

DIE BEMESSUNGSGRUNDLAGE DER UMSATZSTEUER

DAS ENTGELT ALS BEMESSUNGSGRUNDLAGE – DOGMATISCHE GRUNDLAGEN –

Johannes Kepler Universität Linz

12. November 2014

Priv.-Doz. Dr. David Hummel

z.Z. Vertreter der Professur für Öffentliches Recht, Finanz- und
Steuerrecht an der Universität Hamburg

I. Einleitung

Der Begriff des Entgeltes wird im Umsatzsteuerrecht an zwei verschiedenen Stellen mit unterschiedlichem Inhalt verwendet.

➤ § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG/öUStG: „Leistung gegen Entgelt“

einerseits und

➤ § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG: „alles was (...) aufwendet, um die Leistung zu erhalten, jedoch abzgl. der Umsatzsteuer“

bzw.

➤ § 4 Abs. 1 Satz 2 öUStG: „alles was (...) aufzuwenden hat, um die Lfg. oder sonst. Lstg. zu erhalten (Solleinnahme)“

andererseits.

II. Gründe für die Anknüpfung an das Entgelt als Bemessungsgrundlage

1. Finanzverfassungsrechtliche Gründe (jedenfalls in Deutschland)

- Die Bemessungsgrundlage ist ein **Strukturelement einer jeden Steuer**.
- Der derzeitige Verfassungsstaat greift **nicht mehr auf Naturalleistungen** im Sinne von Arbeitsleistungen (Frondienste) oder anderen Naturalleistungen (wie z.B. 10% aller geernteten Äpfel) zurück.
- Ein Rechtsstaat, der sich über Geldabgaben seiner Steuerpflichtigen finanziert (und an deren wirtschaftlichen Erfolg partizipieren möchte), kann von diesen **nicht etwas objektiv Unmögliches** verlangen.
- Mithin ist m.E. der Steuerzugriff eines rechtsstaatlichen Steuerstaates auf die Existenz von in Geld ausdrückbaren Vermögen und die konkrete Steuerschuld auf die **Leistung aus existierenden Geldvermögen** (Liquidität) begrenzt.

II. Gründe für die Anknüpfung an das Entgelt als Bemessungsgrundlage

2. Charakter der Umsatzsteuer

- Die Umsatzsteuer ist eine **(allgemeine) Verbrauchsteuer**.
- Die Anknüpfung an die Leistung ist nur das **technische Mittel**, um den (möglichen) Verbrauch von Gütern und Dienstleistungen nach Maßgabe des dafür aufgewendeten Vermögens zu besteuern.
- Tragendes Prinzip ist die **Besteuerung des Aufwandes für den Verbrauch, genauer des möglichen Verbrauchs**.
- Bei präziser Betrachtung wird die Umsatzsteuer sogar als **allgemeine Aufwandsteuer** zu beurteilen sein, da das Entgelt im Ergebnis *aufgewendet* werden muss, um eine Umsatzsteuerschuld entstehen zu lassen.

II. Gründe für die Anknüpfung an das Entgelt als Bemessungsgrundlage

3. Umsatzsteuer als Fremdversorgungssteuer (Konsumguttransfer)

- Grundsätzlich ist die Umsatzsteuer auf eine Fremdversorgung durch einen Dritten (dem Unternehmer) fixiert.
- Der Gesetzgeber verzichtet damit bewusst auf eine 100% 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.
- Wenn dem aber so ist, dann können die Entnahmetatbestände nicht der Gleichbehandlung mit einem Endverbraucher dienen, sondern allein der Korrektur eines evtl. vorgenommenen Vorsteuerabzuges.

III. Funktion und Begriff des Entgelts

1. Entgelt als Voraussetzung eines steuerbaren Umsatzes

- § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG versteht den Begriff im Sinne des Sprachgebrauchs.
- Die Verwendung des Begriffes „**Leistungsaustausch**“ ist bei genauer Betrachtung unpräzise, hat sich aber „eingebürgert“.
- Wendet der Leistungsempfänger **Geld** für ein bestimmtes Tun, Dulden oder Unterlassen auf, so **indiziert** dies, dass für ihn ein **verbrauchbarer Nutzen** vorliegt.
- Damit erlangt das Merkmal der Entgeltlichkeit schon im Rahmen des Leistungsbegriffs eine besondere – wenn gleich auch nur mittelbare – Bedeutung.

III. Funktion und Begriff des Entgelts

2. Entgelt als reine Rechengröße für die Bemessungsgrundlage

- Eine andere Funktion hat jedoch der Begriff des Entgelts in § 10 UStG bzw. § 4 öUStG. Hier wird **der Begriff „Entgelt“** durch § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG abweichend vom Sprachgebrauch als Gegenleistung abzüglich der Umsatzsteuer, d.h. als **reine Rechengröße** verstanden.
- Ausklammerung der Umsatzsteuer aus der Bemessungsgrundlage als **Systemmerkmal einer Mehrwertsteuer?**
- Die Formulierung „Entgelt aufwendet“ in § 10 UStG bzw. „alles was der Empfänger aufzuwenden hat“ in § 4 Abs. 1 öUStG bezieht sich richtigerweise allein auf einen in Geld bestehenden finanziellen Aufwand des Leistungsempfängers (oder eines Dritten für den Leistungsempfänger).
- **Problem beim (umsatzsteuerrechtlichen) Tausch**

III. Funktion und Begriff des Entgelts

3. Relevanz eines subj. Willenselements (freiwilliges Entgelt)?

- § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG spricht davon, dass Entgelt alles das sei, was der Leistungsempfänger „aufwendet, *um* die Leistung zu erhalten“.
- § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG spricht hingegen von dem Aufwand *für* eine Leistung (ebenso § 4 Abs. 2 Nr. 2 öUStG)
- Die **Rechtsprechung** verlangt ein „**Rechtsverhältnis**“, in dessen Rahmen gegenseitig Leistungen ausgetauscht werden -> Warum???

III. Funktion und Begriff des Entgelts

3. Relevanz eines subj. Willenselements (freiwilliges Entgelt)?

M spielt in der Fußgängerzone tägl. Gitarre und singt dazu. In seinen Gitarrenkoffer werfen die Passanten ca. 100 Euro pro Tag. Schuldet M Umsatzsteuer?

Abwandlung 1: M spielt im Gewandhaus und erhält von allen Konzertbesuchern insgesamt 10.000 Euro. Schuldet M Umsatzsteuer?

Abwandlung 2: M will gerade einpacken. Da kommt Passant A und bittet ihn, noch ein Lied zu spielen und bietet dafür 100 Euro. Schuldet M Umsatzsteuer?

EuGH:

- Die Leistungserbringung muss von vornherein auf Leistungsaustausch gerichtet sein.
- Dies wird bei einem *gegenseitigen Vertrag* angenommen,
- nicht jedoch bei einer Gegenleistung aus persönlichen Motiven (EuGH, Ur. v. 3.3.1994 – C 16/93 – Tolsma, Slg. 1994, I-743).

III. Funktion und Begriff des Entgelts

3. Relevanz eines subj. Willenselements (freiwilliges Entgelt)?

- Auch auf die **Bezeichnung** der Gegenleistung kann es nicht ankommen, da allein maßgebend ist, ob die Zahlung wegen der Leistung erfolgt. Folglich sind auch „*Aufwandsentschädigungen*“ oder „*Schadensersatzzahlungen*“ unter Umständen „Entgelt“ für eine Leistung.
- Bedeutung erlangt dies z.B. beim **Wertausgleichszahlungen bei Leasingverhältnissen**.
- Das BMF (BStBl. I 2014, 267), der BFH (Urt. v. 20.3.2013 – XI R 6/11, UR 2014, 188 ff.) und der BGH (Urt. v. 18.5.2011 – VIII ZR 260/10, UR 2011, 813) wollen derzeit danach differenzieren, ob sich die Wertausgleichszahlung auf **Schäden am zurückgegebenen Fahrzeug** bezieht (dann SchE) oder ob eine **übervertragliche KfZ-Nutzung** abgegolten wird.

IV. Abgrenzung zu durchlaufenden Posten

1. Allgemeines

- **Durchlaufende Posten gem. § 10 Abs. 1 S. 6 UStG/§ 4 Abs. 3 öUStG**
 - Durchlaufende Posten sind Beträge, die im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt werden.
 - Durchlaufende Posten zählen nicht zur Gegenleistung.
- Beispiele:
 - *über das sog. Anderkonto des Notars laufende Kaufpreiszahlungen der Vertragsparteien;*
 - *vom Rechtsanwalt für den Mandanten verauslagte Gerichtskosten, da Schuldner der Kläger ist;*
 - *vom Autohändler für die Käufer verauslagte KfZ-Steuern und Anmeldegebühren bei der Zulassung des Neufahrzeugs. Schuldner gegenüber dem Staat ist der Käufer (Halter).*

IV. Abgrenzung zu durchlaufenden Posten

2. verauslagte Aktenversendungspauschalen u.ä.

Beispiel:

Rechtsanwalt R berät seinen Mandanten. Im Zuge des Klageverfahrens verauslagt R 500 EUR Gerichtskosten und 50 EUR für die notwendige Akteneinsicht (Aktenversendungspauschale) bei der Staatsanwaltschaft. Nach dem gewonnenen Prozess stellt R seinem Mandanten eine Rechnung über 1.000 EUR zzgl. 190 EUR USt zzgl. verauslagter Kosten i.H.v. 550 EUR.

Frage: Wie hoch ist die Umsatzsteuerschuld des R?

BGH, Ur. v. 6.4.2011 – IV ZR 232/08, NJW 2011, 3041:

- Die Aktenversendungspauschale iHv 50 € sei kein durchlaufender Posten, da laut Kostenordnungen nur der Rechtsanwalt als Kostenschuldner in Betracht komme, selbst wenn er ausdrücklich im Namen seines Mandanten die Versendung der Akten beantragt hat.
- **Ebenso:** BVerwG, Beschl. v. 9.4.2010 – 1 WDS-KSt 6/09, ZfSch 2010, 467 und BMF, Schr. v. 20. Juni 2005 - IV A 5-S 7200-30/05
- **Neu:** BFH, Ur. v. 3.7.2014 – V R 1/14, DStR 2014, 2126 zur Gesamtschuld laut KostO

V. Änderungen der Bemessungsgrundlage

1. Allgemeines

Berichtigung infolge von Ereignissen, die

- nach der erstmaligen Steuerentstehung eintreten, aber
- für die Steuerbarkeit oder Bemessungsgrundlage eines Umsatzes von Bedeutung sind
- Bsp.: Zahlungsabschläge; Vertragsanpassung
- **Nicht:** Aufrechnung mit Gegenanspruch
- Erhöhung auch denkbar (Trinkgelder an Unternehmer; versehentliche Überzahlungen)
- Keine Erhöhung bei Zahlung von Verzugszinsen

keine rückwirkende Berichtigung → Berichtigung im VA-Zeitraum des maßgeblichen Ereignisses, **§ 17 Abs. 1 S. 7 UStG** (§ 16 Abs. 1 Satz 2 öUStG)

V. Änderungen der Bemessungsgrundlage

Uneinbringlichkeit des vereinbarten Entgelts, § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG

Beispiel: X verkauft und liefert einen Pkw an den Kunden K für 23.800 € in 01. K zahlt nicht. Nach einem halben Jahr verklagt X den K, der eine angebliche oder zutreffende Minderung des Kaufpreises auf Null geltend macht. Nach drei Jahren (04) bekommt X Recht. Der K zahlt immer noch nicht, sondern legt Rechtsmittel ein. Nach Abschluss der letzten Instanz nach acht Jahren kommt es in 09 zu einem (erfolglosen) Vollstreckungsversuch. In 10 meldet K Insolvenz an.

Frage: Wann kann X gem. § 17 UStG seine Steuerschuld berichtigen?

- Bilanzrechtliche Betrachtung?
- h.M.: nur bei rechtlicher oder tatsächlicher Nichtdurchsetzbarkeit (Insolvenz, substantiiertes Bestreiten)
- a.M. schon bei nachhaltiger/ernsthafter Zahlungsverweigerung
- Richtigerweise ist Fälligkeit der USt entscheidend -> 10/15 Tage nach VAZ

Neue Tendenz: BFH v. 24.10.2013 – V R 31/12, MwStR 2014, 168 mit zust. Anm. *D. Hummel*.

VI. Zusammenfassung

Das Entgelt als Bemessungsgrundlage

1. Der Begriff des Entgelts als Bemessungsgrundlage ist ein **Schlüsselbegriff** des Umsatzsteuerrechts.
2. Er spiegelt den **Charakter der Umsatzsteuer** als allgemeine Aufwandsteuer wieder und ist auf eine in Geld bestehende Gegenleistung begrenzt, aus der der leistende Unternehmer seine Umsatzsteuerschuld begleichen kann.
3. Der Entgeltbegriff erfasst alle **kausalen Zahlungen**.
4. Die Abgrenzung eines davon zu unterscheidenden **durchlaufenden Posten** kann nicht von der öffentlich-rechtlich angeordneten Kostenschuldnerschaft abhängen.
5. Eine **Uneinbringlichkeit** des „Entgelts“ liegt richtigerweise bereits dann vor, wenn im Moment der Fälligkeit der Umsatzsteuer eine Zahlung durch den Leistungsempfänger noch nicht erfolgt ist.