

Janka Reinhardt

Die umsatzsteuerliche Behandlung von Fernverkäufen



Nomos



Steuerwissenschaftliche Schriften

Herausgegeben von

Prof. Dr. Dr. Lars P. Feld, Walter Eucken Institut, Freiburg i. Br.
Prof. Dr. Ekkehart Reimer, Universität Heidelberg
Prof. Dr. Christian Waldhoff, Humboldt-Universität zu Berlin

Band 88

Janka Reinhardt

Die umsatzsteuerliche Behandlung von Fernverkäufen



Nomos





Onlineversion
Nomos eLibrary

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Zugl.: HU Berlin, Univ., Diss., 2024

ISBN 978-3-7560-1726-3 (Print)

ISBN 978-3-7489-4455-3 (ePDF)

1. Auflage 2024

© Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2024. Gesamtverantwortung für Druck und Herstellung bei der Nomos Verlagsgesellschaft mbH & Co. KG. Alle Rechte, auch die des Nachdrucks von Auszügen, der fotomechanischen Wiedergabe und der Übersetzung, vorbehalten. Gedruckt auf alterungsbeständigem Papier.

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	17
A. Einleitung	19
B. Entstehungsgeschichte und rechtliche Grundlagen	25
I. Entwicklung der Umsatzbesteuerung	25
1. Umsatzsteuer auf nationaler Ebene	25
a) Rechtsentwicklung	25
b) Wesen der Umsatzsteuer	30
aa) Verbrauchsteuer mit verkehrssteuerlichem Einschlag	30
bb) Gemeinschaftsteuer	31
c) Ziel und Zweck der Umsatzsteuer	32
2. Harmonisierung der Umsatzsteuer	32
a) Begriff der Harmonisierung	32
b) Rechtsquellen	33
c) Prinzipien der Besteuerung von grenzüberschreitenden Leistungen	35
aa) Ursprungslandprinzip	35
bb) Bestimmungslandprinzip	37
d) Neutralitätsgebot	39
e) Entwicklung des harmonisierten Mehrwertsteuersystems	41
II. Grundlagen der Umsatzbesteuerung	47
1. Überblick	47
2. Leistung, §§ 1 Abs. 1 Nr. 1, 3 Abs. 1, Abs. 9 UStG	49
a) Grundsätzliches	49
b) Leistungsaustausch	52
c) Leistung gegen Entgelt	53
3. Begriff der Lieferung	54
a) Grundsätzliches	54
b) Liefergegenstand	55
c) Verschaffung der Verfügungsmacht	57

d) Sonderfälle der Lieferung, § 3 Abs. 3 bis 5 UStG	60
e) Innergemeinschaftliches Verbringen	60
4. Ort der Lieferung, § 3 Abs. 5a UStG	61
a) Allgemeines	61
b) Bewegte Lieferung, § 3 Abs. 6 UStG	61
aa) Ortsbestimmung	61
bb) Voraussetzungen	62
(1) Umsatzgeschäft	62
(2) Befördern, § 3 Abs. 6 S. 2 UStG	62
(3) Versenden, § 3 Abs. 6 S. 3, 4 UStG	63
(4) Lieferung an den Abnehmer	63
(5) keine Veränderung der Marktgängigkeit	65
cc) Zeitpunkt der Lieferung	67
c) Besonderheit bei Reihengeschäften, § 3 Abs. 6a UStG	70
aa) Begrifflichkeit	70
bb) Unionsrechtliche Vorgaben	70
cc) Deutsche Konzeption	72
d) ruhende Lieferung, § 3 Abs. 7 UStG	74
e) Lieferung aus Drittlandsgebiet, § 3 Abs. 8 UStG	75
5. Sonstige Leistung	76
a) Begrifflichkeit, § 3 Abs. 9 S. 1 UStG	76
b) Formen der sonstigen Leistung, § 3 Abs. 9 S. 2 UStG	76
c) Ort der sonstigen Leistung, § 3a UStG	78
III. Steuerverfahrensvorschriften	79
1. Steuerpflicht und Steuerbefreiungen	79
2. Steuersatz und Bemessungsgrundlage	80
3. Berechnung und Entstehung der Umsatzsteuer	80
4. Vorsteuerabzug	80
5. Besteuerungsverfahren, § 18 UStG	81
C. Unionsrechtliche Grundlagen	83
I. E-Commerce	83
1. Einführung und Bedeutungsgehalt	83
2. Begriff des E-Commerce	85
3. Erscheinungsformen der digitalen Leistungserbringung	86
a) Medienneutralität als umsatzsteuerrechtlicher Grundsatz	86
b) Offline-Umsätze	88

c) Online-Umsätze	88
4. Akteure	89
a) Begrifflichkeit	89
b) Händler	90
c) Plattformen	91
II. Umsatzsteuerliche Behandlung des E-Commerce in der Rechtsentwicklung	93
1. Anfänge des grenzüberschreitenden Mehrwertsteuersystems	93
a) Ausgangslage	93
b) Erste, Zweite und Sechste Richtlinie	94
c) UStG 1967 und UStG 1980	96
2. Reformen für den innergemeinschaftlichen Versandhandel	96
a) Binnenmarkt-Richtlinie	96
b) UStG 1993	99
3. Dienstleistungen der Informationsgemeinschaft	101
a) Internationale Ziele und Bestrebungen	101
b) Richtlinie 98/48/EG	102
c) UStG 1999	104
4. Rechtsakte zum E-Commerce	104
a) Richtlinie 2002/38/EG	104
b) UStG 2003	109
5. Implikationen der Digitalisierung	110
a) Ausbreitung des Internets und Neuerungen der Wirtschaft	110
b) Verbesserungsvorschläge und Konzept einer einzigen Anlaufstelle	111
c) Internet-Richtlinie	112
d) UStG 2010	115
6. Besteuerung der digitalen Wirtschaft	115
a) Grünbuch 2010 und Mitteilung 2011	115
b) Bericht der MwSt-Expertengruppe 2014	117
c) Einführung des MOSS	119
d) Mitteilung 2015	122
III. Reformbedarf für den digitalen Binnenmarkt	125
1. Herausforderungen und Überblick	125

2. Leitlinien für das Mehrwertsteuerpaket für den digitalen Binnenmarkt	127
a) Funktion des Binnenmarktes und Vereinfachung	127
b) Senkung der Kosten für Unternehmen	131
c) Minderung der Betrugsanfälligkeit	133
d) Umgang mit Digitalisierung	135
3. Zwischenergebnis	136
IV. Ergebnis: Europäische Strategie für einen digitalen Binnenmarkt	136
1. Konzeption	136
a) Ausgestaltung und Inhalt der Strategie für einen digitalen Binnenmarkt	136
b) E-Commerce-Paket 2017	138
2. Materiell-rechtlicher Regelungskomplex	140
a) Fernverkäufe	140
b) Nutzung einer elektronischen Schnittstelle	141
c) Ort der Lieferung bei Beförderung oder Versendung	142
3. Verfahrensrechtlicher Regelungskomplex	145
a) Vereinheitlichung der Mehrwertsteuerregistrierung	145
b) Vereinheitlichung der Meldepflicht	146
c) Schaffung neuer Aufzeichnungspflichten	147
d) Verbesserung administrativer Zusammenarbeit	148
V. Kritische Würdigung des Reformkonzepts	149
1. Übersicht über den Regelungskomplex	149
2. Einordnung und Würdigung	149
D. Nationaler Regelungskomplex zu Fernverkäufen	153
I. Überblick und Systematisierung	153
1. Überblick	153
2. Materiell-rechtliche Änderungen	154
3. Verfahrensrechtliche Änderungen	154
a) Allgemeine Grundsätze	154
b) Inhaltliche Neuerungen	155
4. Systematik	156
II. Innergemeinschaftliche Fernverkäufe	157
1. Änderung bei Fernverkäufen	157
a) Anwendungsbereich	157
b) Regelungsgegenstand und Zweck	157

c)	Rechtsentwicklung des § 3c UStG	159
d)	Innergemeinschaftlicher Fernverkauf, § 3c Abs. 1 UStG	159
aa)	Definition und Leistungsort, § 3c Abs. 1 S. 1 und 2 UStG	159
(1)	Voraussetzungen des innergemeinschaftlichen Fernverkaufs	159
(2)	Legaldefinition des innergemeinschaftlichen Fernverkaufs	160
(i)	Lieferung	160
(ii)	Beteiligung des Lieferers	161
(3)	Ort der Lieferung	163
(i)	Grundsatz	163
(ii)	Vereinfachungsregelung	163
bb)	Erwerberkreis, § 3c Abs. 1 S. 3 UStG	164
(1)	Definition	164
(2)	Empfänger gem. § 3a Abs. 5 S. 1 UStG	165
(3)	Person gem. § 1a Abs. 3 Nr. 1 UStG	165
cc)	Lieferschwelle, § 3c Abs. 4 UStG	166
(1)	Vereinfachungsregel	166
(2)	Verzicht auf die Lieferschwelle	167
dd)	Ausnahmen, § 3c Abs. 5 UStG	169
2.	Einbeziehung elektronischer Schnittstellen, § 3 Abs. 3a UStG	170
a)	Anwendungsbereich	170
b)	Normziel	172
c)	Lieferung (§ 3 Abs. 3a S. 1 UStG)	173
aa)	Warenversand aus dem Gemeinschaftsgebiet	173
bb)	Unternehmer	174
cc)	Empfänger, § 3 Abs. 3a S. 1 UStG	175
dd)	Elektronische Schnittstelle	176
ee)	Unterstützen	177
ff)	Rechtsfolge: Fiktion der Lieferkette	179
gg)	Steuerschuldnerschaft	180
3.	Verfahrensrecht: OSS (Nicht-EU-Verfahren), § 18i UStG	182
a)	Rechtsentwicklung	182
b)	Verfahren	184

c)	Modifikationen und Verbesserungen	185
d)	Bestimmung der Ansässigkeit	186
e)	Steuerberechnung und Fälligkeit der Umsatzsteuer	187
f)	Widerruf und Ausschluss	188
4.	Verfahrensrecht: OSS (EU-Verfahren), § 18j UStG	189
a)	Rechtsentwicklung	189
b)	Verfahren	190
c)	Erleichterungen für Rechnungsstellung	192
d)	Widerruf und Ausschluss	193
III.	Einfuhrfernverkäufe	194
1.	Einfuhrfernverkauf, § 3c Abs. 2, 3 UStG	194
a)	Erweiterung der Fernverkaufsregeln auf Drittstaatsachverhalte	194
b)	Ende der Lieferung in einem anderen Mitgliedstaat, § 3c Abs. 2 UStG	196
aa)	Grundlagen	196
bb)	Zollrechtliche Einschränkung	197
c)	Ende der Lieferung in Deutschland, § 3c Abs. 3 UStG	199
aa)	Regelungsinhalt, § 3c Abs. 3 S. 1 und 2 UStG	199
bb)	Besonderheiten bei Schnittstellenlieferketten, § 3c Abs. 3 S. 3 UStG	200
2.	Einbeziehung elektronischer Schnittstellen, § 3 Abs. 3a S. 2 UStG	202
a)	Anwendungsbereich der Sonderregelung	202
b)	Warenversand mit Beginn im Drittlandsgebiet	203
c)	Definition des Fernverkaufs, § 3 Abs. 3a S. 4 UStG	203
d)	Unternehmer	203
e)	Erwerber des Einfuhrfernverkaufs, § 3 Abs. 3a S. 5 UStG	204
3.	Verfahrensrecht bei vorangegangener Einfuhr, IOSS, § 18k UStG	205
a)	Rechtsentwicklung und Verfahren	205
b)	Vertreterregelung	207
aa)	Rechtsnatur	207
bb)	Stellung des Vertreters	208
cc)	Ansässigkeit des Vertreters im Gemeinschaftsgebiet	208

c) Widerruf und Ausschluss	208
4. Sonderregelung zur Entrichtung der Einfuhrumsatzsteuer, § 21a UStG	210
a) Anwendungsbereich	210
b) Abschaffung der Freigrenze bei der Einfuhrumsatzsteuer	211
c) Verhältnis zu anderen Normen	211
d) Verfahren	212
aa) Anmeldung	212
bb) Zahlungsaufschub für entstandene Einfuhrumsatzsteuer	213
cc) Steuererhebung	214
dd) Haftung	214
ee) Meldung und Aufschubkonto, § 21a Abs. 5 UStG	215
IV. Besondere Pflichten und Haftung	216
1. Aufzeichnungspflichten, § 22 UStG	216
2. Besondere Pflichten und Haftung von Schnittstellenbetreibern, §§ 22f, 25e UStG	218
a) Entwicklung	218
b) Aufzeichnungspflichten für Betreiber einer elektronischen Schnittstelle	220
c) Haftung des Betreibers einer elektronischen Schnittstelle	222
aa) Grundsatz	222
bb) Ausnahme	223
cc) Rückausnahme	223
3. Sanktionsmechanismus, § 26a UStG	225
a) Rechtsentwicklung der Bußgeldvorschriften	225
b) § 26a Abs. 1 UStG	226
aa) Allgemeines	226
bb) Schädigung des Umsatzsteueraufkommens, § 26a Abs. 1 UStG	227
(1) Objektiver Tatbestand	227
(2) Subjektiver Tatbestand	228
c) § 26a Abs. 2 bis 4 UStG	229

E. Kritische Untersuchung der Neuregelungen	231
I. Richtlinienkonformität der Neuregelungen	231
1. Bedeutung und Wirkung der Richtlinie auf das nationale Normsystem	231
a) Wirkungsweise von Richtlinien	231
b) Gebot richtlinienkonformer Auslegung und Rechtsfortbildung	232
2. Materiell-rechtlicher Regelungskomplex	234
a) Persönlicher Anwendungsbereich	234
aa) Erwerber	234
bb) Lieferer	236
b) Vereinfachungsregel innergemeinschaftlicher Fernverkäufe	237
aa) Ansässigkeit als Voraussetzung	237
bb) Berechnung des Schwellenwertes	238
c) Lieferkettenfiktion	242
aa) Systematik im Lichte des Unionsrechts	242
bb) Bestimmung der Unterstützungshandlung	242
d) Einfuhrfernverkäufe	244
aa) Drittlandsgebiet, Drittgebiet oder Drittland	244
bb) Neuregelung des § 3c Abs. 3 S. 3 UStG	244
3. Verfahrensrechtliche Neuregelungen	245
a) Rechtsnatur der Teilnahmebestätigung	245
b) Sonderregelung für die Einfuhrumsatzsteuer	246
aa) Heranziehung der Voraussetzungen des UZK	246
bb) Steuerentrichtung und Haftung der gestellenden Person	247
c) Aufzeichnungspflichten	248
d) Haftung beim Handel über eine elektronische Schnittstelle	249
4. Zwischenergebnis	253
II. Kritische Würdigung des unionalen Reformkonzepts	254
1. Maßstab der Untersuchung	254
2. Aspekte der Regelung	255
a) Wettbewerbsgleichheit	255
aa) Grundlagen	255
bb) Einheitlichkeit der Mehrwertsteuer	256
cc) Gebot internationaler Besteuerungsneutralität	258

dd)	Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetruges	259
(1)	Grundsatz der Beseitigung von Wettbewerbsverzerrungen	259
(2)	Verwaltungszusammenarbeit	261
(3)	Steuerbetrug	264
b)	Neutralitätsprinzip	267
aa)	Effektive Mehrwertsteuererstattung	267
bb)	Organisationsformneutralität	268
cc)	Mitwirkungspflichten	269
3.	Analyse und Schlussfolgerungen	270
III.	Rechtsdogmatische Untersuchung der nationalen Neuregelungen	275
1.	Gesetzessystematik	275
a)	Strukturierung	275
b)	Systematische Zusammenfassung	276
c)	Definitionen und Begriffsbestimmungen	276
d)	Gesetzestechnik und Interdependenzen	277
aa)	Grundlagen	277
bb)	Vermutung im Rahmen der Lieferkettenfiktion	279
cc)	Umfang der Einfuhrfernverkaufsdefinition	280
dd)	Interdependenzen zum besonderen Besteuerungsverfahren	281
2.	Bedeutung und Anwendung der Neuregelungen	283
a)	Komplexität	283
aa)	Grundlagen	283
bb)	Erwerberkreis	283
cc)	Unterstützungshandlung	284
dd)	Vereinheitlichung der Schwellenregelungen	285
b)	Praktikabilität	286
aa)	Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens	286
bb)	Umfang der haftungsbewehrten Aufzeichnungspflichten	290
(1)	Verfassungsrechtliche Bedenken	290
(i)	Überblick	290
(ii)	Berufsfreiheit, Art. 12 Abs. 1 GG	290
(iii)	Eigentumsfreiheit, Art. 14 Abs. 1 S. 1 GG	294

(iv) Allgemeiner Gleichheitssatz, Art. 3 Abs. 1 GG	294
(2) Rechtspraktische Bedenken	296
c) Rechtssicherheit	298
aa) Grundlagen	298
bb) Sachwertbegriff	298
IV. Kritische Folgenabschätzung: Auswirkungen auf Wirtschaft und Verwaltung	299
1. Folgenabschätzung Wirtschaft	299
a) Grundlagen	299
b) Auswirkungen der Besteuerungsverfahren auf den Befolgungsaufwand	301
c) Zwischenergebnis	304
2. Folgenabschätzung Verwaltung	304
3. Zwischenergebnis	306
V. Adäquate Erfassung digitaler Geschäftsmodelle	306
1. Zielsetzung	306
2. Erfassung der Wirtschaftsrealität	307
a) Identifikation der Beteiligten	307
b) Bestimmbarkeit des Leistungsinhalts	310
c) Einbindung der Schnittstellenbetreiber	311
aa) Hintergrund	311
bb) Neuregelungen	314
cc) Prinzipien der Gleichheit und Neutralität	315
d) Digitalisierung	318
3. Zwischenergebnis und Herausforderungen	320
VI. Fazit: Digitale Wirtschaft als Herausforderung für die Umsatzsteuer?	321
F. Zusammenfassung der Ergebnisse	327
G. Reformbestrebungen und Ausblick auf rechtliche Fortentwicklung	331
I. Reformbestrebungen	331
1. Überblick	331
2. Materiell-rechtliche Neuregelungen	331
a) Harmonisierung der Steuerbefreiung für Kleinunternehmer	331

b) Ausweitung der Einbindung der Plattformbetreiber in die Lieferkette	331
c) Einbindung von Zahlungsdienstleistern	333
3. Besondere Besteuerungsverfahren	334
a) Evaluation und Einfuhrregelung	334
b) Einzige Mehrwertsteuerregistrierung	335
4. Meldepflichten für Plattformbetreiber	336
II. Ausblick	337
Literaturverzeichnis	339

Vorwort

Die vorliegende Arbeit lag der rechtswissenschaftlichen Fakultät der Humboldt-Universität zu Berlin im Sommersemester 2023 als Dissertation vor.

Mein größter Dank gilt meinem Doktorvater, Herrn Professor Dr. Thomas Stapperfend, für seine hervorragende Unterstützung und die persönliche Betreuung dieser Arbeit. Seine konstruktiven Hinweise und Anregungen waren mir stets eine wertvolle Unterstützung. Herrn Professor Dr. Christian Waldhoff danke ich für die rasche Erstellung des Zweitgutachtens und seine konstruktiven Vorschläge sowie hilfreichen Anregungen. Herrn Professor Dr. Tibor Schober danke ich für die Übernahme des Prüfungsvorsitzes bei der Disputation.

Mein besonderer Dank gilt meiner Familie und meinen Freunden, die mich, nicht nur während meiner juristischen Ausbildung und Tätigkeit, in jeder Lebenslage unterstützen.

Berlin, im Februar 2024

Janka Reinhardt

A. Einleitung

Mit dem Jahressteuergesetz 2020 gelten seit dem 1.7.2021 neue umsatzsteuerliche Regelungen im E-Commerce. Der ökologische und der digitale Wandel sind im Gange und bringen durch die Steigerung von Produktivität und Benutzerfreundlichkeit dank intelligenter Produkte und künstlicher Intelligenz enorme Vorteile für die Gesellschaft und die Wirtschaft Europas mit sich.¹ Als Teil dieses Wandels entstand mit dem Vordringen des Internets der E-Commerce, der weltweit zu grundlegenden Veränderungen in der Geschäftspraxis führte und ein System schuf, in dem die Technologie den Kern aller Unternehmenstransaktionen bildete.² Die massiven Veränderungen der gesellschaftlichen Erwartungen an die Vernetzung von Menschen und Unternehmen und die Veränderungen in der Technologie, die entwickelt wurden, um diese Anforderungen zu erfüllen, sind tiefgreifend.

Zu Beginn des 21. Jahrhunderts, in dem die moderne Welt fest im digitalen Zeitalter verwurzelt ist und sich unsere Abhängigkeit von digitalen Technologien verfestigt hat,³ bot die Pandemie ein Umfeld, von dem der E-Commerce stark profitiert und sich zu einem der zukunftsträchtigsten Wirtschaftssektoren entwickelt hat.⁴ In Deutschland wurde 2021 erstmals mehr als 100 Mrd. EUR für Waren und Dienstleistungen aus dem Internet ausgegeben.⁵ Trotz des Austritts des Vereinigten Königreichs aus dem EU-Binnenmarkt wuchs der unionale E-Commerce-Umsatz bis 2021 um

1 Vgl. Kontext des Vorschlags für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates über die Haftung für fehlerhafte Produkte v. 28.9.2022, KOM(2022)495, endg.

2 Vgl. *Nasheri* in: *Cybercrime 2023*, S. 95.

3 Vgl. *Sarre* in: *Cybercrime 2023*, S. 173; *Smith* in: *Cybercrime 2023*, S. 2.

4 Laut Destatis „boomt“ der Onlinehandel mit Bekleidung, Computern, Elektronikartikeln und sonstigen Waren und verzeichnet seit Jahren steigende Umsatzzahlen, abrufbar unter: <https://www.destatis.de/DE/Themen/Wirtschaft/Grosshandel-Einzelhandel/einzelhandel-online-handel.html>, zuletzt abgerufen am: 22.8.2023. Vgl. auch *Müller* Internethandel 2023, S. 8, wonach der E-Commerce allein von 2009 bis 2014 jährlich um durchschnittlich 21 % wuchs.

5 Bundesverband E-Commerce und Versandhandel Deutschland e.V. (BEVH), Pressemitteilung „Umsätze im E-Commerce mit Waren und Dienstleistungen erneut über 100 Milliarden Euro“ v. 26.1.2023, abrufbar unter: [Umsätze im E-Commerce mit Waren und Dienstleistungen erneut über 100 Milliarden Euro | BEVH](#), zuletzt abgerufen am: 3.7.2023.

16 %.⁶ Auch weltweit nehmen der Internetzugang und die Internetnutzung mit über fünf Mrd. Internetnutzern rapide zu und so steigt auch die Zahl der Menschen, die online einkaufen, ständig an. Im Jahr 2022 wird der E-Commerce-Umsatz im Einzelhandel schätzungsweise 5,7 Bio. US-Dollar weltweit übersteigen, und es wird erwartet, dass diese Zahl in den kommenden Jahren neue Höchstwerte erreichen wird.⁷

Im Zuge dieser Prozesse werden die Leistungsketten transformiert, die Rollen der Akteure verändert und die Wertschöpfungsprozesse neu geordnet. Unternehmen siedeln zur Steuervermeidung globale Wertschöpfungsketten in Niedrigsteuerrändern an und lösen auch die Steuerstrukturen von den tatsächlichen Wirtschaftsvorgängen in verschiedenen Wirtschaftszweigen ab.⁸ Der vom E-Commerce ausgehenden wirtschaftlichen Tätigkeit sind in den Branchen entlang seiner Lieferkette etwa 487.700 Arbeitsplätze zuzurechnen, was 1,1 % der Gesamtbeschäftigung in Deutschland entspricht.⁹

Als Kernelement des E-Commerce sind Fernverkäufe für die umsatzsteuerlichen Neuregelungen im Jahressteuergesetz 2020 zentral. Als eine besondere Art der umsatzsteuerlichen Warenlieferung befördert oder versendet ein Unternehmer beim Fernverkauf Waren an einen Privatkunden.¹⁰ Diesbezüglich eröffnen Online-Plattformen neue Perspektiven im Hinblick auf die Schnelligkeit, wirtschaftliche Leistungsfähigkeit und Kapazitäten des (digitalen) Binnenmarktes. Als Intermediäre des E-Commerce organisieren sie den Handel im Internet und führen ihn durch. Dabei ist ihr Vertrieb nicht auf digitale Produkte beschränkt, sondern erstreckt sich

6 Vgl. Amsterdam University of Applied Sciences & Ecommerce Europe: European E-commerce Report v. 2022, S. 13, abrufbar unter: https://ecommerce-europe.eu/wp-content/uploads/2022/06/CM12022_FullVersion_LIGHT_v2.pdf, zuletzt abgerufen am: 22.8.2023.

7 Im Jahr 2026 soll der E-Commerce-Umsatz bereits 8,1 Bio. US-Dollar betragen, vgl. Statista, E-commerce worldwide – statistics & facts v. 27.2.2023, abrufbar unter: <https://www.statista.com/topics/871/online-shopping/#topicOverview>, zuletzt abgerufen am: 22.8.2023 sowie Statista, Retail e-commerce sales worldwide from 2014 to 2026 (in billion U.S. dollars) v. 21.9.2022, abrufbar unter: <https://www.statista.com/statistics/379046/worldwide-retail-e-commerce-sales/>, zuletzt abgerufen am: 22.8.2023.

8 Siehe ausführlich zu ertragsteuerlichen Aspekten dazu *Ting/Gray Journal of International Business Studies* 2019, 1, 2.

9 BEVH, Studie von Copenhagen Economics „Die Bedeutung des E-Commerce für die deutsche Wirtschaft“ v. März 2021, S. 29, abrufbar unter: [Studie: Impact of E-Commerce | BEVH](#), zuletzt abgerufen am: 31.7.2023.

10 Ausführlich dazu unter *Ziff. C.IV.2.a) sowie Ziff. D.II.1.*

auch auf konventionelle Waren.¹¹ Als Wirtschaftsakteure erleichtern kleinen und mittleren Unternehmen den Eintritt in die Welt der digitalen Wirtschaft sowie die Verknüpfung von Online-Unternehmen mit ihren Kunden und revolutionieren dabei den Vertrieb von Waren. Die drei umsatzstärksten Online-Plattformen der Welt erwirtschafteten 2021 einen Umsatz von 110,714 Mio. EUR (Amazon.com), 100,148 Mio. EUR (jd.com) und 43,899 Mio. EUR (apple.com).¹² Als Wegbereiter eines nachfrageorientierten, kundenfokussierten Handels entfallen auf Online-Plattformen knapp die Hälfte aller B2C-Transaktionen in Deutschland.¹³ Aus der Fülle der vorgenannten, lediglich angedeuteten Aspekte ergeben sich für Akteure des E-Commerce Problematiken im Hinblick auf die Besteuerungsverfahren, welche gegenwärtig ein umstrittenes Thema sind.¹⁴ Mit der enormen wirtschaftlichen Bedeutung korrespondiert wenig überraschend ein großes Interesse an einer angemessenen umsatzsteuerrechtlichen Würdigung.

Der E-Commerce zeichnet sich als Phänomen des Internets bekanntlich dadurch aus, dass es keine Staatsgrenzen kennt und somit eine nationale, europäische und internationale Dimension besitzt. Die zu analogen Zeiten entwickelte Umsatzsteuer ist hingegen territorialitätsbezogen: Für die korrekte Steuerermittlung ist die Bestimmung des Leistungsortes entscheidend. Daraus ergibt sich die Herausforderung des Gesetzgebers, in Anbetracht der Vielzahl möglicher technischer und wirtschaftlicher Funktionsweisen und internationaler Absatzmodelle generalistische Lösungen der gesetzlichen Einbettung zu entwerfen.

Seit der Öffnung des Binnenmarktes am 1.1.1993 hat sich die Welt des Handels und der getätigten Umsätze massiv verändert. Obwohl die globalisierten Wirtschaftssysteme immer stärker miteinander verschmelzen,

11 Neben Betreibern von Online-Marktplätzen spielen insbesondere Fullfilment-Dienstleister eine wichtige Rolle im B2C-Handel. So wird in Art. 7 Abs. 3 des Vorschlags für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates über die Haftung für fehlerhafte Produkte v. 28.9.2022, KOM(2022)495, endg., dem sogenannten Fulfillment-Dienstleister eine immense Bedeutung beigemessen und er als Haftungssubjekt eingeführt, vgl. *Wagner JETL* 2022, 191, 212 f. Zu den Einzelheiten im umsatzsteuerrechtlichen Kontext siehe *Ziff. D.II.2.c)ee*.

12 Statista, Umsatzstärkste Online-Shops weltweit im Jahr 2021 (in Millionen Euro) v. 21.4.2023, abrufbar unter: <https://de.statista.com/prognosen/860277/top-online-shops-weltweit-ecommercedb>, zuletzt abgerufen am: 22.8.2023.

13 BEVH, Studie von Copenhagen Economics „Die Bedeutung des E-Commerce für die deutsche Wirtschaft“ v. März 2021, S. 6 und 14, abrufbar unter: [Studie: Impact of E-Commerce | BEVH](#), zuletzt abgerufen am: 31.7.2023.

14 Siehe dazu ausführlich unter *Ziff. E.III.2.b)aa*) sowie *Ziff. E.IV.1.b*).

stellt das Abschöpfen von wirtschaftlichen Erfolgen der digitalen Wirtschaft durch die nationalen Steuergesetzgebungen und -verwaltungen nach wie vor eine Herausforderung dar.¹⁵ Aktuelle Schwierigkeiten bei der Durchsetzung von Umsatzsteuerpflichten durch die Finanzverwaltungen ergeben sich bei Fernverkäufen im E-Commerce insbesondere daraus, dass ein nicht aufzeichnungspflichtiger Verbraucher als Empfänger einer Leistung involviert ist.¹⁶ Die gesetzlichen Neuregelungen des Digitalpakets sollen ihrer Zielsetzung nach an die wirtschaftliche Wirklichkeit der Branche, die geprägt ist von grenzüberschreitenden, digitalen und hochkomplexen wirtschaftlichen Strukturen, angepasst werden. Gleichzeitig ist die Implementierung eines *gemeinsamen* Mehrwertsteuersystems ein Kernelement des EU-Binnenmarktes.¹⁷ Auch wenn es sich beim derzeitigen Mehrwertsteuersystem aufgrund unterschiedlicher Zielvorstellungen der einzelnen Mitgliedstaaten um Übergangsregelungen handelt, sollen schrittweise finale Regelungen implementiert werden.

Das von der EU-Kommission vorgeschlagene und vom Rat der EU verabschiedete Mehrwertsteuerpaket für den elektronischen Geschäftsverkehr, welches seit dem 1.7.2021 gilt, sieht erstmals umfassende Mehrwertsteuer-

15 Vgl. OECD, Internationale Leitlinien für die Mehrwertbesteuerung v. 14.4.2017, abrufbar unter: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/internationale-leitlinien-fur-die-mehrwertbesteuerung_9789264274426-de, zuletzt abgerufen am: 22.8.2023; Müller Bekämpfung der Mehrwertsteuerhinterziehung 2022, S. 15.

16 So liegen trotz eines wachsenden Marktes und steigender grenzüberschreitender Erbringung von Leistungen im Onlinehandel kaum Informationen zur Identifizierung von Unternehmern und den von ihnen getätigten Umsätzen vor, vgl. EU-Kommission, Arbeitsunterlage der Kommissionsdienststellen – Zusammenfassung der Folgenabschätzung, Begleitunterlage zum Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG im Hinblick auf die Einführung bestimmter Anforderungen für Zahlungsdienstleister und Vorschlag für eine Verordnung des Rates zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 904/2010 des Rates über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer v. 12.12.2018, SWD(2018)487, endg.; Müller Bekämpfung der Mehrwertsteuerhinterziehung 2022, S. 18. Olbert/Spengel ZEW 2019, 04/2019, S. 23, zur Pflicht der politischen Entscheidungsträger, vor dem Hintergrund einer immensen Mehrwertsteuerlücke in der Europäischen Union die Durchsetzung des Bestimmungslandprinzips sicherzustellen.

17 EU-Kommission, Mitteilung an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss über einen Aktionsplan im Bereich der Mehrwertsteuer „Auf dem Weg zu einem einheitlichen europäischen Mehrwertsteuer-raum: Zeit für Reformen“ v. 7.4.2016, KOM(2016)148, endg., S. 3.

vorschriften für den Online-Handel vor.¹⁸ Die Neuregelungen fügen sich in ihrer nationalen Umsetzung im UStG in ein bestehendes komplexes Regelwerk der Besteuerung von Lieferungen ein. Gleichwohl prägen die Einflüsse des Unionsrechts und des europäischen Bezugsrahmens die nationale Rechtsgewinnung, da die verabschiedeten Normen überwiegend ihre Grundlage in einem 2017 von der EU-Kommission verabschiedeten Richtlinienpaket finden. Die vorliegende Arbeit beschränkt sich auf den umsatzsteuerrechtlichen Umgang mit Warenlieferungen an Privatkunden. Hierbei sind der Ort der Lieferung sowie die Einbeziehung von Plattformbetreibern in die Lieferkette zentral. Durch die Einführung einer einzigen Mehrwertsteuerregistrierung sollen mehrfache Mehrwertsteuerregistrierungen in der EU entfallen und die Einmalregistrierung zur Anmeldung und Entrichtung der Mehrwertsteuer auf Fernverkäufe von Gegenständen angewendet werden. Damit einher gehen teils erweiterte, teils aber auch gänzlich neu geschaffene Aufzeichnungspflichten der Unternehmer sowie Änderungen in der Verwaltungszusammenarbeit und beim Datenaustausch zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten.

18 Vgl. EU-Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf die Mehrwertsteuervorschriften für das digitale Zeitalter v. 8.12.2022, KOM(2022)701, endg., S. 9.

B. Entstehungsgeschichte und rechtliche Grundlagen

I. Entwicklung der Umsatzbesteuerung

1. Umsatzsteuer auf nationaler Ebene

a) Rechtsentwicklung

Erstmalig wurden gewerbliche Warenlieferungen auf Reichsebene durch das Gesetz über den Warenumsatzstempel vom 26.6.1916 mit 0,1 % des Entgelts besteuert.¹⁹ Die Erhebung erfolgte auf sämtlichen Produktions- und Vertriebsstufen der unternehmerischen Leistungskette, weshalb es sich seit ihrer Entstehung um eine Allphasensteuer handelte.²⁰ Die Steuer wurde bei jeder einzelnen Wirtschaftsstufe vom zugrundeliegenden Bruttoentgelt des Umsatzes berechnet und demnach umso höher, je mehr Herstellungs- oder Handelsstufen es gab.²¹ Hintergrund war der erhöhte Finanzbedarf des Reichs zu Zeiten des Ersten Weltkrieges, der nicht mehr aus der bisher vorhandenen Einkommen- und Vermögensteuerquelle geschöpft werden konnte.²² Die Steuerpflicht wurde durch das Umsatzsteuergesetz (UStG) vom 26.7.1918²³ auf alle innerhalb einer selbstständigen gewerblichen Tätigkeit erbrachten Lieferungen und sonstigen Leistungen mit Ausnahme der freien Berufe ausgeweitet und der allgemeine Steuersatz gem. § 6 UStG 1918 auf 0,5 % angehoben. Das UStG v. 24.12.1919²⁴ erhöhte den Steuersatz

19 Gesetz über einen Warenumsatzstempel v. 26.6.1916, RGBl. 1916, 639.

20 Vgl. *Filtzinger* Steuerschuldverlagerung 2018, 801; *Wäger* Umsatzsteuerrecht 2018, 1591, 1592.

21 *Weymüller* in: BeckOK, UStG, Vor § 1 Rn. 15.

22 Vgl. *Englisch* in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 17.1; *Seer* in: Tipke/Kruse, 158. Erg.-Lfg. Oktober 2019, FGO, Einführung, Rn. 1. Siehe auch *Popitz* Umsatzsteuergesetz 1928, S. 187, wonach die allgemeine Begründung des Entwurfs des UStG vom 24.12.1919 lautet: „Die Möglichkeit wirklich große Beträge, wie sie das Reich zur Deckung seiner Ausgaben bedarf, laufend durch eine verhältnismäßig einfache Steuer, eine Art Generalakzise, aufzubringen, zeichnet in der Tat die Umsatzbesteuerung vor allen andern Steuerplänen aus.“ Weiter heißt es auf S. 188, dass es aufgrund der gedrückten volkswirtschaftlichen und finanziellen Lage „unmöglich ist, den Finanzbedarf des Reichs [...] d. Verf.] lediglich durch Belastung von Vermögen und Einkommen aufzubringen.“

23 Umsatzsteuergesetz (UStG) v. 26.7.1918, RGBl. 1918, 779.

24 UStG v. 24.12.1919, RGBl. 1919, 2157.

auf 1,5 % und erfasste auch freie Berufe. Mit dem UStG vom 16.10.1934²⁵ wurden im Zuge einer wesentlichen Umgestaltung des bisherigen Umsatzsteuerrechts ermäßigte Steuersätze und Steuerbefreiungen eingeführt und die von der Rechtsprechung entwickelte Organlehre aufgenommen.²⁶ Der allgemeine Steuersatz wurde durch das UStG vom 28.6.1951²⁷ gem. § 7 Abs. 1 UStG 1951 auf 4 % erhöht.

Im System der Allphasenbruttosteuer waren alle Phasen einer Leistung eines Unternehmers an einen Abnehmer steuerpflichtig, da die Steuer von dem vollen Entgelt – auch soweit es den in früheren Phasen gezahlten Betrag an Umsatzsteuer enthält – erhoben wurde.²⁸ Daher war für die Höhe der Steuerbelastung ausschlaggebend, wie viele Umsatzstufen (Phasen) durchlaufen wurden. Während sich der Kumulationseffekt bei einem sehr niedrigen Steuersatz kaum merklich auf die Endbelastung der Preise für Waren und Dienstleistungen auswirkte, war er bei zuletzt erhobenen 4 % beträchtlich.²⁹ Die kumulative Wirkung bevorteilte Unternehmenszusammenschlüsse und führte so zu Wettbewerbsverzerrungen.³⁰ Außerdem behinderte sie auf europäischer Ebene den Harmonisierungsprozess zwischen den sechs Mitgliedstaaten der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft (EWG).³¹ Die von der Anzahl der Zwischenstufen abhängige Umsatzsteuerlast konnte nicht klar definiert werden, weshalb bei grenzüberschreitenden Leistungen ein exakter Grenzausgleich unmöglich war.³² Infolgedessen wurde am 30.10.1963 ein Regierungsentwurf vom Bundesrat in den Bun-

25 UStG v. 16.10.1934, RGBl. I 1934, 942.

26 Nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG v. 16.10.1934, RGBl. I 1934, 942 waren Umsätze eines Unternehmens (sog. *Innenumsätze*) oder einer umsatzsteuerlichen Organschaft von der Kumulationswirkung der Bruttosteuer ausgenommen.

27 UStG v. 1.9.1951, BGBl. I 1951, 791.

28 Vgl. BVerfG, Urt. v. 20.12.1966 – 1 BvR 320/57, BVerfGE 21, 12.

29 Entwurf eines Umsatzsteuergesetzes nebst Begründung (Anlage 1) v. 30.10.1963, BT-Drs. IV/1590, S. 20.

30 Entwurf eines Umsatzsteuergesetzes nebst Begründung (Anlage 1) v. 30.10.1963, BT-Drs. IV/1590, S. 21; vgl. *Naumann Mehrwertsteuersystem* 2019, S. 23 f.

31 Bereits der Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (EGV) v. 25.3.1957, BGBl. II 1957, 766, ber. 1957, 1678 und BGBl. II 1958, 64 enthält in Art. 99 einen konkreten Harmonisierungsauftrag, wenn es darin heißt: „Die Kommission prüft, wie die Rechtsvorschriften der einzelnen Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer [...] d. Verf.] im Interesse des Gemeinsamen Marktes harmonisiert werden können.“; vgl. dazu auch *Sikorski Umsatzsteuer* 2021, Rn. 2.

32 Vgl. Entwurf eines Umsatzsteuergesetzes nebst Begründung (Anlage 1) v. 30.10.1963, BT-Drs. IV/1590, S. 21; *Naumann Mehrwertsteuersystem* 2019, S. 23 f.

destag eingebracht, der eine Umsatzsteuerreform zum Inhalt hatte.³³ Die „neue Umsatzsteuer“ verfolgte das Ziel, die von der bisherigen Umsatzsteuer ausgehenden schädlichen Wirkungen auf den Wettbewerb so weit wie möglich zu beseitigen und einen wichtigen Beitrag zur Harmonisierung der Umsatzsteuern im Binnenmarkt zu leisten.³⁴ Der Entwurf sah erstmals eine Mehrwertsteuer mit Vorsteuerabzug vor, die im Ergebnis nur noch den Mehrwert der jeweiligen Stufe besteuerte.³⁵

Mit Urteil vom 20.12.1966 stellte das BVerfG klar, dass das UStG 1951 in seiner geltenden Fassung der auf Art. 3 Abs. 1 GG beruhenden Steuergerechtigkeit insoweit nicht genüge, als dass es die Außenumsätze der einstufigen den Außenumsätzen der mehrstufigen Unternehmen ausnahmslos gleichstelle.³⁶ Der damit einhergehende Mangel an Wettbewerbsneutralität sollte allerdings bis zum Abschluss der eingeleiteten und in angemessener Zeit vom Gesetzgeber zu verabschiedenden Umsatzsteuerreform hingenommen werden.³⁷

Durch das UStG 1967³⁸ ist seit dem 1.1.1968 die Umsatzsteuer in Deutschland als Allphasennettosteuern auf allen Stufen des wirtschaftlichen Prozesses vom zugrundeliegenden Nettoentgelt des Umsatzes vom Unternehmer zu entrichten.³⁹ Demnach wird die Umsatzsteuer nicht in den Preis einkalkuliert, sondern gesondert neben dem Nettopreis in der Rechnung ausgewiesen (§§ 10 Abs. 1 S. 2, Abs. 5 S. 2, 15 Abs. 1 UStG 1967). Abweichend

33 Entwurf eines Umsatzsteuergesetzes nebst Begründung (Anlage 1) v. 30.10.1963, BT-Drs. IV/1590, S. 16; zur Umsatzsteuerreform als deutscher Beitrag zur gemeinsamen Mehrwertsteuer der Mitgliedstaaten des Gemeinsamen Marktes siehe S. 84 C des Berichts über die 309. Sitzung des Bundesrates v. 12.05.1967.

34 Entwurf eines Umsatzsteuergesetzes nebst Begründung (Anlage 1) v. 30.10.1963, BT-Drs. IV/1590, S. 16.

35 Schriftlicher Bericht des Finanzausschusses über den Entwurf eines Umsatzsteuergesetzes (Nettoumsatzsteuer), v. 17.3.1967, BT-Drs. V/1581, S. 2; vgl. *Filtzinger* Schuldverlagerung 2018, 801.

36 BVerfG, Urt. v. 20.12.1966 – 1 BvR 320/57, BVerfGE 21, 12.

37 BVerfG, Urt. v. 20.12.1966 – 1 BvR 320/57, BVerfGE 21, 12.

38 UStG v. 29.5.1967, BGBl. I 1967, 545.

39 § 10 Abs. 1 S. 2 UStG 1967 lautet wörtlich: „Entgelt ist alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung vereinbarungsgemäß aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten, jedoch abzüglich der Umsatzsteuer (Solleinnahme).“ Diese Regelung gibt fast wortgetreu die Regelung des § 9 Abs. 1 S. 2 RegE UStG v. 30.10.1963, BT-Drs. IV/1590, S. 7 wieder. Auch in der Gesamtkonzeption entspricht das UStG 1967 der ursprünglichen Regierungsvorlage v. 30.10.1963, siehe S. 78 A des Berichts über die 309. Sitzung des Bundesrates v. 12.05.1967. Vgl. zur Wirkungsweise auch *Wäger* Umsatzsteuerrecht 2018, 1591, 1592.

vom bisherigen Recht wird die Steuer grundsätzlich nicht mehr nach den vereinnahmten, sondern nach den vereinbarten Entgelten (Solleinnahmen) bemessen (§ 10 UStG 1967).⁴⁰ Lediglich die Vereinfachungsmöglichkeit des § 20 Abs. 1 UStG 1967 sah für Unternehmer mit einem Gesamtumsatz von maximal 250.000 DM und für Freiberufler eine Entstehung der Steuerschuld erst mit Vereinnahmung des Entgelts (Ist-Prinzip) vor, während die ihnen in Rechnung gestellte Vorsteuer sofort nach dem Sollprinzip abgesetzt werden durfte.⁴¹ Der Unternehmer konnte von dem Umsatzsteuergesamtbetrag gem. §§ 15, 16 Abs. 2, 18 UStG 1967 die ihm von seinem Lieferanten in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen. Die Normen gingen ihrer Regelung nach aus den §§ 12, 15 Abs. 1 S. 1, 17 RegE UStG v. 30.10.1963, BT-Drs. IV/1590, S. 8 ff. hervor, sahen darüber hinaus aber auch den sofortigen Vollabzug für die auf Investitionen ruhende Vorsteuer vor, der die Kostenrechnung nicht berührte.⁴² Der Vorsteuerabzug war „technisches Kernstück des Reformwerks“, da durch ihn die Kumulationswirkung vermieden und alle Verbrauchsgüter unabhängig von der Anzahl der Umsatzstufen gleich belastet wurden.⁴³ Im Unterschied zum Regierungsentwurf aus dem Jahr 1963 haben sich mit dem UStG 1967 wesentliche Änderungen im Rahmen der zugunsten des Letztverbrauchers gewährten Steuervergünstigungen gem. § 12 Abs. 2 UStG 1967 ergeben.⁴⁴

40 Schriftlicher Bericht des Finanzausschusses über den Entwurf eines Umsatzsteuergesetzes (Nettoumsatzsteuer), v. 17.3.1967, BT-Drs. V/1581, S. 13.

41 Vgl. Schriftlicher Bericht des Finanzausschusses über den Entwurf eines Umsatzsteuergesetzes (Nettoumsatzsteuer), v. 17.3.1967, BT-Drs. V/1581, S. 7. Dahingegen knüpfte § 19 Abs. 1 RegE UStG v. 30.10.1963, BT-Drs. IV/1590, S. 11 noch an die Buchführungspflicht an.

42 Schriftlicher Bericht des Finanzausschusses über den Entwurf eines Umsatzsteuergesetzes (Nettoumsatzsteuer), v. 17.3.1967, BT-Drs. V/1581, S. 6 f. Im Gegensatz dazu sah § 12 Abs. 4 RegE UStG v. 30.10.1963, BT-Drs. IV/1590, S. 8 lediglich den Abzug in jährlichen Teilbeträgen vor.

43 Schriftlicher Bericht des Finanzausschusses über den Entwurf eines Umsatzsteuergesetzes (Nettoumsatzsteuer) v. 17.3.1967, BT-Drs. V/1581, S. 15; S. 79 A des Berichts über die 309. Sitzung des Bundesrates v. 12.05.1967.

44 Im Vergleich zum umfassenden Katalog des § 12 Abs. 2 UStG 1967, der auf Regelungen des Schriftlichen Berichts des Finanzausschusses über den Entwurf eines Umsatzsteuergesetzes (Nettoumsatzsteuer), v. 17.3.1967, BT-Drs. V/1581, S. 3 f. zurückgeht, sah der § 11 Abs. 2 RegE UStG v. 30.10.1963, BT-Drs. IV/1590, S. 8 eine Steuerermäßigung nur für die Lieferung, den Selbstverbrauch und den Eigenverbrauch der in der Anlage bezeichneten Gegenstände (Nr. 1), die Viehzucht für andere (Nr. 2) und die Umsätze aus freiberuflicher Tätigkeit (Nr. 3) vor.

Eine Ausnahme vom Prinzip der Allphasenbesteuerung stellt die Verlagerung der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger dar (auch Steuerschuldumkehr, engl. *reverse-charge*).⁴⁵ Hier findet die Besteuerung der vorhergehenden Leistungskette erst beim Leistungsempfänger statt und nicht bei dessen Vorunternehmer.⁴⁶ Zur Sicherung des Steueranspruchs und aus pragmatischen Vollzugserwägungen wurde am 1.1.1980 das sog. Umsatzsteuerabzugsverfahren in § 18 Abs. 8 UStG 1980⁴⁷ i.V.m. §§ 51 ff. UStDV 1980⁴⁸ eingeführt.⁴⁹ Der inländische Leistungsempfänger sollte den geschuldeten Steuerbetrag von der Gegenleistung einbehalten und abführen, wodurch dem Fiskus die vom ausländischen Leistungserbringer rechtlich geschuldete Umsatzsteuer auch tatsächlich zufließt.⁵⁰ Mit Steueränderungsgesetz 2001⁵¹ wurde zum 1.1.2002 das Reverse-Charge-Verfahren in § 13b UStG normiert.

Die wohl größte Steuererhöhung der deutschen Nachkriegsgeschichte war die Erhöhung des regulären Mehrwertsteuersatzes um 3 Prozentpunkte von 16 % auf 19 % im Jahr 2007 mit einem Volumen von 25 Mrd. Euro oder 1,1 Prozent des BIP.⁵²

Detailfragen des Umsatzsteuergesetzes⁵³ (UStG) im nationalen Bereich regelt die Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung⁵⁴ (UStDV). Die die Verwaltung bindenden allgemeine Verfahrensgrundsätze ergeben sich aus dem Umsatzsteuer-Anwendungserlass⁵⁵ (UStAE). In den letzten Jahrzehnten haben europarechtlichen Entwicklungen eine herausragende Bedeu-

45 *Filtzinger* Steuerschuldverlagerung 2018, 801.

46 *Filtzinger* Steuerschuldverlagerung 2018, 801, 802.

47 Gesetz zur Neufassung des Umsatzsteuergesetzes und zur Änderung anderer Gesetze v. 26.11.1979, BGBl. I 1979, 1953.

48 Verordnung zur Durchführung des Umsatzsteuergesetzes (UStDV 1980) v. 21.12.1979, BGBl. I 1979, 2359.

49 Vgl. *Stadie* in: Rau/Dürrwächter, UStG, 185. Erg.-Lfg., Januar 2020, Einf., Rn. 813.

50 *Filtzinger* Steuerschuldverlagerung 2018, 801, 802.

51 Steueränderungsgesetz 2001 v. 20.12.2001, BGBl. I 2001, 3794.

52 *Ochmann/Bach/Beznoska* VAT System Germany 2012, S. 4.

53 Umsatzsteuergesetz (UStG) v. 21.2.2005, BGBl. I 2005, 386, zuletzt geändert durch Art. 1 Gesetz zur Umsetzung unionsrechtlicher Vorgaben im Umsatzsteuerrecht v. 21.12.2021, BGBl. I 2021, 5250.

54 Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung i.d.F. der Bekanntmachung vom 21.2.2005, BGBl. I 2004, 434, zuletzt geändert durch Verordnung zur Durchführung der GAP-Direktzahlungen v. 24.1.2022, BGBl. I 2022, 139.

55 Umsatzsteuer-Anwendungserlass v. 1.10.2010, BStBl. I 2010, 846, zuletzt geändert durch BMF, Schr. v. 17.12.2021, BStBl. I 2021, 2504.

tung für das deutsche Umsatzsteuerrecht bekommen und beeinflussen seine Weiterentwicklung maßgeblich.⁵⁶

b) Wesen der Umsatzsteuer

aa) Verbrauchsteuer mit verkehrssteuerlichem Einschlag

Die Umsatzsteuer ist in ihrer wirtschaftlichen Zielsetzung eine Verbrauchsteuer,⁵⁷ deren Belastungsgrund der Aufwand der Verbraucher für empfangene Lieferungen und Dienstleistungen, also die Konsumleistungsfähigkeit ist.⁵⁸ Sie ist keine Personen- sondern eine Sachsteuer und als sog. Objektsteuer unabhängig von der individuellen Leistungsfähigkeit allein an den Steuergegenstand geknüpft.⁵⁹ Rechtstechnisch ist die Umsatzsteuer allerdings keine Verbrauchsteuer im Sinne der Abgabenordnung (AO), sondern vielmehr eine Verkehrsteuer, die alle Stufen des wirtschaftlichen Prozesses erfasst.⁶⁰ Sie kann als Verbrauchsteuer mit verkehrssteuerlichem Einschlag beschrieben werden.⁶¹ Soziale Komponente der ansonsten allgemeinen Sachsteuer bilden die niedrigeren Umsatzsteuersätze für Güter des existenziellen Grundbedarfs.⁶²

Es handelt sich bei der Umsatzsteuer um eine indirekte Steuer, d.h. um eine Erhebungstechnik, bei der Steuerschuldner und Steuerträger personenverschieden sind. Sie wird über den Preis einer Ware oder Dienst-

56 Vgl. *Kußmaul/Naumann* DB 2016, 2566, 2573.

57 BVerfG, Urt. v. 20.12.1966 – 1 BvR 320/57, 70/63, BVerfGE 21, 12.

58 Vgl. *Popitz* Umsatzsteuergesetz 1928, S. 188 wonach es bereits in der allgemeinen Begründung des Entwurfs des UStG vom 24.12.1919 heißt: „*die Umsatzsteuer, wenn sie auch im äußern Gewande einer Verkehrsteuer erscheint, eine Belastung des allgemeinen Verbrauchs bedeutet*“. Siehe zum Unionsrecht Art. 1 Abs. 2 Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem v. 28.11.2006, ABL. 2006 L 347, 1, ber. 2007 L 335, 60, 2017 L 336, 60 sowie EuGH, Urt. v. 8.6.1999 – C-338/97, Slg. 1999 I-03319, *Pelzl u.a.*; v. 3.10.2006 – C-475/03, EU:C:2006:629, Slg. 2006 I-09373, *Banca popolare di Cremona*; *Ismar* Umsatzsteuer 2018, 935, 951; *Naumann* Mehrwertsteuersystem 2019, S. 23.

59 Vgl. BVerfG, Beschl. v. 13.6.1997 – 1 BvR 201/97, DStRE 1998, 27; BFH, Urt. v. 28.9.1993 – V B 90/93, BFH/NV 1994, 206, v. 11.7.2018 – XI R 26/17, BFHE 262, 535.

60 Vgl. BVerfG, Urt. v. 20.12.1966 – 1 BvR 320/57, 70/63, BVerfGE 21, 12; vgl. *Robisch* in: *Bunjes*, UStG, Vor § 1 Rn. 25.

61 Vgl. *Ehrke-Rabel* Umsatzsteuer 2018, 1529.

62 Vgl. *Naumann* Mehrwertsteuersystem 2019, S. 22.