

Betriebswirtschaftliche Steuerlehre Band 3: Substanzsteuern, Verkehrssteuern, Besteuerungsverfahren

Bearbeitet von
Prof. Dr. Dieter Schneeloch, Prof. Dr. Stephan Meyering, Prof. Dr. habil. Guido Patek

7. Auflage 2017. Buch. XVII, 204 S. Kartoniert
ISBN 978 3 8006 5474 1
Format (B x L): 16,0 x 24,0 cm

[Steuern > Steuerrecht allgemein, Gesamtdarstellungen](#)

Zu [Inhalts-](#) und [Sachverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei

**beck-shop.de**
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

2 Verkehrsteuern

2.1 Vorbemerkungen

Die Verkehrsteuern erfassen Vorgänge des Rechts- oder Wirtschaftsverkehrs. Bei derartigen Vorgängen handelt es sich z. B. um den Verkauf von Waren oder die Erbringung von Dienstleistungen. Im Gegensatz zu den Ertragsteuern, aber in Übereinstimmung mit den Substanzsteuern, sind Verkehrsteuern von der Entstehung von Gewinnen oder Überschüssen unabhängig. Sie können also auch in Verlustjahren anfallen.

Die Verkehrsteuern sind den Steuern auf die Verwendung von Einkommen und Vermögen zuzurechnen. Zur Gruppe der Verkehrsteuern zählen die Umsatzsteuer (als allgemeine Verkehrsteuer) sowie die besonderen Verkehrsteuern wie z. B. die Grunderwerbsteuer, die Versicherungssteuer, die Rennwett- und Lotteriesteuer, die Feuerschutzsteuer und im weiteren Sinne auch die Kraftfahrzeugsteuer. Die Finanztransaktionssteuer, über deren Einführung seit Jahren innerhalb der EU diskutiert wird, ist ihrer Art nach ebenfalls eine Verkehrsteuer.

An Bedeutung überragt die Umsatzsteuer alle anderen Verkehrsteuern bei weitem. Das gilt sowohl hinsichtlich ihres Anteils am Gesamtsteueraufkommen als auch im Hinblick auf ihre wirtschaftliche Bedeutung für die Vielzahl von Unternehmen und Privathaushalten. Die Ausführungen in diesem Kapitel beziehen sich daher in wesentlichen Teilen auf die Umsatzsteuer. Daneben wird noch die Grunderwerbsteuer behandelt, die Investitionen im Immobilienbereich beeinflusst. Auf die anderen Verkehrsteuern wird hier nicht näher eingegangen.

Einige Tatbestände des Grunderwerbsteuerrechts führen zu Steuerbefreiungen bei der Umsatzsteuer. Aus diesem Grund wird die Grunderwerbsteuer nachfolgend vor der Umsatzsteuer behandelt.

2.2 Grundzüge der Grunderwerbsteuer

2.2.1 Erwerbsvorgänge

Der Grunderwerbsteuer unterliegen die in § 1 GrEStG aufgeführten Rechtsvorgänge, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen. Nur die dort aufgeführten Rechtsvorgänge sind also steuerbar. Was als Grundstück anzusehen ist, bestimmt sich grundsätzlich nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts (§ 2 Abs. 1 Satz 1 GrEStG). Zu einem Grundstück gehören demnach der Grund und Boden und ein eventuell darauf errichtetes Gebäude. Grunderwerbsteuerlich wie Grundstücke zu behandeln sind nach § 2 Abs. 2 GrEStG aber auch Erbbaurechte sowie Gebäude auf fremdem Grund und Boden.

Abweichend vom bürgerlichen Recht, jedoch in Übereinstimmung mit dem gesamten übrigen Steuerrecht, gehören **Betriebsvorrichtungen** nicht zu den Grundstücken (§ 2 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 GrEStG). Betriebsvorrichtungen sind die Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören (§ 68 Abs. 2 Nr. 2 BewG). Das gilt auch dann, wenn sie fest mit dem Grund und Boden (z. B. einfundamentierte Hydraulikpressen) oder dem Gebäude (z. B. Beschickungsbühnen) verbunden sind, also zivilrechtlich Grundstücksbestandteile darstellen (und infolgedessen zivilrechtlich auch als Einheit übertragen werden können). Zur grunderwerbsteuerlichen Würdigung des Sachverhalts ist es somit erforderlich, *Betriebsvorrichtungen vom Grundvermögen abzugrenzen*. Für die Beurteilung dieser oftmals schwierigen Abgrenzungsfrage kann auf die Abgrenzungskriterien zurückgegriffen werden, die in den gleichlautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder hierzu festgelegt wurden.⁵¹

An Erwerbsvorgängen i. S. d. § 1 GrEStG können natürliche Personen, juristische Personen, Personenmehrheiten und Gesamthandsgemeinschaften (insbesondere Personenhandelsgesellschaften wie die OHG und die KG) beteiligt sein. *Sie alle können Steuerschuldner werden*. Im konkreten Einzelfall richtet sich die Steuerschuldnerschaft nach den Vorschriften des § 13 GrEStG.

§ 1 GrEStG enthält eine Reihe von Erwerbsvorgängen, und zwar einen Haupttatbestand sowie mehrere Neben- und Ersatztatbestände. Die Neben- und die Ersatztatbestände sollen verhindern, dass Eigentum oder wirtschaftliches Eigentum an Grundstücken *unter Vermeidung der Grunderwerbsteuer übertragen werden kann*.

Haupttatbestand der Grunderwerbsteuer ist der Abschluss eines Kaufvertrags oder eines anderen Rechtsgeschäfts, das *den Anspruch auf Übereignung eines Grundstücks begründet* (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG). Insofern knüpft die Grunderwerbsbesteuerung grundsätzlich an die *Verwirklichung des zivilrechtlichen Verpflichtungsgeschäfts*, nicht aber an die Eigentumsübertragung, an. Angemerkt sei jedoch an dieser Stelle, dass der bloße Abschluss eines zivilrechtlich wirksamen Vertrages über eine Grundstücksübereignung nicht zwangsläufig auch zu einer Belastung mit Grunderwerbsteuer führt. Wird der Erwerbsvorgang z. B. durch Rücktritt vom Vertrag rückgängig gemacht, bevor das Eigentum auf den Erwerber übergegangen ist, wird unter den Bedingungen des § 16 GrEStG auf Antrag von der Erhebung der Steuer Abstand genommen.

Neben- und Ersatztatbestände können hier nicht im Einzelnen besprochen werden. Vielmehr soll lediglich die mit diesen Tatbeständen verfolgte Intention anhand des Nebentatbestands des § 1 Abs. 1 Nr. 2 GrEStG und des Ersatztatbestands des § 1 Abs. 2 GrEStG verdeutlicht werden.

Steuerbar ist nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 GrEStG *die Auflassung*, wenn *kein Rechtsgeschäft vorausgegangen ist*, das einen Anspruch auf Übereignung begründet. Die Auflassung ist bei Grundstücken Bestandteil der Eigentumsübertragung. Sie ist nach § 925 BGB definiert als die zur Eigentumsübertragung an einem Grundstück nach § 873 BGB erforderliche *Einigung zwischen Veräußerer und Erwerber*. Durch Verzicht auf einen Kaufvertrag und unmittelbare Auflassung kann die Grunderwerbsteuer somit nicht umgangen werden.

⁵¹ Siehe hierzu Gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zur Abgrenzung des Grundvermögens von den Betriebsvorrichtungen vom 15.3.2006, BStBl I 2006, S. 314.

Gemäß § 1 Abs. 2 GrEStG unterliegen der Grunderwerbsteuer auch Rechtsvorgänge, die es *ohne Begründung eines Anspruchs auf Übereignung* einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück *auf eigene Rechnung zu verwerten*. Somit ist auch eine Vereinbarung zwischen dem Grundstückseigentümer und einem Nichteigentümer grunderwerbsteuerbar, die es Letzterem ermöglicht, das Grundstück auf eigene Rechnung zu veräußern.

2.2.2 Steuerbefreiungen

Ist ein Rechtsvorgang steuerbar, ist damit noch nicht geklärt, *ob tatsächlich Grunderwerbsteuer entsteht*. Der Erwerbsvorgang kann nämlich steuerbefreit und somit *nicht steuerpflichtig sein*. Auch Teilbefreiungen steuerbarer Erwerbe kommen in Betracht. Steuerbefreiungen ergeben sich aus den §§ 3 bis 7 GrEStG. Hier kann nur in knapper Form auf einige wenige dieser Vorschriften eingegangen werden.

Steuerbefreit sind nach § 3 Nr. 2 GrEStG der Grundstückserwerb von Todes wegen und Grundstücksschenkungen unter Lebenden. Damit soll *eine Doppelbelastung mit Erbschaft- und Schenkungsteuer und Grunderwerbsteuer* vermieden werden.

Nach § 3 Nr. 4 GrEStG ist auch der Grundstückserwerb *durch den Ehegatten bzw. den Lebenspartner des Veräußerers* steuerbefreit. Gleiches gilt nach § 3 Nr. 6 GrEStG für den Grundstückserwerb durch Personen, die mit dem Veräußerer in gerader Linie verwandt sind. Hierzu zählen insbesondere die Eltern und Großeltern sowie die Kinder und Enkelkinder, nicht aber z. B. Geschwister und deren Abkömmlinge.

Die §§ 5 und 6 GrEStG regeln Teilbefreiungen bei Grundstücksübertragungen *von einem Allein- oder mehreren Miteigentümern auf eine Gesamthand* (z. B. eine Personengesellschaft) und umgekehrt von einer Gesamthand auf einen Allein- oder mehrere Miteigentümer. Die Befreiung beschränkt sich auf den Eigentumsanteil des Grundstücks, *der vor und nach Übertragung auf ein und dieselbe Person entfällt*. Die Regelung soll ungerechtfertigte Grunderwerbsteuerbelastungen vermeiden, die anderenfalls auch ohne Eigentumsübergang auf andere natürliche Personen ausgelöst würden, da – wie bereits ausgeführt – auch Gesamthandsgemeinschaften selbständige Subjekte des Grunderwerbsteuerrechts sind.

2.2.3 Bemessungsgrundlage, Steuersatz, Steuerschuldner, Fälligkeit der Steuer

Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer ist grundsätzlich *der Wert der Gegenleistung* (§ 8 Abs. 1 GrEStG). Was als Gegenleistung gilt, ist in § 9 GrEStG für die unterschiedlichen Arten des steuerpflichtigen Erwerbs geregelt. Hier wird nur auf den wichtigsten Fall, d. h. den des Grundstückskaufs, näher eingegangen.

Bei einem Kauf gilt *der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen* als Gegenleistung (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG). Die Ermittlung des Kaufpreises ist in der

Regel unproblematisch, da dieser vertraglich festgelegt wird. Lediglich in den Fällen, in denen der Kaufpreis langfristig zinslos oder niedrig verzinslich gestundet wird oder in einer Rente besteht, tauchen Bewertungsprobleme auf. In diesen Fällen ist der Kaufpreis nach den Regeln des Allgemeinen Teils des Bewertungsgesetzes zu ermitteln. So sind z. B. langfristig unverzinsliche Kaufpreisforderungen nach § 12 Abs. 3 BewG abzuzinsen. Auf die allgemeinen Bewertungsvorschriften des Bewertungsgesetzes wird in Gliederungspunkt 1.2.2 (S. 8) näher eingegangen. ah Zur Ermittlung der Gegenleistung sind dem Kaufpreis *die vom Käufer übernommenen Leistungen hinzuzurechnen*. Hierzu gehören in erster Linie die grundpfandrechtlich gesicherten Verbindlichkeiten (Hypotheken, Grundschulden), sofern sie der Käufer übernimmt. Zur Gegenleistung rechnen *auch die dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen*. Dazu zählt vor allem ein Wohnrecht, das sich der Verkäufer an einem Teil des Grundstücks vorbehält und ihm ein mietfreies Wohnen gestattet. Das Wohnrecht kann sowohl zeitlich befristet als auch an das Leben einer Person, in aller Regel an das des Verkäufers, geknüpft sein. Die Bewertung eines derartigen Wohnrechts richtet sich nach den Vorschriften des Allgemeinen Teils des Bewertungsgesetzes.

Der Begriff der Gegenleistung wird in § 9 Abs. 2 GrEStG erweitert, in Abs. 3 der Rechtsnorm konkretisiert. Innerhalb der Erweiterungsregelungen wird lediglich auf § 9 Abs. 2 Nr. 2 GrEStG näher eingegangen. Nach dieser Vorschrift gehören *die auf den Erwerber kraft Gesetzes übergehenden Belastungen* zum Wert der Gegenleistung, sofern sie keine dauernden Lasten darstellen. In erster Linie handelt es sich um Nießbrauchsverpflichtungen (§§ 1030 bis 1089 BGB) und um beschränkt persönliche Dienstbarkeiten (§§ 1090 bis 1093 BGB). § 9 Abs. 3 GrEStG stellt klar, dass die Gegenleistung nicht um die Grunderwerbsteuer erhöht oder vermindert wird.

Von dem Grundsatz, dass Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer der Wert der Gegenleistung ist, wird insbesondere dann eine Ausnahme gemacht, *wenn eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist*. In diesen Fällen wird die Steuer gem. § 8 Abs. 2 GrEStG nach den in Gliederungspunkt Grundbesitzwerten i. S. d. § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i. V. m. § 157 Abs. 1 bis 3 BewG bemessen.

Der Steuersatz der Grunderwerbsteuer beträgt nach § 11 Abs. 1 GrEStG *grundsätzlich 3,5%* der Bemessungsgrundlage. Nach Art. 105 Abs. 2a Satz 2 GG wird aber jedem Bundesland das Recht eingeräumt, *einen abweichenden Steuersatz festzulegen*. Von diesem Recht hat das Land Berlin bereits im Jahr 2007 Gebrauch gemacht und den Steuersatz auf 4,5% festgesetzt. In den letzten Jahren wurden in fast allen Bundesländern Erhöhungen durchgeführt. Lediglich in Bayern und in Sachsen beträgt der Steuersatz noch 3,5%. Dies verdeutlicht Abbildung 2.1 auf der gegenüberliegenden Seite.

Steuerschuldner sind regelmäßig die an einem Erwerbsvorgang als Vertragsteile beteiligten Personen (§ 13 Nr. 1 GrEStG), beim Grundstückskauf also der Käufer und der Verkäufer. Beruht der Erwerbsvorgang nicht auf einem Grundstücks-Kaufvertrag, gelten die besonderen Regelungen des § 13 Nrn. 2 bis 7 GrEStG, auf die hier aber nicht näher eingegangen werden kann.

Die Steuer wird innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Steuerbescheids fällig. Das Finanzamt darf jedoch auch eine längere Zahlungsfrist setzen (§ 15 GrEStG).

Bundesland	Steuersatz
Brandenburg, Nordrhein-Westfalen, Saarland Schleswig-Holstein, Thüringen	6,5 %
Berlin, Hessen	6,0 %
Baden-Württemberg, Bremen, Mecklenburg-Vorpommern Niedersachsen, Rheinland-Pfalz, Sachsen-Anhalt	5,0 %
Hamburg	4,5 %
Bayern, Sachsen	3,5 %

Abb. 2.1: Grunderwerbsteuer: Steuersätze der Bundesländer (Stand: Juli 2017)

2.3 Umsatzsteuer

2.3.1 System der Umsatzbesteuerung

Im Gegensatz zu allen anderen Verkehrsteuern erfasst die Umsatzsteuer nicht spezielle Vorgänge des Rechts- und Wirtschaftsverkehrs. Ihr unterliegen vielmehr grundsätzlich *alle von Unternehmern getätigten Umsätze*, bei denen es sich sowohl um Warenlieferungen als auch um Dienstleistungen handeln kann. Umsätze von Personen, die im umsatzsteuerlichen Sinne nicht als Unternehmer gelten, verursachen hingegen keine Umsatzsteuer.

Unternehmer können *sowohl an andere Unternehmer als auch an Nicht-Unternehmer* (Endverbraucher) Waren liefern oder Dienstleistungen erbringen. Bei jedem dieser Umsätze wird Umsatzsteuer in Rechnung gestellt. Da Umsatzsteuer somit in jeder Phase des Güter- und Dienstleistungsverkehrs entsteht, wird das Umsatzsteuersystem auch als **Allphasen-Umsatzsteuer** bezeichnet.

Aufgrund der Allphasen-Umsatzbesteuerung ist – unabhängig von der Art des Empfängers – *jeder Bezug von Waren oder von Dienstleistungen mit Umsatzsteuer belastet*. Dies ist aber nicht das vom Gesetzgeber gewünschte Ergebnis. Definitiv belastet sein soll lediglich der Endverbraucher, der in diesem Zusammenhang auch als **Umsatzsteuer-Destinatär** bezeichnet wird. Technisch geschieht dies durch eine Entlastung der Unternehmer von der *ihnen selbst in Rechnung gestellten Umsatzsteuer*: Die Unternehmer können die ihnen von anderen Unternehmern in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als *Vorsteuer* von ihrer eigenen Umsatzsteuerschuld abziehen.

Beispiel

Der Händler U2 bezieht von dem Fabrikanten U1 Waren zu 100 € zuzüglich 19 € Umsatzsteuer. Er verkauft sie zu 300 € zuzüglich 57 € Umsatzsteuer an den Endverbraucher E.

U1 ist Schuldner von 19 € Umsatzsteuer. Wirtschaftlich trägt er die Umsatzsteuer aber nicht, da er sie seinem Abnehmer U2 in Rechnung stellt.

U2 zahlt neben dem Nettoentgelt auch 19 € Umsatzsteuer an U1. Diese für den Warenbezug selbst gezahlte Umsatzsteuer kann U2 gegenüber dem Finanzamt als Vorsteuer geltend machen. Er kann sie mithin von der Umsatzsteuer abziehen, die er dem Finanzamt infolge der Lieferung an E schuldet. Der Umsatz des U2 an E hat das Entstehen von 57 € Umsatzsteuer zur Folge. Da U2 aus dem Warenbezug von U1 19 € als Vorsteuer

geltend machen kann, muss er nur den Differenzbetrag von 38 € an das Finanzamt abführen. Wirtschaftlich ist U2 also – ebenso wie U1 – nicht belastet. Er hat zwar 19 € Umsatzsteuer an U1 und 38 € Umsatzsteuer an das Finanzamt gezahlt. Die Summe dieser Beträge entspricht aber genau der Umsatzsteuer, die er im Rahmen seiner Warenlieferung dem Endverbraucher in Rechnung gestellt hat.

E ist zwar nicht Schuldner, aber Träger der Umsatzsteuer, da er wirtschaftlich mit der gesamten Steuerschuld von 57 € belastet wird.

Wie im vorangegangenen Beispiel deutlich wurde, ist für die Umsatzsteuer kennzeichnend, *dass Steuerschuldner und wirtschaftlich Belasteter nicht übereinstimmen*. Steuerschuldner ist der Unternehmer, wirtschaftlich Belasteter hingegen der Endverbraucher. Die Umsatzsteuer hat deshalb – obwohl rechtlich als Verkehrsteuer ausgestaltet – *wirtschaftlich den Charakter einer allgemeinen Verbrauchsteuer*.

Infolge des Vorsteuerabzugs wird bei jedem Unternehmer *letztlich nur die reine Wertschöpfung bzw. der „Mehrwert“ erfasst*. Die deutsche Umsatzsteuer wird deshalb auch als **Mehrwertsteuer** bezeichnet. Mehrwert im Sinne dieser Bezeichnung ist der Betrag, um den der Verkaufspreis einer Ware (Dienstleistung) die Einkaufspreise der zur Beschaffung oder Produktion der Ware erforderlichen Güter und Dienstleistungen übersteigt. Es sei aber ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Bezeichnung „Mehrwertsteuer“ *nur bei wirtschaftlicher, nicht hingegen bei rechtlicher Betrachtung zutreffend ist*, da rechtlich nicht der Mehrwert, sondern der gesamte Umsatz versteuert wird. Treffender ist deshalb die Bezeichnung „Netto-Allphasen-Umsatzsteuer mit vollständigem Vorsteuerabzug“.

Der Umsatzsteuer unterliegen nicht alle Umsätze, sondern *lediglich steuerbare Umsätze*. Von diesen zu unterscheiden sind *die nicht steuerbaren Umsätze*. Zu letzteren zählen z. B. *im Ausland getätigte Umsätze*. Diese dürfen nicht mit den Ausfuhrlieferungen, d. h. Lieferungen aus dem Inland in das Ausland, verwechselt werden.

Steuerbare Umsätze können *sowohl steuerpflichtig als auch steuerfrei sein*. Nur steuerpflichtige Umsätze verursachen Umsatzsteuer. Zu den (zwar steuerbaren, aber zugleich) steuerfreien Umsätzen gehören z. B. die bereits erwähnten Ausfuhrlieferungen.

Das Produkt aus der Bemessungsgrundlage eines steuerpflichtigen Umsatzes und dem anzuwendenden Steuersatz ergibt die Umsatzsteuer dieses Umsatzes.

Unter bestimmten Voraussetzungen kann die aus empfangenen Warenlieferungen oder Dienstleistungen in Rechnung gestellte Umsatzsteuer vom Empfänger als Vorsteuer gegenüber dem Finanzamt geltend gemacht werden.

Die Summe der Umsatzsteuern eines Kalenderjahres ergibt nach Abzug der Vorsteuern des Kalenderjahres *die Zahllast* (= Jahressteuerschuld) bzw. (im Fall eines Überhangs der gesamten Jahresvorsteuer über die gesamte Jahresumsatzsteuer) *den Erstattungsanspruch dieses Zeitraums*.

Diese Zusammenhänge sind schematisch in Abbildung 2.2 auf der gegenüberliegenden Seite dargestellt.

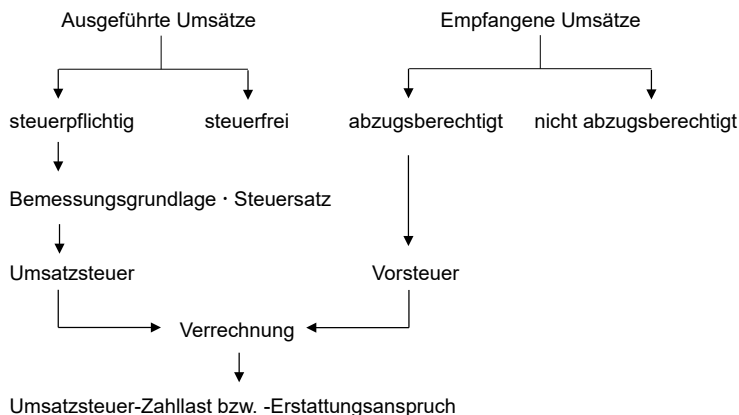


Abb. 2.2: Umsatzsteuer: Übersicht über das Umsatzsteuersystem

Das beschriebene System der Netto-Allphasen-Umsatzsteuer ist aufgrund der 1. EG-Richtlinie zur Harmonisierung der Umsatzsteuern Ende der 60er Jahre des vergangenen Jahrhunderts *EG-weit eingeführt worden*. In der Bundesrepublik Deutschland hat es zum 1.1.1968 ein bis dahin geltendes System kumulativer Allphasen-Umsatzsteuer (Allphasen-Bruttoumsatzsteuer) abgelöst. Vor diesem Stichtag wurde jeder Umsatz ohne die Möglichkeit eines Vorsteuerabzugs *grundsätzlich mit 4 % Umsatzsteuer belastet*.

Trotz Umsatzsteuerharmonisierung gelten *nicht in allen Mitgliedsstaaten identische Vorschriften der Umsatzbesteuerung*. Diese weichen vielmehr in Einzelfragen voneinander ab. Am gravierendsten sind die Unterschiede hinsichtlich der Steuersätze. Einen Überblick über die in der EU geltenden Steuersätze gibt Abbildung 2.3 auf der nächsten Seite.

Während der letzten Jahrzehnte sind die Umsatzsteuersätze in allen Ländern der EU häufig angehoben worden. So hat in Deutschland der allgemeine Umsatzsteuersatz im Jahr 1968 noch 10 % betragen. Über eine Vielzahl zwischenzeitlicher Erhöhungen ist er zum 1.1.2007 von 16 % auf 19 % angehoben worden.

Insbesondere die stark voneinander abweichenden Steuersätze stehen einer *weiteren Harmonisierung des Umsatzsteuerrechts* innerhalb der EU im Wege. Angestrebt wird bereits seit langem ein System, das bei Lieferungen innerhalb der EU (innergemeinschaftliche Lieferungen) eine Besteuerung nur im Land des liefernden Unternehmers vorsieht (**Ursprungslandprinzip**). Derzeit besteht aber mit dem **Bestimmungslandprinzip** eine Regelung, die von völlig anderen Grundsätzen ausgeht. Danach erfolgt mit dem Export in ein anderes EU-Land eine völlige Entlastung von der Umsatzsteuer des Staates, in dem der Exporteur ansässig ist. Dies geschieht *durch eine Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferungen*, d. h. der Exporte in ein anderes EU-Land, kombiniert mit der Möglichkeit des Vorsteuerabzugs der dem Exporteur von seinen Lieferanten in Rechnung gestellten Vorsteuer. Der Importeur in dem anderen EU-Staat hat den Import als **innergemeinschaftlichen Erwerb** der Um-

⁵² Vgl. BMF (2017), S. 51 f.

Mitgliedsstaat	Normalsatz	ermäßigte Sätze
Belgien	21 %	6 %/12 %
Bulgarien	20 %	9 %
Dänemark	25 %	-
Deutschland	19 %	7 %
Estland	20 %	9 %
Finnland	24 %	10 %/14 %
Frankreich	20 %	2,1 %/5,5 %/10 %
Griechenland	24 %	6 %/13 %
Irland	23 %	4,8 %/9 %/13,5 %
Italien	22 %	4 %/5 %/10 %
Kroatien	25 %	5 %/13 %
Lettland	21 %	12 %
Litauen	21 %	5 %/9 %
Luxemburg	17 %	3 %/8 %/14 %
Malta	18 %	5 %/7 %
Niederlande	21 %	6 %
Österreich	20 %	10 %/13 %
Polen	23 %	5 %/8 %
Portugal	23 %	6 %/13 %
Rumänien	20 %	5 %/9 %
Schweden	25 %	6 %/12 %
Slowakische Republik	20 %	10 %
Slowenien	22 %	9,5 %
Spanien	21 %	4 %/10 %
Tschechische Republik	21 %	10 %/15 %
Ungarn	27 %	5 %/18 %
Vereinigtes Königreich	20 %	5 %
Zypern	19 %	5 %/9 %

Abb. 2.3: Umsatzsteuersätze innerhalb der EU (Stand: 2016)⁵²

satzsteuer des Importlandes zu unterwerfen. Diese Steuer gilt bei ihm zugleich als Vorsteuer. Die von ihm an seine Abnehmer getätigten Lieferungen unterliegen dann – sofern es sich ihrerseits nicht wiederum um innergemeinschaftliche Lieferungen handelt – *der Umsatzsteuer des Importlandes*. Damit kommt es also per Saldo nur in dem Land zu einer Umsatzsteuerbelastung, *in dem der Importeur ansässig ist*.

Mit dieser Regelung entsteht wirtschaftlich gesehen das gleiche Ergebnis wie bei Lieferungen eines in der EU ansässigen Unternehmers *an einen außerhalb der EU (Drittland) ansässigen Unternehmer*, sofern das Drittland ebenfalls ein entsprechendes Umsatzsteuersystem anwendet. Die Art der Steuererhebung beim Importeur ist dann allerdings zumindest nach deutschem Recht *eine andere als bei einem innergemeinschaftlichen Erwerb*. Es entsteht keine Umsatzsteuer auf den innergemeinschaftlichen Erwerb, sondern **Einfuhrumsatzsteuer**. Im Gegensatz zur Umsatzsteuer auf den innergemeinschaftlichen Erwerb ist diese nicht von den Finanzämtern, sondern *von der Zollverwaltung zu erheben*. Außerdem bestehen in beiden Fällen *unterschiedliche Kontrollmechanismen* zur Sicherung des jeweiligen Steueranspruchs infolge des Imports.