Steuer – des Betroffenen dar, die in einem Rechtsstaat so nicht möglich ist,¹⁰ selbst wenn dieser für die „edelsten Gründe“ plötzlich ganz viel Geld benötigen würde.¹¹

Dies kombiniert mit der Erkenntnis, dass Steuern Geldleistungspflichten darstellen, führt dazu, dass der Steuerzugriff eines rechtsstaatlichen Steuerstaates im Grundsatz auf die Existenz (Erwerb, Bestand oder Verwendung) von in Geld ausdrückbarem Vermögen¹² begrenzt ist.¹³

Aus diesen beiden Komponenten – Geldleistungsverpflichtung zur Erzielung von Einnahmen des Steuergläubigers bei dem (rechtsstaatlichen) Verbot der Durchsetzung etwas objektiv Unmöglichen – ergibt sich der Wesensgehalt einer jeden Steuer im Sinne des Grundgesetzes. Unabhängig von der Rechtfertigung einer Steuererhebung an sich (Kopfsteuersystem,¹⁴ Äquivalenzgedanke,¹⁵ Teil-

9 O. Mayer, Deutsches Verwaltungsrecht I³ (1924, unveränderter Nachdruck 1969), 316; wohl zustimmend v. Arnim, VVDStRL 39 (1981), 286 (291).

10 Auch die Reichsfluchtsteuer, welche alle Ausreisewilligen mit einer Vermögensabgabe belastete (Gesetz über Änderung der Vorschriften über die Reichsfluchtsteuer vom 18. Mai 1934, RGBl I 1934, 392 f), auch wenn diese aufgrund staatlicher Repressalien (vgl die VO zur Ausschaltung der Juden aus dem deutschen Wirtschaftsleben vom 12.11.1938, RGBl I 1938, 1580) das Land verließen, ist nichts anderes als staatliche Erpressung („Reise aus und zahle, oder leide unter den Repressalien“), wobei Deutschland zu diesem Zeitpunkt wohl auch nicht mehr als Rechtsstaat bezeichnet werden konnte; vgl zu diesem Beispiel auch Tipke, Die Steuerrechtsordnung I² (2000), 289 Fn 185; vgl dazu Tipke, BB 1993, 1813 ff.

11 Entgegen Tipke, StuW 1993, 8 (9), muss dies aber nicht bei jeder Kopfsteuer so sein. Sofern jeder, der zB mindestens 12.000 € im Jahr an Einkommen aufweist, einen festen Betrag (zB 100 €) zahlt, wird das Leistungsfähigkeitsprinzip als solches (zu Recht einschränkend daher Weber-Grellet in FS Posser (1997), 395 [397], zur Kopfsteuer *ohne jede* finanzielle Anknüpfung) nicht verletzt. Es werden allerdings Menschen mit ungleichen Verhältnissen gleich behandelt, was so problematisch wäre.

12 Stadie, UR 2009, 745 (746); ähnlich auch Elicker, StuW 2002, 217 (219 f); so bereits P. Kirchhof, VVDStRL 39 (1981), 213 (215); dem muss das Steuerrecht ggf im Billigkeitswege Rechnung tragen – zutreffend BFH 15.11.2011, VIII R 12/09, BStBl II 2012, 297 (209 f); so auch BFH 20.9.2012, IV R 36/10, DStR 2012, 2481 (2486) bei der Definitivbelastung aufgrund der gewerbsteuerrechtlichen Mindestbesteuerung.

13 Tauschen zB A und B ihre beiden Grundstücke (beide haben den gleichen Wert) gegenseitig aus, so würde in diesem Fall Grunderwerbsteuer anfallen, obwohl keiner von beiden irgendwelches Geld aufgewendet hat. Unterstellt, A und B hätten außer dem Grundstück kein Vermögen (dh auch keine Liquidität), müssten diese – da das Grundgesetz (und auch das GrESTG) eine Naturalleistung von 3,5% der Grundstücksfläche ausschließt – ihre getauschten Grundstücke verkaufen, um die Grunderwerbsteuer aus dem Tausch zu bezahlen, wobei allerdings erneut Grunderwerbsteuer anfällt. Aus Sicht des Steuerstaates ein effektives Ergebnis (eine einmalige Vermögensumschichtung löst viermalige Grunderwerbsteuer aus), aus Sicht eines rechtsstaatlichen Steuerstaates und unter Berücksichtigung der Wertung des Art 14 Abs 3 GG mE bedenklich. Kritisch insoweit völlig zu Recht Tipke, Die Steuerrechtsordnung II² (2003), 1019, insb 1022; Stadie, UR 2009, 745 (746) FN 12; aA offenbar Hess. FG 16.3.2006, 5 K 4400/02, EFG 2006, 1091 (1093) und BFH 9.4.2008, II R 32/06, DStR 2008, 1152 (1153) unter unzutreffender Zitierung von BVerfG 8.1.1999, 1 BvL 14/98, BStBl II 1999, 152: Leistungsfähigkeitsprinzip käme bei der GrErwSt keine prägende Bedeutung bei; Englisch in Tipke/Lang, Steuerrecht²¹ (2013), § 18 Rz 13: Vermögensaufwendung reiche aus.

habe am wirtschaftlichen Erfolg etc) kann eine Steuer iSd Grundgesetzes als Geldzahlungspflicht immer nur an die Fähigkeit des Einzelnen anknüpfen, einen entsprechenden Geldbetrag auch zahlen zu können; folglich muss der Steuerpflichtige in irgendeiner Weise im Moment der Steuertatbestandsverwirklichung¹⁶ auch leistungsfähig sein.¹⁷ Da die Steuer in Geld und nicht in Naturalien zu zahlen ist, muss diese Leistungsfähigkeit meines Erachtens nicht nur eine wirtschaftliche,¹⁸ sondern eine finanzielle Leistungsfähigkeit¹⁹ des zu Besteuernden darstellen.

- 14 Vgl dazu näher *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung I² (2000), 473; *Tipke*, *StuW* 1993, 8 (9); *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem (2005), 272 ff; *Kruse*, *DStJG* 5 (1982), 71 (78).
- 15 Vgl dazu näher *Hey* in *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*²¹ (2013), § 3 Rz 44; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung I² (2000), 476; *Tipke*, *StuW* 1993, 8 (9); *Tipke*, *StuW* 1988, 262 (271); *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem (2005), 275 ff; *Hey*, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa (1997), 256 ff.
- 16 Entgegen *Schneider*, *StuW* 1984, 356 (358), ist dies kein Stichtag, zu dem nur der Steuern zu zahlen hätte, „der so dumm wäre, sein Geld“ bis dahin nicht auszugeben.
- 17 Ähnlich *Waldhoff* in *Isensee/Kirchhof*, *HdbStR* V³ (2007), § 116 Rz 102: Fähigkeit, Steuerleistungen aus seinem Einkommen zu erbringen. Gegen ein durchgehendes Leitprinzip der Besteuerung *Selmer*, *AöR* 101 (1976), 399 (443, 446); krit zur Verwendung dieses Begriffs durch Juristen *Schneider*, *StuW* 1984, 356 (356 ff).
- 18 BVerfG 23.11.1976, 1 BvR 150/75, BVerfGE 43, 108 (120); 3.11.1982, 1 BvR 620/78 ua, BVerfGE 61, 319 (344); 22.2.1984, 1 BvL 10/80, BVerfGE 66, 214 (223); 29.5.1990, 1 BvL 20/86, BVerfGE 82, 60 (86); 26.1.1994, 1 BvL 12/86, BVerfGE 89, 346 (352); 5.2.2002, 2 BvR 305/93 ua, BVerfGE 105, 17 (46); 17.2.2010, 1 BvR 529/09, NVwZ 2010, 1022 (1022); 11.10.2005, 1 BvR 1232/00 ua, BVerfGE 114, 316 (334); BFH 22.8.2012, I R 9/11, DStR 2012, 2435 (2436); BVerwG 27.6.2012, 9 C 10/11, NVwZ-RR 2012, 819 (819); 13.5.2009, 9 C 7/08, NVwZ 2009, 1437 (1438); 11.7.2012, 9 CN 1/11, SächsVBl 2012, 305 (306); OVG Münster 8.6.2010, 14 A 3010/08, NVwZ-RR 2010, 934 (935); VG Freiburg 29.4.2010, 1 K 103/10, NVwZ-RR 2010, 997 (998).
- J. Lang*, *DStJG* 24 (2001), 49 (55); *Birk*, *Verw* 35 (2002), 91 (96); *Birk*, *StuW* 1989, 212 (213); *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen (1983), 136, der darunter aber auch die (finanzielle) Zahlungsfähigkeit versteht; *Arndt*, NVwZ 1988, 787 (790); *Henrichs/Lehmann*, *StuW* 2007, 16 (21); *Waldhoff* in *Isensee/Kirchhof*, *HdbStR* V³ (2007), § 116 Rz 100; *Jochum*, *DStZ* 2010, 309 (310); *Jachmann* in *v. Mangoldt/Klein/Starck*, *GG*⁶ (2010) Art 105 Rz 28; *Jachmann*, *DStJG* 23 (2000), 9 (12); *Jachmann*, *Steuergesetzgebung* (2000), 10 f; *Weinelt*, Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung (2006), 72; *Tipke*, *NJW* 1980, 1079 (1080); *Hey* in *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*²¹ (2013), § 3 Rz 121 f; *Jachmann*, *StuW* 1996, 97 (98); *v. Arnim*, *VVDStRL* 39 (1981), 286 (319).
- 19 Ebenso *Weber-Grellet* in *FS* Posser (1997), 395 (396); *Kischel* in *Epping/Hillgruber*, *BeckOK GG* Art 3 Rz 127.1 (Stand: Oktober 2012); auch *F. Kirchhof*, *StuW* 2002, 185 (187); *P. Kirchhof* in *Isensee/Kirchhof*, *HdbStR* V³ (2007), § 118 Rz 170; *P. Kirchhof*, *StuW* 2006, 3 (7); *P. Kirchhof*, *StuW* 2000, 316 (317); *Möckel*, *DÖV* 2012, 265 (271); *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem (2005), 289 ff; *Hey*, *Beihefte DStR* 34 (2009), 109 (110); wohl auch *Elicker*, *StuW* 2002, 217 (220 f).
- BVerfG 6.7.2010, 2 BvL, BVerfGE 126, 268 = BFH/NV 2010, 1767 (1770); 21.6.2006, 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (180); 4.12.2002, 2 BvR 400/98, BVerfGE 107, 27 (46 f); 8.6.2004, 2 BvL 5/00, BVerfGE 110, 412 (433); 16.3.2005, 2 BvL 7/00, BVerfGE 112, 268 (279); 15.1.2008, 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 (44); BFH 20.9.2012, IV R 36/10, DStR 2012, 2481 (2482); 17.12.2003, XI R 63/00, DStRE 2004, 848 (849); 19.6.2007, VIII R 69/05, BStBl II 2008, 551 = DStR 2007, 1756 (1756); FG Hamburg 29.2.2012, 1 K 48/12 (Rev: I R 21/12), DStRE 2012, 1366 (1367).
- Ähnlich bereits *P. Kirchhof*, *StuW* 1985, 319 (325) und *P. Kirchhof*, *StuW* 1984, 297 (298), der auf die Zahlungsfähigkeit abstellt; so auch *Waldhoff*, *Verw* 41 (2008), 259 (261) und *Trzaskalik*, *Gutachten E* zum 63. DJT (2000), E9 (E42).

Die Folge dieser Anknüpfung des Grundgesetzes an die finanzielle Leistungsfähigkeit ist aber auch, dass – da es in einem freiheitlichen Rechtsstaat keine Pflicht zum Erwerb von Vermögen, zur Ausgabe von Vermögen oder zum Erhalt eines Vermögensbestandes gibt²⁰ – die Steuern des Grundgesetzes *im Endergebnis immer als Ist- und nicht als Sollsteuern* betrachtet werden müssen.²¹ Eine fiktive, theoretisch denkbare, fast mögliche, *faktisch aber nie vorhandene* finanzielle Leistungsfähigkeit kann daher nicht – jedenfalls nicht in einem Rechtsstaat – besteuert werden.

Dabei richtet sich die zu besteuernde finanzielle Leistungsfähigkeit nach der jeweiligen Steuerart bzw dem Steuergesetz.²² Da aber das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ein verfassungsrechtliches Prinzip ist, welches für *alle Steuern* Geltung beansprucht,²³ erübrigt sich damit auch die Frage, ob dieses Prinzip primär für direkte Steuern, insbesondere die Einkommensteuer – wie das BVerfG²⁴ teilweise judiziert –, oder ob es auch für indirekte Steuern gelte: Natürlich gilt es auch für indirekte Steuern,²⁵ wobei hier unabhängig von der Erhebungstechnik die zu besteuernde Leistungsfähigkeit im (finanziellen) Aufwand

-
- 20 So ausdrücklich *Isensee* in FS Ipsen (1977), 409 (425): der Einzelne muss bei seinen Planungen keine Rücksicht auf die Finanzbedürfnisse der Allgemeinheit nehmen; *Köck*, JZ 1991, 692 (694): Besteuerung des Erworbenen, nicht der Erwerbsfähigkeit.
- 21 *Reiß*, DStJG 17 (1994), 3 (8); *P. Kirchhof*, VVDStRL 39 (1981), 213 (215); *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen (1983), 148, 167; *Birk*, DStJG 34 (2011), 11 (27) zur Einkommensteuer; *Lehner*, DStR 2009, 185 (189); *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung I² (2000), 497 f; *Hey*, Beihefter DStR 34 (2009), 109 (110); *Waldhoff* in *Isensee/Kirchhof*, HdbStR V³ (2007), § 116 Rz 102, 110, 113; ähnlich *Köck*, JZ 1991, 692 (696), wonach Steuern, die an persönliche oder sonstige nichtwirtschaftliche Parameter anknüpfen, unzulässig sind; ähnlich *Desens*, Das Halbeinkünfteverfahren (2004), 348 zur Ist-Leistungsfähigkeit; zutreffend verweist BFH 15.11.2011, VIII R 12/09, BStBl II 2012, 297 (209 f) auf den Billigkeitsweg, sollte eine Besteuerung durch Zurechnungen ohne gegebene Ist-Leistungsfähigkeit vorliegen. **AA**, aber nur aufgrund eines merkwürdigen Verständnisses einer Soll-Besteuerung des Bestandes, FG Hamburg 29.2.2012, 1 K 138/10, EFG 2012, 960 (962 f).
- 22 Entgegen *Vogel* in GS Martens (1987), 265 (271) sind daher auch Steuergesetze einer teleologischen Auslegung zugänglich; *Vogel*, DStZ/A 1977, 5 (9).
- 23 Zutreffend *Vogel*, DStJG 12 (1989), 123 (142 f); *Birk*, StuW 2000, 328 (329); **aA** (noch) *P. Kirchhof*, StuW 2000, 316 (326) : nicht für die Besteuerung schlechthin.
- 24 BVerfG 10.11.1998, 2 BvR 1057/91 ua, BVerfGE 99, 216 (232): zumindest für direkte Steuern; 26.1.1994, 1 BvL 12/86, BVerfGE 89, 346 (352); 3.11.1982, 1 BvR 620/78 ua, BVerfGE 61, 319 (344).
- 25 Zutreffend *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung I² (2000), 494; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung II² (2003), 979 ff; *Tipke* in FS Reiß (2008), 9 (12); *Tipke*, StuW 1992, 103 (104, 110 f); *P. Kirchhof*, UR 2012, 541 (542 ff); *Englisch* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht²¹ (2010), § 17 Rz 12; *Englisch*, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel (2008), 568 ff; *Möckel*, DÖV 2012, 265 (271); *Weber-Grellet* in FS Posser (1997), 395 (407); wohl auch – jedenfalls im Ansatz – *Huster* in *Friauf/Höfling*, Berliner Kommentar zum GG XII (2003) Art 3 Rz 136; auch *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen (1983), 233 stellt für die Belastungswirkungen auf den Steuerträger ab. **AA** noch *P. Kirchhof*, StuW 1985, 319 (324) und *P. Kirchhof*, StuW 2000, 316 (326): Geltung nur für direkte Besteuerung; so wohl noch *Di Fabio*, JZ 2007, 749 (754); *Kruse*, DStJG 5 (1982), 71 (78); *Oechsle*, Die steuerlichen Grundrechte in der jüngeren deutschen Verfassungsgeschichte (1993), 146 f; BFH 26.6.1984, VII R 60/83, HFR 1984, 516 (517). Ausdrücklich nur bzw insbesondere auf direkte Steuern abstellend *Jarass* in *Jarass/Pieroth*, GG¹³ (2014), Art 3 Rz 47; *Beiser*, ÖStZ 2000, 413 (414): Wesensprinzip der Einkommensteuer; *Oelschläger*, DStR 2008, 590 (593); *Musil/Volmering*, DB 2008, 12 (14): Ertragsteuerrecht.

des Steuerträgers (idR des Konsumenten) besteht,²⁶ welche über den Steuerpflichtigen abzuführen ist. Bei Letzterem (wenn er nicht zugleich der Steuerträger ist, wie zB bei § 13b UStG) wirkt das Leistungsfähigkeitsprinzip indirekt, da er nicht mehr abführen können muss und kann, als er vorher von dem Steuerträger einsammeln konnte.²⁷

Insofern ist es finanzverfassungsrechtlich sogar zwingend, dass die Umsatzsteuer bei der Bemessungsgrundlage auf den Aufwand abstellt, den der Empfänger tätigt, um die Leistung zu erhalten: Allein dieser Aufwand dient als Indikator einer zu besteuern den finanziellen Leistungsfähigkeit. Zugleich ist es aber auch zwingend, dass die Steuerschuld bei einer indirekten Steuer auf den Erhalt dieses Aufwandes beim Leistenden abstellt, da nur dann dieser auch objektiv in der Lage ist, seiner Steuerschuld nachzukommen und diese (eingesammelte) Umsatzsteuer abzuführen. Deutlich wird dieser Gedanke auch durch § 10 Abs 1 Satz 3 UStG bzw § 4 Abs 2 Z 2 öUStG, wenn Zahlungen eines Dritten in die Bemessungsgrundlage fallen, obwohl der tatsächliche Verbraucher diesen Aufwand nicht getragen hat.

Die Formulierung in § 4 Abs 1 öUStG (Solleinnahme) ist daher genauso bedenklich wie die deutsche Regelung zur Entstehung der Steuer nach dem Sollprinzip, und kann mE nur durch eine zutreffende Auslegung der Berichtigungstatbestände – dazu weiter unten mehr – kompensiert werden.

B. Charakter der Umsatzsteuer

Das Anknüpfen an das Entgelt als Bemessungsgrundlage der Umsatzbesteuerung ist aber nicht nur finanzverfassungsrechtlich determiniert, sondern ist auch

- 26 Vgl aber auch *Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht*²¹ (2013), § 3 Rz 43, der allerdings hier von einer nur typisierten, unterstellten Leistungsfähigkeit spricht; ähnlich *Jatzke, System des deutschen Verbrauchsteuerrechts* (1997), 58 f; von einer vermuteten Leistungsfähigkeit sprechend *P. Kirchhof in Isensee/Kirchhof, HdbStR V*³ (2007), § 118 Rz 191, 193; *P. Kirchhof, StuW* 2006, 3 (6 f); *F. Kirchhof, StuW* 2002, 185 (188); *Seiler, AöR* 136 (2011), 95 (106); *P. Kirchhof, UR* 2012, 541 (544). Realer als durch die tatsächliche Hingabe von Geld kann der Beweis einer finanziellen Leistungsfähigkeit mE gar nicht erbracht werden. Daher kann eine besondere „Ungerechtigkeit“ indirekter Steuern auch nicht konstatiert werden – so jedoch *J. Lang, DStJG* 24 (2001), 49 (78).
- 27 Zutreffend für den Strom- und Gaslieferanten *Hey/Hoffsümmer, UVR* 2007, 55; vgl ausführlich zu den verfassungsrechtlichen Problemen einer indirekten Steuererhebung und Lösungsansätzen *D. Hummel, AöR* 135 (2010), 573 ff. Besonders problematisch stellt sich daher eine Mindestbesteuerung nach der Stückzahl von Automaten – zur grundsätzlichen Unzulässigkeit siehe BVerfG 4.2.2009, 1 BvL 8/05, BVerfGE 123, 1 (32 ff) im Rahmen einer örtlichen Aufwand- und Verbrauchsteuer – dar, die – sofern der Automatenaufsteller mehr Steuern zahlen muss, als er einsammeln konnte – spätestens über §§ 163, 227 AO (abweichende Steuerfestsetzung, Erlass) zu korrigieren ist (so zutreffend auch zur Einführung der Lohnsummensteuer BVerfG 21.12.1966, 1 BvR 33/64, BVerfGE 21, 54 [71]). AA offenbar BVerfG 3.9.2009, 1 BvR 2348/08, NVwZ 2010, 313 (317), das die Besteuerung nicht vorhandener Leistungsfähigkeit pauschal mit „polizeirechtlichen Lenkungsgründen“ rechtfertigen will. Nicht zutreffend ist es, die Erhebungstechnik (direkt oder indirekt) als Unterscheidungsmerkmal von Aufwandsteuern und Verbrauchsteuern zu begreifen – so jedoch *Oelschläger, DStR* 2008, 590 (593).

durch den Charakter der Umsatzsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer vorgegeben, bzw macht diesen Charakter der Umsatzsteuer als Verbrauchsteuer deutlich.²⁸

Wurde früher noch darüber gestritten, ob die Umsatzsteuer ihrem Charakter nach eine Verkehrsteuer²⁹ oder eine Verbrauchsteuer sei, hat sich mittlerweile beinahe überall zutreffend das Verständnis durchgesetzt, dass die Umsatzsteuer eine (allgemeine) Verbrauchsteuer ist.³⁰ Anders sieht es derzeit lediglich das Bundessozialgericht in Deutschland, welches zu der Frage, ob auch der – offenbar bereits vereinnahmte – Umsatzsteueranteil als anrechenbares Einkommen zu berücksichtigen sei, tatsächlich urteilte, dass dies bei der Umsatzsteuer als einer Verkehrsteuer der Fall sei.³¹ An einer anderen Stelle meint das BSG nochmals klarstellen zu müssen, dass es sich bei der Umsatzsteuer nicht um eine Einkommensteuer, sondern um eine Verkehrsteuer handle. Von diesem aktuellen Ausreißer abgesehen, dürfte aber Einigkeit bestehen, dass die Umsatzsteuer materiell eine allgemeine Verbrauchsteuer darstellt.

Durch die Umsatzsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer soll die Leistungsfähigkeit des Leistungsempfängers (Verbrauchers) besteuert werden, die sich in der Aufwendung von Vermögen zur Verschaffung eines verbrauchbaren Nutzens zeigt.³² Insbesondere in der vom UStG vorausgesetzten Überwälzung der Umsatzsteuer auf den Verbraucher (§ 10 Abs 1 Satz 2, § 14 Abs 4 Satz 1 Nr 7, § 29 Abs 2 UStG; § 4 Abs 1, Abs 10, § 11 Abs 1 Z 6, § 30 öUStG) und in der Entlastung des Unternehmers über den Vorsteuerabzug (§ 15 Abs 1, § 15a Abs 1 UStG; § 12 Abs 1 Z 1, Abs 10 ff öUStG) zeigt sich, dass der Unternehmer als Steuerschuldner nur Steuereinsammler sein soll, nicht aber der materielle (dh der endgültige) Träger der Umsatzsteuer.³³

Die Umsatzsteuer wurde deshalb bei ihrer Einführung als Verkehrsteuer verstanden, weil sie an Akte des Rechtsverkehrs anknüpfe, nämlich an die Erfüllungs-

28 Zutreffend so schon *Stadie*, Umsatzsteuerrecht (2005), Rz 11.5 und 11.7.

29 So zB immer noch v. *Groll*, FR 2007, 540 (541); *Jatzke*, System des deutschen Verbrauchsteuerrechts, 53.

30 EuGH 11.10.2007, C-283/06, *Kögaz*, EuGHE 2007, I-8463 = UR 2007, 906 (909); *Reiß* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht²⁰ (2010), § 14 Rz 1; *Stadie* in *Rau/Dürrwächter*, UStG EinfAnm Rz 141 f (Stand: April 2013); *Lippross*, USt²³ (2012), Kap. 1.4.2 (57ff); *Kirchhof*, DStR 2008, 1 (3); *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht³ (2011), Rz. 9.1; ähnlich nunmehr BFH 7.7.2005, V R 34/03, BStBl II 2007, 66.

31 BSG, Urt. v. 22.8.2013, B 14 AS 1/13 R, juris. Dies gipfelt in der Behauptung, dass der Steuerpflichtige verpflichtet sei, diesen Umsatzsteueranteil zunächst zu verbrauchen. Das dürfte schon nah an eine Anstiftung zur Umsatzsteuerhinterziehung heranreichen.

32 EuGH, 11.10.2007, C-283/06, *Kögaz*, EuGHE 2007, I-8463 = UR 2007, 906 (909); 18.12.1997, C-384/95, *Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG*, EuGHE 1997, I-7387 Rz 23 = UR 1998, 102; *Englisch* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht²¹ (2013), § 17 Rz 12; *Stadie*, UR 2009, 745 (746); *Stadie* in *Rau/Dürrwächter*, UStG EinfAnm Rz 143 (Stand: April 2013); ähnlich *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht³ (2011), Rz 9.2.

33 EuGH 21.2.2008, C-271/06, *Netto*, EuGHE 2008, I-771 Rz 21 = UR 2008, 508; 3.10.2006, Rs. C-475/03, *Banca popolare di Cremona*, EuGHE 2006, I-9373 Rz 22 u 28 = UR 2007, 545; *Söhn*, StuW 1975, 1 (17); *Tehler*, UVR 1992, 231 (233); *Tipke*, Steuerrechtsordnung II² (2003), 976; *Englisch*, UR 2008, 481 (483); ebenso BFH 13.2.2008, XI B 200/07, BFH/NV 2008, 1208.

geschäfte von schuldrechtlichen Verträgen. Diese Einordnung entspricht steuerhistorischer Tradition, die bis heute vom Gesetzgeber im Verfahrensrecht fortgeführt wird (vgl § 8 FVG). Danach ist die USt die allgemeine Verkehrsteuer im Gegensatz zu den besonderen Verkehrsteuern (GrunderwerbSt, VersicherungSt, Rennwett- und LotterieSt). Diese verfahrensrechtliche, historisch überkommene Einordnung besagt aber nichts über die materiell-rechtliche Qualifizierung der Umsatzsteuer.

Die Anknüpfung an die Leistung als Verkehrsakt ist insofern nur das *technische Mittel*, um den (möglichen) Verbrauch von Gütern und Dienstleistungen nach Maßgabe des dafür aufgewendeten Vermögens zu besteuern. Der Gedanke der Überwälzung der Umsatzsteuer auf den Endverbraucher wird in §§ 10, 15 und 29 UStG (§§ 4, 12 und 30 öUStG) besonders deutlich und durch die Tatsache, dass konkurrierende Unternehmer mit demselben „Nachteil“ belastet sind, gewährleistet.³⁴ Steuerträger bleibt folglich nur der Letztverbraucher, der die Umsatzsteuer nicht weiter abwälzen kann. Im Ergebnis sollen die Aufwendungen der Konsumenten für Verbrauchs- und Gebrauchsgüter jeder Art, die ihnen einen Nutzen bringen, materiell besteuert werden.³⁵

Die Umsatzsteuer ist von ihrem materiellen Charakter her somit eine (allgemeine) Verbrauchsteuer. Mithin stellt die Besteuerung des Aufwandes für den Verbrauch, genauer des möglichen Verbrauchs, ein tragendes Prinzip des europarechtlich harmonisierten Umsatzsteuerrechts dar, da es bei einer indirekten Verbrauchsteuer nicht auf den tatsächlichen Verbrauch durch den Leistungsempfänger, sondern nur auf die Verschaffung eines verbrauchbaren Vorteils durch den Leistenden ankommen kann; dies wird in der Literatur immer wieder einmal übersehen.³⁶ Ob der Vorteil tatsächlich verbraucht wird, kann weder der Leistende beurteilen, noch ist dies für die Besteuerung des Aufwandes für einen verbrauchbaren Vorteil relevant: Entscheidend ist mithin „lediglich“, ob ein verbrauchbarer Vorteil vorliegt, der einem anderen verschafft wird (sog Konsumguttertransfer). Der einzige wirtschaftliche Vorteil, der nicht verbrauchbar ist, ist der Erhalt von Geld, denn Geld dient nur der Verschaffung eines verbrauchbaren Vorteils, ist aber nicht selbst einer („Geld kann man nicht essen“).

Nicht nachvollziehbar ist daher zB die Auffassung der Deutschen Kunsthandelsverbände³⁷, wonach ein Kunstgegenstand deshalb nicht der Umsatzsteuer als all-

34 Dazu näher *Stadie* in *Rau/Dürrwächter*, UStG EinfAnm 129 ff (Stand: April 2013).

35 *Tipke*, StuW 1992, 103 (107 f); *Söhn*, StuW 1975, 1 (17); *Tiedtke*, UR 2005, 237 (238); *Ruppe/Achatz*, öUStG⁴ (2011), Einf Rz 35; *Stadie*, Vorsteuerabzug (1989), 302; *Stadie*, UR 2013, 158 (167); ebenso *Tehler*, UR 2006, 193 (197); *D. Hummel*, UR 2006, 614 (616); *Englisch*, DStJG 32 (2009), 165 (170 f).

36 *Friedrich-Vache*, UR 2006, 207 (209) – „Erfassung von tatsächlichem Verbrauch“.

37 So jedoch die Stellungnahme der Deutschen Kunsthandelsverbände zur Konsultation der EU zum Thema „Grünbuch zur Zukunft der Mehrwertsteuer“, abrufbar unter <http://www.bvdg.de/sites/default/files/Stellungnahme.EU-Gruenbuch.Konsultation.Mehrwertsteuer%202011.pdf> (letzter Zugriff am 30.5.2014).

gemeine Verbrauchsteuer unterfallen dürfe, weil der Gegenstand nicht verbrauchbar sei. Dies zeigt ein erschreckendes Fehlverständnis des Belastungsgrundes der Umsatzsteuer: Ob ein Konsumgut konkret verbrauchbar ist (bei Kunstgegenständen könnte daran vielleicht noch gezweifelt werden), tatsächlich verbraucht wird oder aufgrund eines sorgfältigen Umgangs – oder anderer Faktoren – sogar im Wert steigt, ist für die zutreffende Umsatzbesteuerung irrelevant.³⁸

Bei präziser Betrachtung wird die Umsatzsteuer sogar als allgemeine Aufwandsteuer zu beurteilen sein,³⁹ da das Entgelt *aufgewendet* werden muss, mithin der Aufwand des Leistungsempfängers, den der Leistende einsammelt, die maßgebliche Größe für die Besteuerung des Konsumenten (vgl § 10 Abs 1 Satz 2 UStG/§ 4 Abs 2 öUStG [freiwillig aufwendet]) darstellt.

C. Umsatzsteuer als Fremdversorgungssteuer

Die Anknüpfung des Gesetzes an den (Ist- oder Soll-)Aufwand (als Entgelt) sowohl in § 1 UStG als auch in § 10 UStG/§ 4 öUStG zeigt aber auch noch einen weiteren Wesenszug der Umsatzsteuer, der insbesondere bei unentgeltlichen Leistungen gern übersehen wird.

Grundsätzlich ist die Umsatzsteuer auf eine Fremdversorgung durch einen Dritten (den Unternehmer) fixiert. Auch wenn das Ziel sein mag, den Aufwand des Konsumenten eines verbrauchbaren Vorteils zu besteuern, so knüpft der Gesetzgeber – primär aus praktischen Gründen – nicht an den Konsumenten, sondern an die Versorgung des Verbrauchers durch einen Unternehmer an. Der Gesetzgeber verzichtet damit bewusst auf eine 100 %ige Besteuerung allen (finanziellen) Aufwandes zur Erhaltung eines verbrauchbaren Vorteils und beschränkt sich auf die Besteuerung des Aufwandes für die Verschaffung einer verbrauchbaren Vorteils durch einen bestimmten Dritten. Dies wird sowohl in der Formulierung des § 1 UStG (Leistung eines Unternehmers gegen Entgelt) als auch in der Formulierung des § 10 Abs 1 Satz 2 UStG mit der Verknüpfung zum steuerbaren Umsatz und in § 4 Abs 1 öUStG mit dem Bezug zum leistenden Unternehmer deutlich.

So stellen weder der finanzielle Aufwand für den Erhalt eines Verbrauchsgutes von einem Nichtunternehmer noch der finanzielle Aufwand im Rahmen einer

38 *Stadie* in *Rau/Dürrwächter*, UStG Einf Anm 143; *Stadie*, UStG² (2012), § 1 Rz 10; *Englisch* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht²¹ (2013), § 17 Rz 11; *Ruppe/Achatz*, öUStG⁴ (2011), § 1 Rz 8; *D. Hummel* in *Mössner ua* (Hrsg), Steuerrecht international tätiger Unternehmen⁴ (2012), Rz 13.9; *D. Hummel*, UR 2006, 614 (614); ähnlich *Reiß* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht²⁰ (2010), § 14 Rz 1: Einkommensverwendung als Verbrauch iW; *aA Friedrich-Vache*, UR 2006, 207 (209): „Erfassung von tatsächlichem Verbrauch“.

39 So bereits *Stadie* in *Rau/Dürrwächter*, UStG Einf Anm 143; *Stadie*, UStG² (2012) § 1 Rz 10.

Selbstversorgung (zB die Kosten für den Anbau eigenen Gemüses im Garten) einen Anknüpfungspunkt für eine Umsatzbesteuerung dar. Wenn dem aber so ist, dann können zB die Entnahmetatbestände nicht als Gleichbehandlung mit einem Endverbraucher (Stichwort: Leistung an sich selbst), sondern richtigerweise allein als eine Korrektur eines insofern partiell zu Unrecht vorgenommenen Vorsteuerabzugs betrachtet werden. Diese Frage ist allerdings heftig umstritten⁴⁰ und derzeit noch als höchstrichterlich völlig ungeklärt zu betrachten.

III. Funktion und Begriff des Entgelts

Gehen wir zurück zu den beiden unterschiedlichen Entgeltbegriffen, die nicht miteinander zu verwechseln sind, aber auch nicht beziehungslos nebeneinander stehen.

A. Entgelt als Voraussetzung eines steuerbaren Umsatzes

Zum einen wird der Begriff in § 1 UStG nämlich als Voraussetzung eines steuerbaren Umsatzes verwendet. § 1 Abs 1 Nr 1 UStG versteht den Begriff im Sinne des Sprachgebrauchs. Die in der Praxis häufig anzutreffende Verwendung des Begriffes „Leistungsaustausch“ ist zwar bei genauer Betrachtung verfehlt, soweit – wie in der Regel – die „Gegenleistung“ in Geld entrichtet wird, da die Zahlung von Geld umsatzsteuerrechtlich gerade keine Leistung ist, so dass streng genommen nur dann, wenn die „Gegenleistung“ in Gestalt einer Lieferung oder sonstigen Leistung erbracht wird, von einem Leistungsaustausch gesprochen werden dürfte. Der Begriff wird jedoch allgemein in Anlehnung an das Zivilrecht als (unpräzises) Schlagwort verwendet: Gemeint ist die umgangssprachliche Bezeichnung des *Entgelts als Gegenleistung*.

Da die genaue Bestimmung eines verbrauchbaren Nutzens als das Besteuerungsobjekt der Umsatzsteuer schwierig ist, kommt dem Merkmal des Entgelts mE schon an dieser Stelle eine indizielle Bedeutung zu; ob für den Leistungsempfänger ein verbrauchbarer Nutzen vorliegt, kann mE nämlich nur aus seinem Verhalten, dafür Vermögen aufzuwenden, gefolgert werden. Wendet der Leistungs-

40 EuGH 8.5.2013, C-142/12, *Marinov*, MwStR 2013, 306 (307) Tz 27 spricht davon, dass Gegenstände, die zum Vorsteuerabzug berechtigt haben, einem un versteuerten Endverbrauch zugeführt werden; EuGH 14.9.2006, C-72/05, *Wollny*, Slg 2006, I-8297 = UR 2006, 638 (642); *Stadie*, Umsatzsteuerrecht, Köln 2005, Rz 11.46; *Stadie*, Anm zum EuGH, UR 2006, 638 (645); *Stadie*, UStG² (2012), § 3 Rz 56 ff; *D. Hummel*, Bauten auf fremdem Grund und Boden, Diss. Berlin (2009), 189 f; wohl auch BMF, Schr. v. 13.4.2004, IV B 7, S 7206, 3/04, UR 2004, 331; *D. Hummel in Rau/Dürrwächter*, UStG § 12 Abs 2 Nr 8 Anm 78 (Stand: 2015 – iE); *aA Widmann*, UR 2007, 13 (14); *Widmann*, Anm zum EuGH, UR 2006, 638 (644) – wenn er auf die einkommensteuerrechtliche AfA abstellt; die Nähe zu den Korrekturvorschriften noch betonend *Widmann*, DStZ 1982, 17 (18 f); dies übersieht auch *Tehler*, UR 2013, 171 ff, der immer von einer Privilegierung sich selbst versorgender Unternehmer spricht; *aA* wohl auch *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht¹⁷ (2014), § 10 Rz 1708, wenn noch der alten Theorie von einer Leistung des Unternehmers an sich selbst gefolgt wird.