

# § 7 Die Unternehmensgröße im Recht der Verkehr- und Verbrauchsteuern

*Bernd Heuermann*

I.	Einleitung .....	103
II.	Kleinunternehmer .....	104
1.	Der Gesetzeszweck der Befreiung .....	105
2.	Rechtfertigung dieser Befreiung nach Unionsrecht .....	106
a.	Kleinunternehmer ist im Mitgliedstaat seiner Leistungserbringung nicht ansässig .....	106
b.	Rechtfertigung der Diskriminierung .....	107
c.	Kleinunternehmer mit Umsätzen in zwei Mitgliedstaaten .....	107
3.	Die Befreiung aus verfassungsrechtlicher Perspektive .....	113
III.	Besteuerung nach Soll oder Ist? .....	114
1.	Das Problem .....	114
2.	Gleichheit, Neutralität, Steuereinnahmer .....	116
3.	Wege hin zur gleichheitsgerechten Besteuerung .....	117
IV.	Vorsteuerpauschalierung .....	118
V.	Die Umkehrung: Der Verbraucher – Welches Leistungsfähigkeitsprinzip gilt? Ein kurzer Blick auf die Ausgleichsteuer .....	120
VI.	Fazit .....	122

## I. Einleitung

Wenn wir uns mit der Unternehmensgröße im Recht der Verkehr- und Verbrauchsteuern beschäftigen wollen, werden wir uns weitgehend mit der Umsatzsteuer als der allgemeinen Verbrauchsteuer (Art. 1 Abs. 2 Unterabs. 1 MwStSystRL) befassen. Denn hier kommt es in vielen Bereichen auf die Unternehmensgröße an. Das allein ist schon erstaunlich. Denn wenn eigentlich der Verbraucher die Steuer trägt und der Unternehmer als

Steuerpflichtiger lediglich der Steuereinnahmer für den Staat ist<sup>1</sup>, dürfte es auf seine Person an sich nicht ankommen. Dennoch ist dies in wichtigen Vorschriften der Fall. Auch das Umsatzsteuerrecht ist größensensibel. Dabei ist die Beschäftigung mit dieser Materie besonders komplex. Denn bei der Prüfung, ob sich größenbezogene Unterschiede rechtfertigen lassen, kommt es vorrangig auf das Unionsrecht, aber auch auf das Verfassungsrecht an, je nachdem, ob die Vorgaben der Richtlinie dem Mitgliedstaat ein Ermessen einräumt oder nicht. Das führt nicht zu einem Widerstreit der Primärrechte, sondern zu einer theoretischen wie praktischen Konkordanz. Indes müssen wir feststellen, dass es gerade die Größendifferenzierungen sind, die eine primärrechtliche Prüfung herausfordern. Dies ist insbesondere der Fall<sup>2</sup> bei den Kleinunternehmerregelungen (§ 19 UStG) und den Regelungen zur Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten (§ 20 UStG), aber auch bei der Vorsteuerpauschalierung nach § 23 UStG. Ferner werden wir den Blick auch auf den Verbraucher richten, der die Umsatzsteuer ja eigentlich trägt. Ist Leistungsfähigkeit ein Prinzip der Verbrauchssteuer? Wir werden sehen, dass die Frage nach der Unternehmensgröße in den systematischen Kernbereich der Verbrauchsbesteuerung führt.

## II. Kleinunternehmer

DE MINIMIS NON CURAT LEX<sup>3</sup>: § 19 UStG sieht besondere Regelungen für Kleinunternehmer vor. Danach wird die für Umsätze i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG geschuldete Umsatzsteuer von Unternehmern, die im Inland oder in den in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebieten „ansässig“ sind, nicht erhoben, wenn bestimmte Umsatzgrenzen nicht überschritten werden. Diese

---

<sup>1</sup> EuGH-Urteile vom 20.10.1993, Balocchi, C-10/92, EU:C:1993:846, Rn. 25, und vom 21.2.2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, Rn. 21; BFH-Beschluss v. 21.6.2017 V R 51/16, DStR 2017, 2049, Rz 24.

<sup>2</sup> Weitere Schwellenwerte und Nichtaufgriffsgrenzen, die auf die Unternehmensgröße abstellen, sollen hier nicht thematisiert werden.

<sup>3</sup> Zu diesem schon in der Antike geläufigen Rechtsspruch eingehend *Buß* NJW 1998, 337 ff.

Regelung wirkt wie alles in der Umsatzsteuer ambivalent: Der „Steuerfreiheit“ der Leistungen entspricht der fehlende Vorsteuerabzug (§ 19 Abs. 1 Satz 4 UStG). Die Vorschriften provozieren das Gleichheitsgefühl<sup>4</sup>. Warum wird die Umsatzsteuer unterhalb einer Umsatzgrenze von 17.500 Euro nicht erhoben?

Das Problem liegt darin, dass § 19 UStG unionsrechtlich begründet ist. Die Vorgabe ergibt sich aus den Art. 282 ff. MwStSystRL<sup>5</sup>, die den Mitgliedstaaten einen weiten Entscheidungsspielraum bei der Beurteilung der Frage einräumen, ob und unter welchen Voraussetzungen die Einführung von Pauschalregelungen oder anderen vereinfachten Modalitäten für die Besteuerung und Steuererhebung bei Kleinunternehmen erforderlich ist.<sup>6</sup>

## 1. Der Gesetzeszweck der Befreiung

Ziel der Befreiung ist, die Wettbewerbsfähigkeit von Kleinunternehmern zu stärken (*Förderzweck*) und ihnen in diesem Zusammenhang Aufwand zu ersparen, der mit der Abführung der Mehrwertsteuer verbunden ist und der die Kleinunternehmer aufgrund des geringen Umfangs ihrer Tätigkeit *überproportional* treffen würde. Ferner dienen die Regelungen auch der Verwaltungsvereinfachung, um zu verhindern, dass sich die Finanzverwaltung mit der Erhebung geringster Steuerbeträge in großer Zahl von Kleinunternehmern befassen muss<sup>7</sup>.

---

<sup>4</sup> Fundamentalkritik bei *Stadie* in Rau/Dürrwächter, § 19 UStG Rz. 21 ff.

<sup>5</sup> EuGH-Urt. v. 12.7.1988, C-138, 139/86, *Direct Cosmetics Ltd / Commissioners of Customs and Excise*, EU:C:1988:383, UR 1990, 286, Rn 41.

<sup>6</sup> *Stadie* in: Rau/Dürrwächter, UStG, 173. Lieferung 07.2017, § 19 UStG, Rn. 18; *Schüler-Täsch* in Sölch/Ringleb, UStG, § 19 Rz. 5, jeweils m.w.N. Die in Art. 285 MwStSystRL vorgesehene Obergrenze von 5000 € brauchte von der Bundesrepublik Deutschland aufgrund einer Protokollerklärung des Rates und der Kommission zu Art. 24 Abs. 2 Buchst. b der 6. EG-Richtlinie nicht eingehalten zu werden

<sup>7</sup> EuGH-Urt. v. 26.10.2010 – C 97/09, *Schmelz*, EU:C:2010:632, UR 2011, 32, Rn 62 ff., eingehend zum Zweck auch die Schlussanträge der Generalanwältin Juliane Kokott v. 17.6.2010 C-97/09, EU:C:2010:354, Rn 33 ff.

Beispiel: Der Fensterreinigungs-Unternehmer K ist Kleinunternehmer. Er stellt für die Reinigung der gesamten Fenster eines Hauses 80 € in Rechnung (ohne USt, also Netto = Brutto). Jenseits der Umsatzgrenze müsste er brutto 95,20 € in Rechnung stellen (80€ netto + 15,20 € USt). Er braucht sich umsatzsteuerrechtlich nicht identifizieren zu lassen<sup>8</sup>. Es entsteht kein großer Verwaltungsaufwand; denn er muss im Falle seiner – üblicherweise erteilten - Befreiung nach § 18 Abs. 2 Satz 3 UStG keine Umsatzsteuererklärung abgeben.

## 2. Rechtfertigung dieser Befreiung nach Unionsrecht

In der Rechtssache Schmelz hat die Große Kammer des EuGH die Kleinunternehmerregelung des Unionsrechts primärrechtlich überprüft<sup>9</sup>.

Fall: Frau Schmelz wohnt in Deutschland und ist Eigentümerin einer in Österreich gelegenen Wohnung. Sie vermietet diese Wohnung und erzielt Einnahmen von 6000 €. Sie meint, sie könne die österreichische Kleinunternehmerregelung für sich in Anspruch nehmen (§ 6 Abs. 1 Ziff. 27 UStG Österreich: Umsätze bis 30.000 €)<sup>10</sup> und hat keine Umsatzsteuererklärung abgegeben.

### a. *Kleinunternehmer ist im Mitgliedstaat seiner Leistungserbringung nicht ansässig*

Da es an der Ansässigkeit der Frau Schmelz in Österreich fehlte, prüfte der EuGH eine Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit (Art. 49 EG) und bejahte sie: Der Ausschluss der außerhalb Österreichs ansässigen Kleinunternehmer von der Mehrwertsteuerbefreiung macht es für diese weniger attraktiv, in Österreich Dienstleistungen zu erbringen. Die Beschränkung

---

<sup>8</sup> Vgl. dazu *Schüler-Täsch* in Sölch/Ringleb, UStG, § 19 Rz. 40, 41.

<sup>9</sup> EuGH-Urt. v. 26.10.2010 – C 97/09, Schmelz, EU:C:2010:632, UR 2011, 32.

<sup>10</sup> Die Frage die Steuerfreiheit wegen der Vermietung stellt sich in Österreich nicht. Anders als in Deutschland, wo die Vermietung entsprechend der unionsrechtlichen Vorgabe (Art. 135 Abs. 1 Buchst. l) MwStSystRL) steuerfrei ist (§ 4 Nr. 12 UStG), darf Österreich gemäß Art. 117 Abs. 2 MwStSystRL einen ermäßigten Steuersatz erheben.

der Dienstleistungsfreiheit folge aus der Ungleichbehandlung der Kleinunternehmer je nach Ansässigkeit. Der EuGH stellt bei der Prüfung der Grundfreiheiten Gleichheitserwägungen an. Darum geht es bei den Grundfreiheiten: Sie sollen Diskriminierungen und damit nicht zu rechtfertigende Unterscheidungen aus Gründen der Ansässigkeit verhindern<sup>11</sup>.

### *b. Rechtfertigung der Diskriminierung*

Die Rechtfertigungsebene betrifft dann lediglich zwei Vergleichsgruppen: Die ansässigen Kleinunternehmer, die die Begünstigung in Anspruch nehmen können und jene, die mangels Ansässigkeit nicht unter die Kleinunternehmerregelung fallen. Nach EuGH ist die Beschränkung auf die ansässigen Kleinunternehmer und damit die Diskriminierung der nicht Ansässigen gerechtfertigt. Er schöpft seine Differenzierungsgründe vor allem aus dem Zweck der Begünstigung und aus dem Verhältnismäßigkeitsprinzip. Die Beschränkung der Begünstigung auf ansässige Unternehmer gewährleistet eine wirksame Steuerkontrolle. Wollte man auch Nichtansässige begünstigen, bedürfte es hingegen komplexer Formalitäten, um die für die Besteuerung bedeutsamen Daten zu erheben und eventuelle Missbräuche auszuschließen. Das würde aber den Zweck konterkarieren, den die Richtlinie mit der Kleinunternehmerregelung verfolgt und zu einem Mehr an Aufwand für den Unternehmer und zu einem Mehr an Verwaltung führen<sup>12</sup>.

### *c. Kleinunternehmer mit Umsätzen in zwei Mitgliedstaaten*

Geht es im *Fall Schmelz* um das Verhältnis eines ansässigen zu einem nicht ansässigen Kleinunternehmer, so interessiert uns die Konstellation, in der der Unternehmer in zwei Mitgliedstaaten Leistungen ausführt. Sie können zu Umsätzen jeweils unter dem maßgebenden Schwellenwert führen.

---

<sup>11</sup> Ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. EuGH-Urteil v. 4.9.2014 C-474/12 Schiebel Aircraft, EU:C:2014:2139, Rn 25 ff.; EuGH (Große Kammer), Urteil v. 1.4.2014 C 80/12 Felixstowe Dock and Railway Commany u.a., EU:C:2014:200, Rn 24 ff.

<sup>12</sup> EuGH-Urt. v. 26.10.2010 – C 97/09, Schmelz, EU:C:2010:632, UR 2011, 32, Rn 56 ff.

Beispiel: Der Fensterputzer-Unternehmer K ist in Kiefersfelden (Deutschland) ansässig. Dort führt er Umsätze von 17.000 € aus und liegt damit unterhalb der Schwelle des § 19 Abs. 1 Satz 1 UStG. Indessen ist er in Kufstein und Umgebung (Österreich) in größerem Umfang als Fensterputzer tätig und erwirtschaftet dort gegenüber gewerblichen Auftragnehmern Umsätze von jährlich weit mehr als 29.000 €. Er ist auch in Österreich dauernd präsent, denn er hat Gerätschaften in einem angemieteten Raum untergestellt. Damit unterliegt er auch dort der Kleinunternehmerregelung (§ 6 Abs. 1 Z. 27 öUStG). Er brauchte seine Umsätze i.H.v. 46.000 € nicht zu versteuern, obwohl er in einer Gesamtbetrachtung der in beiden Ländern erwirtschafteten Umsätze kein Kleinunternehmer ist.

Abwandlung: Der Fensterputzer-Unternehmer K ist in Kiefersfelden (Deutschland) ansässig. Dort führt er Umsätze von 17.000 € aus und liegt damit unterhalb der Schwelle des § 19 Abs. 1 Satz 1 UStG. Indessen ist er in Kufstein und Umgebung (Österreich) in weit größerem Umfang als Fensterputzer für Hotels und für Gewerbebauten tätig und erwirtschaftet dort Umsätze von jährlich weit mehr als 50.000 €. Hier ist klar, dass er in Österreich nicht der Kleinunternehmerregelung unterliegt. Allein fraglich ist, ob für seine Umsätze in Deutschland Umsatzsteuer erhoben wird.

Es handelt sich im Beispielsfall also um einen Unternehmer, der in zwei Mitgliedstaaten, also sowohl in Deutschland wie auch in Österreich wirtschaftlich tätig und in beiden Ländern dauernd präsent ist<sup>13</sup>. Hier kann er nach dem Wortlaut der Regelungen sowohl in Deutschland wie auch in Österreich die Kleinunternehmerregelung in Anspruch nehmen. Er ist in beiden Ländern steuerpflichtig. Für seine Umsätze ergibt sich der Ort der Leistung aus § 3a Abs. 2 UStG (Art. 44 MwStSystRL, § 3a Abs. 6 öUStG). Es ist der Empfängerort. Seine wirtschaftliche Tätigkeit in Österreich ist also dort steuerbar. Die Kleinunternehmerregelung stellt auf inländische Umsätze ab (§ 19 Abs. 1 Satz 1, § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG: im Inland ausgeführte Leistungen), blendet also die in Österreich erzielten steuerbaren und steuerpflichtigen Umsätze aus. Vice Versa: Denn auch in Österreich betrifft § 6 Abs. 1 Z. 27 öUStG Umsätze nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 öUStG und

---

<sup>13</sup> Dazu z.B. auch Schlussanträge der Generalanwältin Kokott v. 17.6.2010 in der Rechtssache Schmelz, C- 97/09, EU:C:2010:354, Rn 111 ff.

damit Leistungen, die der Unternehmer im Inland (also Österreich) ausführt. Damit könnte der Unternehmer in beiden Ländern jeweils die Kleinunternehmerregelungen in Anspruch nehmen, obschon in beiden Ländern in einer Gesamtberechnung die jeweils maßgebenden Grenzen überschritten sind.

Auch in der Abwandlung fallen die inländischen Umsätze unter die Kleinunternehmerregelung. Die Umsätze in Kufstein sind im Inland nicht steuerbar. Denn der Leistungsort für seine Reinigungsleistungen (sonstige Leistung) ist Österreich, § 3a Abs. 2 UStG. K's Umsätze in Kufstein sind also in Österreich zu versteuern. Allerdings muss K die Mehrwertsteuer dort nicht zahlen. Es kommt zum Übergang der Steuerschuld auf den österreichischen Leistungsempfänger. Das reverse charge Verfahren ergibt sich aus § 19 Abs. 1 öUStG. Der Leistungsempfänger muss die Umsatzsteuer abführen. K muss sich aber registrieren lassen (Art. 214 Abs. 1 Buchst. e) MwStSystRL), er benötigt eine Umsatzsteuer-Identifikations-Nr. nach § 27a UStG; er muss im Inland aber eine gesonderte Erklärung nach § 18b Satz 1 Nr. 2 UStG abgeben.

#### aa. Rechtfertigung

Fraglich ist, ob diese Fallkonstellationen noch gerechtfertigt werden können. Denn warum soll es den Steuerpflichtigen begünstigen, wenn er in zwei Mitgliedstaaten Umsätze ausführt und nicht bloß in einem Land? Der EuGH musste darüber nicht entscheiden. Im Fall Schmelz fehlte es ja gerade an der Ansässigkeit, so dass Frau Schmelz in Österreich voll versteuern muss. In diesem Fall hatte das Gericht aber auch die Möglichkeit erwogen, dass in beiden Ländern Umsätze ausgeführt werden. Die Kleinunternehmerbegünstigung nur im Ansässigkeitsstaat soll danach nämlich auch verhindern, dass Steuerpflichtige, die in mehreren Mitgliedstaaten tätig sind, ohne dort ansässig zu sein, „der Besteuerung ihrer Tätigkeiten unter dem Deckmantel der dort geltenden Befreiungen ganz oder zum Teil entgehen könnten, auch wenn diese Tätigkeiten in ihrer Gesamtheit den Umfang der Geschäftstätigkeit eines Kleinunternehmers objektiv überschreiten würden, was mit dem Erfordernis, die die Ausnahme vom Grundsatz

der Besteuerung, die eine solche Befreiungsregelung darstellt, nur Kleinunternehmer zu fördern, nicht zu vereinbaren wäre<sup>14</sup>. In der Tat wäre aber unser Fensterputzer-Unternehmer K nach der Gesamtheit seiner Geschäftstätigkeit kein Kleinunternehmer. Seine Tätigkeit soll nach den Umsatzgrenzen der beiden Mitgliedstaaten eigentlich nicht begünstigt werden. Von einem Missbrauch wird man hier wohl nicht sprechen können. Denn es geht nicht um in Anspruch genommene Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts, z.B. durch Auslagerung von Aktivitäten<sup>15</sup>, sondern ganz schlicht um in zwei Ländern ausgeführte Leistungen.

#### bb. Primärrechtliche Prüfung nach der Gleichheit vor dem Gesetz

Bei einer primärrechtlichen Prüfung sind indes die Maßstäbe andere als im Fall *Schmelz*. Es geht nicht mehr um die primärrechtlichen Grundfreiheiten des AEUV, etwa die Dienstleistungsfreiheit: Im Mittelpunkt der Überlegungen steht ja nicht eine Diskriminierung durch Ausschluss von der Mehrwertsteuerbefreiung, sondern die *Kumulation* der Begünstigungen in beiden Ländern und die damit verbundene Besserstellung und Ungleichbehandlung gegenüber normal versteuernden Unternehmern. Es geht um eine Art von umgekehrter Diskriminierung: Weil der Unternehmer *auch* in einem anderen Mitgliedstaat tätig und ansässig ist, wird er gegenüber dem Unternehmer bevorzugt, der seine Tätigkeit allein in einem Mitgliedstaat ausübt. Es geht also um den Gleichheitssatz des Art. 20 der Grund-

---

<sup>14</sup> EuGH-Urt. v. 26.10.2010 – C 97/09, *Schmelz*, EU:C:2010:632, UR 2011, 32, Rn 70.

<sup>15</sup> Anders z.B. der Fall des FG Berlin-Brandenburg, Urt. v. 21.6.2017 - 7K7096/15, MwStR 2017, 726 (Rev.: XI R 26/17). Dort lagerte eine Steuerberatungs-GmbH von ihr bisher selbst erbrachte Buchführungs- und Lohnabrechnungsarbeiten für nicht zum Vorsteuerabzug berechnete Mandanten (z.B. Heilberufe) auf mehrere GmbH & Co. KGs aus, an denen sie jeweils als Kommanditistin beteiligt ist, mit denen aber keine umsatzsteuerliche Organschaft besteht. Ist nach den gesamten Umständen das einzige und wirkliche Hauptziel der Gestaltung, dass die KGs jeweils die Kleinunternehmerregelung des § 19 UStG in Anspruch nehmen und ihre Leistungen den nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Mandanten ohne Umsatzsteuer in Rechnung stellen können, so kann umsatzsteuerlich ein Gestaltungsmissbrauch iSd § 42 AO vorliegen.

rechte Charta der EU (GrCh), der Bestandteil des vertraglichen Primärrechts ist (Art. 6 Abs. 1 EU-Vertrag)<sup>16</sup>. Danach gilt: „Alle Personen sind vor dem Gesetz gleich“. Hier werden aber Unternehmer ungleich behandelt: Der eine Unternehmer erbringt seine Leistungen nur in einem Mitgliedstaat und ist voll steuerpflichtig, derjenige aber, der seine Tätigkeit in zwei Mitgliedstaaten ausübt, könnte eine Steuervergünstigung in Anspruch nehmen.

Die Prüfung anhand des Gleichheitssatzes kann die Auslegung einer EUNorm<sup>17</sup> ebenso betreffen wie die Norm selbst, die – soweit sie gegen Primärrecht verstößt – dann nicht angewendet werden darf<sup>18</sup>. Dem Gleichbehandlungsgrundsatz kommt eine zunehmende Bedeutung im Verbrauchsteuerrecht zukommt<sup>19</sup>. Man mag vom Beruf unserer Zeit für Gleichheit im Verbrauchsteuerrecht sprechen<sup>20</sup>. So hat der EuGH in der Sache RPO die Möglichkeit erkannt, eine Richtlinienbestimmung als gleichheitswidrig anzusehen und aufgrund eines derartigen Rechtsverstößes einen steuerlichen Begünstigungstatbestand entgegen dem Wortlaut der Richtlinie anzuwenden<sup>21</sup>. Bei einer Gleichheitsprüfung sind die Merkmale, in denen sich unterschiedliche Sachverhalte voneinander unterscheiden, sowie ihre etwaige Vergleichbarkeit im Licht des Ziels und des Zwecks der in Rede stehenden Vorschriften zu bestimmen und zu beurteilen<sup>22</sup>. Das wesentliche Kriterium für eine Differenzierung und damit für die Rechtfertigung einer

---

<sup>16</sup> Vgl. dazu *Schaumburg* in *Schaumburg/Englisch*, Europäisches Steuerrecht, 2015, Rz. 3.4., m.w.N.

<sup>17</sup> Z.B. jüngst Schlussanträge des Generalanwalts Evgeni Tanchev v. 11.7.2017, C-462/16, *Boehringer Ingelheim Pharma*, EU:C:2017:534; BFH-Beschluss v. 22.6.2016 V R 42/15, BFHE 254, 264.

<sup>18</sup> So explizit z.B. Schlussanträge der Generalanwältin Kokott v. 17.6.2010 in der Rechtsache *Schmelz*, C- 97/09, EU:C:2010:354, Rn 43.

<sup>19</sup> So *Wäger* DStR 2017, 2017, zu einer gleichheitsrechtlich gebotenen ausdehnenden Anwendung der Differenzbesteuerung.

<sup>20</sup> In Abwandlung des Titels von *Friedrich Carl von Savigny*: Vom Beruf unserer Zeit für Gesetzgebung und Rechtswissenschaft (= Pandektenrecht, Bd. 54), Heidelberg 1814

<sup>21</sup> EuGH v. 7.3.2017 C-390/15, RPO, EU:C:2017:174, Rn 41 ff; dazu auch *Wäger* DStR 2017, 2017.

<sup>22</sup> EuGH v. 7.3.2017 C-390/15, RPO, EU:C:2017:174, Rn 42 m.w.N.

ungleichen Besteuerung liegt also im Normzweck begründet. Danach dürfte die herausgehobene Ungleichbehandlung der Unternehmer nicht zu rechtfertigen sein.

Damit kommen wir zu der Kernthese: Das Gleichheitsprinzip bedingt eine Größenprüfung. Es verbietet, ausländische Umsätze auszublenden. Denn die unionsrechtlichen Vorgaben in Art. 283 Abs. 1 Buchst. c) MwStSystRL setzen zwar Ansässigkeit voraus. Im Einklang mit dem *Förderzweck* der Kleinunternehmerregelung kann es eine doppelte Förderung aber nicht geben. Vielmehr setzt das Unionsrecht ersichtlich voraus, dass ein Kleinunternehmer jemand ist, der typischerweise lokal begrenzt in einem Mitgliedstaat ansässig ist, so dass in typisierender Betrachtungsweise ausländische Umsätze für die Bestimmung der Umsatzschwelle außer Betracht bleiben<sup>23</sup>. Indem er aber zwei Ansässigkeiten hat und über Umsätze jenseits der Schwellenwerte verfügt, ist er kein typischer Kleinunternehmer mehr. Das Ausblenden von im Ausland ausgeführten Leistungen lässt sich nicht mehr aufgrund einer typisierenden Betrachtung rechtfertigen. Seine Wettbewerbsfähigkeit muss staatlicherseits nicht besonders gefördert werden. Sein Verwaltungsaufwand ist nicht mehr überproportional zu seinen Umsätzen. Der Normzweck der Kleinunternehmer-Sonderregelung trifft auf ihn nicht zu. Das mag zu einer einschränkenden Auslegung des Unionsrechts sowie zu einer entsprechenden Auslegung des jeweiligen nationalen Rechts und damit zu einem Versagen der Steuerbefreiungen führen. Das Verwaltungsvereinfachungsargument trägt nicht weit: K muss sich ja jedenfalls in der Abwandlung registrieren lassen, so dass hinreichende Kontrollmöglichkeiten bestehen.

Die Rechtsfolgen sind nicht ganz klar: Der EuGH könnte –würde ihm ein derartiger Fall vorgelegt – die Art. 283 ff. MwStSystRL einschränkend auslegen. Im Anschluss daran müsste das nationale Recht angepasst werden, entweder durch den Gesetzgeber oder aber durch die nationalen Gerichte mittels richtlinienkonformer Auslegung oder durch Rechtsfortbildung.

---

<sup>23</sup> Schlussanträge der Generalanwältin Kokott v. 17.6.2010 in der Rechtssache Schmelz, C- 97/09, EU:C:2010:354, Rn 55.

Der Steuerpflichtige, der die Kleinunternehmerregelung bereits in Anspruch genommen hatte, wird über § 176 AO Vertrauensschutz gewährt, im übrigen durch eine gesetzliche oder administrative Übergangsregelung.

### 3. Die Befreiung aus verfassungsrechtlicher Perspektive

Bei teilharmonisierten Bereichen des UStG bedarf es noch einer verfassungsrechtlichen Prüfung. Denn der Mitgliedstaat hat bei der Umsetzung der Art. 283 ff MwStSystRL Ermessen. Das impliziert nun keine umfassende Prüfungskompetenz der BVerfG. Hat nämlich der Mitgliedstaat sein Wahlrecht ausgeübt und eine Kleinunternehmerregelung entsprechend der unionsrechtlichen Vorgabe geschaffen, führt er Unionsrecht durch. Dann gelten nach Art. 51 Abs. 1 GrCh bei der Durchführung des Rechts der EU die Normen der Grundrechte-Charta. Die grundlegenden Normvorgaben bedürfen also der Prüfung durch den EuGH: Denn wenn der Mitgliedstaat sein Wahlrecht einmal ausgeübt hat, gilt vorrangig das Primärrecht der EU. Der deutsche Gesetzgeber darf nur entscheiden, ob er von seinem Wahlrecht Gebrauch macht. Nur *insoweit* nimmt er eigene Kompetenzen in Anspruch<sup>24</sup>. Entscheidet er sich dafür, die Kleinunternehmerregelung einzuführen, ist er nicht mehr frei und ist den Regelungen der Richtlinie unterworfen. Denn nach Art. 288 Abs. 3 AEUV ist die Richtlinie für jeden Mitgliedstaat, an den sie gerichtet wird, *hinsichtlich des zu erreichenden Ziels* verbindlich.

Nichts anderes ergibt sich aus der Rechtsprechung des BVerfG. Die Maßstäbe und der Prüfungsduktus ergeben sich m.E. besonders klar aus *BVerfG Investitionszulagengesetz*<sup>25</sup>. Danach ist der EuGH primär zuständig, wenn Unklarheit über die Bedeutung von Unionsrecht besteht. Der EuGH ist nach Art. 267 Abs. 1 AEUV dazu berufen, über die Gültigkeit und die Auslegung von Unionsrecht zu entscheiden. Bei der Kleinunternehmerregelung geht es vor allem um Folgerungen aus dem Tatbestandsmerkmal der Ansässigkeit und damit um einen autonom unionsrechtlichen Begriff. Erst

---

<sup>24</sup> Vgl. dazu auch *Heuermann* in Mellinghoff/Schön/Viskorf (Hrsg.), *Steuerrecht im Rechtsstaat*, Festschrift für Wolfgang Spindler, 2011, S. 83, 94 f.

<sup>25</sup> BVerfG Beschluss v. 4.10.2011 – 1 BvL 3/08, BVerfGE 129, 186.

wenn dieser Begriff und seine Dimension in einer am Zweck der Norm orientierten gleichheitsrechtlichen Prüfung auch über die Grenze durch den EuGH geklärt werden, kommt nationales Verfassungsrecht zum Zuge, vornehmlich bei den Tatbestandsmerkmalen, die in das nationale Ermessen gestellt sind, z.B. die Frage nach den Schwellenwerten (hier 17.500 €, in Österreich 30.000 €).

### III. Besteuerung nach Soll oder Ist?

Eine weitere größenabhängige Verbrauchsbesteuerung vollzieht sich bei der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten nach § 20 UStG. Danach kann das Finanzamt auf Antrag gestatten, dass ein Unternehmer, dessen Gesamtumsatz (§ 19 Abs. 3 UStG) im vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als 500.000 € betragen hat, die Steuer nach den vereinnahmten statt nach den vereinbarten Entgelten berechnet. Die Besteuerung nach vereinbarten Entgelten (Sollsteuer) ist systematisch der Grundtatbestand, jene nach vereinnahmten Entgelten der Ausnahmefall.

Beispiel: Der Malermeister M führt im Jahr 01 Umsätze von 200.000 € aus. Das Finanzamt gestattet ihm auf Antrag die Versteuerung nach vereinnahmten Entgelten. Im Jahr 02 vereinbart er im März mit K, dessen Haus anzustreichen. Die Arbeiten sind im Juni 02 abgeschlossen. K zahlt aber erst im Januar 03. Hier muss M seinen Umsatz erst in der Voranmeldung für Januar 03 erklären. Erst in diesem Zeitpunkt entsteht die Steuer (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b) UStG), die K auch jetzt erst als gesetzlich geschuldete Steuer dem Vorsteuerabzug unterwerfen kann. Müsste M nach vereinbarten Entgelten versteuern, müsste der die Umsatzsteuer bereits in der Voranmeldung im Juni der Besteuerung unterwerfen; denn im Juni 02 hatte er seine Leistung erbracht (Art. 63 MwStSystRL).

#### 1. Das Problem

Ist das systematische Verhältnis von Sollversteuerung und Ist-Versteuerung ähnlich wie bei der Kleinunternehmerregelung zur Regelbesteuerung als Ausnahme zum Grundtatbestand zu verstehen, so wird hier aber der Ausnahmetatbestand nicht restriktiv ausgelegt. Vielmehr öffnet sich die

Regelbesteuerung nach den vereinbarten Entgelten in zunehmender Tendenz der Intention der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten, *also hin zur Ausnahme*. Wir haben im Beispiel ja schon gesehen, worum es geht. Es geht nämlich wiederum um eine Ungleichbehandlung von Unternehmern je nach Größenordnung, aber nun mit umgekehrten Vorzeichen. Denn der Unternehmer, der nach vereinbarten Entgelten (Art. 63 MwStSystRL) versteuert, wird ungleich im Sinne von Art. 20 GrCh gegenüber demjenigen behandelt, der nach vereinnahmten Entgelten versteuert (Art. 66 Abs. 1 Buchst. b) MwStSystRL). Das mag sich im Regelfall – und damit typisierend – nicht auswirken, wenn die vereinbarte Gegenleistung im Anschluss an die Leistung zeitnah bezahlt wird<sup>26</sup>. Anders kann es aber in Fällen liegen, in denen der Unternehmer mit seiner Gegenleistung ausfällt oder sie erheblich später vereinnahmt.

Beispiel<sup>27</sup>: K vermittelt gegen Provision Profifußballer. Bei erfolgreicher Vermittlung erhält er Provisionszahlungen von den aufnehmenden Fußballvereinen. Der Vergütungsanspruch für die Vermittlung hängt u.a. davon ab, dass der jeweilige Spieler eine oder zwei Bundesliga-Spielzeiten durchspielt. Deshalb entsteht ein Teil des Provisionsanspruchs erst zwei Jahre später, wenn diese Voraussetzung erfüllt ist. Versteuert K, weil er wegen seiner hohen Gesamtumsätze nach vereinnahmten Entgelten nicht versteuern darf (§ 20 UStG), nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a) UStG (Art. 63 MwStSystRL) nach vereinbarten Entgelten, entsteht die Steuer bereits in dem Zeitpunkt, in dem er seine Vermittlungsleistungen erbringt. Er muss also Mehrwertsteuer abführen, obschon er erst zwei Jahre später die Gegenleistung erhält. Er kann die Steuer nicht aus der Gegenleistung begleichen. Er muss die Steuerzahlung also durch Eigen- oder Fremdmittel vorfinanzieren. Liegen seine Umsätze aber unter 500.000 €, würde die Besteuerung erst zwei Jahre später nach den vereinnahmten Entgelten und damit ohne Finanzierungsaufwand durchgeführt.

---

<sup>26</sup> BFH-Urteil vom 22.7.2010 V R 4/09, BFHE 231, 260, BStBl II 2013, 590, unter II.4.b dd; diese Rechtfertigung des Sollprinzips hebt auch die Generalanwältin Kokott in ihren Schlussanträgen v. 8.7.2017 C-246/16 Di Maura, EU:C:2017:440, Rn 25 ff.

<sup>27</sup> Nach BFH-Beschluss v. 21.6.2017 V R 51/16, DStR 2017, 2049, mit Anm. Heuermann.

## 2. Gleichheit, Neutralität, Steuereinnehmer

Wie sofort deutlich wird, sind die Sachverhalte vergleichbar; die unterschiedliche Besteuerung aber vor dem Maßstab des Art. 20 GrCh wohl kaum zu rechtfertigen. Eine mehrjährige Vorfinanzierung wird einer typisierenden Betrachtungsweise nicht mehr gerecht<sup>28</sup>. Sie führt zu einem - im Vergleich zur Ist-Besteuerung - nicht mehr verhältnismäßigen Aufwand des Unternehmers. Dies widerspricht seiner Stellung als Steuereinnehmer. Dessen (finanzielle) **Leistungsfähigkeit** ist – bei einer indirekten Verbrauchsteuer – im Grundsatz auf das beschränkt, was er von dem eigentlichen Steuerträger auch einsammeln konnte. Alles was er vom seinem Vertragspartner nicht erhält, muss er aus dem eigenen Vermögen vorfinanzieren. Die Mehrwertsteuer bezweckt aber nicht, das Vermögen des Steuerpflichtigen zu besteuern<sup>29</sup>. Das ergibt sich nicht zuletzt aus dem Neutralitätsprinzip. Dieser Grundsatz ist eine (bereichsspezifische) Ausprägung des Gleichheitssatzes (Art. 20 GrCh) im Bereich der Mehrwertsteuer<sup>30</sup>. Die Neutralität impliziert neben dem Verbot, Wirtschaftsteilnehmer mit gleichen Umsätzen bei der Erhebung der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln<sup>31</sup>, dass der Unternehmer von der endgültigen Belastung mit Mehrwertsteuer zu befreien ist<sup>32</sup>.

---

<sup>28</sup> In dieselbe Richtung BFH-Beschluss v. 21.6.2017 V R 51/16, DStR 2017, 2049, mit Anm. Heuermann, Rz. 58; sowie Generalanwältin Kokott in ihren Schlussanträgen v. 8.7.2017 C-246/16 Di Maura, EU:C:2017:440, Rn 46.

<sup>29</sup> Schlussanträge der Generalanwältin Kokott v. 8.6. 2017, C-246/16, Di Maura, EU:C:2017:440, Rn 50.

<sup>30</sup> EuGH-Urt, v. 10.4.2008 –C 309/06, Marks & Spencer, EU:C:2008:211, Rn 49; eine Bestandsaufnahme zu diesem Prinzip leistet *Nieuwenhuis* UR 2013, 663 ff.

<sup>31</sup> Ständige Rechtsprechung, vgl. EuGH-Urt. v. 16.10.2008, C-253/07, Canterbury Hockey Club und Canterbury Ladies Hockey Club, :EU:C:2008:571, Rn 30, m,w,N,

<sup>32</sup> Ständige Rechtsprechung, vgl. EuGH-Urt. v. 13.3.2008, C-437/06, Securenta, EU:C:2008:166, Rn 25, m.w.N.

### 3. Wege hin zur gleichheitsgerechten Besteuerung

Die Möglichkeiten, diesen gleichheitswidrigen Zustand zu beenden, sind vielfältige. Sie sind im Einzelnen im Vorabentscheidungsersuchen des BFH an den EuGH dargelegt<sup>33</sup> und reichen von einer restriktiven Auslegung des Art. 63 MwStSystRL bis hin zur Ausweitung der Korrekturen gemäß Art. 90 MwStSystRL, so dass der Unternehmer bereits im Voranmeldungszeitraum der Leistungserbringung die Besteuerung nach vereinbarten Entgelten sofort wieder berichtigen könnte. K als Spielervermittler müsste also nach erfolgreicher Vermittlung zunächst auch die zwei Jahre später fällig werdenden Provisionen versteuern, könnte aber sofort die Bemessungsgrundlage wegen Uneinbringlichkeit des Entgelts ändern (§ 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG, Art. 90 MwStSystRL)<sup>34</sup>. Interessant in diesem Zusammenhang ist, dass der BFH auch in Insolvenzfällen mit seiner doppelten Korrektur das Fenster zur Ist-Besteuerung geöffnet hat<sup>35</sup>. Das in Heidelberg unter Federführung von *Paul Kirchhof* erdachte Bundessteuergesetzbuch<sup>36</sup> hat diesen Weg konsequent ausgearbeitet, indem es von einer Ist-Versteuerung ausgeht. Danach entsteht die Umsatzsteuer erst, sobald das Entgelt zugeflossen ist (§ 121 Bundessteuergesetzbuch); der Leistungsempfänger kann als Vorsteuer die bezahlte Umsatzsteuer abziehen (§ 108 Bundessteuergesetzbuch). Den Erwägungen für diesen Vorschlag<sup>37</sup> ist m.E. in vollem Umfang zuzustimmen. De lege lata sind wir aber noch nicht so weit.

Das nationale UStG unterliegt auch verfassungsrechtlicher Kontrolle. Denn Art. 66 Abs. 1 MwStSystRL eröffnet den Mitgliedstaaten einen weiten Spielraum, für bestimmte Umsätze oder für bestimmte Gruppen von

---

<sup>33</sup> BFH-Beschluss v. 21.6.2017 V R 51/16, DStR 2017, 2049, mit Anm. *Heuermann*.

<sup>34</sup> So bereits die bisherige Rechtsprechung des BFH, z.B. im Urteil vom 24.10.2013 V R 31/12, BFHE 243, 451, BStBl II 2015, 674, zu einem Unternehmer, der aufgrund eines vertraglichen Einbehalts zur Absicherung von Gewährleistungsansprüchen seine Gegenleistung über einen Zeitraum von zwei bis fünf Jahren nicht verwirklichen kann.

<sup>35</sup> Siehe BFH-Urt. v. 3.7.2014 V R 32/13, BFHE 246, 264, BStBl II 2017, 666; v. 9.8.2013 V R 18/13, BFHE 242, 433, BStBl II 2017, 543; dazu auch *Wäger ZInsO* 2014, 1121; *Heuermann UR* 2015, 174.

<sup>36</sup> *Paul Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, 2011.

<sup>37</sup> *Paul Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, S. 965 ff.

Steuerpflichtigen (z.B. in Deutschland mit § 20 UStG für Unternehmer mit Umsätzen unter 500.000 €) eine Besteuerung bei der Vereinnahmung des Preises vorzusehen<sup>38</sup>. Indessen sollten die vielfältigen mehrwertsteuerrechtlichen Fragen zunächst durch den EuGH geklärt werden; denn allein dieses Gericht legt die Richtlinie (Art. 267 Abs. 1 Buchst. b) AEUV), aber auch das Primärrecht der Grundrechte der Union letztverbindlich aus (Art. 267 Abs. 1 Buchst. a) AEUV, Art. 6 Abs. 1 EU-Vertrag), insbesondere dann, wenn der Mitgliedstaat eine Regelung nach unionsrechtlicher Vorgabe erlassen hat und damit Unionsrecht durchführt (vgl. Art. 51 Abs. 1 GrCh). Der Prüfungsduktus ergibt sich aus der Systematik der Richtlinie: Zunächst ist der Bedeutungsgehalt der Art. 63 und 90 MwStSystRL zu klären. Dies geschieht – und muss geschehen – allein durch den EuGH (Art. 267 AEUV). Erst dort, wo Art. 66 MwStSystRL es dem Mitgliedstaat überlässt, für welche Gruppen von Steuerpflichtigen er die Entstehung des Steueranspruchs mit Vereinnahmung des Preises vorsieht, gibt das nationale Verfassungsrecht die Maßstäbe vor.

#### IV. Vorsteuerpauschalierung

Mit der Intention, die Verwaltung zu vereinfachen, lässt das Gesetz eine Vorsteuerpauschalierung zu (§ 23 UStG, Art. 281 MwStSystRL). Auch die dazu gehörenden Regelungen unterscheiden nach Größenmerkmalen. § 23 Abs. 1 UStG enthält eine Ermächtigung des BMF. Dieses hat seine Ermächtigung in §§ 69, 70 UStDV umgesetzt. Wichtig in unserem Zusammenhang ist § 69 Abs. 3 UStDV mit seiner Umsatzgrenze von 61.356 €, die wir hier nicht generell hinterfragen wollen. So dürfen Hochschullehrer 2,9 % ihres Umsatzes (Anlage A zu §§ 69, 70 UStDV unter IV. 3) aus freiberuflicher Tätigkeit zur unselbständig ausgeübten wissenschaftlichen Tätigkeit geltend machen. Mit der Vorsteuerpauschalierung ist der Vorsteuerabzug abgegolten (§ 70 Abs. 1 Satz 2 UStDV).

---

<sup>38</sup> BFH-Beschluss v. 21.6.2017 V R 51/16, DStR 2017, 2049, mit Anm. Heuermann, Rz. 65, 66.

Beispiel 1: Der Beamte K hält wissenschaftliche Vorträge über Steuerrecht mit einem Umsatz von 40.000 € und betätigt sich darüber hinaus als freiberuflicher Schriftsteller, ebenfalls mit Umsätzen von 40.000 €. Er kann die Vorsteuerpauschalierung für seine schriftstellerische Tätigkeit nach IV. 5. der Anlage zur UStDV in Anspruch nehmen, also 2,6 % des Umsatzes von 40.000 € als Vorsteuer abziehen. Dies gilt unbeschadet seiner Umsätze als Vortragender von ebenfalls 40.000 €; denn die Pauschalierung bezieht sich nur auf die schriftstellerische Tätigkeit. Lediglich diese Umsätze, nicht aber die Umsätze aus den Vorträgen sind in die Umsatzgrenze des § 69 Abs. 2 UStDV einzubeziehen<sup>39</sup>. Denn was Umsatz i.S. des § 69 Abs. 3 UStDV ist, ergibt sich aus § 69 Abs. 2 UStDV. Diese Vorschrift definiert den maßgebenden Umsatz als denjenigen, den der Unternehmer im Rahmen der in der Anlage bezeichneten Berufs- und Gewerbebranche im Inland ausführt. Die Anlage bezeichnet in IV. 5. aber nur die Unternehmer, die geschriebene Werke mit überwiegend wissenschaftlichem, unterhaltendem oder künstlerischem Inhalt schaffen. Darunter fallen nicht die Vortragenden. Folglich kann K für seine schriftstellerischen Umsätze die Vorsteuer pauschalieren.

Beispiel 2: K ist Jura-Professor an der Universität Heidelberg. Er hat mit Vorträgen und Gutachten Umsätze aus freiberuflicher Tätigkeit zur unselbständig ausgeübten wissenschaftlichen Tätigkeit i.H.v. 40.000 € (Anlage zur UStDV, IV. 3.). Daneben ist er als Autor eines Lehrbuchs, von Beiträgen in Kommentaren und in wissenschaftlichen Zeitschriften tätig und setzt dort auch 40.000 € um (Anlage zur UStDV, IV. 5.). Da es für die Umsatzgrenze auf die in der Anlage bezeichneten Berufsbranche im Inland ankommt, diese *Vorschrift im Plural formuliert* und seine Tätigkeit zwei der Berufsbranche umfasst, sind die Tätigkeitsarten zusammen zu rechnen. Damit übersteigen die Umsätze von insgesamt 80.000 € den maßgebenden Schwellenwert. Eine Vorsteuerpauschalierung ist K nicht möglich. Die parallele Argumentationsstruktur zu den Kleinunternehmerumsätzen nach § 19 UStG sind offenkundig.

---

<sup>39</sup> So wohl auch *Stadie* in Rau/Dürrwächter, UStG, § 23 Rz. 64 (Stand 2015), *Oelmaier* in Sölch/Ringleb, UStG, § 23 Rz. 55 (Stand 2014).

## V. Die Umkehrung: Der Verbraucher – Welches Leistungsfähigkeitsprinzip gilt? Ein kurzer Blick auf die Ausgleichsteuer

Zum Schluss wenden wir unseren Blick und schauen auf den Verbraucher, der ja die Umsatzsteuer tragen muss. Gilt auch hier das Leistungsfähigkeitsprinzip? Und wenn ja, welches? Man zögert. Denn das Verbrauchsteuergesetz – zumal das UStG – erwähnt den Verbraucher nur ganz am Rande. Art. 1 MwStSystRL beschreibt die Mehrwertsteuer als *allgemeine, zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen genau proportionale Verbrauchsteuer*. Ferdinand Kirchhof hat das jüngst als Systemfehler bezeichnet<sup>40</sup>. Ein Familienvater mit sechs Kindern müsse für das erworbene Auto den gleichen Preis zahlen wie ein Lediger und damit müssten beide die gleiche USt entrichten<sup>41</sup>. So ist es – und das ergibt sich deutlich aus Art. 1 MwStSystRL. Das Mehrwertsteuersystem befasst sich nicht mit der Person des Verbrauchers als des Belastungsträgers. So muss auch ein Hartz-IV-Empfänger für den Erwerb seines Smartphones USt bezahlen, obschon der Staat selbst diese Steuer durch Transferleistungen finanziert. Leistungsfähigkeit bemisst sich bei Verbrauchsteuern nicht nach der persönlichen Einkommens- und Vermögensverhältnissen insgesamt<sup>42</sup>. Ist der Belastungsgrund der Umsatzsteuer allein die Kaufkraft des Verbrauchers<sup>43</sup>, so impliziert die punktuelle Nachfrage nach bestimmten Waren und Dienstleistungen – also der konkrete Konsum – auch die entsprechende Leistungsfähigkeit<sup>44</sup>. Wie Spilker zutreffend herausgearbeitet hat, gibt das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht zwingend vor, subjektive Eigenschaften des

---

<sup>40</sup> Ferdinand Kirchhof, BB 2017, 662, 666; vgl. dazu auch Dieter Birk, Leistungsfähigkeitsprinzip, in Leitgedanken des Rechts, Band II, 2013, § 147, S. 1591, 1593 ff.

<sup>41</sup> Das Beispiel hinkt etwas: Hat der Familienvater weniger für den privaten Konsum übrig, wird er ein anderes Auto kaufen als der Ledige mit größerem Potential.

<sup>42</sup> Eingehend zur Problematik des Leistungsfähigkeitsprinzips Englisch in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 17, Rn 13, 14, m.w.N.

<sup>43</sup> Paul Kirchhof, Bundessteuergesetzbuch, 2011, S. 31.

<sup>44</sup> Siehe dazu auch Englisch, Verbrauch- und Aufwandsteuern, in Leitgedanken des Rechts, Band II, 2013, § 190, S. 2081, 2086, Rz 15.

Steuerträgers steuermindernd zu berücksichtigen<sup>45</sup>. Das wäre m.E. auch gar nicht möglich. Ganz unabhängig von den unionalen Vorgaben kann eine Verbrauchsteuer *nur proportional zum Preis* der Gegenstände funktionieren. Sonst müsste der Unternehmer als Steuereinehmer für den Staat bei jedem Verkauf prüfen, ob der Verbraucher subjektiv leistungsfähig ist. Der Uhrenverkäufer auf der Münchner Maximilianstraße müsste den Käufer, der für eine Rolex 8.000 € auf den Tisch legt, fragen, wie es mit seiner subjektiven Leistungsfähigkeit bestellt sei. Was soll er tun, wenn der Käufer – ein Lediger - etwa Transferleistungen erhält? Soll er ihm dann die Uhr Netto für Brutto überlassen? Oder sie ihm gar nicht verkaufen und ihn auf ein Billigprodukt verweisen? Das alles sind Erwägungen, die zutreffend im Verbrauchsteuerrecht nichts zu suchen haben. Müssten sie angestellt werden, wäre das keine Verbrauchsteuer mehr. Die Überlegungen von *Ferdinand Kirchhof* führen also ganz aus unserem Thema heraus. Vielmehr misst sich die Leistungsfähigkeit unseres Uhrenkäufers allein darin, dass er 8.000 € zahlt, ganz gleich, woher dieses Potential stammt.

Aus unserem Thema hinaus führen auch Überlegungen zu einer „Ausgleichsteuer“, deren Einführung der ECOFIN-Rat in Tallinn im September dieses Jahres vorgeschlagen hat<sup>46</sup>. Mag das Verfahren zu ihrer Erhebung ähnlich der Umsatzsteuer organisiert werden, so ist ihr Belastungsgrund aber verschieden, nämlich ertragsteuerlich, indem sie den *fiktiven Gewinn* umfasst. Materiell betrifft diese größenrelevante Steuer mithin eben nicht den Verbrauch, sondern die Wertschöpfung im Inland, die z.B. durch Entwicklung und Verwertung von personenbezogenen Daten jenseits der üblichen Voraussetzungen einer physischen Präsenz geschieht<sup>47</sup>. Sind die Steuern dort zu zahlen, wo der Wert geschaffen wird<sup>48</sup>, so wird dies genau

---

<sup>45</sup> *Spilker*, BB 2017, 1761.

<sup>46</sup> Informationen unter [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de); sowie *Bender* in BB, Heft 39/2017, Erste Seite.

<sup>47</sup> Eingehend dazu *Johannes Becker* und *Joachim Englisch* in ihrem Beitrag „Wie die EU-Finanzminister einen Pflock ins Neuland rammen wollen“, auf <https://makro-nom.de/google-tax-ausgleichsteuer-wie-die-eu-finanzminister-einen-pflock-ins-neuland-rammen-wollen-23141>.

<sup>48</sup> So *Tim Cook*, Vorstandsvorsitzender von Apple, in FAZ v. 14. Oktober 2017, S. 19

die Frage sein, um die es im elektronischen Handel mit seinen im Verbraucherland eruierten konfigurierten Daten geht.

## VI. Fazit

Damit sind wir am Schluss unserer Überlegungen angekommen. Wir haben gesehen: Die Umsatzsteuer ist durchaus größsensensibel und bedarf deshalb einer weiteren primärrechtlichen Überprüfung. Hierbei stoßen wir auf die Grundpfeiler der Umsatzbesteuerung. Die Regelungen, die nach der Unternehmergröße differenzieren, begünstigen regelmäßig diejenigen mit geringeren Umsätzen. Während aber die Freistellung des Kleinunternehmers von der Umsatzsteuer ganz wesentlich eine Art von restriktiv auslegbarer Sozialzwecknorm ist, bildet die Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten zwar die größenbezogene Ausnahme vom Grundsatz der Sollversteuerung, ist aber selbst in einer Weise systemtragend, so dass man sich gegebenenfalls eine allgemeine Besteuerung nach diesem Prinzip vorstellen könnte. Das bedarf aber einer unionalen Regelung. Denn gegenwärtig kann die Ist-Besteuerung nur in *bestimmten* Fällen eingeführt werden (Art. 66 Abs. 1 MwStSystRL). Bei der Vorsteuerpauschalierung scheinen Parallelen zur Kleinunternehmerregelung auf. Das Verbrauchsteuerrecht blendet schließlich „Größenelemente“ auf der Verbraucherseite aus und knüpft nicht an die subjektive Leistungsfähigkeit des Verbrauchers an. Nur das ist systemgerecht. Die Leistungsfähigkeit des Verbrauchers bemisst sich nach seiner Kaufkraft.