

Roman Seer (Hrsg.)
Umsatzsteuer im Europäischen Binnenmarkt

Veröffentlichungen der Deutschen
Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.

DStJG Band 32

Umsatzsteuer im Europäischen Binnenmarkt

33. Jahrestagung
der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.
Bochum, 15. und 16. September 2008

Herausgegeben im Auftrag der
Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.

von

Prof. Dr. Roman Seer
Ruhr-Universität Bochum

2009

ols
Verlag
Dr. Otto Schmidt
Köln

Zitierempfehlung

Verf., DSStJG 32 (2009), S. ...

*Bibliografische Information
der Deutschen Nationalbibliothek*

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

Verlag Dr. Otto Schmidt KG
Gustav-Heinemann-Ufer 58, 50968 Köln
Tel. 02 21/9 37 38-01, Fax 02 21/9 37 38-943
info@otto-schmidt.de
www.otto-schmidt.de

ISBN 978-3-504-62034-9

©2009 by Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlages. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Das verwendete Papier ist aus chlorfrei gebleichten Rohstoffen hergestellt, holz- und säurefrei, alterungsbeständig und umweltfreundlich.

Satz: C. Wild, Stuttgart
Druck und Verarbeitung: Bercker, Kevelaer
Printed in Germany

Inhalt*

Seite

*em. o. Prof. Dr. Heinrich Wilhelm Kruse,
Ruhr-Universität, Bochum*

Gründung des DSTJG in Bochum	1
--	---

Prof. Dr. Roman Seer, Ruhr-Universität, Bochum

Umsatzsteuer im europäischen Binnenmarkt – Eröffnung der Jahrestagung und Rechtfertigung des Themas –	3
--	---

*Prof. Dr. Wolfram Reiß, Friedrich-Alexander-Universität,
Erlangen-Nürnberg*

Die harmonisierte Umsatzsteuer im nationalen Wirtschaftsverkehr – Widersprüche, Lücken und Harmonisierungsbedarf	9
I. Problemstellung	10
II. Die grundlegende Belastungskonzeption: (indirekte) Besteuerung der Einkommensverwendung des Verbrauch(er)s	11
III. Neutralitätsgebot der Umsatzbesteuerung für Unternehmer nach der Belastungskonzeption bei innerstaatlichen Umsätzen	14
IV. Neutralitätsgebot für harmonisierte Umsatzbesteuerung im europäischen Binnenmarkt	15
V. Schwächen der technischen Umsetzung der Belastungskonzeption durch Vorsteuerabzug und fraktionierte Steuererhebung	17
VI. Alternativvorschläge zur technischen Umsetzung der Belastungskonzeption	20
VII. Fehlende Richtlinienkompatibilität und Harmonisierungserfordernis	24
VIII. Unternehmer und Nichtunternehmer	33
IX. Die öffentliche Hand	39
X. Gleichheitssatzwidrige Privilegierung des Endverbrauches durch Unternehmer	43
XI. Steuerbefreiungen und Steuersatzermäßigungen	46
XII. Schluss	50

* Ausführliche Inhaltsübersichten zu Beginn der jeweiligen Beiträge.

	Seite
<i>Prof. Dr. Michael Tumpel, Johannes Kepler Universität, Linz</i>	
Prinzipien, Systemschwächen und Reformbedarf bei der Umsatzbesteuerung des internationalen Güter- und Dienstleistungsverkehrs	52
I. Einleitung	54
II. Entwicklung	55
III. Prinzipien	63
IV. Systemschwächen	74
V. Reformbedarf	82
VI. Fazit und Ausblick	102
 <i>Ministerialdirigent Werner Widmann, Ministerium der Finanzen Rheinland-Pfalz, Mainz</i>	
Vollzugsdefizite und Vollzugslasten im Umsatzsteuerrecht.	103
1. Einleitung	103
2. Vollzugslasten	104
3. Der Unternehmer als Steuereinsammler	107
4. Deklarationspflichten	109
5. Das Allphasenprinzip als größte Vollzugslast und Hauptursache des Vollzugsdefizits	111
6. Vollzugspflichten Privater	115
7. Die Verlagerung der Steuerschuld, sog. Reverse-Charge	119
8. Elektronischer Geschäftsverkehr	120
9. Bestrebungen zur Systemmodifikation	121
10. Ausblick auf die weitere Entwicklung	123
Diskussion	125
 <i>Prof. Dr. Holger Stadie, Universität Leipzig</i>	
Befreiungen und Ermäßigungen – Chaos, System oder Konglomerat?	143
I. Rechtliche Relevanz der Fragestellung	143
II. Das „System“ bzw. Konglomerat der Steuerbefreiungen und Ermäßigungen	146
III. (Zwischen-)Ergebnis	154
IV. Das wirkliche Chaos: unmittelbare Anwendung von Steuerbefreiungen der EG-Richtlinie durch den BFH	155

	Seite
V. Schlussbemerkungen	161
 <i>Prof. Dr. Joachim Englisch, Universität Augsburg</i>	
Die territoriale Zuordnung von Umsätzen	165
I. Einleitung	166
II. Anforderungen an die Bestimmung des Leistungsortes	169
III. Einzelanalyse der geltenden Ortsbestimmungen	177
IV. Zusammenfassung und Ausblick	239
 <i>Thomas Henze, M. L. E., Referent im Kabinett von General- anwältin Juliane Kokott, Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften, Luxemburg</i>	
Gemeinschaftsrechtliche Vorgaben nationaler Missbrauchsbekämpfung im Lichte der neueren Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs	246
I. Einleitung	247
II. Vorgaben der Rechtsprechung für die nationale Missbrauchsbekämpfung i. e. S.	251
III. Vorgaben der Rechtsprechung für nationale Maßnahmen zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung	261
IV. Schlussbemerkung: allgemeine Grundsätze für die Bekämpfung von Missbrauch und Steuerhinterziehung	265
Diskussion	268
 <i>Prof. Dr. Hans Nieskens, Vorsitzender UmsatzsteuerForum, München</i>	
Die Besteuerung unentgeltlicher Umsätze	279
I. Einleitung	279
II. Abgrenzung entgeltlicher/unentgeltlicher Umsatz	281
III. Systematischer Ansatz	283
IV. Vorsteuerabzug und Belastung	292
V. Arbeitnehmerverbrauch	294
VI. Unentgeltliche Zuwendung aus unternehmerischer Veranlassung	296
VII. Zusammenfassende Thesen	299
VIII. Ausblick	300

Prof. Dr. Hans-Friedrich Lange, Richter am Bundesfinanzhof, München

Der Steuerpflichtige:	
Unternehmereigenschaft und Unternehmersphäre.	302
I. Einleitung.	304
II. Die Sphärentheorie	304
III. Auswirkungen der Sphärentheorie auf die Steuerbarkeit.	310
IV. Auswirkungen der Sphärentheorie auf die Abziehbarkeit von Vorsteuerbeträgen.	311
V. Auswirkungen der Sphärentheorie auf die Vorsteueraufteilung.	319
VI. Ausblick: Zur Entscheidung des Falles <i>Securenta</i>	322

Prof. Dr. Ekkehart Reimer, Universität Heidelberg

Die öffentliche Hand als Steuerpflichtiger.	324
I. Grundlagen	327
II. Öffentlich-rechtlich verfasste Unternehmen als Steuerpflichtige.	336
III. Die öffentliche Hand als Steuerträger.	358
IV. Die öffentliche Hand im Binnenmarkt.	360
V. Zusammenfassung und Ausblick	362
Diskussion	367

Dr. Martin Lausterer, Rechtsanwalt, München

Konzernstrukturen und Outsourcing	385
I. Überblick	385
II. Betriebswirtschaftliche Motive und umsatzsteuerliche Hinderungsgründe für das Outsourcing.	386
III. Rechtsprechung zum Outsourcing in der Umsatzsteuer	389
IV. Outsourcing in Konzernstrukturen	395
V. Perspektiven.	406

*Jörg Kraeusel, Ministerialdirigent, Bundesministerium
der Finanzen, Berlin*

Die umsatzsteuerliche Behandlung von Immobilien	409
I. Einleitung.	410
II. Steuergegenstand und Geltungsbereich	411

III. Steuerbefreiungen	422
IV. Bemessungsgrundlagen	436
V. Verlagerung der Steuerschuld	440
VI. Rechnungsausstellung im Zusammenhang mit Grundstücken	440
VII. Vorsteuerabzug	443
VIII. Vorsteuerberichtigung	450
IX. Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen und Umsatzsteuererklärungen	458
X. Zusammenfassung	459

Prof. Dr. Markus Achatz, Johannes Kepler Universität, Linz

Formale Voraussetzungen, materielle Berechtigung und Gutgläubensschutz	461
I. Einleitung	461
II. Die Rspr. des EuGH zum Verhältnis zwischen formalen Nachweisen, materiellem Tatbestand und Gutgläubensschutz	462
III. Formale Verpflichtungen und Vertrauensschutz bei ig-Lieferungen	467
IV. Formale Verpflichtungen und Gutgläubensschutz für den Vorsteuerabzug	476
V. Die Beurteilung fehlender formaler Nachweise am Sorgfaltsmaßstab eines ordentlichen Kaufmanns	483
VI. Schlussbemerkung	488
Diskussion.	489

Prof. Dr. Roman Seer, Ruhr-Universität, Bochum

Resümee.	497
I. Bestimmungsland- versus Ursprungslandprinzip	497
II. Territoriale Zuordnung von Umsätzen	498
III. Unternehmer, Unternehmersphäre und unentgeltliche Umsätze	500
IV. Steuerbefreiungen und Steuerermäßigungen	502
V. Missbrauchstatbestand und Vertrauensschutz im Gemeinschaftsrecht	504
VI. Holdings, Konzernstrukturen und Outsourcing	506
VII. Fazit	507

<i>Diplom-Kaufmann Claus Albert Hensel</i> <i>Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Frankfurt am Main</i>	
Gedenkrede zu Ehren Prof. Dr. Albert Hensels aus Anlass seines 75. Todestages	509
<i>Prof. Dr. Peter Fischer, Vorsitzender Richter am BFH a. D.,</i> <i>Düsseldorf</i>	
Laudatio aus Anlass der Verleihung des Albert-Hensel-Preises 2008 an Dr. Maximilian Frhr. von Proff zu Irnich.	513
<i>Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e. V.</i>	
Satzung (Auszug)	517
Vorstand und Wissenschaftlicher Beirat	518
Teilnehmerverzeichnis	519
Stichwortverzeichnis	527

Gründung des DStJG in Bochum

em. o. Prof. Dr. *Heinrich Wilhelm Kruse*,
Ruhr-Universität, Bochum

Bochum ist für die Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft ein historischer Ort. Hier in Bochum ist am 11. Dezember 1975 die Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft gegründet worden. Ort der Handlung: Sitzungszimmer der Juristischen Fakultät im Gebäude GC 6. Stock.

Warum ausgerechnet Bochum?

Herr *Tipke* und ich hatten uns daran gestoßen, dass es in allen Veranstaltungen – mochte auch die Wissenschaft voranstehen – um Steuergestaltung, Steuervermeidung, aktuelle Gesetzesänderungen und die neueste Rechtsprechung ging. Die auch schon damals allfälligen Gesetzesänderungen und die auch schon damals sprudelnden Erkenntnisse des Bundesfinanzhofs wurden vorgetragen, erörtert, gelegentlich auch kritisiert, und angemessene Reaktionen, sprich Strategien, diskutiert. Die damals noch in den Anfängen stehende Rechtsprechung des BVerfG wurde ebenfalls einbezogen; doch darüber gab es noch nicht viel zu reden, weil das BVerfG die meisten Verfassungsbeschwerden und die wenigen Richtervorlagen ohne viel Federlesen „abzuschmettern“ pflegte.

Um nicht missverstanden zu werden: Herr *Tipke* und ich sahen die Notwendigkeit solcher Veranstaltungen durchaus ein. Wir sind dort auch als Referenten aufgetreten. Wie sollten sich alle Beteiligten in dem schon damals wuchernden Steuerdschungel zurechtfinden? Schon damals meinte man, dass es schlimmer nicht werden könnte, schon damals sprach man vom „voll motorisierten Gesetzgeber“. Inzwischen hat sich der Regelungseifer des Gesetzgebers zur Regelungswut, ja Regelungsgier gesteigert. Hinzugekommen ist die fiskalische Spitzfindigkeit der Finanzverwaltung und des von ihr motivierten Gesetzgebers. Darum sind die damals gepflegten Veranstaltungen heute mehr denn je berechtigt.

Wir wollten etwas anderes. Wir wollten – § 2 der Satzung – die *steuerrechtliche* Forschung und Lehre vorantreiben und deren Ergebnisse in die Praxis umsetzen. Wir wollten das Steuerrecht im Hochschulunterricht angemessen berücksichtigt wissen. Wir wollten Berufsbilder für die juristische Tätigkeit im Bereich des Steuerrechts entwickeln. Wir wollten das Gespräch mit allen Beteiligten – allen Betroffenen – suchen und fördern.

Es ging uns um das Steuerrecht als solches, die rechtlichen Grundlagen und den wissenschaftlich Weg dorthin. Wenn Sie die Tagungsbände einmal zur Hand nehmen, dann erfahren Sie, was wir damit gemeint haben. Das hat uns auch bewogen, alle Tagungen unter ein Generalthema zu stellen. *Non multa*,

sed multum. Ein Thema für zwei ganze Tage. Das erschien uns „erforderlich, aber auch ausreichend“. (Strafrichter begründen mit dieser Formel das Strafmaß). Nur dem schier unlösbaren Problem der *richtigen Bewertung* haben wir drei Tage gewidmet (Salzburg 1983); das war einigen Teilnehmern dann doch zu viel.

Warum ausgerechnet Bochum?

Uns standen damals zwei Orte zur Wahl: Köln und Bochum. Köln war bekannt für sein Steuerrecht und die Betriebliche Steuerlehre. Bochum war für nichts bekannt. Der Lehrstuhl für Steuerrecht ist erst 1971 eingerichtet worden. Also sind wir nach Bochum gegangen. So einfach war das.

In Bochum erhielten wir die Hilfe von Herrn *Franz Joseph Haas*, der sich schon in der zweiten Generation um das Steuerrecht für Juristen verdient gemacht hatte. Stichwort: Kurse in Detmold. Zur Gründungsversammlung hatten sich 13 Juristen eingefunden. Herr *Haas* hatte eine Satzung entworfen, die Herr *Tipke* geringfügig überarbeitet hatte.

Selbstverständlich wollten wir jeder Konfrontation aus dem Wege gehen. Darum wurde auf Vorschlag von Herrn Dr. *Kraft*, damals Präsident des FG Kassel, die vorgesehene Vertretung von Interessen Dritter aus dem Entwurf gestrichen. Herr Dr. *Raupach* wollte keinen Streit mit den Vertretern der Betriebswirtschaftslehre. Darum wurde § 2 f) in die Satzung eingefügt: Gespräch mit allen im Steuerwesen tätigen Personen und Institutionen. Im Vereinsnamen sollte die inhaltliche Zielsetzung zum Ausdruck kommen. Darum wurde der Name „Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft“ beschlossen. Alles einstimmig.

Heute tagt die Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft erstmals in Bochum. Die Verhältnisse sind andere geworden. In jeder Hinsicht.

Umsatzsteuer im europäischen Binnenmarkt

– Eröffnung der Jahrestagung und Rechtfertigung des Themas –

Prof. Dr. Roman Seer,
Ruhr-Universität, Bochum

Meine sehr geehrten Damen und Herren, hiermit eröffne ich die 33. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft.

Heute kehren wir zu den lokalen Wurzeln unserer Gesellschaft zurück. Nicht jedem von ihnen wird dies bekannt sein. Die DStJG ist 1976 hier in den Räumlichkeiten der Ruhr-Universität gegründet worden. Deshalb ist es an der Zeit, dass wir uns dem erinnern und erstmals eine Jahrestagung hier im Herzen des Ruhrgebiets durchführen. Ich freue mich deshalb um so mehr, dass Sie meiner Einladung zahlreich in das neue Bochumer Veranstaltungszentrum gefolgt sind. Unter den Teilnehmern entdecke ich heute einige der Herren, die damals den Grundstein für unsere längst erwachsene Gesellschaft gelegt haben. Einen ganz besonderen Anteil daran besitzt auch mein Bochumer Vorgänger *Heinrich Wilhelm Kruse*, den ich ganz herzlich begrüßen möchte (scil.: daraufhin die Rede von *Kruse*, s. S. 1 f.).

Nach der Gründung der DStJG dauerte es 13 Jahre, bis die DStJG dem Umsatzsteuerrecht eine komplette Jahrestagung widmete. Immerhin war die Umsatzsteuer schon damals neben der Einkommensteuer die aufkommenstärkste Steuerart. Nach knapp zwei Jahrzehnten ist es angesichts der rasanten zwischenzeitlichen Entwicklungen im Binnenmarkt nun überfällig, dass wir uns dieses wichtigen Themas wieder annehmen. Die europäische Dimension war angesichts der längst in Kraft getretenen 6. Richtlinie zur Harmonisierung der Mehrwertsteuer bereits im Jahre 1989 greifbar¹. Damals ging es in dem Eingangsreferat, das übrigens ebenfalls schon *Wolfram Reiß* gehalten hat², um den Belastungsgrund der Umsatzsteuer und deren Charakter als allgemeine Verbrauchsteuer. *Wolfram Reiß* wird seinen reichhaltigen Erfahrungsschatz nutzen, um die Umsatzsteuer auf Widersprüche, Lücken und den verbliebenen Harmonisierungsbedarf aus nationaler Perspektive abzuklopfen. *Michael Tumpel*, dessen große Arbeit zur innergemeinschaftlichen Ausgestaltung der Mehrwertsteuer vor zehn Jahren mit dem Albert-Hensel-Preis ausgezeichnet worden ist³, wird Prinzipien, Sys-

1 Siehe nur *U. Probst*, Übereinstimmung zwischen Umsatzsteuerrecht und 6. EG-Richtlinie sowie richtlinienkonforme Auslegung, DStJG Bd. 13 (1990), 137 ff.; *P. Klezath*, Die Entwicklung der Umsatzsteuer bei Verwirklichung des einheitlichen Binnenmarkts, ebenda, S. 167 ff.

2 *W. Reiß*, Der Belastungsgrund der Umsatzsteuer, DStJG Bd. 13 (1990), 3 ff.

temschwächen und den Reformbedarf im internationalen Waren- und Dienstleistungsverkehr herausarbeiten. Es stellt sich die Frage, ob die Besteuerungshoheiten sachgerecht abgestimmt sind. Der Gefahr einer Doppelbesteuerung muss ebenso wirksam begegnet werden wie der Gefahr der doppelten Nichtbesteuerung.

Ist die nur auf den ersten Blick bestechend einfache Idee der Besteuerung im Ursprungsland⁴ endgültig zugunsten des verbrauchsteuerkonformen Bestimmungslandprinzips⁵ ad acta zu legen? Wenn ja, wie kann der Administrationsaufwand sowohl für die Finanzverwaltung als auch für die betroffenen Unternehmen in Grenzen gehalten werden? Seit der Binnenmarkt-Richtlinie vom 16.12.1991⁶ treffen am grenzüberschreitenden Warenverkehr teilnehmende Unternehmen erhebliche, in der Zwischenzeit weiter ausgebauten Dokumentations- und Erklärungspflichten, welche die Steuervollzugskosten in die Höhe getrieben haben. Dasselbe gilt für die Finanzverwaltungen, die durch einen intensiven Datenaustausch grenzüberschreitende Kontrollsysteme, die an die Stelle der Grenzkontrollen getreten sind, errichten und ausbauen müssen. Gleichzeitig ist das seit 1968 praktizierte System einer Netto-Allphasen-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug betrugs- und missbrauchsanfällig. Dem fiskalischen Vorteil einer fraktionierten Umsatzsteuer steht das nicht unerhebliche Verkürzungspotenzial bei der Vorsteuer gegenüber. Es wirkt anachronistisch, wenn etwa $\frac{3}{4}$ des gesamten fakturierten Umsatzsteuervolumens aufgrund des Vorsteuerabzugs aus fiskalischer Sicht zu einem Nullsummenspiel werden⁷. Deshalb liegt es nahe, rein unternehmerische Umsätze (sog. B2B-Umsätze) umsatzsteuerlich gar nicht erst zu erfassen und mit dem sog. *Mittler*-Modell lediglich auf der letzten Stufe der Leistungskette (B2C-Umsätze) anzusetzen⁸. So will nun auch der in diesen Tagen von *Paul Kirchhof* vorgelegte Entwurf eines *Umsatzsteuergesetzbuchs* rein unternehmerische Leistungsbeziehungen aus der Steuerbarkeit herausnehmen⁹.

3 *M. Tumpel*, Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Warenverkehr, Habil., Wien 1997.

4 Siehe Gutachten der *Ursprungslandkommission*, Ausarbeitung der endgültigen Regelung für die Umsatzbesteuerung des innergemeinschaftlichen Waren- und Dienstleistungsverkehrs und für ein funktionsfähiges Clearing-Verfahren, BMF-Schriftenreihe, Heft 52, Bonn 1994; *M. Langer*, Das endgültige Mehrwertsteuersystem nach dem Ursprungslandprinzip – ein ewiger Traum vom „echten“ umsatzsteuerlichen Binnenmarkt?, Festschrift für W. Reiß, Köln 2008, 245 ff.

5 *W. Reiß*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 19. Aufl., Köln 2008, § 14 Rz. 101.

6 ABl. EG Nr. L 376/1991, 1.

7 *G. Mittler*, Die Mehrwertsteuer wird zur Achillesferse der Staatseinnahmen in Europa, Ifo-Schnelldienst 2/2004, 6.

8 Nach dem früheren rheinland-pfälzischen Finanzminister benannt, siehe *G. Mittler*, Einführung von Vorsteuerbefreiungen als Mittel zur Umsatzsteuer-Betrugsgbekämpfung, UR 2001, 385; *W. Widmann*, Die Mainzer Vorschläge zur Umsatzsteuer, in *Umsatzsteuer-Kongress-Bericht 2001/02*, 63 ff.

9 *P. Kirchhof*, Umsatzsteuer Gesetzbuch – Ein Vorschlag zur Reform der Umsatzsteuern und der Verkehrsteuern, Heidelberg 2008, Rz. 4 ff.

Weniger weitreichende Reformansätze fordern zumindest den generellen Übergang zu einer *Ist-Besteuerung mit einem sog. Umsatzsteuer-Cross-Check*¹⁰. Ich habe mich schon lange gefragt, warum Unternehmer, die ja lediglich die technische Steuerschuldner-Funktion des „Steuereinsammlers“ besitzen, nach den Prinzip der *Soll-Besteuerung* Umsatzsteuerbeträge vorfinanzieren müssen, die sie noch gar nicht eingenommen haben. Umgekehrt leuchtet es mir nach wie vor nicht ein, warum die Vorsteuer bereits mit dem Leistungs- und Rechnungsbezug unabhängig von der Zahlung abziehbar sein soll. Eine in Deutschland und Österreich favorisierte Lösung besteht schließlich in der generellen Ausweitung des sog. Reverse-Charge-Verfahrens mit umgekehrter Steuerschuldnerschaft auf alle B2B-Umsätze, die einen bestimmten Bagatellwert überschreiten¹¹. Sollte es trotz der Widerstände der EU-Kommission¹² und des ECOFIN-Rats¹³ möglich werden, dieses Verfahren in Österreich als Pilotmodell zu testen, könnte dies eine wesentliche Veränderung des derzeitigen Umsatzsteuersystems bewirken.

Letztlich sind wir beim Thema des Steuervollzugs angelangt, dem wir in Stuttgart erstmals eine komplette Tagung gewidmet haben¹⁴. *Werner Widmann* wird mit seinem Referat zu den Vollzugsdefiziten und Vollzugslasten im Umsatzsteuerrecht daran anknüpfen. Die Frage der Vollzugsfähigkeit der Umsatzsteuer im europäischen Binnenmarkt, der mittlerweile 27 Mitgliedstaaten umfasst, ist zur Kernfrage für die zukünftige Ausgestaltung der Umsatzsteuer geworden. Nahezu unlösbar sind die Vollzugsdefizite im Bereich des elektronischen Geschäftsverkehrs (des sog. E-Commerce). Klar-sichtig gelangte jüngst die Dissertation von *Ingo Oellerich* zu dem Ergebnis, dass sich das Bestimmungslandprinzip für elektronische Dienstleistungen bereits *strukturell* nicht verwirklichen lässt¹⁵. Das Umsatzsteuersystem muss von den als „Steuereinsammler“ in die Pflicht genommenen Unternehmern noch beherrschbar, die Vollzugslasten müssen für sie zumutbar sein. Insoweit hat das geltende Mehrwertsteuerrecht seit Einführung der sog. Binnenmarktrichtlinie 1992 eine Komplexität erreicht, die kaum mehr erträglich ist. Allein die technokratische Sprache und die Unübersichtlichkeit der Regelungen stellen eine gewaltige Herausforderung für den Rechtsanwender dar. Insoweit sind Vereinfachungen überfällig.

10 So BMF, Schreiben v. 12.11.2003 – IV B 2-S 7050-107/03, UR 2004, 16.

11 Siehe *D. Kempf*, Einführung des Reverse-Charge-Verfahrens als Möglichkeit der Bekämpfung von Umsatzsteuer ausfällen und seine praktischen Probleme, Festschrift *W. Reiß*, Köln 2008, 275, 283 ff.

12 EU-Kommission, Mitteilung v. 19.7.2006 an den Rat gem. Art. 27 Abs. 3 der Richtlinie 77/388/EWG, KOM (2006), 404.

13 Rat der Europäischen Union, Mitteilung an die Presse über die 2804. Tagung des Rats Wirtschaft und Finanzen, 5.6.2007, Luxemburg, 10319/07.

14 Siehe *W. Widmann* (Hrsg.), Steuervollzug im Rechtsstaat, DStJG Bd. 31, Köln 2008.

15 *I. Oellerich*, Defizitärer Vollzug des Umsatzsteuerrechts, Diss. Münster, Baden-Baden 2008, 168 ff.

Bereits die 2. EG-Richtlinie¹⁶ bekannte sich zu dem Ziel, Befreiungen streng zu begrenzen. Gleichwohl haben die Mitgliedstaaten einen zwingenden, zugleich komplexen Katalog von Steuerbefreiungen aufgestellt, den die Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie übernommen hat. Ähnliches gilt für die Steuersatzermäßigungen, bei denen die EG-Richtlinie den Mitgliedstaaten einen gewissen Gestaltungsspielraum einräumt. Die Kritik an den §§ 4, 12 UStG ist unweigerlich zugleich eine Kritik an der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie. *Holger Stadie*, dessen reichhaltige Arbeiten zum Umsatzsteuerrecht ich in diesem Kreis sicher nicht aufzuzählen brauche¹⁷, wird sich den Fragen nach der Rechtfertigung und einem inneren System von Steuerbefreiungs- und Ermäßigungstatbeständen widmen. Nicht wenige der Vergünstigungstatbestände vermitteln den Eindruck willkürlicher politischer Entscheidungsfindung. Aus der Sicht konkurrierender Anbieter führen sie aber zur Verletzung des Grundsatzes der Wettbewerbsneutralität (Wettbewerbsgleichheit).

Anders als im Bereich der direkten Steuern begegnen der Gefahr umsatzsteuerlicher Doppelbesteuerung nicht bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen. Vielmehr hängt die Abstimmung der Steuerhoheiten am Merkmal des Orts der Leistung. Dabei dienen die Ortsbestimmungen auch dazu, eine doppelte Nichtbesteuerung zu vermeiden. Die für das Funktionieren eines Binnenmarktes elementaren Fragen der territorialen Zuordnung von Umsätzen wird *Joachim Englisch* klären. Sein gerade erschienenes opus magnum über die „Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel“¹⁸ wurde im letzten Jahr mit dem Albert-Hensel-Preis belohnt. Wir dürfen gespannt sein, zu welchen neuen Erkenntnissen mein junger Augsburger Kollege kommen wird.

Aus dieser Binnenmarktperspektive heraus wird das Referat von *Thomas Henze* zu den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben nationaler Missbrauchsabkämpfung den heutigen Tag beschließen. Der Europäische Gerichtshof hat in der jüngeren Vergangenheit eine ganze Reihe von Entscheidungen zur Missbrauchsabwehr gefällt und die Anwendung eines nationalen Missbrauchstatbestandes wie § 42 AO im Umsatzsteuerrecht gemeinschaftsrechtlich akzeptiert¹⁹. Es stellt sich die Frage nach einem gemeinschaftsrechtlichen, ungeschriebenen (allgemeinen) Missbrauchstatbestand. Darüber hinaus sind die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben und Grenzen für natio-

16 2. Richtlinie des Rates v. 11.4.1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Struktur und Anwendungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems (67/228/EWG), ABl. EG Nr. L 71/1967, 1303.

17 Siehe nur *H. Stadie*, Umsatzsteuerrecht, Köln 2005.

18 *J. Englisch*, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel, Habil. Köln, Tübingen 2008.

19 Siehe etwa EuGH v. 21.2.2006 – Rs. C-255/02, Halifax, EuGHE 2006 I 1609, mit Anm. *Wäger*, UR 2006, 240.

nale Maßnahmen zur Bekämpfung der Umsatzsteuerhinterziehung herauszuarbeiten. *Thomas Henze* ist Mitarbeiter im Kabinett der deutschen Generalanwältin *Juliane Kokott* und befasst sich dort u. a. gerade auch mit steuerrechtlichen Fragen. Er wird uns mit der Judikatur des EuGH vertraut machen und weiterführende Ansätze entwickeln.

Der morgige zweite Tag soll sich verstärkt Einzelfragen widmen, ohne aber die grundsätzlichen Bezüge zu verlieren. Den Auftakt wird der Vorsitzende des Umsatzsteuerforums *Hans Nieskens* mit einem Referat zum Thema der Besteuerung unentgeltlicher Umsätze machen. Enthält die Besteuerung unentgeltlicher Wertabgaben eine bloße Rückabwicklung des zu Unrecht geltend gemachten Vorsteuerabzugs oder geht sie darüber hinaus? Wenn sie ein notwendiger Baustein einer allgemeinen Verbrauchsteuer ist, passt dazu die in § 10 Abs. 4 UStG enthaltene Bemessungsgrundlage? Dies sind nur einige der interessanten Problemstellungen des sog. Eigenverbrauchs.

Der Richter am BFH *Hans-Friedrich Lange* wird sich mit dem Steuerpflichtigen, d. h. im deutschen Sprachduktus mit dem Unternehmer beschäftigen. Die Abgrenzung und Aufteilung der unternehmerischen und nichtunternehmerischen Sphäre mit den entsprechenden Folgen für den Vorsteuerabzug ist ein Dauerproblem der Praxis. Ebenso schwierig ist die Eingrenzung der öffentlichen Hand als Unternehmer. Nach wie vor verweist § 2 Abs. 3 UStG dazu auf den im Körperschaftsteuergesetz legaldefinierten Begriff des Betriebes gewerblicher Art (§ 4 Abs. 5 KStG). Das körperschaftsteuerliche Verständnis des Begriffs „Betrieb gewerblicher Art“ lässt sich aber nicht ohne Weiteres in Einklang mit der Umsatzsteuerpflicht von Einrichtungen des öffentlichen Rechts nach Art. 13 MwStSystRL bringen. Die Besteuerung von Leistungen, die öffentliche Einrichtungen als *Anbieter* erbringen, rechtfertigt sich aus dem Grundsatz der Wettbewerbsneutralität gegenüber privaten Unternehmen²⁰. Wir sind gespannt, welche Positionen der Heidelberger Kollege *Ekkehard Reimer* einnehmen wird.

Martin Lausterer wird sich aus der Sicht der Gestaltungsberatung mit dem Phänomen des Outsourcing anhand der reichhaltigen umsatzsteuerrechtlichen Judikatur des EuGH und BFH beschäftigen. Eine ökonomisch gebotene Auslagerung von Teilprozessen der betrieblichen Leistungserstellung kann an umsatzsteuerlich ungünstigen Folgen scheitern. An diesen Beispielen zeigt sich erneut, dass unechte Steuerbefreiungen, die mit einem Vorsteuerabschluss verbunden sind, regelmäßig zu Friktionen führen. Ähnliche Probleme wirft die umsatzsteuerliche Behandlung von Immobilien auf²¹, der *Jörg Krausel* aus der Warte der Finanzverwaltung auf den Grund gehen wird.

20 *Seer/Wendt*, Strukturprobleme der Besteuerung der öffentlichen Hand, DStR 2001, 825, 826 ff.

21 EuGH v. 8.5.2003 – Rs. C-269/00 – Seeling u. a., EuGHE 2003, I-4101.

Den Schlussakt setzt morgen mein Linzer Kollege *Markus Achatz* mit einem Referat über die Nachweispflichten und den Gutgläubensschutz. Im Zentrum vieler Auseinandersetzungen zwischen der Finanzbehörde und Unternehmen steht die Frage, ob der für die Steuerfreiheit einer innergemeinschaftlichen Lieferungen erforderliche Beleg- und Buchnachweis erbracht worden ist. Hier hat der EuGH jüngst die Sorgfaltsanforderungen aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht relativiert²². Das Spannungsverhältnis zwischen materieller Berechtigung, formalem Nachweis und Gutgläubensschutz zeigt sich auch bei der Rechnung, die als unabdingbare Voraussetzung für den Vorsteuerabzug verstanden wird. Auch hier ist es an der Zeit, die Einordnung der Rechnung als materiell-rechtliche Entstehungsvoraussetzung zu überdenken. Besitzt sie nicht doch lediglich den Charakter eines Beweismittels?

Eine Fülle von offenen – keineswegs abschließenden – Fragen sind damit gestellt. Möge der diesjährige Kongress brauchbare Antworten finden und einen Beitrag zur rechtsdogmatischen Fortentwicklung des Umsatzsteuerrechts leisten!

22 EuGH v. 27.9.2007 – Rs. C-409/04 – Teleos, EuGHE 2007, I-7797; EuGH v. 27.9.2007 – Rs. C-146/05 – Collée, EuGHE 2007, I-7861; EuGH v. 27.9.2007 – Rs. C-184/05 – Twoh, EuGHE 2007, I-7897; dazu *J. Englisch*, Nachweispflichten und Vertrauensschutz bei innergemeinschaftlichen Lieferungen, UR 2008, 481 ff.

Die harmonisierte Umsatzsteuer im nationalen Wirtschaftsverkehr – Widersprüche, Lücken und Harmonisierungsbedarf

Prof. Dr. *Wolfram Reiß*
Friedrich-Alexander-Universität, Erlangen-Nürnberg

Inhaltsübersicht

- I. Problemstellung
- II. Die grundlegende Belastungskonzeption: (indirekte) Besteuerung der Einkommensverwendung des Verbrauch(er)s
- III. Neutralitätsgebot der Umsatzbesteuerung für Unternehmer nach der Belastungskonzeption bei innerstaatlichen Umsätzen
- IV. Neutralitätsgebot für harmonisierte Umsatzbesteuerung im europäischen Binnenmarkt
- V. Schwächen der technischen Umsetzung der Belastungskonzeption durch Vorsteuerabzug und fraktionierte Steuererhebung
- VI. Alternativvorschläge zur technischen Umsetzung der Belastungskonzeption
- VII. Fehlende Richtlinienkompatibilität und Harmonisierungserfordernis
 - 1. Unzulässigkeit von Sondermaßnahmen
 - 2. Neue und alte Zweifel an der Eignung eines Überganges zu einem Reverse-Charge-System zur Verminderung von Umsatzsteuerausfällen
 - 3. Ermöglichung einer fakultativen Einführung der Umkehr der Steuerschuldnerschaft oder einer gleichwertigen einstufigen Endverbrauchsbesteuerung für die Mitgliedstaaten
 - a) Ablehnende Haltung der Kommission
 - b) Kohärenz im Binnenmarkt für Erhebungstechnik
 - c) Änderung der MwStSystRL
- VIII. Unternehmer und Nichtunternehmer
 - 1. Beschränkung der Belastung auf den Leistungsbezug von Unternehmern
 - 2. Margenbesteuerung und Arbeitnehmeroutsourcing
 - 3. Unternehmer und Nichtunternehmer: Abgrenzungsmerkmale
- IX. Die öffentliche Hand
- X. Gleichheitssatzwidrige Privilegierung des Endverbrauches durch Unternehmer
- XI. Steuerbefreiungen und Steuersatzermäßigungen
 - 1. Befreiungen und Steuersatzermäßigungen als generell zulässige Lenkung
 - 2. Ersetzung der unechten Steuerbefreiungen
- XII. Schluss

I. Problemstellung

Die Umsatzsteuer war letztmalig 1989 wissenschaftlicher Tagungsgegenstand dieser Gesellschaft¹. Das war am Vorabend der Weiterentwicklung der europarechtlichen Richtlinienvorgaben für die Umsatzbesteuerung in den Mitgliedstaaten zur Verwirklichung des Binnenmarktes².

Die seither eingetretene Entwicklung³ rechtfertigt es, zunächst erneut der Frage nach dem Belastungsgrund der Umsatzsteuer⁴ in Deutschland nachzugehen, allerdings unter den Bedingungen der für das Funktionieren des Binnenmarktes notwendigen Harmonisierung. Denn nur auf der Grundlage der Belastungskonzeption der Umsatzbesteuerung kann beurteilt werden, ob diese folgerichtig umgesetzt wurde. Die Frage nach dem Bestehen von Widersprüchen oder/und Lücken im geltenden Umsatzsteuerrecht lässt sich nämlich nur beantworten, wenn zuvor die Frage nach der Belastungskonzeption der Umsatzbesteuerung geklärt worden ist. Nur vor diesem Hintergrund kann sinnvoll eine Beurteilung dahingehend vorgenommen werden, ob die Einzelregelungen des UStG die Belastungskonzeption folgerichtig, d. h. widerspruchslös und lückenlos, umsetzen.

Fragestellung und Beurteilung betreffen die Umsatzbesteuerung in Deutschland anhand des deutschen UStG. Dabei ist freilich zu berücksichtigen, dass die nationale Steuergesetzgebung den nach Art. 93 EGV ergangenen Richtlinien über die Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern zu entsprechen hat, namentlich nunmehr der seit dem 1.1.2007 die 6. Richtlinie (Richtlinie 77/388/EWG) ersetzenden Mehrwertsteuersystemrichtlinie (Richtlinie 2006/112/EG – MwStSystRL)⁵. Ein sich aus etwaigen Widersprüchen oder Lücken ergebender Korrekturbedarf für die nationale

1 Vgl. dazu DStJG Band 13, Hrsg. L. Woerner, Umsatzsteuer in nationaler und europäischer Sicht, Köln 1990.

2 Vgl. dazu P. Klezath, Die Entwicklung der Umsatzsteuer bei Verwirklichung des einheitlichen Binnenmarktes, DStJG Band 13 (1990), 167 f. Erst durch die so genannte Binnenmarktrichtlinie von 1991 (RL 91/680/EWG v. 16.12.1991 zur Ergänzung des Gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der RL 377/88/EWG im Hinblick auf die Beseitigung der Steuergrenzen (ABl EG 1991 Nr. L 376 S. 1) erfolgte die Abschaffung der umsatzsteuerlichen Grenzkontrollen für den innergemeinschaftlichen Waren- und Dienstleistungsverkehr mit Wirkung ab 1993. Die Umsetzung in das nationale Umsatzsteuerrecht erfolgte zum 1.1.1993 durch das Umsatzsteuerbinnenmarktgesetz (UStBG) v. 25.8.1992, BStBl 1992 I, 552.

3 Vgl. zur weiteren Entwicklung auch nach 1991 O. Lippross, Umsatzsteuer²², 2008, 14.1.1, S. 1117 f.

4 Dazu bereits aus damaliger Sicht W. Reiß, Der Belastungsgrund der Umsatzsteuer und seine Bedeutung für die Auslegung des Umsatzsteuergesetzes, DStJG Band 13 (1990), 3 f.

5 Richtlinie 2006/112/EG v. 28.11.2006 über das Gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. EG L 347/1 v. 11.12.2006. Nach Art. 413 trat die Richtlinie zum 1.1.2007 in Kraft. Durch Art. 411 wurde die Richtlinie 77/388/EWG aufgehoben und durch diese Richtlinie ersetzt.

Umsatzbesteuerung darf daher nur zu nationalen Korrekturmaßnahmen führen, die nicht die vom EGV gebotene Harmonisierung in Frage stellen.

Sofern etwaige Widersprüche und/oder Lücken hingegen auf gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben beruhen, lassen sie sich nicht durch eine rein nationale Gesetzgebung beseitigen. Insoweit ergäbe sich dann zunächst ein „Harmonisierungsbedarf“ zur Änderung der gemeinschaftsrechtlichen (Richtlinien) Vorgaben. In diesem Zusammenhang wird freilich auch kritisch zu hinterfragen sein, in welchem Umfange die Harmonisierung der Umsatzbesteuerung für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarktes tatsächlich notwendig ist. Gegebenenfalls bedarf es hier einer Zurücknahme zu weitgehender Einengungen der Gestaltungsfreiheit des nationalen Umsatzsteuergesetzgebers durch die europäischen Richtlinienvorgaben.

II. Die grundlegende Belastungskonzeption: (indirekte) Besteuerung der Einkommensverwendung des Verbrauch(er)s

Die Umsatzsteuer knüpft rechtstechnisch in ihrem Grundtatbestand in § 1 Abs. 1 UStG (Art. 2 Abs. 1 lit. a und c MwStSystRL) an im Inland gegen Entgelt erbrachte Lieferungen und sonstige Leistungen an. Dabei wird im Rahmen der Steuerbarkeit nicht danach differenziert, ob der Leistungsempfänger Unternehmer (Steuerpflichtiger) ist oder nicht. Durch das Institut des Vorsteuerabzuges, § 15 UStG (Titel X – Art. 167 f. MwStSystRL), wird jedoch grundsätzlich der Leistungsbezug durch den Unternehmer (den Steuerpflichtigen) für sein Unternehmen (zur Verwendung für Zwecke seiner besteuerten Umsätze) von jeder Umsatzsteuerbelastung entlastet. Vorbehaltlich noch zu erörternder Vorsteuerabzugsausschlüsse auch für unternehmerischen Leistungsbezug ist mithin zu konstatieren, dass eine endgültige Belastung mit Umsatzsteuer nur Aufwendungen für einen nichtunternehmerischen Verbrauch trifft.

Die Belastung des Endverbrauchers als Empfänger von verbrauchbaren Leistungen aus dem Unternehmenssektor erfolgt durch eine indirekte Besteuerung. Nicht der zu belastende Endverbraucher wird direkt als Steuerschuldner in Anspruch genommen, sondern der die Leistung erbringende Unternehmer, § 13a UStG (Art. 193 MwStSystRL). Der Höhe nach erfolgt die Inanspruchnahme nach Maßgabe des (und proportional zum) vom Endverbraucher für den Leistungsbezug aufgewendeten und an den Unternehmer entrichteten Entgeltes. Art. 1 Abs. 2 der MwStSystRL erklärt denn auch, dass das Gemeinsame Mehrwertsteuersystem auf dem Grundsatz einer allgemeinen, „zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen genau proportionalen Verbrauchsteuer“ beruht⁶.

⁶ Die in Art. 1 Abs. 2 MwStSystRL erfolgende Charakterisierung der Mehrwertsteuer als (finanzpolitisch betrachtete) Verbrauchsteuer wurde unverändert aus Art. 2 Abs. 1

Materiell ergänzt die Umsatzbesteuerung die Einkommensbesteuerung. Auch die in Aufwendungen für nichtunternehmerischen Verbrauch zum Ausdruck kommende Kaufkraft kennzeichnet eine auf Seiten des Verbrauchers prinzipiell vorhandene Leistungsfähigkeit⁷.

der 1. Umsatzsteuer-Richtlinie (ABl. EG 1967, S. 1301) v. 11.4.1967 übernommen. Der EuGH versteht die gemeinschaftsrechtlich harmonisierte Umsatz(Mehrwert)steuer uneingeschränkt als eine auf die Besteuerung/Belastung des Endverbrauchers (= Nichtsteuerpflichtiger oder nicht als solcher handelnd) gerichtete Verbrauchsteuer und orientiert daran seine (teleologische) Auslegung des gemeinschaftsrechtlichen Mehrwertsteuerrichtliniensystems, vgl. statt vieler EuGH v. 21.2.2008 – Rs. C-271/06 (Netto Supermarkt GmbH), HFR 2008, 408; EuGH v. 3.10.2006 – Rs. C-475/03 (Banca popolare di Cremona), Slg. 2006, I-9373; aus der früheren Rechtsprechung vgl. u. a. EuGH v. 5.5.1982 – Rs. 15/81 (Schul), Slg. 1982, I-1409 mit abl. Anm. E. Weiß, UR 1982, 246; EuGH v. 27.6.1989 – Rs. 50/88 (Kühne), Slg. 1989, I-1925; EuGH v. 29.2.1996 – Rs. C-215/94 (Mohr), Slg. 1996, I-959 mit abl. Anm. W. Widmann, UR 1996, 120; EuGH v. 24.10.1996 – Rs. C-317/94 (Elida Gibbs), Slg. 1996, I-5339; EuGH v. 15.10.2002 – Rs. C-427/98 (Kommission/Deutschland), Slg. 2002, I-8315.

Dem folgt für das nationale Umsatzsteuerrecht mittlerweile uneingeschränkt auch der BFH, vgl. BFH v. 12.1.2006 – V R 3/04, BStBl 2006 II, 479, sowie das Bundesverfassungsgericht, vgl. BVerfG v. 10.11.1999-2 BvR 2861/93, BVerfGE 101,151 = BStBl II 2000,160; vgl. aber BVerfG v. 31.5.2007-1 BvR 1316/04, UR 2007, 737 zur Einschränkung der Überprüfung von Gemeinschaftsrecht umsetzendem nationalen Umsatzsteuerrecht am Maßstab des grundgesetzlichen Gleichheitssatzes.

Im Anschluss an *Tipke* ist auch im neueren deutschsprachigen wissenschaftlichen Schrifttum nahezu unbestritten, dass dem Verbrauchsteuercharakter der harmonisierten Umsatzsteuer auch bei der Auslegung Rechnung zu tragen ist, vgl. u. a. K. *Tipke*, Die Umsatzsteuer im Steuersystem, UR 1972, 2; *ders.*, Die Rechtfertigung der Umsatzsteuer, in: Die Steuerrechtsordnung², 2003, § 16; *ders.*, Das Folgerichtigkeitsgebot im Verbrauch- und Verkehrsteuerrecht, in: Kirchhof/Nieskens (Hrsg.), Festschrift für W. Reiß, 2008, S. 9 f.; H. *Söbn*, Die Umsatzsteuer als Verkehrsteuer und/oder Verbrauchsteuer, StuW 1975, 1 f.; *ders.*, Der Bundesfinanzhof und seine Rechtsprechung, in: Klein/Vogel (Hrsg.) Festschrift v. Wallis 1985, 439 f.; H. *Stadie*, Umsatzsteuerrecht, Kapitel 1 II 2.; *ders.*, in: Rau/Dürwächter, Komm. UStG, Einführung Anm. 50 f. mit weiteren Nachweisen; W. *Reiß*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht¹⁹, § 14 A 1; Zur Charakterisierung der Umsatzsteuer als Verbrauchsteuer in Österreich siehe H. G. *Ruppe*, Umsatzsteuergesetzkommentar³, Einführung, Rz. 31 f. mit weiteren Nachweisen in Rz. 36 zu Schrifttum und Rechtsprechung, und in der Schweiz siehe Art. 1 schweiz. MwStG (allgemeine ...Verbrauchsteuer) und *Camenzind/Honauer/Vallender*, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, Rz. 49 f. mit weiteren Nachweisen aus der Rechtsprechung des Bundesgerichtes, u. a. BGE 123 II 295.

⁷ Vgl. dazu H. *Schaumburg*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Verkehr- und Verbrauchsteuerrecht, in: Kirchhof/Nieskens (Hrsg.), Festschrift für W. Reiß, 2008, 25 f. (31); K. *Tipke*, Das Folgerichtigkeitsgebot im Verbrauch- und Verkehrsteuerrecht, in: Kirchhof/Nieskens (Hrsg.), Festschrift für W. Reiß, 2008, S. 9 f.; W. *Reiß*, Der Belastungsgrund der Umsatzsteuer und seine Bedeutung für die Auslegung des Umsatzsteuergesetzes, DStJG Band 13 (1990), 3 f.; H. G. *Ruppe*, Umsatzsteuergesetzkommentar³, Einführung, Rz. 38 und 39; zurückhaltend gegenüber einer Berücksichtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips für die Umsatzbesteuerung

Gerade wenn die Einkommensbesteuerung auf ein Markteinkommen beschränkt werden soll oder jedenfalls auf einen erwirtschafteten Vermögenserwerb beschränkt wird, ist es gerechtfertigt und geboten, ergänzend auch die tatsächliche Vermögensverwendung zur Bedürfnisbefriedigung als Indikator von Leistungsfähigkeit zu behandeln und zu besteuern. Freilich bedarf es einer Abstimmung zwischen (direkter) Einkommensbesteuerung und (indirekter) Besteuerung der Einkommensverwendung vermittelt einer Umsatzbesteuerung⁸. Hier wie dort darf letztlich durch Besteuerung nicht das (sozialhilferechtlich bestimmte) Existenzminimum entzogen werden. Dem kann bei einer indirekten Besteuerung allerdings praktisch nur dadurch Rechnung getragen werden, dass die Umsatzsteuerbelastung bei der Bemessung des existenznotwendigen Bedarfes im Rahmen des einkommensteuerlichen Grundfreibetrages bei der Einkommensbesteuerung berücksichtigt wird. Wird kein Einkommen oder nur ein unterhalb des so bemessenen Grundfreibetrages liegendes Einkommen erzielt, erscheint es ausnahmsweise als gerechtfertigt, die durch die Umsatzbesteuerung eintretende Besteuerung des Existenzminimums erst im Rahmen des Leistungsrechtes der Sozialhilfe auszugleichen⁹.

P. Kirchhof, Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit, *StuW* 1985, 319 f. (324); *ders.*, Entwicklungsmöglichkeiten der Umsatzsteuer im Rahmen von Verfassungs- und Europarecht, *UR* 2002, 541 f.; vgl. aber nunmehr *P. Kirchhof*, Umsatzsteuer Gesetzbuch – Ein Vorschlag zur Reform der Umsatzsteuer und der Verkehrsteuern –, 2008, S. 20 (in der Kaufkraft typisierend zum Ausdruck kommende Leistungsfähigkeit des Verbrauchers), und *ders.*, 40 Jahre Umsatzsteuergesetz – Eine Steuer im Umbruch, *DStR* 2008, 1 (keine Zumessung auf die persönliche Leistungskraft, aber Kaufkraft begründet vermutete Leistungsfähigkeit!); vgl. kritisch dazu *J. Englisch*, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel mit Schlussfolgerungen für indirekte Steuern, *Kölner jur. Habilitationsschrift*, Köln 2006, S. 627, Fn. 51.

⁸ Vgl. *D. Birk*, Gleichheit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung, *StuW* 1989, 212 (214); *H. G. Ruppe*, Umsatzsteuergesetzkommentar³, Einführung, Rz. 39; *W. Reiß*, Der Belastungsgrund der Umsatzsteuer und seine Bedeutung für die Auslegung des Umsatzsteuergesetzes, *DStJG* Band 13 (1990), 3 f. (36/37).

⁹ Vgl. dazu zutreffend *H. Stadie*, in: *Rau/Dürrwächter*, Komm. *UStG*, Einführung Anm. 192 bis 194; weitergehend (Steuervergütung verlangend) *K. Tipke*, Das Folgerichtigkeitsgebot im Verbrauch- und Verkehrssteuerrecht, in: *Kirchhof/Nieskens* (Hrsg.), *Festschrift für W. Reiß*, 2008, S. 9 f. (16/17) und *J. Lang*, Reform der Unternehmensbesteuerung auf dem Weg zum europäischen Binnenmarkt und zur deutschen Einheit, *StuW* 1990, 107 (126); *ders.*, in: *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*¹⁹, § 4 Rz. 111, 85. Zur Abschaffung einer in § 14 *UStG* 1919 vorgesehenen Umsatzsteuervergütung an die Bezieher geringerer Einkommen mangels Praktikabilität vgl. bereits *J. Popitz*, Einführung in das neue Umsatz- und Luxussteuerrecht, Berlin 1920, S. 11 und *ders.*, *UStG-Kommentar*², 1921, Einl. B II, 49.

III. Neutralitätsgebot der Umsatzbesteuerung für Unternehmer nach der Belastungskonzeption bei innerstaatlichen Umsätzen

Aus der Belastungskonzeption einer (Einkommensverwendungs)Steuer für den (nichtunternehmerischen) Verbrauch(er) folgt bereits als Kehrseite das grundsätzliche Neutralitätsgebot der Umsatzbesteuerung für den Unternehmer. Da nach der Belastungskonzeption nur der Endverbraucher zu belasten ist und nicht der leistende Unternehmer, muss die folgerichtige Umsetzung dieser Belastungskonzeption dazu führen, dass die Umsatzbesteuerung für den Unternehmer prinzipiell „neutral“ bleibt. Die Umsatzsteuerbelastung darf für den Unternehmer gerade nicht zum wettbewerbsbeeinflussenden Kostenfaktor werden¹⁰. Sowohl für den rein innerstaatlichen Bereich als auch für grenzüberschreitende Umsätze innerhalb der Gemeinschaft bestehen insoweit zwei Grundausspragungen des Neutralitätsgebotes:

Auf der Ausgangsseite bedarf es zumindest für gleichartige und substituierbare Leistungen an Endverbraucher einer identischen umsatzsteuerlichen Behandlung nach Steuerbarkeit, Steuerpflicht¹¹, Bemessungsgrundlage und Steuersatz¹². Insbesondere darf die umsatzsteuerliche Behandlung nicht nach der Rechtsform oder anderen, die Art und Qualität der Leistung nicht beeinflussenden Eigenschaften des leistungserbringenden Unternehmers differenzieren¹³. Denn andernfalls kann die intendierte und vorausgesetzte Überwälzung der Umsatzsteuer im Preis auf den Endverbraucher wirtschaftlich von vornherein nicht gelingen. Eine unterschiedliche Umsatzbesteuerung gleichartiger Leistungen auf demselben Markt führt unvermeid-

10 So zutreffend *H. Stadie*, in: Rau/Dürwächter, Komm. UStG, Einführung Anm. 247.2 und Anm. 195, 196.

11 Vgl. dazu u. a. EuGH v. 16.10.2008 – Rs. C-253/07 (Canterbury Hockey Club); EuGH v. 27.4.2006 – Rs. C-443/04 und 444/04 (Solleveld und Hout van Eijnsbergen), Slg. 2006, I-3637; EuGH v. 12.1.2006 – Rs. C-246/04 (Turn- und Sportunion Waldburg), Slg. 2006, I-591; EuGH v. 26.5.2005 – Rs. C-498/03 (Kingscrest Associates und Montecello), Slg. 2005, I-4427; EuGH v. 6.11.2003 – Rs. C-45/01 (Dornier), Slg. 2003, I-12911; EuGH v. 10.9.2002 – Rs. C-141/00 (Kügler), Slg. 2002, I-6833; EuGH v. 11.6.1998 – Rs. C-283/95 (Fischer), Slg. 1998, I-3369.

12 EuGH v. 11.10.2001 – Rs. C-267/99 (Adam), Slg. 2001, I-7467; EuGH v. 3.5.2001 – Rs. C-481/98 (Kommission/Frankreich), Slg. 2001, I-3369; EuGH v. 23.10.2003 – Rs. C-109/02 – Rs. C-109/02 (Kommission/Deutschland), Slg. 2003, I-12691.

13 EuGH v. 16.10.2008 – Rs. C-253.07 (Canterbury Hockey Club); EuGH v. 17.2.2005 – Rs. C-453/02 und 462/02 (Linneweber und Akritidis), Slg. 2005, I-1151; EuGH v. 10.9.2002 – Rs. C-141/00 (Kügler), Slg. 2002, I-6833; EuGH v. 7.9.1999 – Rs. C-216/97, Slg. 1999, I-4947 (Gregg); ebenso unter dem Aspekt des verfassungsrechtlichen Gleichbehandlungsgebotes BVerfG v. 29.10.1999–2 BvR 1264/90, BStBl II 2000, 155 = BVerfGE 101,132; BVerfG v. 10.11.1999–2 BvR 2861/93, BStBl II 2000, 160 = BVerfGE 101,151; BVerfG v. 10.12.1999–2 BvR 1820/99, BStBl II 2000, 158. Vgl. aber BVerfG v. 31.5.2007–1 BvR 1316/04, UR 2007, 737 und BVerfG v. 13.3.2007–1 BvF, BVerfGE 118, 79 zur Einschränkung der Überprüfung von in innerstaatliches Recht umgesetzten zwingenden Richtlinienvorgaben.

lich zu Wettbewerbsverzerrungen. Denn der Preiswettbewerb führt dazu, dass die höhere Umsatzbelastung im Preis nicht durchgesetzt werden kann. Im Ergebnis müsste der Unternehmer, um wettbewerbsfähig zu bleiben, die Differenz zu einer günstigeren Besteuerung gleichartiger Leistungen seines Wettbewerbers selbst tragen.

Auf der Eingangsseite wird die Neutralität prinzipiell dadurch hergestellt, dass der unternehmerische Bezug von Leistungen nicht mit Umsatzsteuer belastet wird. Technisch erfolgt dies gegenwärtig durch den Vorsteuerabzug für den unternehmerischen Bezug. Eine Belastung unternehmerischer Leistungsbezüge mit Umsatzsteuer lässt sich prinzipiell für den Unternehmer nicht „neutral“ auf Endverbraucher überwälzen. Der eintretende Kumulationseffekt begünstigt Konzentrationen im Unternehmenssektor zur Vermeidung von Umsätzen. Das BVerfG hat deshalb bereits 1966 die alte Allphasen-Bruttoumsatzsteuer zutreffend als gleichheitssatzwidrig verworfen¹⁴. Der EuGH betont zutreffend, dass die spiegelbildlich zur Belastung des Nichtunternehmers verlangte Belastungsneutralität für den Unternehmer nicht nur verlangt, dass für den Unternehmer der Vorsteuerabzug dem Umfang nach weder vollständig versagt noch auch nur eingeschränkt werden darf, sondern dass er auch zeitlich unverzüglich als „Sofortabzug“ zu gewähren ist. Es handele sich dabei um einen fundamentalen Grundsatz des Gemeinsamen gemeinschaftsrechtlichen Mehrwertsteuersystems¹⁵.

IV. Neutralitätsgebot für harmonisierte Umsatzbesteuerung im europäischen Binnenmarkt

Anders als für die direkten Steuern sieht Art. 93 EGV ausdrücklich vor, dass für die Umsatzsteuern (und andere indirekte Steuern) eine Harmonisierung zu erfolgen hat. Die Harmonisierung hat zu erfolgen, soweit sie für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarktes notwendig ist. Im Grundsatz besteht damit für den Bereich der Umsatzbesteuerung keine grundlegend andere Rechtslage als für die direkten Steuern. Beim gegenwärtigen Stand des Gemeinschaftsrechtes fällt auch die Umsatzsteuer nicht in die Zuständigkeit der Gemeinschaft. Die Mitgliedstaaten haben allerdings die ihnen verbliebenen Befugnisse unter strikter Wahrung des Gemeinschaftsrechtes auszuüben. Immerhin kann Art. 93 EGV entnommen werden,

14 BVerfG v. 6.5.1964 und v. 20.12.1966–1 BvR 320/57, 1 BvR 70/63, BVerfGE 18,1 und BVerfGE 21, 12.

15 Vgl. zuletzt EuGH v. 11.7.2008 – Rs. C-25/07 (Sosnowska), UR 2008, 666; aus der früheren Rechtsprechung EuGH v. 6.7.1995 – Rs. C-62/93 (BP Soupergaz), Slg. 1995, I-1883; v. 18.3.2000 – Rs. C-110/98 bis C-147/98 (Gabalfrisa u. a.), Slg. 2000, I-1577; v. 18.12.2007 – Rs. C-368/06 (Cedilac), UR 2008, 160; v. 18.12.1997 – Rs. C-268/94, C-340/95, C-401/95 und C-47/96 (Molenheide u. a.), Slg. 1997, I-7281; v. 25.10.2001 – Rs. C-78/00 (Kommission/Italien), Slg. 2001, I-8195.

dass nach dem EGV davon auszugehen ist, dass für die Umsatzbesteuerung in den Mitgliedstaaten offenkundig ein größeres Bedürfnis nach Harmonisierung durch Rechtsvorschriften des Rates besteht als im Bereich der direkten Steuern.

Zutreffend gehen die Begründungserwägungen zur MwStSystRL insoweit davon aus, dass für die Verwirklichung des Zieles, einen Binnenmarkt zu schaffen, die Rechtsvorschriften zur Umsatzbesteuerung in den Mitgliedstaaten so ausgestaltet und angewendet werden müssen, dass die Wettbewerbsbedingungen nicht verfälscht und der freie Waren- und Dienstleistungsverkehr innerhalb der Gemeinschaft nicht behindert wird. Eine Wettbewerbsneutralität sei durch das harmonisierte Mehrwertsteuersystem jedenfalls dahingehend zu bewirken, dass gleichartige Gegenstände und Dienstleistungen innerhalb des Gebietes der einzelnen Mitgliedsstaaten ungeachtet der Länge und des Produktionsweges gleich belastet werden, auch wenn keine vollständige Harmonisierung der Sätze und Befreiungen erfolge¹⁶.

Zwischen der Zielrichtung der Herstellung einer binnenmarkttauglichen, für die Unternehmer und Unternehmen in den verschiedenen Mitgliedstaaten wettbewerbsneutralen Umsatzbesteuerung und der Belastungskonzeption einer Besteuerung der Einkommensverwendung für nichtunternehmerischen Verbrauch besteht kein Widerspruch. Das Funktionieren des Binnenmarktes verlangt, dass der Mitgliedstaat weder bei rein innerstaatlichen noch bei grenzüberschreitenden Umsätzen zu Lasten von Unternehmern anderer Mitgliedstaaten durch eine wettbewerbswidrige benachteiligende Besteuerung diskriminiert. Umgekehrt darf er die Erbringung von Umsätzen durch eigene Unternehmer im anderen Mitgliedstaat durch die Besteuerung weder behindern noch begünstigen. Soll (nur) die Einkommensverwendung für den (nichtunternehmerischen) Verbrauch (indirekt) durch Anknüpfen an von

16 4. und 7. Begründungserwägung der Präambel zur Richtlinie 2006/112/EG (MwStSystRL). Im Kern lagen diese Erwägungen bereits der 1. und 2. Richtlinie zur Harmonisierung der Umsatzsteuern v. 11.4.1967, ABl. EG Nr. L 71/1967, 1301 und ABl. EG Nr. L 71/1967, 1303 zugrunde und wurden von daher zunächst in die 6. Richtlinie (77/388/EWG) zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage v. 17.5.1977, ABl. EG Nr. L 145/1977, 1, und von dort in die MwStSystRL übernommen. Dabei wurde freilich dem Umstand Rechnung getragen, dass sich die Integration der Mitgliedstaaten seit der Annahme der Einheitlichen Europäischen Akte (EEA, wirksam ab 1.7.1987, ABl. EG 1987 Nr. L 169, S. 1, deutsches Zustimmungsgesetz v. 19.12.1986, BGBl 1986 II, 1102) über den Gemeinsamen Markt hinaus zu einem „Binnenmarkt“ verstärkt hat. Dem entspricht auch, dass in Art. 99 EGV a.F. als der Vorgängervorschrift zu Art. 93 EGV der Harmonisierungsauftrag für Kommission und Rat ursprünglich im „Interesse des Gemeinsamen Marktes“ erteilt wurde, nunmehr aber in Art. 93 EGV auf die Notwendigkeit für die „Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarktes“ abgestellt wird.

Unternehmern erbrachte Umsätze belastet werden, kann die gebotene Nichtbelastung der Unternehmer nur erreicht werden, wenn die Umsatzbesteuerung für die Unternehmer wettbewerbsneutral erfolgt. Denn andernfalls kann dem Unternehmer wirtschaftlich die Abwälzung der Umsatzsteuer auf den Endverbraucher im Preis prinzipiell nicht gelingen. Insoweit korrespondiert eine Umsatzbesteuerung, deren Belastungskonzeption nur auf die Belastung des nichtunternehmerischen Verbrauches zielt und dementsprechend ausgestaltet ist, perfekt mit den Anforderungen des Binnenmarktes nach einer für die Unternehmer wettbewerbsneutralen Umsatzbesteuerung¹⁷, insbesondere auch und gerade für innerhalb des Binnenmarktes grenzüberschreitend erbrachte Umsätze.

V. Schwächen der technischen Umsetzung der Belastungskonzeption durch Vorsteuerabzug und fraktionierte Steuererhebung

Die Belastung der Aufwendungen (nur) für den nichtunternehmerischen Verbrauch von Gütern und Dienstleistungen wird im gegenwärtigen UStG erst durch eine Kombination der Besteuerung von durch Unternehmer gegen Entgelt erbrachten Ausgangsleistungen und den Vorsteuerabzug nur für Unternehmer hergestellt. Materiell wird im Grundsatz ein Umsatzsteueraufkommen für den Fiskus nur bei Umsätzen an Nichtunternehmer generiert. Denn bei zwischenunternehmerischen Umsätzen wird die Besteuerung des Ausgangsumsatzes durch die Vergütung von Vorsteuer in Höhe der Umsatzsteuer an den Leistungsempfänger wieder aufgehoben.

Idealtypisch tritt durch die Umsatzbesteuerung nach dem gegenwärtigen System einer Allphasenbesteuerung, aber mit Vorsteuerabzug für den Unternehmer, dieselbe Belastung ein wie bei einer auf Umsätze an Endverbraucher beschränkten Einphasenbesteuerung nur auf der letzten Handelsstufe. Es geht um eine ausschließliche Belastung der Aufwendungen für nichtunternehmerischen Endverbrauch. Nur aus Umsätzen an nicht zum Vorsteuerabzug berechnete Endverbraucher und diesen gleichbehandelten Personen wird das endgültige Umsatzsteueraufkommen generiert¹⁸.

¹⁷ I. Oellrich, Defizitärer Vollzug des Umsatzsteuerrechtes, Diss. Münster, 2007, Baden-Baden 2008, 78; W. Reiß, Der Verbraucher als Steuerträger der Umsatzsteuer im Europäischen Binnenmarkt, in: J. Lang (Hrsg.), Festschrift K. Tipke, 433 (440).

¹⁸ So zutreffend auch von der Kommission erkannt. Vgl. das zur Mitteilung der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament KOM(2008) 109 endg. v. 22.2.2008 ergangene commission staff working paper „On measures to change the VAT system to fight fraud“ SEK(2008)249 unter 3.2.3 conclusions, zitiert nach http://ec.europa.eu/taxation/vat/control_anti-fraud/reports/index_de.htm. Zu beachten ist allerdings, dass neben echten Endverbrauchern auch bestimmte Steuerpflichtige (Kleinunternehmer, unecht befreit leistende Unterneh-

Die technische Umsetzung dieser Belastungskonzeption durch das gegenwärtige System mit der Inkaufnahme eines Nullsummenspiels hinsichtlich Aufkommen und Belastung bei zwischenunternehmerischen Umsätzen beruht und beruht auf der Einschätzung, dass hierdurch der tatsächliche Vollzug besser gesichert werden könne als durch bloße Besteuerung der Umsätze an Endverbraucher. Dieser Einschätzung liegen, wie schon bei der damaligen Einführung des so genannten Mehrwertsteuersystems durch die 1. und 2. Richtlinie von 1967 und ihrer Umsetzung im deutschen UStG 1968, im Kern folgende Erwägungen zugrunde¹⁹:

Erstens: Die Technik der Entlastung unternehmerischen Leistungsbezugs durch den Vorsteuerabzug anstelle einer Nichtbesteuerung des Umsatzes lasse weniger Steuerausfälle durch missbräuchliche Falsch- oder Nichtdeklaration von Umsätzen auf der letzten Handelsstufe an Endverbraucher erwarten. Denn es entfalle die Möglichkeit, zu besteuerte Umsätze an Endverbraucher fälschlich als nicht zu besteuerte zwischenunternehmerische Umsätze zu deklarieren. Bei Nichtdeklaration durch Verschweigen der Ausgangsumsätze verbleibe dem Fiskus zumindest die auf den Vorstufen erhobene Umsatzsteuer, weil eine Geltendmachung der Vorsteuern ohne Gefahr der Aufdeckung der Ausgangsumsätze nicht erfolgen kann. Zweitens wird angenommen, dass durch die fraktionierte Erhebung der Umsatzsteuer auf allen Produktions- und Handelsstufen geringere Umsatzsteuerausfälle durch Insolvenzen eintreten als bei einer einphasigen Besteuerung nur auf der Endstufe.

Im Ergebnis werden der durch die Allphasenbesteuerung mit Vorsteuerabzug bewirkten fraktionierten Steuererhebung mithin im Wesentlichen zwei vorteilhafte Wirkungen zugeschrieben: Einerseits führe sie bereits bei der Steuerdeklaration und -festsetzung zu einer gewissen Selbstkontrolle. Sie erleichtere insoweit auch Überprüfungen durch die Steuerbehörden. Zum anderen verringere sie auch das Ausfallrisiko bei der Erhebung der (zutreffend festgesetzten) Steuer. Denn die Steuerschuldnerschaft verteile sich auf den gesamten Unternehmenssektor und konzentriere sich nicht lediglich

mer) und die öffentliche Hand hinsichtlich der Versagung des Vorsteuerabzugs als Endverbraucher behandelt werden.

19 Vgl. zu den entsprechenden Erwägungen für das UStG 1968 Bericht des Finanzausschusses BT-DrS V/1581, Allg. Nr. 3. Zur Fortdauer dieser Erwägungen vgl. KOM(2008) 109 endg. v. 22.2.2008 Mitteilungen der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament über Maßnahmen zur Änderung des MwSt-Systems für die Betrugsbekämpfung sowie das dieser Mitteilung als Material zugrundeliegende commission staff working paper „On measures to change the VAT system to fight fraud“ SEC (2008)249 sowie die dafür für die Kommission angefertigte Studie von PWC „Study in respect of introducing an optional reverse charge mechanism in the EU VAT Directive“ – Final Report to the European Commission v. 20.6.2007 – Order no. TAXUD/2007/DE/305, zitiert nach http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/control_anti-fraud/reports/index_de.htm.

auf die auf der letzten Stufe an Endverbraucher leistenden (Einzelhandels)Unternehmer. Dies erleichtere im Übrigen für die Steuerbehörden auch die Kontrolle der zutreffenden Erhebung, weil wegen der Fraktionierung die Umsatzsteuer weitgehend schon bei größeren Unternehmen auf den Vorstufen zu erheben sei und nur zu einem geringeren Teil erst bei den vielen, meist kleineren, an Endverbraucher leistenden Unternehmern²⁰.

Inzwischen hat sich nach über vierzig Jahren Erfahrung mit der harmonisierten Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug eine gewisse Ernüchterung breitgemacht. Als problematisch und manipulationsanfällig erweist sich nunmehr gerade der Vorsteuerabzug²¹. Das Grundproblem besteht dabei darin, dass sich die systematisch vorausgesetzte idealtypische Nullsituation für zwischenunternehmerische Umsätze de facto nicht immer einstellt. Für den Fiskus ergibt sich ein Negativaufkommen, wenn eine Vorsteuervergütung erfolgt, der keine valutierte Umsatzsteuerbelastung eines Ausgangsumsatzes gegenübersteht. Die Gründe dafür sind vielfältig. Im Kern lassen sie sich jedoch auf zwei Grundkonstellationen zurückführen:

Erstens: Es erfolgt eine (im Ergebnis) unberechtigte Vorsteuervergütung, obwohl keine korrespondierende Steuerschuld für einen Umsatz (mehr) besteht, sei es, weil ein solcher (Ausgangs)Umsatz gar nicht stattgefunden hat, sei es, weil er wieder rückgängig gemacht wurde. Zweitens: Es erfolgt

20 Commission staff working paper „On measures to change the VAT system to fight fraud“ SEC (2008)249, unter 3.2.3, S. 32, aaO (Fn. 19).

21 Vgl. statt vieler u. a. *W. Reiß*, Vorsteuerabzug – Achillesferse der Mehrwertsteuer, UR 2002, 561 f.; *P. Kirchhof*, 40 Jahre Umsatzsteuergesetz – eine Steuer im Umbruch, DStR 2008, 1 (5 f.); *W. Widmann*, Planspiel, Finanzministerkonferenz, Sachverständigenrat, Koalitionsvertrag: alle wollen jetzt nur das eine: Reverse Charge, UR 2006, 13; *ders.*, Mittel und Wege zur Umsatzsteuer-Betrugsbekämpfung, UR 2005, 14; *ders.*, Chancen und Risiken eines Umsatzsteuer-Systemwechsels – Vermeidung des Umsatzsteuerbetrugs durch das Mittler-Modell, UR 2002, 588; *ders.*, Die Mainzer Vorschläge zur Umsatzsteuer, in: *Nieskens, H.* (Hrsg.), Umsatzsteuer-Kongress-Bericht 2001/2002, Köln 2002, 63 f.; *G. Ammann*, Vorsteuerverrechnung verhindert Umsatzsteuerbetrug, in: *Nieskens, H.* (Hrsg.), Umsatzsteuer-Kongress-Bericht 2001/2002, Köln 2002, 63 f.; *ders.*, Fortschritte bei der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung, UR 2003, 332; *ders.*, Weitere Überlegungen zur Umsatzsteuer-Betrugsbekämpfung auf dem Prüfstand, UR 2002, 258; *W. Stolz/S. Melhardt/E. Waldecker*, Konzept einer grundlegenden Reform der Umsatzsteuer, in: *M. Achatz/M. Tumpel* (Hrsg.), Umsatzsteuer im elektronischen Zeitalter, Wien 2002, 17; *N. Mattes*, Setzt dem Umsatzsteuerbetrug ein Ende, UR 2006, 689; *M. Kemper*, Qualifizierung der Umsatzsteuerhinterziehung und ihre systematische Bekämpfung, UR 2006, 139; *Ph. Matheis/S. Groß/A. Vogl*, Steuerreformmodelle im Praxistest – Die Erfahrungen der Münchener Steuerplanspiele zur Umsatzsteuer im Lichte der angekündigten „Großen Steuerreform“, DStR 2006, 214; *Ph. Matheis/S. Groß*, Best of both worlds – Lösungsansätze zur Ausgestaltung des Reverse Charge Verfahrens, UR 2006, 379; vgl. auch Bericht des Bundesrechnungshofes v. 3.9.2003, BT-DrS 15/1495 zu Umfang und Ursachen von Steuerausfällen bei der Umsatzsteuer.

eine (prinzipiell) berechnete Vorsteuervergütung. Die korrespondierende Umsatzsteuerschuld wird aber nicht valuiert.

Derartige Konstellationen können einerseits gewollt herbeigeführt werden, wobei sowohl ein betrügerisches Zusammenwirken mehrerer Beteiligter als auch die Einbindung gutgläubiger Unternehmer erfolgt sein kann, wie beim so genannten Karussellbetrug²². Sie können aber auch die schlichte Folge nicht gesteuert herbeigeführter Insolvenzen²³ sein. Häufig werden sie schon nicht aufgedeckt. Selbst bei Aufdeckung ist aber oft eine Durchsetzung mangels Zahlungsfähigkeit nicht mehr möglich oder der Schuldner ist als „mising trader“ nicht mehr auffindbar.

VI. Alternativvorschläge zur technischen Umsetzung der Belastungskonzeption

Zur Vermeidung von Steuerausfällen durch ein Auseinanderfallen von Vorsteuervergütung und valutierter Ausgangssteuer sind verschiedene Alternativvorschläge entwickelt worden. Alle Vorschläge laufen darauf hinaus, dass bei Einhaltung bestimmter Bedingungen für zwischenunternehmerische Umsätze der unternehmerische Leistungsempfänger lediglich einen Nettopreis ohne Umsatzsteueranteil zu entrichten hat. Ihm ist daher auch keine Vorsteuer vom Fiskus gesondert zu vergüten. Mithin kann es zu einer unvaluierten (berechtigten oder unberechtigten) Vorsteuervergütung nicht mehr kommen.

Dies geschieht beim *Kirchhof*-Vorschlag zu einem Umsatzsteuergesetzbuch dadurch, dass für zwischenunternehmerische Umsätze bei Einhaltung

22 Vgl. dazu u. a. *B. Forvass*, Mehrwertsteuerbetrug in der EU, DSWR 2004, 156; *H. U. Hundt-Eßwein*, Eingangs- und Ausgangsleistungen rund um das „Karussell“ – ein Sachstandsbericht, DStR 2007, 422; *W. Ch. Lobse*, MwSt-Schein- und Karussellgeschäfte im Gemeinschaftsrecht, IStR 2005, 300; *R. Brandl*, in: M. Achatz/M. Tumpel, Missbrauch im Umsatzsteuerrecht, Wien 2008, 139 f.; aus der Rechtsprechung siehe u. a. EuGH v. 27.9.2007 – Rs. C-409/04 (Teleos), Slg 2007, I-7797; EuGH v. 6.7.2006 – Rs. C-439/04 und 440/04 (Kittel und Recolta Recycling), Slg. 2006, I-6177; EuGH v. 11.5.2006 – Rs. C-384/04 (Federation of Technological Industries), Slg. 2006, I-4210; EuGH v. 12.1.2006 – Rs. C-354/03, 355/03 und 484/03 (Optigen, Fulcrum Electronics und Bond House Systems), Slg. 2006, I-485; BVerfG v. 3.4.2007–2 BvR 1797/05, HFR 2008, 390; BFH v. 28.2.2008 – V R 44/06, BStBl II 2008, 586; BFH v. 29.11.2004 – V B 78/04, BStBl II 2005, 535; aus der Kommissionsarbeit vgl. Mitteilungen an Rat und Europäisches Parlament v. 31.5.2006 (KOM[2006] 254 endg.) und v. 23.11.2007 (SEK[2006] 758) hinsichtlich der Notwendigkeit der Entwicklung einer koordinierten Strategie zur Verbesserung der Bekämpfung des Steuerbetruges und v. 23.11.2007 (KOM[2007] 758 endg.) zu einigen Kernfragen im Zusammenhang mit der Entwicklung einer MwSt-Betrugsbekämpfungsstrategie in der EU.

23 Vgl. dazu auch *W. Ch. Lobse*, Umsatzsteuerausfallbekämpfung im Lichte von Insolvenz und Impotenz, UR 2008, 30.

bestimmter Voraussetzungen grundsätzlich bereits die Steuerbarkeit verneint wird²⁴. Der Vorschlag besticht durch seine Transparenz. Indem zwischenunternehmerische Umsätze bereits aus dem Steuertatbestand ausgeschlossen werden, wird der Belastungsgrund als Einkommensverwendungssteuer für nichtunternehmerischen Verbrauch schon hier deutlich gemacht²⁵.

Wie beim *Kirchhof*-Vorschlag sieht auch das so genannte *Mittler*-Modell²⁶ vor, dass für zwischenunternehmerische Umsätze keine Umsatzsteuer entsteht, so dass es auch hier keines Vorsteuerabzuges zur Entlastung bedarf. Allerdings werden zwischenunternehmerische Umsätze nicht bereits aus der Steuerbarkeit ausgenommen, sondern bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen erfolgt eine echte Steuerbefreiung unter Erhalt des Vorsteuerabzugsrechtes²⁷.

Beiden Vorschlägen ist gemeinsam, dass bereits auf der Ebene des materiellen Rechtes das Entstehen einer Steuerschuld und eines korrespondierenden Vorsteueranspruches ausgeschlossen wird. Nach beiden Vorschlägen gilt dies aber nicht uneingeschränkt, sondern nur dann, wenn bestimmte zusätzliche Voraussetzungen erfüllt sind, u. a. nicht für Bargeschäfte.

24 P. *Kirchhof*, Umsatzsteuer Gesetzbuch – ein Vorschlag zur Reform der Umsatzsteuer und der Verkehrsteuern, Heidelberg, 2008; vgl. auch P. *Kirchhof*, 40 Jahre Umsatzsteuergesetz – Eine Steuer im Umbruch, DStR 2008, 1 f.

25 Materiell ist der Vorschlag zunächst dadurch gekennzeichnet, dass zwischenunternehmerische Umsätze nicht steuerbar sind. Demzufolge kommt es bei derartigen Umsätzen grundsätzlich auch nicht zu einem Vorsteuerabzug. Voraussetzung ist allerdings, dass der Leistungsempfänger sich durch Verwendung einer umsatzsteuerlichen Identifikationsnummer ausweist und dass die Zahlung durch Banküberweisung erfolgt. Bei Barverkäufen oder fehlender Verwendung einer Identifikationsnummer bleibt es bei der Steuerbarkeit und beim Vorsteuerabzugsrecht auch für zwischenunternehmerische Umsätze, §§ 1, 5, 6, 8 EUStGB, aaO (Fn. 24). Abweichend vom geltenden Recht wird eine vollständige Abschaffung von den Vorsteuerabzug ausschließenden „unechten“ Befreiungen vorgeschlagen bzw. ihre teilweise Umwandlung in echte, den Vorsteuerabzug zulassende Befreiungen. Außerdem ist die Anwendung nur eines einheitlichen Steuersatzes vorgesehen. Für den innergemeinschaftlichen kommerziellen Lieferverkehr – anders als für die Ausfuhr – entfällt die Notwendigkeit einer Befreiung und einer Erwerbsbesteuerung, weil für zwischenunternehmerische Umsätze bereits die Steuerbarkeit entfällt. Täuscht der Leistungsempfänger über seine Unternehmereigenschaft, geht die Steuerschuld auf ihn über.

26 Die Benennung als „*Mittler*-Modell“ beruht drauf, dass dieser Vorschlag zur Bekämpfung des Umsatzsteuerbetruges vom rheinland-pfälzischen Finanzminister *Gernot Mittler* in die öffentliche Diskussion eingebracht wurde, siehe auch Fn. 27.

27 G. *Mittler*, Einführung von Vorstufenbefreiung als Mittel zur Umsatzsteuer-Betrugsbekämpfung, UR 2001, 385 f; W. *Widmann*, Mittel und Wege zur Umsatzsteuer-Betrugsbekämpfung, UR 2005, 14; *ders.*, Chancen und Risiken eines Umsatzsteuer-Systemwechsels – Vermeidung des Umsatzsteuerbetrugs durch das *Mittler*-Modell, UR 2002, 588; *ders.*, Die Mainzer-Vorschläge zur Umsatzsteuer, in: Nieskens, H. (Hrsg.), Umsatzsteuer-Kongress-Bericht 2001/2002, Köln 2002, 63 f.;

Demgegenüber belässt es das Reverse-Charge-Modell²⁸ (wie auch das in Österreich entwickelte Vorsteuerverrechnungsmodell²⁹) zwar uneingeschränkt bei der Steuerbarkeit und Steuerpflicht auch aller zwischenunternehmerischen Umsätze. Steuerschuldnerschaft und Vorsteuerabzugsbefugnis werden jedoch in einer Person vereint, so dass es deshalb zu einem Auseinanderfallen von Vorsteuervergütung und nicht valutierter Steuerschuld nicht mehr kommen kann. Auch hier soll allerdings eine Umkehr der

28 Vgl. dazu die im Auftrag des BMF erstellte Studie *PSP Peters Schönberger GmbH*, Planspiel zur systembezogenen Änderung bei der Umsatzsteuer, Reverse-Charge-Verfahren, Ergebnisbericht Nov. 2005; dazu u. a. *Ph. Matheis/S. Groß/A. Vogl*, Steuerreformmodelle im Praxistest – Die Erfahrungen der Münchener Steuerplanspiele zur Umsatzsteuer im Lichte der angekündigten „Großen Steuerreform“, *DStR* 2006, 214; *Ph. Matheis/S. Groß*, Best of both worlds – Lösungsansätze zur Ausgestaltung des Reverse Charge Verfahrens, *UR* 2006, 379; *W. Wagner*, Vor- und Nachteile des Reverse-Charge-Modells aus der Sicht der Gerichtsbarkeit, *UVR* 2006, 141; vgl. außerdem KOM(2008) 109 endg. v. 22.2.2008 Mitteilungen der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament über Maßnahmen zur Änderung des MwSt-Systems für die Betrugsbekämpfung sowie das dieser Mitteilung als Material zugrundeliegende commission staff working paper „On measures to change the VAT system to fight fraud“ SEC (2008) 249 sowie die dafür für die Kommission angefertigte Studie von PWC „Study in respect of introducing an optional reverse charge mechanism in the EU VAT Directive“ – Final Report to the European Commission v. 20.6.2007 – Order no. TAXUD/2007/DE/305, zitiert nach http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/control_anti-fraud/reports/index_de.htm. – Der Kern des Vorschlags besteht darin, nunmehr anstelle des leistenden Unternehmers den leistungsempfangenden Unternehmer zum Steuerschuldner zu machen. Das Vorbild dafür besteht bereits in § 13b UStG (Art. 194 bis Art. 199 MwStSystRL). Die dort bisher lediglich für grenzüberschreitend erbrachte Dienstleistungen und Sonderfälle rein inländischer Umsätze vorgesehene Umkehr der Steuerschuldnerschaft soll danach generell eintreten. Allerdings wird dies davon abhängig gemacht, dass eine bestimmte Entgeltsschwelle für den Rechnungsbetrag überschritten wird. Die Untersuchung der Kommission in ihrem o. a. working paper legte dafür den in Deutschland diskutierten Schwellenbetrag von 5.000 Euro zugrunde.

29 Vgl. dazu *W. Stolz/S. Melhardt/E. Waldecker*, Konzept einer grundlegenden Reform der Umsatzsteuer, in: *M. Achatz/M. Tumpel* (Hrsg.), *Umsatzsteuer im elektronischen Zeitalter*, Wien 2002, 17; *N. Mattes*, Setzt dem Umsatzsteuerbetrug ein Ende, *UR* 2006, 689 – Nach diesem Modell verbleibt es bei der Steuerbarkeit zwischenunternehmerischer Umsätze und der Steuerschuld des leistenden Unternehmers. Allerdings wird bei Erfüllung bestimmter Voraussetzungen vom leistungsempfangenden Unternehmer der Vorsteuervergütungsanspruch aus der Leistung an den leistenden Unternehmer „abgetreten/übertragen“, so dass der leistende Unternehmer damit seine Umsatzsteuerschuld aus der Ausgangsleistung verrechnet. Im Ergebnis wird wie bei Reverse Charge lediglich der Nettobetrag/das Entgelt ohne Umsatzsteuer an den leistenden Unternehmer entrichtet. Die Umsatzsteuerschuld aus dem Umsatz sowie die korrespondierende Vorsteuervergütung heben sich in einer Person auf – hier in der Person des leistenden Unternehmers, und nicht wie bei Reverse Charge in der Person des leistungsempfangenden Unternehmers.

Steuerschuldnerschaft nicht ausnahmslos bei allen Leistungen an Unternehmer erfolgen. Vielmehr soll dies u. a. davon abhängen, dass bestimmte Entgeltsschwellen für die jeweilig in Rechnung gestellten Transaktionen überschritten werden.

Die Einführung einer Umkehr der Steuerschuldnerschaft für zwischenunternehmerische Umsätze dürfte gesetzestechisch den geringsten Änderungsbedarf aufweisen. Denn es bedürfte im Grundsatz lediglich einer Erweiterung des Anwendungsbereiches über die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers in § 13b UStG (nach Art. 193–199 MwStSystRL)³⁰.

Allen Vorschlägen ist zu bescheinigen, dass sie uneingeschränkt geeignet sind, die Problematik von Steuerausfällen durch das Auseinanderfallen von Vorsteuervergütung und nicht valutierter Umsatzsteuerschuld zu lösen.

Umgekehrt bedeuten alle Vorschläge in der Sache in ihrem jeweiligen Anwendungsbereich den Verzicht auf die fraktionierte Steuererhebung. Dies gilt ungeachtet der technischen Ausgestaltung als fortbestehende vermeintliche Allphasenbesteuerung auch für eine Verlagerung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger nach einem Reverse-Charge-Modell oder für das Vorsteuerrechnungsmodell. Auch hierbei ergeben sich exakt dieselben Probleme und Risiken wie bei einer einphasigen Besteuerung lediglich der Umsätze an Endverbraucher nach dem *Kirchhof*-Vorschlag und dem dies über eine Vorstufenbefreiung erreichenden *Mittler*-Modell. Für den leistenden Unternehmer selbst muss rechtssicher schon bei Ausführung seines Umsatzes feststellbar sein, ob er dafür Steuer schuldet oder nicht. Dies muss nachträglich auch für die Finanzverwaltung rechtssicher überprüfbar und verifizierbar sein.

Eine Einschränkung der fraktionierten Steuererhebung durch Einführung einer erweiterten Umkehr der Steuerschuldnerschaft oder durch Nichtbesteuerung zwischenunternehmerischer Umsätze empfiehlt sich der Sache nach nur, wenn die erforderliche Differenzierung zwischen nicht zu belastenden zwischenunternehmerischen Umsätzen und zu belastenden Umsätzen bereits auf der Ausgangsseite rechtssicher und verifizierbar geleistet werden kann. Insoweit besteht erkennbar bei der Kommission – im Unterschied zur Bundesregierung – eine erhebliche Skepsis.

³⁰ Ebenfalls nur einen geringen gesetzgeberischen Änderungsbedarf verlangt das österreichische „Vorsteuerrechnungsmodell“. Hier bedürfte es einer Änderung der Vorschriften über die Saldierung von Ausgangssteuern und Vorsteuern in §§ 16 und 18 UStG (Art. 179 MwStSystRL) und der Ermöglichung der isolierten Übertragung von Vorsteuervergütungsansprüchen vom Leistungsempfängenden an den leistenden Unternehmer, vgl. dazu *M. Tümpel*, EG-rechtliche Rahmenbedingungen einer Reform des Umsatzsteuersystems, in: M. Achatz/M. Tümpel (Hrsg.), *Umsatzsteuer im elektronischen Zeitalter*, Wien 2002, 31.

VII. Fehlende Richtlinienkompatibilität und Harmonisierungserfordernis

1. Unzulässigkeit von Sondermaßnahmen

Alle genannten Vorschläge stehen nicht im Einklang mit den insoweit bestehenden Regelungen in der MwStSystRL zum Steuergegenstand, zu den Steuerbefreiungen, zur fraktionierten Steuererhebung durch Saldierung von Ausgangssteuer und Vorsteuer und zum Steuerschuldner.

Die Kommission hat es zutreffend auch abgelehnt, dem Rat vorzuschlagen, für Deutschland und/oder Österreich die Einführung einer erweiterten Umkehr der Steuerschuldnerschaft (Reverse-Charge-System) als Sondermaßnahme nach Art. 395 MwStSystRL zu gestatten. Vielmehr hält sie für erforderlich, dass insoweit dann einheitlich für alle Mitgliedstaaten bereits in der MwStSystRL eine allgemeine Umkehr der Steuerschuldnerschaft vorgesehen werden müsse. Insoweit bedürfe es einer Änderung der MwStSystRL³¹. Mit den übrigen Vorschlägen, namentlich auch dem *Kirchhof*-Vorschlag, wurde die Kommission noch nicht befasst. Für diese Vorschläge würde aber zweifellos ebenfalls gelten, dass auch diese nicht als Sondermaßnahmen zu genehmigen wären.

Es ist gut nachvollziehbar, dass weder die Einführung einer weitgehenden Umkehr der Steuerschuldnerschaft noch die Ausklammerung zwischenunternehmerischer Umsätze aus dem Steuertatbestand als spezifische und begrenzte Sondermaßnahmen im Sinne des Art. 395 MwStSystRL zu rechtfertigen sind. Die Kommission war lediglich bereit, die Durchführung eines auf fünf Jahre begrenzten Pilotprojektes für Österreich zu befürworten mit der dann allerdings zwingenden Verpflichtung, danach zur bisherigen Regelung zurückzukehren, falls die Ergebnisse des Pilotprojektes nicht so überzeugend ausfielen, dass einheitlich in der MwStSystRL für alle Mitgliedstaaten zwingend der Übergang zu einem Reverse-Charge-System vorgeschrieben wird.

31 Vgl. KOM(2008) 109 endg. v. 22.2.2008 Mitteilungen der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament über Maßnahmen zur Änderung des MwSt-Systems für die Betrugsbekämpfung sowie das dieser Mitteilung als Material zugrundeliegende commission staff working paper „On measures to change the VAT system to fight fraud“ SEC (2008) 249, zitiert nach http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/control_anti-fraud/reports/index_de.htm.; vgl. dazu auch, BT-DrS 16/8662, Antwort der BuReg v. 26.3.2008 auf eine kleine Anfrage der Abgeordneten Dr. *Volker Wissing* u. a.

2. Neue und alte Zweifel an der Eignung eines Überganges zu einem Reverse-Charge-System zur Verminderung von Umsatzsteuerausfällen

Die Kommission (wie auch die meisten Mitgliedstaaten) konnte nicht davon überzeugt werden, dass ein Übergang zu einem Reverse-Charge-System für zwischenunternehmerische Umsätze zu einer substanziellen Verbesserung der Steuererhebung durch Eindämmung von Betrugsszenarien und Steuerausfällen aufgrund von (gesteuerten oder ungewollten) Insolvenzen führen würde. Zwar wird anerkannt, dass durch einen Übergang zu einem Reverse-Charge-System Steuerausfälle wegen unberechtigter Vorsteuervergütung bzw. wegen Vorsteuervergütung bei unvalutierter Steuerschuld vermieden werden können. Befürchtet wird aber, dass der dadurch auch für rein innerstaatlich zwischenunternehmerische Umsätze ermöglichte umsatzsteuerlich unbelastete Erwerb dazu führen könnte, dass in größerem Umfang als bisher Güter und Dienstleistungen unbelastet von jeglicher Umsatzsteuer Zutritt zum „Schwarzen Markt“ (zum Zwecke nicht deklarerter Umsätze an Endverbraucher) erlangen oder sofort unbelastet in den Endverbrauch gelangen. Bezüglich etwaiger zusätzlicher Erklärungs- und Kontrollmaßnahmen zur Vermeidung dieser Gefahren ist die Kommission nicht überzeugt davon, dass diese tatsächlich geeignet sind, die Gefahren auszuschließen. Jedenfalls wird befürchtet, dass wirksame zusätzliche Erklärungs- und Kontrollmaßnahmen mit erheblichem Kostenaufwand für die Unternehmen und die Finanzverwaltungen verbunden sind. Außerdem verweist die Kommission auf die Gefahr größerer Ausfälle wegen der Konzentration der Steuerentrichtung nur noch auf die Ebene der auf der Endstufe (Einzelhandel) leistenden Unternehmer. Diese seien von der Finanzverwaltung auch nur schwerer zu überwachen. Als besonders belastend und fehleranfällig wird angesehen, dass es für zwischenunternehmerische Umsätze unterhalb bestimmter Schwellen (5.000 Euro nach dem Vorschlag Deutschlands, 10.000 Euro nach dem österreichischen Vorschlag) beim bisherigen Verfahren mit Steuerschuldnerschaft des Leistenden und Vorsteuerabzug bleiben soll. Das Nebeneinander beider Systeme sei nicht zu befürworten.

3. Ermöglichung einer fakultativen Einführung der Umkehr der Steuerschuldnerschaft oder einer gleichwertigen einstufigen Endverbrauchsbesteuerung für die Mitgliedstaaten

a) Ablehnende Haltung der Kommission

Die Kommission hat sich im Rat mit ihrer Auffassung durchgesetzt, dass den einzelnen Mitgliedstaaten die Einführung einer weitgehenden Umkehr der Steuerschuldnerschaft isoliert gesehen nicht gestattet werden könne. Vielmehr müssten in den Mitgliedstaaten der Gemeinschaft übereinstimmende Regeln hinsichtlich der Steuerschuldnerschaft gelten. Die Einführung einer (fakultativen) allgemeinen Verlagerung der Steuerschuldnerschaft in

nur einzelnen Mitgliedstaaten würde sich erheblich auf die Kohärenz und Harmonisierung des Mehrwertsteuersystems der EU und seine künftige Entwicklung auswirken³². Erforderlich seien insoweit einheitliche Regelungen in allen Mitgliedstaaten.

Der Kompromissvorschlag, einem Mitgliedstaat (Österreich) die Einführung der Steuerschuldnerschaft für einen befristeten Zeitraum zu gestatten mit der bindenden Verpflichtung zur Rückkehr zum bisherigen Verfahren, falls es nicht zu einem (einstimmigen) Ratsbeschluss zur allgemeinen Einführung eines Reverse-Charge-Verfahrens in allen Mitgliedstaaten kommt, bedeutete de facto die endgültige Ablehnung, weil kein verantwortungsbewusster Mitgliedstaat das Risiko tragen kann, zu einer Rückkehr gezwungen zu sein, wenn auch nur ein anderer Mitgliedstaat nicht bereit ist, einem „Systemwechsel“ zuzustimmen³³.

Während man der Kommission in ihrer abwägenden bis skeptischen Einschätzung hinsichtlich der Eignung eines Überganges zu einer weitgehenden Umkehrung der Steuerschuldnerschaft zu einer Verbesserung der Erhebungssituation im Bereich der Umsatzsteuer durchaus zu folgen vermag, bedarf es aber einer Hinterfragung ihres Ausgangspunktes, dass eine fakultative Gestattung der Einführung eines Reverse-Charge-Systems in nur einem oder einigen Mitgliedstaaten den europarechtlichen Harmonisierungsvorgaben widersprechen würde. Die Kommission verweist insoweit darauf, dass unterschiedliche Regelungen zur Steuerschuldnerschaft in den Mitgliedstaaten vom erreichten Stand der Harmonisierung wegführten. Die Beachtung eines dualen Systems, das von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat auch noch unterschiedlich wäre, bedeute für die Unternehmen im Binnenmarkt zusätzliche Erschwerungen, führe für sie zu zusätzlichen Belastungen und beeinträchtige dadurch die Wachstums- und Beschäftigungsziele in der Gemeinschaft³⁴.

32 KOM(2008) 109 endg. v. 22.2.2008 Mitteilungen der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament über Maßnahmen zur Änderung des MwSt-Systems für die Betrugsbekämpfung unter 4.2., aaO (Fn. 31).

33 Vgl. auch BMF, Mitteilung v. 14.5.2008, zitiert in UR 2008, 461 zum Scheitern auch der Durchführung eines Pilotprojektes im ECOFIN-Rat und die Pressemitteilung über die 2866. Tagung des ECOFIN-Rates v. 14.5.2008, S. 19, zitiert nach http://www.consilium.europa.eu/ueDocs/cms_Data/docs/pressData/de/ecofin/100855.pdf.

34 KOM(2008) 109 endg. v. 22.2.2008 Mitteilungen der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament über Maßnahmen zur Änderung des MwSt-Systems für die Betrugsbekämpfung unter 4.2., und commission staff working paper „On measures to change the VAT system to fight fraud“ SEC (2008) 249 unter 3.4. aaO (Fn. 31).

b) Kohärenz im Binnenmarkt für Erhebungstechnik

Entgegen den Annahmen der Kommission verlangt die Gewährleistung der Grundfreiheiten im Binnenmarkt jedoch erkennbar keine Harmonisierung im Sinne übereinstimmender Regelungen zu einer fraktionierten Steuererhebung in den Mitgliedstaaten.

Die Kommission erkennt insoweit zutreffend, dass die gegenwärtige fraktionierte Erhebung der Umsatzsteuer lediglich ein technisches Mittel ist, um die an sich intendierte Belastung der Endverbraucher durch Besteuerung der an Endverbraucher erfolgenden Umsätze bestmöglich sicherzustellen und das daraus resultierende Steueraufkommen zu erlangen. Sie hält daher eine gemeinsame Ersetzung der fraktionierten Umsatzsteuererhebung durch ein Reverse-Charge-System auch grundsätzlich für mit dem Binnenmarkt vereinbar, weil die Auswirkungen auf die Belastung der Steuerpflichtigen (Unternehmer) und der Steuerträger (Endverbraucher) – vorbehaltlich der praktischen Durchsetzungsmöglichkeit – identisch sind. Entsprechendes würde auch gelten für den *Kirchhof*-Vorschlag und das *Mittler*-Modell.

Soweit die Kommission allerdings davon ausgeht, dass nur eine gemeinsame Umstellung auf ein Reverse-Charge-Verfahren binnenmarktkonform wäre, verkennt sie, dass nach wie vor die Steuersouveränität auch hinsichtlich der Umsatzbesteuerung bei dem einzelnen Mitgliedstaat liegt. Der Mitgliedstaat hat seinerseits freilich sein materielles Steuergesetz und sein Verfahren so auszugestalten, dass die Grundfreiheiten im Binnenmarkt für die Unternehmer (und die Endverbraucher) beachtet werden. Soweit dies der Fall ist, besteht unter dem Aspekt einer Harmonisierung für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarktes nach Art. 93 EGV keine Notwendigkeit dafür, dem Mitgliedstaat durch die Kommission oder die anderen Mitgliedstaaten vorzuschreiben, wie er sein Umsatzsteuerrecht im Hinblick auf die in seinen Augen bestmögliche Technik der Erhebung auszugestalten hat.

Die Grundfreiheiten im Binnenmarkt, namentlich die Dienstleistungs-, Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit werden erkennbar, wie auch die Kommission einräumt, durch die Technik der Ausgestaltung der Umsatzsteuer als fraktionierte Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug nach gegenwärtigem Vorbild ebenso gewahrt, wie durch eine erhebungstechnische Einphasensteuer, sei es offen, wie nach dem *Kirchhof*-Vorschlag, oder verkappt, wie durch die Einführung eines Reverse-Charge-Verfahrens.

Dass eine einheitliche Regelung zur Anwendung der Technik einer fraktionierten Umsatzsteuererhebung unter dem Aspekt des Binnenmarktes gerade nicht erforderlich ist, zeigt bereits die jetzige Regelung zur Steuerschuldnerschaft in der MwStSystRL. Denn die jetzige differenzierte Regelung in Art. 194 der MwStSystRL, wonach die Mitgliedstaaten zwar eine Umkehr der Steuerschuldnerschaft vorsehen dürfen, wenn der leistende Unternehmer nicht im jeweiligen Mitgliedstaat des Ortes des Umsatzes ansässig ist,

ihnen dies aber grundsätzlich nicht gestattet wird, wenn der leistende Unternehmer dort ansässig ist, hat erkennbar keinen Bezug zu den Grundfreiheiten im Binnenmarkt. Weder die Warenverkehrsfreiheit noch die Dienstleistungsfreiheit werden beschränkt, wenn der Mitgliedstaat generell auch für (zwischenunternehmerische) Leistungen seiner im Inland ansässigen Unternehmer die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft einführen darf. Dadurch wird weder gegenüber dem nicht ansässigen Unternehmer diskriminiert, noch wird der ansässige Unternehmer behindert, eine Tätigkeit im anderen Mitgliedstaat auszuüben. Ebenso wenig wird die Waren- oder Dienstleistungsfreiheit beeinträchtigt, wenn im betreffenden Mitgliedstaat unterschiedslos für in – wie ausländische Unternehmer zwischenunternehmerische Umsätze als nicht steuerbar zu behandeln sind.

Es kommt hinzu, dass sachlich gesehen, auch für die innergemeinschaftlich grenzüberschreitende Lieferung durch Befreiung im Herkunftsland und Erwerbsbesteuerung im Bestimmungsland quasi das Ergebnis eines Reverse-Charge-Verfahrens herbeigeführt wird³⁵. Die unterschiedliche Behandlung grenzüberschreitender Dienstleistungen und Lieferungen gegenüber rein inländischen Umsätzen ist früher zwar namentlich von der Kommission unter dem Gesichtspunkt eines angeblich wünschbaren Überganges zum „Ursprungslandprinzip“ beklagt worden, aber sie wurde doch erkennbar nicht als nicht binnenmarktkonform und europarechtswidrig eingestuft³⁶. Die Einführung eines Reverse-Charge-Verfahrens würde mithin sogar zu einer auch technischen Gleichbehandlung rein inländisch erbrachter Umsätze mit im Binnenmarkt grenzüberschreitend erbrachten Dienstleistungen und Lieferungen führen.

Freilich würde die isolierte Einführung einer generellen Umkehr der Steuerschuldnerschaft auch für rein innerstaatliche Umsätze in nur einzelnen Mitgliedstaaten dazu führen, dass Unternehmer, die sich in mehreren Mitgliedstaaten der Gemeinschaft durch Niederlassungen betätigen und dort Umsätze erbringen, jeweils deren gegebenenfalls insoweit unterschiedliches nationales Umsatzsteuerrecht zu beachten hätten. Dies ist freilich heute schon so. Davon zeugen nicht zuletzt die allgemeine Ermächtigung zur Umkehr der Steuerschuldnerschaft nach Art. 194 MwStRL bei Nichtansässigkeit des Unternehmers und für rein innerstaatliche Umsätze in bestimm-

35 So zutreffend *W. Nolz*, Strategien zur Bekämpfung des Umsatzsteuermissbrauches in Österreich, in: H. Nieskens (Hrsg.), Deutsche Umsatzsteuer im europäischen Kontext, Festgabe 25 Jahre Umsatzsteuerforum, 73 (74).

36 Vgl. *S. Bill*, Zukunft des europäischen Mehrwertsteuersystems, in: H. Nieskens (Hrsg.), Umsatzsteuer-Kongress-Bericht, 2007 (Bamberger Hochschultage 2004), 5 und *ders.*, THE NEW VAT STRATEGY – A PRAGMATIC APPROACH v. 1.5.2004, zit. nach http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/miscellaneous_articles/index_de.htm zur Änderung der Politik der Kommission (Mehrwertsteuerstrategie) im Hinblick auf die Verfolgung des Prinzips einer Besteuerung im Ursprungsland.

ten Sektoren, zu deren Einführung Art. 199 MwStSystRL die Mitgliedstaaten ermächtigt.

Letztlich beruht die Auffassung der Kommission, dass eine einheitliche Regelung über die Anwendung entweder einer fraktionierten Steuererhebung oder aber eines Reverse-Charge-Verfahrens für die Umsatzbesteuerung in den Mitgliedstaaten der Gemeinschaft durch die MwStSystRL vorgeschrieben werden müsse, auf der Annahme, das Ziel der Harmonisierung bestehe in der vollständigen Angleichung der Umsatzbesteuerung in der Gemeinschaft.

Zutreffend an dieser Auffassung ist, dass eine derartige vollständige Angleichung es Unternehmen (und Beratern) ersparen würde, unterschiedliche nationale Umsatzsteuerrechte beachten zu müssen. Dies würde zweifellos für in mehreren Mitgliedstaaten tätige und ansässige Unternehmen Erleichterungen bringen. Falsch ist freilich die daraus abgeleitete Schlussfolgerung, eine derartige Entmachtung nationaler Steuergesetzgebung zugunsten einer gemeinschaftsweiten Richtliniengesetzgebung werde von Art. 93 EGV verlangt. Wollte man, wie offenkundig in diesem Zusammenhang die Kommission, Erschwernisse, die sich daraus ergeben, dass ein Unternehmer, der in mehreren Mitgliedstaaten tätig und dort auch jedenfalls mit einer Niederlassung ansässig ist, jeweils auch dessen Recht zu beachten hat, bereits als eine Verletzung der Grundfreiheiten durch „Behinderung“ ansehen, wäre die vom EGV erkennbar vorausgesetzte prinzipielle Steuersouveränität der Mitgliedstaaten hinsichtlich der Steuergesetzgebung gegenstandslos. Kurz gesagt, die Beachtung der Grundfreiheiten im Binnenmarkt verlangt nicht, dass Unternehmer (oder andere Personen) erwarten dürfen, dass sie bei Betätigung innerhalb des Binnenmarktes, gleichgültig in welchem Mitgliedstaat erbracht, einem übereinstimmendem vereinheitlichten Recht unterliegen. Erwarten dürfen sie allerdings, dass sie jeweils von den Mitgliedstaaten nach deren Recht gleichbehandelt werden und dass eine Betätigung in mehreren Mitgliedstaaten im Binnenmarkt nicht gegenüber einer rein nationalen Betätigung dadurch nachteilig behandelt wird, dass es zu einer mehrfachen Belastung kommt. Insoweit bedarf es speziell für die Umsatzbesteuerung im Binnenmarkt einer übereinstimmenden Abgrenzung der Besteuerungsrechte der Mitgliedstaaten.

Eine darüber hinausgehende Vereinheitlichung auch hinsichtlich der Erhebungstechnik ist vom Harmonisierungsauftrag des Art. 93 EGV grundsätzlich nicht mehr gedeckt, weil für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarktes nicht notwendig. Den einzelnen Mitgliedstaat und nicht die Gemeinschaft trifft zunächst die primäre Verantwortlichkeit für die Sicherung seines Aufkommens aus der Umsatzsteuer durch eine wirksame Technik der Erhebung. Der Kommission kommt insoweit nur eine ergänzende und helfende Funktion zu. Richtigerweise hat sie das Interesse des Mitgliedstaates an seinem Aufkommen in dem Sinne zu berücksichtigen, dass sie es

bei ihren Vorschlägen zur Harmonisierung zu beachten hat und in eine etwaige Abwägung über die Ausgestaltung einer Harmonisierungsvorschrift einfließen zu lassen hat. Es stellt daher die Zuständigkeiten auf den Kopf, wenn die Kommission sich berufen fühlt, den Mitgliedstaaten die Ersetzung einer bloßen Erhebungstechnik wegen einer ihrer Einschätzung nach nicht nachgewiesenen besseren Eignung zur Sicherung des Aufkommens zu verwehren. Vielmehr gilt umgekehrt, dass die Kommission insoweit die Einschätzung des betreffenden Mitgliedstaates hinzunehmen hat.

Auch wenn den Mitgliedstaaten die Wahl der für geeignet angesehenen Erhebungstechnik zukommt, dürfen sie freilich nicht eine erkennbar und gewollt ineffektive Erhebungstechnik einsetzen, die die Durchsetzung des materiellen Rechtes geradezu konterkariert. Insoweit hat der EuGH zutreffend entschieden, dass ein Mitgliedstaat seiner Verpflichtung aus der 6. Richtlinie 77/388/EWG nicht nachkommt, wenn er durch eine „Steueramnestiegesetzgebung“ auf die Durchsetzung seines im Einklang mit den Richtlinienvorgaben stehenden materiellen Umsatzsteuerrechtes verzichtet, indem er einen allgemeinen und undifferenzierten Verzicht auf eine Überprüfung der tatsächlich nach dem Gesetz für die Umsätze geschuldeten Umsatzsteuer gegen Zahlung erheblich niedrigerer Beträge zulässt³⁷.

Der EuGH stützt dieses Ergebnis unter Hinweis auf die Begründungserwägungen zur 6. Richtlinie im Wesentlichen auf zwei Argumente, nämlich erstens auf die Verpflichtung der Mitgliedstaaten, eine wirksame Erhebung der Eigenmittel der Gemeinschaft zu garantieren, und zweitens auf den Grundsatz der steuerlichen (Wettbewerbs)Neutralität des Gemeinsamen Mehrwertsteuersystems, wonach Wirtschaftsteilnehmer bei gleichartigen Umsätzen nicht unterschiedlich behandelt werden dürfen³⁸. Beiden Argumenten kommt unterschiedliches Gewicht zu.

Die Herstellung einer für die Unternehmer in allen Mitgliedstaaten wettbewerbsneutralen Umsatzbesteuerung liegt dem Harmonisierungsauftrag des Art. 93 EGV zugrunde. Insoweit handelt es sich um einen Grundsatz, der bereits dem primären Recht zu entnehmen ist. Hingegen umfasst der Harmonisierungsauftrag des Art. 93 EGV nicht, dass eine Harmonisierung der Umsatzbesteuerung schon zu dem Zweck erfolgen dürfe, die Erhebung der Eigenmittel der Gemeinschaft zu garantieren. Vielmehr kann es sich dabei nur darum handeln, dass für die Erhebung der Eigenmittel an eine binnenmarktkonforme und insoweit harmonisierte Umsatzbesteuerung in den Mitgliedstaaten angeknüpft werden darf, soweit dies als geeigneter Ausgangspunkt für eine Eigenmittelaufbringung angesehen wird. Nicht aber dürfen durch Richtlinienvorgaben eigenständige Harmonisierungsanforde-

37 Vgl. EuGH v. 17.7.2008 – Rs. C-132/06 (Kommission/Italien) zu italienischen Amnestievorschriften.

38 EuGH v. 17.7.2008 – Rs. C-132/06 (Kommission/Italien), Rz. 39, 44, 45.

rungen für die Umsatzbesteuerung in den Mitgliedstaaten erfolgen, die lediglich einer Eigenmittelaufbringung entsprechend eingenommener Mehrwertsteuermittel dienen sollen und zur Gewährleistung der Grundfreiheiten im Binnenmarkt keinen Bezug aufweisen³⁹. Einer Einschränkung des Umfanges der bisherigen Verpflichtung der Mitgliedstaaten zur fraktionierten Steuererhebung durch Änderung der MwStSystRL steht daher auch nicht das System der Eigenmittel nach Art. 269 EGV entgegen. Durch den (partiellen) Verzicht auf die fraktionierte Steuererhebung für zwischenunternehmerische rein nationale Umsätze ändert sich grundsätzlich an sich auch das Steueraufkommen des Mitgliedstaates nicht. Demzufolge errechnet sich daraus auch kein anderer Mehrwertsteuer-Eigenmittelanteil für die Gemeinschaft.

Für die hier zu beurteilende Frage nach der Zulässigkeit eines (partiellen) Abgehens von dem „System“ der fraktionierten Umsatzsteuererhebung durch einzelne Mitgliedstaaten ist insoweit daher zu konstatieren, dass der Verzicht auf die fraktionierte Erhebung nur dann als dem Harmonisierungsgebot widersprechend angesehen werden könnte, wenn dadurch erkennbar und zweifelsfrei erhebliche Vollzugshindernisse für eine effektive Durchsetzung der Steueransprüche in dem betreffenden Mitgliedstaat geschaffen würden. Dies wäre schon unter dem Aspekt einer etwaigen Ungleichbehandlung der im jeweiligen Mitgliedstaat besteuerten Unternehmer unzulässig. Es würde jedenfalls dann gegen den Grundgedanken sowohl des

³⁹ Zur fehlenden Erweiterung des Harmonisierungsauftrages durch Art. 269 EGV zur Finanzverfassung der EG bezüglich der Umsatzbesteuerung in den Mitgliedstaaten vgl. bereits *W. Reiß*, Die Zukunft der Umsatzsteuer Deutschlands in Europa, in: H. Nieskens (Hrsg.) Umsatzsteuer-Kongress-Bericht, Köln 2007, 13 (26); zur hier nicht weiter zu beurteilenden Problematik der Heranziehung der Mehrwertsteuereinnahmen der Mitgliedstaaten für die Aufbringung der eigenen Mittel gemäß dem zu Art. 269 EGV ergangenen Eigenmittelbeschlüssen (zuletzt Beschluss 2007/436/EG v. 7.6.2007, ABl. EU L Nr. 163, S. 17, der ab 1.1.2007 an die Stelle des Beschlusses 2000/597/EG v. 29.9.2000, ABl. EG L 253, S. 42 v. 7.10.2000 getreten ist) vgl. u. a. Bericht der Kommission Finanzierung der Europäischen Union – über das Funktionieren des Eigenmittelsystems v. 6.9.2004 KOM (2004) 505 endg. – sowie Stellungnahmen des (europäischen) Rechnungshofes zum System der Eigenmittel 2/2008, ABl. EU C Nr. 192, S. 1 v. 29.7.2008 und Nr. 2/2006, ABl. EU C Nr. 203, S. 50 v. 25.8.2006. Beklagt wird im Wesentlichen die fehlende Transparenz, die Komplexität, der fehlende Bezug zum Bürger (nur Transfer aus den Staatskassen der Mitgliedstaaten, ausgehandelte Beiträge). Die so genannten Mehrwertsteuer-Eigenmittel stellen keinen Anteil der Gemeinschaft an den Mehrwertsteuereinnahmen dar, sondern ergeben sich der Höhe nach aus einer statistisch ermittelten einheitlichen Bemessungsgrundlage, die ihrerseits aus den nationalen Mehrwertsteuereinnahmen abgeleitet wird. Die Bedeutung des Mehrwertsteuer-Eigenmittelanteils an den Eigenmitteln hat von 1996 bis 2005 kontinuierlich von damals 51,3 % auf 14,1 % zu Gunsten einer Erhöhung des Bruttonationaleinkommens-Anteils abgenommen. Wegen der regressiven Wirkung wurde für den Mehrwertsteuer-Eigenmittelanteil bewusst eine Kappung durch Begrenzung der statistisch ermittelten Bemessungsgrundlage auf 50 % des jeweiligen BNP herbeigeführt.

Gemeinsamen Marktes – darauf bezog sich der ursprüngliche Harmonisierungsauftrag – als auch des Binnenmarktes verstoßen, wenn die Mitgliedstaaten dadurch speziell „ihren“ Steuerpflichtigen Wettbewerbsvorteile durch Nichterhebung von Umsatzsteuer verschaffen, während in anderen Mitgliedstaaten ansässige Steuerpflichtige uneingeschränkt dort zur Umsatzbesteuerung herangezogen werden⁴⁰.

Die Vorschläge zur Einschränkung der fraktionierten Steuererhebung verfolgen jedoch erkennbar das Ziel einer Verbesserung der Steuererhebung im jeweiligen Mitgliedstaat. Unter dem Aspekt des Funktionierens des Binnenmarktes dürfte dem Mitgliedstaat eine Umsetzung dieser Vorschläge daher nur dann untersagt werden, wenn zweifelsfrei feststünde, dass die Umsetzung offenkundig zu einer wettbewerbsverzerrenden ineffektiveren Steuererhebung in diesem Mitgliedstaat führen würde.

Ein solcher Nachweis ist von der Kommission nicht geführt worden. Er erübrigt sich auch nicht deshalb, weil alle Mitgliedstaaten den entsprechenden Bestimmungen zur fraktionierten Steuererhebung bereits durch die früher ergangenen Richtlinien, namentlich die 1., 2. und 6. Richtlinie, zugestimmt haben. Denn insoweit können die Mitgliedstaaten zutreffend darauf verweisen, dass sich die dieser Zustimmung zugrunde liegenden Verhältnisse seither erheblich geändert haben. Für den kommerziellen grenzüberschreitenden Güter- und Dienstleistungsverkehr wird seit der Umsetzung der Binnenmarktrichtlinie im Jahre 1993 auf eine fraktionierte Steuererhebung durch Erwerbsbesteuerung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen und durch Umkehr der Steuerschuldnerschaft bei Dienstleistungen nicht ansässiger Unternehmer verzichtet. Die effektive Steuererhebung wird seither über Melde-, Erklärungs- und Nachweispflichten unter Einsatz moderner Informations- und Kommunikationstechniken jedenfalls im Grundsatz als gesichert, wenn auch als verbesserungsbedürftig⁴¹ angesehen. Dann kann nicht als offenkundig und gesichert angesehen werden, dass ein Mitgliedstaat bei Verzicht auf die fraktionierte Steuererhebung im rein nationalen Wirtschaftsverkehr eine effektive Steuererhebung nicht sicherstellen könne.

40 Vgl. 4. Begründungserwägung zur RL 2006/112/EG (MwStSystRL) mit dem Hinweis, dass für das Funktionieren des Binnenmarktes durch die Umsatzbesteuerung unverfälschte Wettbewerbsverhältnisse sowohl auf nationaler als auch auf Gemeinschaftsebene erforderlich sind.

41 Vgl. insoweit den Vorschlag v. 17.3.2008 für eine Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und zur Änderung der Verordnung (EG) Nr. 1798/2003 zum Zwecke der Bekämpfung des Steuerbetruges bei innergemeinschaftlichen Umsätzen durch KOM(2008) 147 endg. Danach soll der Informationsaustausch durch vereinheitlichte und beschleunigte (einen Monat) Fristen für die zusammenfassende Meldung verbessert werden.

c) *Änderung der MwStSystRL*

Eine Änderung des nationalen Umsatzsteuerrechtes mit einem weitgehenden Verzicht auf die fraktionierte Steuererhebung, sei es durch Einführung eines Reverse-Charge-Mechanismus weit über § 13b UStG hinaus, sei es durch eine Nichtbesteuerung zwischenunternehmerischer Umsätze nach dem *Kirchhof*-Vorschlag für ein Umsatzsteuergesetzbuch oder durch eine Vorstufenbefreiung nach dem *Mittler*-Modell, erfordert eine Änderung der jetzigen Regelungen zum Steuerschuldner bzw. zu Steuergegenstand und Steuerbefreiungen in der MwStSystRL. Eine derartige Änderung können die Mitgliedstaaten jedoch verlangen. Denn die durch die Regelungen der MwStSystRL erfolgte Festlegung der Mitgliedstaaten auf die Technik einer fraktionierten Umsatzsteuererhebung vermittels einer Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug ist nicht vom Harmonisierungsauftrag des Art. 93 EGV gedeckt. Daher ist eine Änderung der MwStSystRL dahingehend geboten, dass es den Mitgliedstaaten freisteht, ihre nationalen Umsatzsteuerrechte so auszugestalten, wie sie es hinsichtlich der Erhebungstechnik für geeignet halten, um die Durchsetzung am besten zu ermöglichen. Eine durch Harmonisierung hergestellte übereinstimmende Regelung ist nur insoweit erforderlich als einheitlich in allen Mitgliedstaaten das Steueraufkommen letztlich nur aus nicht zwischenunternehmerischen Umsätzen an Endverbraucher zu generieren ist. Die darüber hinausgehende Bindung der Mitgliedstaaten an eine fraktionierte Steuererhebung durch die MwStSystRL ist durch den Harmonisierungsauftrag des Art. 93 EGV nicht gedeckt, verstößt gegen das Subsidiaritätsgebot des Art. 5 EGV und widerspricht dem Geist von Art. 249 Abs. 3 EGV. Das Ziel des Gemeinsamen Mehrwertsteuersystems ist die Herstellung einer für die im Binnenmarkt tätigen Unternehmer wettbewerbsneutralen Besteuerung. Angesichts der theoretischen Gleichwertigkeit der verschiedenen Erhebungstechniken zur Erreichung des Zieles einer (wettbewerbs)neutralen allgemeinen „Verbrauchssteuer“ gemäß § 1 MwStSystRL, widerspricht es Art. 249 Abs. 3 EGV, wenn dem innerstaatlichen (Umsatzsteuer)Gesetzgeber vorgeschrieben wird, sich des Mittels der fraktionierten Steuererhebung zu bedienen.

VIII. Unternehmer und Nichtunternehmer

1. Beschränkung der Belastung auf den Leistungsbezug von Unternehmern

Für das UStG ist die Unterscheidung in Unternehmer und Nichtunternehmer von fundamentaler Bedeutung. Belastet mit Umsatzsteuer wird nach dem Grundtatbestand des UStG nur der Leistungsbezug durch Nichtunternehmer vom Unternehmer. Dass der Unternehmer nicht belastet wird, erklärt sich unmittelbar aus der Belastungskonzeption. Denn belastet werden soll gerade nur der Aufwand für nichtunternehmerischen Verbrauch.

Ein solcher Verbrauch kann freilich auch ohne Leistungsbezug von einem Unternehmer vorliegen, insbesondere bei Leistungsbezug von einem Nichtunternehmer. Dass der Leistungsbezug von Nichtunternehmern nicht belastet wird, erklärt sich nicht daraus, dass insoweit etwa keine Leistungsfähigkeit beim Leistungsempfänger vorhanden wäre. Der alleinige Grund ist vielmehr, dass die Umsatzbesteuerung allein aus Gründen der praktischen Vollziehbarkeit nur an die Leistungen von Unternehmern anknüpfen kann. Denn die Steuererhebung erscheint bisher praktisch nur beim leistenden Unternehmer möglich.

Die nicht lückenlose Belastung von Aufwendungen für den Konsum ist gerechtfertigt. Denn eine Feststellung und Besteuerung von Konsumaufwendungen, die nicht für einen Leistungsbezug von Unternehmern erfolgen, kann einerseits weder unmittelbar beim Verbraucher noch indirekt bei einer anderen Person gewährleistet werden. Eine gleichmäßige Steuerfestsetzung wäre hier mangels Verifikationsmöglichkeiten für diesen Aufwand von vornherein nicht zu gewährleisten. Andererseits stellen die Entgelte für einen Leistungsbezug von Unternehmern den Regelfall nichtunternehmerischer Konsumaufwendungen dar.

Die Nichtbesteuerung der Leistungen von Nichtunternehmern an Nichtunternehmer ist daher im Grundsatz unproblematisch und stellt sich nicht als nicht folgerichtige Lücke im Hinblick auf die Belastungskonzeption dar.

2. Margenbesteuerung und Arbeitnehmeroutsourcing

Zu Friktionen kann die Nichtsteuerbarkeit der Leistungen von Nichtunternehmern allerdings führen, wenn eine relevante Wettbewerbssituation zwischen gleichartigen Leistungen von Unternehmern und Nichtunternehmern an Nichtunternehmer besteht. Dabei ist im Grundsatz zwischen zwei Konstellationen zu unterscheiden. Die Wettbewerbssituation kann im Hinblick auf Nichtunternehmer als Leistungsabnehmer bestehen. Der klassische Anwendungsbereich dafür ist der Handel mit Gebrauchsgütern (Waren). Hier kann der Unternehmer bei normaler Besteuerung seiner Ausgangsleistung weder als Nachfrager für den Erwerb noch als Anbieter durch Veräußerung mit dem Nichtunternehmer konkurrieren. Denn da nur seine Ausgangsleistung der Besteuerung unterliegt, müsste er entweder einen um die Umsatzsteuer höheren Preis für seinen Ausgangsumsatz verlangen oder er könnte nur einen geringeren Einkaufspreis bieten. Hier sieht das UStG eine im Grundsatz zutreffende Sonderregelung mit der so genannten Margenbesteuerung des § 25a UStG⁴² vor, die im rein nationalen Wirtschaftsver-

⁴² Die gemeinschaftsrechtliche Grundlage findet sich in Art. 4, Art. 139 sowie Art. 311 ff. der MwStSystRL 2006/112/EG.

kehr der Konzeption einer Belastung nur des Endverbrauchers gerecht wird⁴³.

Eine Wettbewerbssituation kann allerdings auch im Hinblick auf Unternehmer als Leistungsabnehmer bestehen. Dass hier Friktionen im Hinblick auf eine Umsatzsteuerbelastung entstehen können, erscheint freilich zunächst überraschend. Denn da ein Bezug durch Unternehmer ohnehin nicht zu belasten ist, sollte belanglos sein, ob ihm die Leistung nichtsteuerbar von einem Nichtunternehmer oder steuerbar, aber mit Vorsteuerabzugsrecht von einem Unternehmer erbracht wird. Dies trifft im Grundsatz auch zu, aber eben nicht, sofern der Unternehmer als Leistungsempfänger nicht durch einen Vorsteuerabzug entlastet wird. Der klassische Anwendungsbereich für diese verzerrende Wettbewerbssituation besteht zwischen dem Leistungsangebot von unselbständig leistenden Arbeitnehmern und dem Leistungsangebot von Arbeitnehmer beschäftigenden Unternehmern an Unternehmer, die ihrerseits unecht steuerbefreit leisten, etwa im Gesundheits- oder Finanzdienstleistungsbereich⁴⁴. Eine systematisch befriedigende Lösung sieht das geltende Recht hier nicht vor. Der praktisch beschrittene Weg des Arbeitnehmeroutsourcings in Verbindung mit dem Outsourcing⁴⁵ von bisher selbst erstellten befreiten Leistungen verschiebt lediglich das Problem. Die Putzfrau lässt sich nicht auf ein befreit leistendes Putzunternehmen „outsourcen“. Eine systematisch befriedigende Lösung dürfte insoweit weder durch Einbeziehung der unselbständig erbrachten Arbeitnehmerleistungen in die Steuerbarkeit noch umgekehrt durch Ausdehnung der Befreiungen auf ausgelagerte arbeitsintensive Leistungen zu erreichen sein. Anzu-

43 Zur Problematik bei grenzüberschreitenden Lieferungen im Binnenmarkt vgl. *W. Reiß*, Umsatzsteuerrecht⁹, 207 und *H. Stadie*, in: Rau/Dürrwächter, Komm. UStG, § 25a Rz. 142, 143. Die Problematik ergibt sich im Grundsatz daraus, dass die Margenbesteuerung des § 25a UStG letztlich eine Anwendung der Methode des Vorumsatzabzuges darstellt. Diese Methode wurde, obwohl sie im Inland zu denselben Belastungsergebnissen führt wie der Vorsteuerabzug, für das europäische Mehrwertsteuersystem bewusst nicht gewählt, weil sie sich speziell für den grenzüberschreitenden Umsatz als ungeeignet erwies. Denn sie gestattet für grenzüberschreitende Umsätze gerade nicht die zur Herstellung der Wettbewerbsneutralität erforderliche vollständige Entlastung von der Steuer des Herkunftslandes. Hier wird über kurz oder lang nachzubessern sein, weil auch die Richtlinienregelung nicht binnenmarktkonform ist.

44 Zur Problematik unechter Steuerbefreiungen im Finanzdienstleistungsbereich vgl. *H. Friedrich-Vache*, Verbrauchsteuerkonforme Umsatzbesteuerung von Finanzdienstleistungen, Band 21 Schriften zum Umsatzsteuerrecht 2005 (Diss. Erlangen-Nürnberg); s. auch *O. Henkow*, A Theoretical and Legal Research of the European VAT System and the Actual and Preferred Treatment of Financial Activities, Lund University 2007.

45 Zur Problematik des Outsourcings im Finanzdienstleistungsbereich vgl. *M. Schiller*, Outsourcing im Finanzdienstleistungs- und Versicherungssektor, Band 23 Schriften zum Umsatzsteuerrecht 2006 (Diss. Erlangen-Nürnberg).

setzen ist vielmehr bei der Überprüfung der Sinnhaftigkeit des mit unechten Befreiungen verbundenen Vorsteuerausschlusses (dazu unten unter XI.2.).

3. Unternehmer und Nichtunternehmer: Abgrenzungsmerkmale

Die Unterscheidung zwischen dem Unternehmer und dem Nichtunternehmer ist für die Umsatzbesteuerung essentiell. Dies ergibt sich, wie bereits ausgeführt, aus der Belastungskonzeption. Denn danach ist nur der nicht-unternehmerische Verbrauch zu belasten und dies nur nach Maßgabe der vom Nichtunternehmer geleisteten Aufwendungen für einen Leistungsbezug von Unternehmern.

Die Unternehmereigenschaft ist mithin in zweierlei Hinsicht von Belang. Einerseits auf der Leistungsbezugsseite. Denn bezieht der Leistungsempfänger als Unternehmer, liegt ein nicht zu belastender unternehmerischer Verbrauch vor. Andererseits auf der Leistungserbringerseite. Denn ein zu belastender Verbrauch kann nur vorliegen, wenn die Leistung von einem Unternehmer erbracht wurde. Sieht man von der technischen Umsetzung der Belastungskonzeption mittels Vorsteuerabzugs nur für Unternehmer ab, lautet der materielle Besteuerungstatbestand schlicht: Zu besteuern sind Lieferungen und Leistungen eines Unternehmers an einen Nichtunternehmer gegen Entgelt.

Daraus folgt zunächst einmal, dass der Unternehmerbegriff für die Eingangsseite – also für den Vorsteuerabzug nach § 15 UStG – und die Ausgangsseite – also für die Steuerbarkeit nach § 1 UStG – übereinstimmend auszulegen ist. Davon gehen erkennbar das UStG und auch die MwStSystRL aus, wenn sie uneingeschränkt für die Ausgangsseite der Steuerbarkeit und die Eingangsseite des Vorsteuerabzugs denselben Begriff des Unternehmers, respektive des Steuerpflichtigen (Art. 2 Abs. 1 lit. a bis c, Titel X, Art. 167 f.) verwenden.

Auch inhaltlich werden der Unternehmer des UStG und der Steuerpflichtige der MwStSystRL im Grundtatbestand (§ 2 UStG und Art. 9 MwStSystRL) übereinstimmend gekennzeichnet. Verlangt wird eine gewerbliche oder berufliche, respektive eine wirtschaftliche Tätigkeit. Ausgeschlossen wird die unselbständige Tätigkeit als Arbeitnehmer.

Diese Kennzeichnung ist erkennbar zunächst zielführend für die eingrenzende Funktion des Unternehmerbegriffes auf der Ausgangsseite der Leistungserbringung als „Steuereinsammler“. Dafür kommt nur derjenige sinnvoll in Betracht, dessen wirtschaftliche/berufliche Tätigkeit gerade darin besteht, nachhaltig gegen Entgelt Leistungen zu erbringen.

Die Kennzeichnung ist gleichermaßen auch für die Eingangsseite zielführend. Denn der als Steuereinsammler für Ausgangsleistungen fungierende Unternehmer soll ja gerade nicht belastet werden, so dass zumindest er

durch den Vorsteuerabzug zu entlasten ist. Richtigerweise wird der Unternehmerbegriff allerdings dahingehend verstanden, dass die Unternehmereigenschaft bereits vor Leistungserbringung schon mit der Aufnahme von Vorbereitungshandlungen für eine auf nachhaltige Leistungserbringung gerichtete Tätigkeit beginnt⁴⁶. Daher darf eine Belastung aus einem Leistungsbezug auch dann nicht erfolgen, wenn es entgegen den Erwartungen nicht zu Ausgangsumsätzen kommt, weil der Unternehmer erfolglos ist.

Die Rechtsformunabhängigkeit des Unternehmerbegriffes des geltenden Rechtes entspricht daher vollkommen der Belastungskonzeption der Umsatzbesteuerung. Denn die Funktion des Steuereinsammlers für im Rahmen einer wirtschaftlichen Tätigkeit erbrachte entgeltliche Leistungen weist keinen Bezug zu einer bestimmten Rechtsform aus. Dasselbe gilt dann auch für die gebotene Nichtbelastung vermittelt des Vorsteuerabzugs.

Problematisch könnte allenfalls erscheinen, ob die Rechtsformneutralität auch für den zu belastenden Endverbraucher als Steuerträger zu rechtfertigen ist. Von einer derartigen Rechtsformneutralität geht das geltende Recht erkennbar aus. Denn der mangels Vorsteuerabzugsberechtigung zu belastende Endverbraucher als Steuerträger wird lediglich negativ dahingehend bestimmt, dass er kein Unternehmer/Steuerpflichtiger ist. Daher kommen als Nichtunternehmer nicht nur natürliche Personen in Betracht, sondern Rechtsgebilde jeder Rechtsform.

Mit Umsatzsteuer zu belasten sind daher nicht nur Leistungen an natürliche Personen, sondern auch Leistungen an Gesellschaften und andere Personenvereinigungen als Nichtunternehmer. Wie bei natürlichen Personen als Nichtunternehmern sind nicht nur solche Leistungsbezüge zu belasten, die zu einem Verbrauch für die persönliche Lebensführung führen, sondern auch solche, die der bloßen Verwaltung oder Umschichtung von nicht unternehmerisch genutztem Vermögen dienen.

Auch die Belastung der Aufwendungen von als Nichtunternehmer handelnden Personenvereinigungen für an sie erbrachte Leistungen steht daher prinzipiell im Einklang mit der Belastungskonzeption. Sie ist sogar zwingend unter Gleichbehandlungsgesichtspunkten und zur Vermeidung von Umgehungen erforderlich. Denn andernfalls würde identischer Leistungsbezug nur deshalb nicht belastet, weil er an eine Personenvereinigung erfolgt. Einer Belastung ließe sich dann schlicht dadurch ausweichen, dass sich natürliche Personen in einem Zusammenschluss vereinen. Letztlich besteht hier eine vergleichbare Problematik wie bei der Körperschaftsteuer. Nimmt man an, dass auch Personenvereinigungen über eine eigene Leistungsfähigkeit verfügen, wird hier die in der Kaufkraft der Personenvereinigung sich zeigende Leistungsfähig-

46 Grundlegend dazu EuGH v. 29.2.1996 – Rs. C-110/94 (INZO), Slg. 1996, I-857; v. 15.1.1998 – Rs. C-37/95 (Ghent Coal), Slg. 1998, I-1; v. 8.6.2000 – Rs. C-396/98 (Schloßstraße), Slg. 2000, I-4279 und Rs. C-400/98 (Breitsohl), Slg. 2000, I-4321.

keit besteuert. Verneint man eine eigene Leistungsfähigkeit, handelt es sich letztlich um die in der Kaufkraft der Personenvereinigung sich zeigende Leistungsfähigkeit der natürlichen Personen als unmittelbare oder mittelbare Mitglieder dieser Vereinigung. Es steht daher mit der Belastungskonzeption der Umsatzsteuer vollständig im Einklang, wenn etwa der Beteiligungsholding ohne eigene Umsätze als einem Vehikel der bloßen Vermögensverwaltung für die dort beteiligten Gesellschafter kein Vorsteuerabzug zu gewähren ist⁴⁷. Ebenso ist konsequenterweise der Vorsteuerabzug für Leistungen, die allein dem Erwerb oder Halten einer Beteiligung und nicht auch sonstigen eigenen entgeltlichen Leistungen zugutekommen, nicht zu gewähren⁴⁸, selbst wenn die Beteiligung von einem Unternehmer gehalten wird. Ein Vorsteuerabzug kommt nur dann und soweit in Betracht, wie ein Zusammenhang zwischen dem Leistungsbezug und der wirtschaftlichen Tätigkeit der Erbringung von Leistungen besteht⁴⁹. Dafür genügt es nicht schon, dass es sich um die Beteiligung an einem anderen Unternehmen handelt.

- 47 Vgl. dazu die allerdings zunächst nicht besonders klare Rechtsprechung des EuGH: EuGH v. 20.6.1991 – Rs. C-60/90 (Polysar), Slg. 1991, I-3111; v. 27.9.2001 – Rs. C-16/00 (Cibo Participations), Slg. 2001, I-6663; v. 14.11.2000 – Rs. C-142/99 (Floridienne und Berginvest), Slg. 2000, I-9567; v. 29.4.2004 – Rs. C-77/01, (EDM), Slg. 2004, I-4319; EuGH v. 13.3.2008 – Rs. C-437/06 (Securenta), UR 2008, 344; aus der Literatur zutreffend *Ch. Wäger, Tätigkeitssphären und Vorsteuerabzug der Holding beim Beteiligungserwerb*, in: P. Kirchhof/H. Nieskens (Hrsg.), Festschrift Wolfram Reiß, 2008, 229 f.; diese Rechtsprechung als zu eng und dem Neutralitätsgebot widersprechend ablehnend für die so genannte geschäftsleitende Holding ohne eigene Umsätze *H. Stadie*, in: Rau/Dürrwächter, Komm. UStG, § 2 Rz. 204 f. (Zurechnung der Umsätze der Tochtergesellschaften an die Holding); vgl. dazu auch *J. Englisch, Umsatzsteuerliche Behandlung gesellschaftsrechtlicher Beteiligungen*, UR 2007, 290 (292). Entgegen der Auffassung von *Stadie* kann nicht in Betracht kommen, dem Gesellschafter (der Holdinggesellschaft) die Unternehmereigenschaft der Gesellschaft (Tochtergesellschaften) zuzurechnen. Nicht nur de lege lata, sondern auch de lege ferenda sind die getrennten Vermögenssphären auch für die Umsatzbesteuerung zu respektieren. Aufwendungen des Gesellschafters für den Erwerb und das Halten der Beteiligung können daher auch nicht als den Umsätzen der Gesellschaft zuzurechnende Kostenelemente behandelt werden. Es bleibt dabei, dass es Aufwendungen für einen Endverbrauch des Gesellschafters (Vermögenserwerb) sind und nicht Kostenelemente der Umsätze der Gesellschaft.
- 48 Vgl. EuGH v. 24.2.2005 – Rs. C-465/03 (Kretztechnik), Slg. 2005, I-4357; v. 20.6.1996 – Rs. C-155/94 (Wellcome Trust), Slg. 1996, I-3013 v. 6.2.1997 – Rs. C-80/95 (Harnas & Helm), Slg. 1997, I-745; v. 26.6.2003 – Rs. C-442/01 (KapHag), Slg. 2003, I-6851.
- 49 EuGH v. 13.3.2008 – Rs. C-437/06 (Securenta), UR 2008, 344 mit Anm. *J.H. Eggers*, UR 2008, 348 und *R. Korf*, IStR 2008, 294; EuGH v. 8.2.2007 – Rs. C-435/05 (Investrand), Slg. 2007, I-1315. Mit *Securenta* stellt der EuGH zutreffend klar, dass – entgegen seiner zunächst unklaren und missverständlichen Rechtsprechung zum Vorsteuerabzug bei der gemischten Holding, bei Beteiligungserwerb und -veräußerung (Fn. 47 und 48) – eine Aufteilung in abziehbare und nichtabziehbare Vorsteuern vorzunehmen ist und nicht etwa die Vorsteuern vollständig den Gemeinkosten des Unternehmensbereichs zuzuordnen sind.

IX. Die öffentliche Hand

Die Einordnung der öffentlichen Hand in das Schema Unternehmer oder Nichtunternehmer bereitet besondere Schwierigkeiten.

Diese Schwierigkeiten haben ihre Ursache darin, dass gerade die Qualifikation als Nichtunternehmer zu Rechtsfolgen führt, die im Hinblick auf die Belastungskonzeption widersprüchlich erscheinen. Denn die Qualifikation als Nichtunternehmer löst unter dem Aspekt der indirekten Besteuerung nicht etwa schlicht die Rechtsfolge aus, dass die öffentliche Hand außerhalb der Umsatzbesteuerung steht. Vielmehr wird sie dann gerade als Nichtunternehmer zum Steuerträger, soweit sie von Unternehmern entgeltlich Leistungen zur Erfüllung ihrer Aufgaben bezieht.

Die insoweit eintretende Belastung der öffentlichen Hand lässt sich nicht damit rechtfertigen, dass hier die eingesetzte Kaufkraft als Maßstab für Leistungsfähigkeit der öffentlichen Hand bzw. ihrer Mitglieder belastet werde. Die im Wesentlichen auf Steuereinnahmen beruhende Zahlungsfähigkeit der öffentlichen Hand kann weder als eine die Besteuerung rechtfertigende Leistungsfähigkeit der öffentlichen Hand noch ihrer Mitglieder angesehen werden⁵⁰. Tatsächlich handelt es sich darum, dass der Staatsverbrauch wegen der Technik der indirekten Steuererhebung aus bloßen Gründen der Vereinfachung belastet wird. Ob der Vereinfachungsgedanke es ausnahmsweise rechtfertigt, Steuergläubiger zu Steuerträgern zu machen, kann durchaus zweifelhaft erscheinen⁵¹.

50 Zunächst einmal fehlt es an jedem Zusammenhang zwischen dem durch den Leistungsbezug gestifteten Nutzen für das einzelne Mitglied und dem auf diesen entfallenden Teil an den Steuereinnahmen der öffentlichen Hand; für die Umsatzsteuer kommt hinzu, dass sich eine (mittelbare) Belastung nach Maßgabe von auf Unternehmensgewinnsteuereinnahmen beruhender „Kaufkraft“ verböte, weil der Unternehmer gerade nicht umsatzsteuerlich belastet werden soll.

51 Die Vereinfachung für den leistenden Unternehmer besteht darin, dass er im geltenden System der Allphasenbesteuerung mit Vorsteuerabzug ohnehin nicht danach zu differenzieren braucht, ob sein Abnehmer endgültig mit Umsatzsteuer belastet bleibt oder sich qua Vorsteuerabzug entlasten kann. Er braucht daher auch nicht danach zu unterscheiden, ob überhaupt ein Bezug für die öffentliche Hand vorliegt und bejahendenfalls, ob diese als Unternehmer handelt oder nicht. Die durchaus zweifelhafte Vereinfachung besteht mithin nur für die öffentliche Hand selbst, indem ihr, soweit nicht als Unternehmer handelnd, die Notwendigkeit der Geltendmachung eines entlastenden Vorsteuerabzugs dadurch abgenommen wird, dass er ihr versagt wird.

Da freilich das geltende Recht bei Steuerbefreiungen Optionen zur Steuerpflicht bei Umsätzen an Unternehmer zulässt, ist es auch nach geltendem Recht für den leistenden Unternehmer in Optionsfällen erforderlich, die durchaus nicht immer zweifelsfreie Entscheidung zu treffen, ob sein Abnehmer als Unternehmer handelt oder nicht, vgl. zu dieser Problematik speziell im Hinblick auf Körperschaften des öffentlichen Rechtes BFH v. 20.12.2007 – V R 70/05 (Vorlagebeschluss an den EuGH), BStBl II 2008, 454.

Es spricht daher viel dafür, Leistungsbezüge der öffentlichen Hand nach dem *Kirchhof*-Vorschlag entgegen dem geltenden Recht auch dann nicht mit Umsatzsteuer zu belasten, wenn diese dabei nicht als Unternehmer/Steuerpflichtiger handelt⁵². Eine derartige Änderung beträfe freilich nicht lediglich die Erhebungstechnik, sondern den Umfang der materiellen Besteuerung. Insoweit bedürfte es auch einer entsprechenden Änderung der MwStSystRL.

Hält man vorläufig den Vereinfachungsgesichtspunkt für eine ausreichende Rechtfertigung der Belastung der öffentlichen Hand als Steuerträger mit Umsatzsteuer, ist zwar nicht zu beanstanden, dass sowohl das deutsche UStG als auch die MwStSystRL die öffentliche Hand zunächst einmal im Grundsatz als nicht vorsteuerabzugsberechtigten Nichtunternehmer behandeln.

Soweit die öffentliche Hand ihrerseits allerdings gegen Entgelt gegenüber Einzelnen tätig wird, führt ihre Behandlung als Nichtsteuerpflichtiger zu Problemen.

Dies gilt zunächst einmal für Leistungen an Endverbraucher. Die Behandlung der öffentlichen Hand als Nichtsteuerpflichtiger kann hier bewirken, dass der nichtunternehmerische Verbrauch des Endverbrauchers nicht nach Maßgabe des dafür vom Endverbraucher entrichteten Entgeltes belastet wird. Das wirft jedenfalls dann ein Gleichheitssatz- und Neutralitätsproblem auf, wenn gleichartige Leistungen auch von privaten Unternehmern erbracht werden. Problematisch ist hier mithin gerade die durch die Nichtbesteuerung eintretende Privilegierung eines Verbrauches von Leistungen der öffentlichen Hand gegenüber gleichartigen Leistungen anderer Anbieter.

Bei „Leistungen“ an vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer kann die Behandlung der öffentlichen Hand als Nichtunternehmer entgegen der Belastungskonzeption gerade wegen der Nichtsteuerbarkeit zu einer mittelbaren Belastung des leistungsempfangenden Unternehmers mit Umsatzsteuer führen. Das trifft immer dann zu, wenn die öffentliche Hand ihrerseits für Vorbezüge mit Umsatzsteuer belastet worden ist und diese Belastung an den Unternehmer im von diesem verlangten „Entgelt“ weiterberechnet, da sie sich nicht durch einen Vorsteuerabzug entlasten konnte.

Dieser ambivalenten Lage ist, solange im geltenden Recht daran festgehalten wird, Leistungsbezüge an die öffentliche Hand ebenfalls der Umsatzbesteue-

52 P. *Kirchhof*, Umsatzsteuer Gesetzbuch – ein Vorschlag zur Reform der Umsatzsteuer und der Verkehrsteuern, Heidelberg, 2008, S. 22 und S. 75 ff. zu § 4 Entwurf. Entsprechend seinem Vorschlag vermeidet *Kirchhof* die Belastung der öffentlichen Hand schon dadurch, dass auf der Ausgangsseite die Steuerbarkeit von Leistungen an die öffentliche Hand verneint wird. Verbleibt es bei der Systematik der fraktionierten Steuererhebung mittels Entlastung erst durch den Vorsteuerabzug, wäre die öffentliche Hand generell durch den Vorsteuerabzug zu entlasten.

zung zu unterwerfen und dieser eine Entlastung über den Vorsteuerabzug zu versagen, soweit sie nicht als Unternehmer/Steuerpflichtiger tätig wird, dadurch zu begegnen, dass in Bezug auf die öffentliche Hand eher von einem weiten Unternehmerbegriff auszugehen ist. Jedenfalls ist auf Einengungen wegen angeblicher oder tatsächlicher Ausübung von Tätigkeiten, die der öffentlichen Hand im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, zu verzichten, sofern die allgemeinen Merkmale des Unternehmerbegriffes erfüllt sind, namentlich eine nachhaltige selbständige wirtschaftliche Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen (vgl. § 2 UStG und Art. 9 MwStSystRL)⁵³.

53 Nach der Rechtsprechung des EuGH soll sich aus Art. 9 und 13 MwStSystRL (bzw. der Vorgängervorschrift des Art. 4 der 6. Richtlinie) für öffentliche Gebietskörperschaften und sonstige Einrichtungen folgende Behandlung ergeben. Zunächst sei gemäß Art. 9 MwStSystRL nach allgemeinen Kriterien zu entscheiden, ob danach die öffentliche Hand als Steuerpflichtiger zu behandeln sei. Sei dies mangels wirtschaftlicher Tätigkeit zu verneinen, habe es dabei sein Bewenden. Nur wenn bejaht werde, dass die öffentliche Hand an sich die Kriterien eines Steuerpflichtigen nach Art. 9 erfülle, nämlich eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübe, werde dieses Ergebnis durch Art. 13 Abs. 1 eingeschränkt. Art. 13 Abs. 2 und Art. 13 Abs. 3 führen dann wieder dazu, dass die öffentliche Hand in den dort genannten Konstellationen (wegen ansonsten eintretender Wettbewerbsverzerrungen) doch wieder als Steuerpflichtiger zu behandeln ist, vgl. dazu EuGH v. 26.6.2007 – Rs. C-284/04 (T-Mobile Austria u. a.), Slg. 2007, I- 5198; v. 13.12.2007 – Rs. C-408/06 (Götz), UR 2008, 296; v. 16.9.2008 – Rs. C-288/07 (Isle of Wight u. a.), UR 2008, 816. Geht man davon aus, dass dieses Verständnis des Verhältnisses von Art. 13 zu Art. 9 zutreffend und auch im Wege der richtlinienkonformen Auslegung für § 2 UStG zu berücksichtigen ist, empfiehlt sich die ersatzlose Abschaffung des Art. 13. Denn wenn die öffentliche Hand eine wirtschaftliche Tätigkeit als Erzeuger, Händler, Dienstleistender usw., wie in Art. 9 Abs. 1 und 2 gekennzeichnet, tatsächlich nachhaltig ausübt, gibt es – auch bei nur geringfügigen Wettbewerbsbeeinträchtigungen – keine Rechtfertigung, sie dann nicht auch ebenfalls als Steuerpflichtigen zu behandeln. Freilich ist nicht zu verkennen, dass durchaus nicht völlig deutlich wird, wann der EuGH speziell bei Leistungen der öffentlichen Hand, respektive von durch die öffentliche Hand betriebenen privatrechtlich organisierten Gesellschaften (so im Falle T-Mobile Austria), von einer wirtschaftlichen Tätigkeit ausgeht. Unabhängig von der Nachhaltigkeit einer Tätigkeit und auch von dafür erzielten Einnahmen verneint der EuGH eine wirtschaftliche Tätigkeit (und wohl auch schon eine Leistung?), wenn die öffentliche Hand, und sei es auch vermittelt beherrscher privater Gesellschaft, eine Tätigkeit entfaltet, die von privaten Wirtschaftsteilnehmern nicht entfaltet werden kann, wie die aus regulatorischen Gründen erfolgende Zuteilung von knappen öffentlichen Gütern. Geht man mit dem EuGH davon aus, dass die öffentliche Hand schon bei allein ihr aus regulatorischen oder anderen zwingenden Gründen des öffentlichen Wohls zugewiesenen Tätigkeiten mangels „Teilnahme am Markt“ keine „wirtschaftliche Tätigkeit“ im Sinne des Art. 9 ausübt, bedarf es nicht noch einer darüber hinausgehenden weiteren von Rückausnahmen wieder durchbrochenen Einschränkung für die Bejahung eines Handelns als Steuerpflichtiger für die öffentliche Hand. Vgl. aber kritisch zur Abgrenzung des EuGH *M. Achatz*, Seminar B: Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht, IStR 2008, 541.

Die öffentliche Hand ist daher, soweit sie als Wirtschaftsteilnehmer Leistungen erbringt, uneingeschränkt als Unternehmer zu behandeln⁵⁴. Sollen entgeltlich erbrachte Leistungen der Daseinsvorsorge nicht oder wenig belastet werden, ist dem durch Steuerbefreiungen oder ermäßigte Steuersätze Rechnung zu tragen, nicht aber durch eine Behandlung als nicht steuerbar.

Unproblematisch und der Belastungskonzeption entsprechend ist es, die hoheitlich regulatorische Tätigkeit der öffentlichen Hand – etwa bei der Zuteilung von Nutzungsrechten für knappe öffentliche Güter oder sonst zur Marktregulierung an Unternehmer – schon mangels Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit nicht zu besteuern. Eine Belastung mit Umsatzsteuer entsteht zutreffend dann gar nicht erst, so dass es auch nicht des Vorsteuerabzugs zur Entlastung für einen unternehmerischen Verbrauch bedarf.

Anders muss freilich entschieden werden, wenn die regulatorische Seite sich im Wesentlichen darin erschöpft, mit Umsatzsteuer belastete Leistungen aus dem Unternehmenssektor entgegenzunehmen und diese dann gegen Kostenerstattung an andere Unternehmer weiterzuleiten. Hier führt erst die allein aus regulatorischen Gründen erfolgende Einschaltung der öffentlichen Hand in die Leistungserbringerkette dazu, dass es zu einer Belastung mit Umsatzsteuer im Unternehmenssektor kommt. Denn es kommt dadurch zu einer mittelbaren Umsatzsteuerbelastung, wenn zwar die gegen Entgelt erfolgende (Rück)Übertragung von öffentlich bewirtschafteten Gütern/Rechten/Konzessionen an die öffentliche Hand besteuert wird, andererseits aber nicht die Weiterübertragung von der öffentlichen Hand, wenn diese sich die Kosten des Erwerbs einschließlich der für die öffentliche Hand nicht als Vorsteuer abziehbaren Umsatzsteuer erstatten lässt. Soweit dem nicht bereits dadurch begegnet werden kann, dass die öffentliche Hand schon nicht als Leistungsbezieher und Leistungserbringer eingeschaltet wird und die Regulierung darauf beschränkt wird, die Leistungsbeziehungen zwischen dem anbietenden und dem nachfragenden Unternehmer herzustellen, muss die öffentliche Hand als Steuerpflichtiger behandelt werden, wenn die an sie erbrachte Leistung als zu besteuender Umsatz zu behandeln ist⁵⁵.

54 So auch *P. Kirchhof*, Umsatzsteuer Gesetzbuch – ein Vorschlag zur Reform der Umsatzsteuer und der Verkehrsteuern, Heidelberg, 2008, S. 22 und S. 75 ff. zu § 4 Entwurf.

55 Im Ergebnis daher verfehlt BFH v. 3.7.2008 – V R 40/04, UR 2008, 775 und EuGH v. 13.12.2007 – Rs. C-408/06 (Götz), UR 2008, 296 zur regulierten Übertragung von Milchquotenreferenzmengen. Abgesehen davon, dass für denselben Vorgang des An- und Verkaufes von Milchquoten – vgl. zu den Einzelheiten des Verfahrens auch BGH v. 29.4.2008 – VIII ZB 61/07, zit. nach lexinform 1404928 – in Bayern die Milchquotenverkaufsstellen, da auch organisatorisch staatliche Einrichtungen, nicht als Steuerpflichtige zu behandeln sein sollen, hingegen in Baden-Württemberg, da dort als private GmbH organisiert, dann möglicherweise doch, ist es schlicht verfehlt, anzunehmen, dass die gegen Entgelt erfolgende Übertragung von öffentlich bewirtschafteten und zuteilten Gütern oder Rechten durch Unterneh-

X. Gleichheitssatzwidrige Privilegierung des Endverbrauches durch Unternehmer

Das Gleichbehandlungsgebot gebietet, dass nichtunternehmerischer Verbrauch von Unternehmern im gleichen Umfang wie bei Nichtunternehmern mit Umsatzsteuer belastet wird.

Auch Unternehmer können als Nichtunternehmer Leistungen in Anspruch nehmen.

Das gilt für Unternehmer jeder Rechtsform. Besonders häufig ist jedoch die Konstellation, dass natürliche Personen, die Unternehmer sind, Leistungen für die private Lebenssphäre in Anspruch nehmen. Die gebotene Belastung mit Umsatzsteuer für den nichtunternehmerischen Verbrauch des Unternehmers wird hier nach der technischen Konzeption des geltenden Rechtes grundsätzlich dadurch hergestellt, dass eine Entlastung durch Vorsteuerabzug nicht stattfindet. Denn es fehlt daran, dass die Leistungen „für sein Unternehmen“ ausgeführt wurden – so das deutsche UStG in § 15 Abs. 1 UStG –, bzw. dass die die Leistungen „für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden“ – so die MwStSystRL in Art. 168. Der Fremdbezug von Leistungen für unternehmensfremde Zwecke wird bei Unternehmern wie Nichtunternehmern gleichermaßen durch Versagung des Vorsteuerabzugs belastet⁵⁶.

mer an andere Unternehmer oder an die öffentliche Hand eine wirtschaftliche Tätigkeit sei, aber die entgeltliche Weiterübertragung durch die öffentliche Hand oder durch von dieser eingeschaltete und als Gesellschafter betriebene privatrechtliche Gesellschaften keine wirtschaftliche Tätigkeit sei. Die hier für die Bundesrepublik vorliegende Konstellation, dass die öffentliche Regulierung auf demselben Gebiet teilweise von auch organisatorisch öffentlichen Einrichtungen, teilweise aber über privatrechtlich organisierte Gesellschaften wahrgenommen wird, zeigt im Übrigen, dass jedenfalls de lege ferenda die auf der Rechtsprechung des EuGH beruhende Unterscheidung aufgegeben werden sollte, wonach es für die umsatzsteuerliche Behandlung darauf ankommen könnte, ob eine inhaltlich gleiche Leistung kraft öffentlichen Sonderrechtes auch von einer organisationsrechtlich staatlichen Einrichtung erbracht wird oder von einem beliebigen privatrechtlichen Rechtssubjekt, vgl. dazu EuGH, aaO Rz. 41 unter Hinweis auf seine Urteile v. 11.7.1985 – Rs. 107/84 (Kommission/Deutschland), Slg. 1985, 2655, und v. 26.3.1987 – Rs. 235/85 (Kommission/Niederlande), Slg. 1987, 1471 sowie EuGH v. 14.12.2000 – Rs. C-446/98 (Fazenda Pública), Slg. 2000, I-11435. Der EuGH korrigiert dieses unerfreuliche Ergebnis nunmehr quasi stillschweigend weitgehend dadurch, dass er gegebenenfalls bereits eine wirtschaftliche Tätigkeit verneint. Soweit dies freilich nicht möglich ist, verbleibt es dann bei einer nicht zu rechtfertigenden unterschiedlichen Behandlung gleichartiger entgeltlicher Leistungen nur nach der öffentlichen oder privaten Rechtsform des Leistenden.

⁵⁶ Vgl. statt vieler EuGH v. 13.3.2008 – Rs. C-437/06 (Securenta), UR 2008, 344 mit Anm. J. H. Eggers, UR 2008, 348 und R. Korff, ISr 2008, 294; EuGH v. 8.2.2007 – Rs. C-435/05 (Investrand), Slg. 2007, I-1315.

Anders als für Nichtunternehmer vermag die Versagung des Vorsteuerabzuges bei Unternehmern eine Belastung des nichtunternehmerischen Verbrauches allerdings nicht vollständig herzustellen. Denn ein nichtunternehmerischer Verbrauch kann hier auch dadurch erfolgen, dass Gegenstände des Unternehmens für unternehmensfremde (private) Zwecke entnommen oder verwendet werden oder andere Leistungen aus dem Unternehmen heraus für solche Zwecke erbracht werden.

Die insoweit zur Herstellung von Belastungsgleichheit erforderliche Besteuerung des nichtunternehmerischen Verbrauches des Unternehmers durch Selbstversorgung aus dem Unternehmen sieht das UStG in Übereinstimmung mit der Richtlinie grundsätzlich vor. Zutreffend wird dabei von einem Subsidiaritätsverhältnis ausgegangen. Einer Besteuerung der Selbstversorgung aus dem Unternehmen bedarf es nur insoweit als die Gleichbehandlung nicht schon dadurch hergestellt worden ist, dass der Vorsteuerabzug aus einem Fremdbezug versagt worden ist.

Die Rechtsprechung des EuGH hat den entsprechenden Regelungen der 6. Richtlinie entnommen, dass der Unternehmer bei Bezug von Leistungen, namentlich von Gegenständen, die gemischt teils für Zwecke des Unternehmens, teils für außerunternehmerische Zwecke genutzt werden sollen, ein Zuordnungswahlrecht habe⁵⁷. Dieses Zuordnungsrecht ermöglicht dem Unternehmer letztlich die Wahl zwischen sofortigem vollen Vorsteuerabzug und ratierlicher Besteuerung der Selbstversorgung⁵⁸ durch private Verwendung oder einem Vorsteuerabzug nur im Umfange der Verwendung für das Unternehmen ohne eine nachfolgende Besteuerung einer Selbstversorgung aus dem Unternehmen.

Die wirtschaftlichen Auswirkungen der Zuordnung unterscheiden sich erheblich. Dies beruht in erster Linie auf den sich durch eine volle Zuordnung zum Unternehmen ergebenden Liquiditätsvorteilen eines Vorsteuerabzugs auch für die nichtunternehmerische Verwendung. Namentlich bei Erwerb oder Herstellung von vorrangig für private Wohnzwecke genutzten Gebäuden ergeben sich gravierende Minderbelastungen gegenüber Nichtunternehmern oder solchen Unternehmern, die von einer Zuordnung nicht Gebrauch machen können. Gleichgültig, ob die Annahme eines Zuordnungswahlrechtes auf einer zutreffenden Auslegung der Richtlinienregelungen beruht oder nicht, ist ein solches Zuordnungswahlrecht völlig unverein-

57 EuGH v. 8.5.2003 – Rs. C-269/00 (Seeling), Slg. 2003, I-4101; EuGH v. 11.7.1991 – Rs. C-97/90 (Lennartz), Slg. 1991, I-3795; v. 4.10.1995 – Rs. C-291/92 (Armbrecht), Slg. 1995, I-2775; v. 8.3.2001 – Rs. C-415/98 (Bakcsi), Slg. 2001, I-1831; zur Übernahme dieses Zuordnungsrechtes für das deutsche UStG vgl. *F. Lange*, Vorsteuerabzug – das Zuordnungswahlrecht des Unternehmers, UR 2008, 23 mit umfangreichen Rechtsprechungsnachweisen.

58 Zur Bemessungsgrundlage für die ratierliche private Nutzung siehe EuGH v. 14.9.2006 – Rs. C-72/05 (Wollny), Slg. 2006, I-8297.

bar mit dem Gleichheitssatz. Insoweit ist dem EuGH zutreffend die Frage nach dem Verhältnis von Richtlinienregelung und europarechtlicher Geltung des Gleichheitsgrundsatzes vorgelegt worden⁵⁹.

Unabhängig vom Ausgang dieses Verfahrens ist zu konstatieren, dass ein Zuordnungswahlrecht mit einer konsistenten Umsetzung der Belastungskonzeption unter Beachtung der Gleichbehandlung nichtunternehmerischen Verbrauches durch Nichtunternehmer und Unternehmer völlig unvereinbar ist⁶⁰. Denn einer ergänzenden Besteuerung nichtunternehmerischen Verbrauchs von Unternehmern durch Selbstversorgung aus dem eigenen Unternehmen bedarf es überhaupt nur, wenn die Belastung nicht schon dadurch hergestellt werden kann, dass der Vorsteuerabzug zu versagen ist, soweit von vornherein ein Fremdbezug für außerunternehmerische Zwecke vorliegt.

Der Problematik nachträglicher Änderungen des Verwendungsumfangs kann durch Vorsteuerberichtigungen begegnet werden. Dabei ist nicht danach zu differenzieren, ob sich der Umfang unternehmerischer Verwendung erhöht oder vermindert. Insoweit ist dem Vorschlag der Kommission nach einer entsprechenden Änderung der MwStSystRL zuzustimmen⁶¹. Bedauerlich ist freilich, dass der Vorschlag sich auf Grundstücke beschränkt. Es sollte ganz allgemein bestimmt werden, dass ein Vorsteuerabzug aus dem Erwerb gemischt unternehmerisch genutzter Gegenstände nur im Umfang der unternehmerischen Nutzung zulässig ist⁶². Einer innerhalb eines Berichtigungszeitraumes eintretenden Änderung der für den Vorsteuerabzug bei Erwerb maßgeblichen Verhältnisse ist jeweils durch Vorsteuerkorrekturen zu begegnen.

59 Durch Beschluss des öVwGH v. 24.9.2007 – ZI. EU2007/0008–1 – 2006/15/0056, früher 2005/14/0035, UR 2008, 86.

60 So auch *H. Stadie*, Umsatzsteuerliche Zuordnung von Anlagegegenständen zum Unternehmen, UR 2004, 597; *D. Dziadkowski*, EuGH billigt systemwidrigen Vorsteuerabzug bei Gebäuden, IStR 2004, 339; *W. Wagner*, Privater Konsum unternehmerischer Gegenstände, in: H. Nieskens (Hrsg.), Deutsche Umsatzsteuer im europäischen Kontext, Festgabe 25 Jahre Umsatzsteuerforum, 101 (107, 114).

61 Der Kommissionsvorschlag v. 7.11.2007, KOM(2007) 677 endg. zur Änderung verschiedener Bestimmungen der Richtlinie 2006/112/EG sieht in Art. 168a neu vor, dass bei gemischt genutzten Gebäuden nur ein der unternehmerischen Nutzung entsprechender quotaler Vorsteuerabzug zu gewährt ist. Eine Vorsteuerkorrektur soll auch bei Erhöhung der unternehmerischen Nutzung (sogenannte Einlagenentsteuerung) zugunsten des Unternehmers erfolgen.

62 So auch *D. Dziadkowski*, Plädoyer für die Einführung einer Einlagenentsteuerung sowie für einen quotalen Vorsteuerabzug, UR 2008, 10.

XI. Steuerbefreiungen und Steuersatzermäßigungen

1. Befreiungen und Steuersatzermäßigungen als generell zulässige Lenkung

Befreiungen und Steuersatzermäßigungen führen zu einer niedrigeren Belastung bei gleicher Kaufkraft, bezogen auf den einzelnen Umsatz. Eine derartige Verminderung der Belastung bei gleicher aufgewendeter Kaufkraft steht in einem Spannungsverhältnis zum Grundgedanken einer allgemeinen Verbrauchsteuer, die gerade in der Mittelverwendung für Konsumzwecke im weiteren Sinne eine die Besteuerung rechtfertigende Leistungsfähigkeit erblickt. Schon aus diesem Grunde, aber auch, weil die Rechtsanwendung sowohl für die Unternehmer als auch für die Verwaltung durch Steuerbefreiungen und unterschiedliche Steuersätze erschwert und fehleranfällig wird, sollte darauf so weit als möglich verzichtet werden⁶³.

Dennoch schließt die Belastungskonzeption der Umsatzbesteuerung Steuerbefreiungen und Steuersatzermäßigungen für bestimmte Leistungen nicht prinzipiell aus. Auch wenn die Umsatzbesteuerung roh an die in der Kaufkraft sich ausdrückende Leistungsfähigkeit anknüpft, lässt sich eine durch Steuerbefreiungen oder Steuersatzermäßigung erfolgende niedrigere Belastung für bestimmte Leistungen rechtfertigen. Bewirkt wird dadurch allerdings immer, dass der Bezug dieser Leistungen im Vergleich zum Bezug anderer Leistungen begünstigt wird.

Eine solche Begünstigung lässt sich zunächst einmal für Leistungen rechtfertigen, die der Art nach zum unmittelbaren Existenzbedarf gehören, wie Lebensmittel, Wohnen, Heilbehandlung. Hier besteht eine gewisse Parallele zur Freistellung des Existenzminimums bei der Einkommensbesteuerung. Freilich ist dabei zu bedenken, dass eine zielgenaue Entlastung aufgrund der Erhebungstechnik einer indirekten Besteuerung nicht möglich ist. Es kann sich daher nur um grob pauschalierende Regelungen handeln, mit denen weder vollständig sicherzustellen ist, dass der existenznotwendige Bedarf tatsächlich freigestellt wird, noch dass umgekehrt nicht eine zu weitgehende Freistellung erfolgt. Schon gar nicht kann dabei berücksichtigt werden, über welche Kaufkraft insgesamt der Verbraucher als Steuerträger verfügt. Wenngleich deshalb durchaus in Frage zu stellen ist, ob derart pauschalierende, nur an die Art der Leistung anknüpfende Steuerbefreiungen und -ermäßigungen wirklich das beste Mittel sind⁶⁴, um den allgemeinen Existenzbedarf

63 So denn auch konsequent *P. Kirchhof*, Umsatzsteuer Gesetzbuch – Ein Vorschlag zur Reform der Umsatzsteuer und Verkehrsteuern, 2008. Dort wird nur ein einheitlicher Steuersatz vorgesehen.

64 Entschieden zielgenauer könnte durch Steuervergütungen das Existenzminimum freigestellt werden. Aber selbst wenn man dies m. E. zutreffend als zu verwaltungsaufwendig verwirft, wäre hier zu rechtfertigen, die erforderliche Entlastung des Existenzminimums ausnahmsweise direkt im Rahmen der Gewährung von (sozial-

auch bei einer allgemeinen indirekten Besteuerung jedenfalls sehr grob zu berücksichtigen, steht es dem Gesetzgeber doch frei, Steuerbefreiungen und Steuersatzermäßigung für solche Leistungen zu gewähren, die der Art nach zum Existenzbedarf gehören. Dabei steht ihm auch eine gewisse Einschätzungsprärogative zu. Die Berücksichtigung des Existenzbedarfes durch Steuerbefreiungen und -ermäßigungen stellt schon keine nicht folgerichtige Durchbrechung der grundsätzlichen Belastungsentscheidung dar.

Aber auch darüber hinausgehend sind Befreiungen und Steuersatzermäßigungen auch unter reinen Lenkungsgesichtspunkten bei der Umsatzbesteuerung zulässig. Die Umsatzsteuer ist Lenkungsmaßnahmen nicht weniger zugänglich als die Einkommensteuer oder die Erbschaftsteuer. Diese müssen dann freilich ihrerseits sachgerecht und gleichheitssatzgemäß ausgestaltet sein⁶⁵. Auf einem anderen Blatt steht, ob solche Maßnahmen sich wirklich empfehlen. Sie führen jedenfalls in der praktischen Anwendung zu Erschwerungen.

Das Endziel solcher Begünstigungen des Bezugs bestimmter Leistungen muss auch nicht in der Begünstigung des Leistungsempfängers selbst liegen, wenigstens die Entlastungswirkung als Kehrseite der Belastungskonzeption zunächst auf ihn zielen muss. So dient etwa der Vorschlag der Kommission, den Mitgliedstaaten nunmehr ganz generell zu gestatten, auf arbeitsintensive Dienstleistungen einschließlich solcher im Gaststättengewerbe einen ermäßigten Steuersatz anzuwenden⁶⁶, erklärtermaßen dem Ziel, Arbeitsplätze zu schaffen und Schwarzarbeit zurückzudrängen. Soweit von solchen Begünstigungen nachteilige Auswirkungen auf die Nachfrage und den Preis andersartiger Leistungen ausgehen, ist dies gerade die notwendige Vorbedingung für die Wirksamkeit von Lenkungsmaßnahmen via Begünstigung bestimmter Leistungen.

Lediglich solche Begünstigungen, die zu einer unterschiedlichen Belastung gleichartiger Leistungen führen, stehen der Belastungskonzeption der

hilferechtlchen) Zuschüssen zu berücksichtigen. Vgl. auch *H. Stadie*, in: Rau/Dürnwächter, Komm. UStG, Einführung Anm. 192 bis 194; weitergehend (Steuervergütung verlangend) *K. Tipke*, Das Folgerichtigkeitsgebot im Verbrauch- und Verkehrssteuerrecht, in: Kirchhof/Nieskens (Hrsg.), Festschrift für W. Reiß, 2008, S. 9 f. (16/17) und *J. Lang*, Reform der Unternehmensbesteuerung auf dem Weg zum europäischen Binnenmarkt und zur deutschen Einheit, *StuW* 1990, 107 (126); *ders.*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht¹⁹, § 4 Rz. 111, 85. Zur Abschaffung einer in § 14 UStG 1919 vorgesehenen Umsatzsteuervergütung an die Bezieher geringerer Einkommen mangels Praktikabilität vgl. bereits *J. Popitz*, Einführung in das neue Umsatz- und Luxussteuerrecht, Berlin 1920, S. 11 und *ders.*, UStG-Kommentar², 1921, Einl. B II, 49.

65 So das BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 = BStBl II 2007, 192 unter C I 2 (Erbschaftsteuerbeschluss).

66 Vorschlag der Kommission v. 7.7.2008 KOM(2008) 428 endg. zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf die Mehrwertsteuersätze.

Umsatzsteuer allerdings diametral entgegen. Denn dann steht fest, dass dem Unternehmer, der die nicht begünstigte Leistung erbringt, eine Überwälzung der Steuer nicht gelingen kann, wenn die gleichartige Leistung seines Wettbewerbers günstiger besteuert wird. Steuerbefreiungen oder Steuersatzermäßigungen, die lediglich an persönliche Eigenschaften des leistenden Unternehmers anknüpfen, verbieten sich daher.

2. Ersetzung der unechten Steuerbefreiungen

Auch wenn enge sachliche Befreiungen für bestimmte Leistungen mit der Belastungskonzeption jedenfalls unter Lenkungs Gesichtspunkten vereinbar sind, trifft dies nicht für den mit der Befreiung verbundenen Ausschluss des Vorsteuerabzugs zu.

Der mit den Steuerbefreiungen im Inland verbundene Vorsteuerausschluss steht in diametralem Gegensatz zur übrigen Belastungskonzeption des UStG. Im Bereich der Befreiungen mutiert die Umsatzsteuer von einer Endverbrauchersteuer zu einer den Unternehmer belastenden Produktionssteuer⁶⁷.

Wie bei der Methode einer Umsatzbesteuerung des Unternehmers anhand des von ihm geschaffenen Mehrwertes durch die Methode des Vorumsatzabzuges verbleibt es bei einer Umsatzsteuerbelastung auf den Vorstufen trotz Befreiung. Eine Abwälzung der nichtabziehbaren Vorsteuer auf den Endverbraucher kann und soll nicht garantiert werden. Dies zeigt sich, wenn es zu einem zu befreienden Umsatz und Aufwendungen eines Endverbrauchers gar nicht kommt, etwa bei Untergang des Gegenstandes. Es ergibt sich auch keine zum Entgelt eines Verbrauchers genau proportionale Belastung. Vielmehr hängt die Belastung davon ab, welche Entgelte auf den Vorstufen zu entrichten waren. Schließlich führen Befreiungen, sofern sie bereits bei zwischenunternehmerischen Umsätzen eingreifen, dazu, dass es zu einer Kumulation mit Umsatzsteuer kommt.

Für den inländischen Wirtschaftsverkehr ergeben sich exakt dieselben wettbewerbsverfälschenden Auswirkungen wie bei der deshalb 1966 für verfassungswidrig erklärten Bruttoallphasenumsatzsteuer. Für den grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehr kann die gebotene Entlastung und Belastung nach dem Bestimmungslandprinzip nicht stattfinden. Stattdessen findet eine systemwidrige Belastung mit der Umsatzsteuer des oder der Herkunftsländer statt, wenn befreite Leistungen grenzüberschreitend erbracht werden oder grenzüberschreitend Vorleistungen für befreite Leistungen in Anspruch genommen werden.

67 Vgl. H. G. Ruppe, „Unechte“ Umsatzsteuerbefreiungen, in: J. Lang (Hrsg.), Festschrift für K. Tipke, 457 f.

Dies alles verkennt *Stadie*, wenn er meint, es stehe dem (Gemeinschafts)Gesetzgeber frei, einen „Systembruch“ zum Teil des Systems zu machen⁶⁸, ein Verstoß gegen das verfassungsrechtliche Gleichheitsgebot liege nicht vor.

Eine den Mehrwert beim Unternehmer besteuernde Produktionssteuer belastet auch im grenzüberschreitenden Leistungsverkehr den Unternehmer. Sollen davon gleichwohl keine wettbewerbsverzerrenden Wirkungen ausgehen, wie für den Binnenmarkt verlangt, bedarf es einer gleich hohen steuerlichen Belastung der Unternehmer in den verschiedenen Mitgliedsländern der Gemeinschaft, wenn eine Entlastung von der Steuer des Herkunftslandes durch Vorsteuerabzug nicht stattfindet. Mithin bedarf es zur einheitlichen Versagung des Vorsteuerabzugs in allen Mitgliedstaaten einheitlich geltender unechter Befreiungen und zusätzlich einheitlicher Steuersätze. Demgegenüber besteht bei einer folgerichtig nur den Endverbrauch belastenden Umsatzsteuer auch unter dem Aspekt einer für Unternehmer im Binnenmarkt wettbewerbsneutralen Umsatzbesteuerung keine Notwendigkeit, Steuerbefreiungen und Steuersätze in den Mitgliedstaaten umfassend zu vereinheitlichen. Denn für zwischenunternehmerische Umsätze ergibt sich die Neutralität bereits daraus, dass diese nicht zu besteuern sind, respektive durch den Vorsteuerabzug entlastet werden. Für Umsätze an Endverbraucher ist die wettbewerbsneutrale Umsatzbesteuerung dadurch zu wahren, dass über die Ortsregelungen eine für alle Unternehmer gleiche Besteuerung nach dem Umsatzsteuerrecht des Bestimmungslandes gesichert wird⁶⁹.

68 *H. Stadie*, in: Rau/Dürwächter, Komm. UStG, § 15 Rz. 755 f. und Einführung Rz. 132 f., 200 f. – *Stadie* geht letztlich davon aus, dass de facto relevante Wettbewerbsverfälschungen entweder wegen gegebener und wahrgenommener Optionsmöglichkeiten nicht eintreten oder mangels Vorliegens wettbewerbsrelevanter Verhältnisse schon gar nicht drohen. Diese Einschätzung ist schon generell zu bezweifeln, etwa für grenzüberschreitend erbrachte Finanzdienstleistungen. Abgesehen davon wird nach der Rechtsprechung des BVerfG im Bereich des Steuerrechtes die Freiheit des Gesetzgebers, Sachverhalte als rechtlich gleich zu qualifizieren, durch die zwei Leitlinien der Leistungsfähigkeit und der Folgerichtigkeit begrenzt, BVerfG v. 7.11.2006–1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 = BStBl II 2007, 192 unter Berufung auf BVerfGE 105, 73 (125); 107, 27 (46 f.). Für die auch von *Stadie* eingeräumte Systemwidrigkeit (Einf. Rz. 201) lässt sich keinerlei besonderer sachlicher Grund – etwa Lenkungs- oder Vereinfachungsgesichtspunkte – erkennen, der ausnahmsweise eine Abweichung von der folgerichtigen Umsetzung der Belastungskonzeption gestatten würde. Dies mag aber letztlich hier dahinstehen, da nicht gerechtfertigte Systemwidrigkeiten auch dann beseitigt werden sollten, wenn sie weder verfassungswidrig wären noch gemeinsamen europarechtlichen Verfassungsverbürgungen widersprechen sollten.

69 Durch die Richtlinie 2008/8/EG v. 12.2.2008 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG bezüglich des Ortes von Dienstleistungen, ABl. EU Nr. L 44 v. 20.2.2008, S. 11, wird zukünftig der Ort der Dienstleistungen für zwischenunternehmerische Umsätze (B2B) grundsätzlich an den Ort des Dienstleistungsempfängers verlagert. Damit wird endlich dem Bestimmungslandprinzip besser Rechnung getragen. Für die für das Steueraufkommen letztlich entscheidenden Umsätze an Endverbraucher steht eine konsequente Umsetzung einer dem Bestimmungsland

Für „unechte“ Befreiungen besteht auch keinerlei berechtigtes Bedürfnis. Sie sind zielgenau durch echte Befreiungen oder Steuersatzermäßigungen zu ersetzen⁷⁰. Dies schafft erst die notwendige Transparenz, um abwägen zu können, in welchem Umfange der Bezug existenziell wichtiger oder sonst zu fördernder Leistungen durch echte Befreiung oder ermäßigten Steuersatz zu begünstigen ist⁷¹.

XII. Schluss

Wie schon 1989 bei der Jahrestagung in Bamberg-Staffelstein konstatiert, erweist sich die Umsatzsteuer für die Staatseinnahmen nach wie vor als eine „Goldgrube“⁷². Auch wenn sich das Bild durch unerwartet hohe Steuerausfälle etwas getrübt hat, ist uneingeschränkt daran festzuhalten, dass die gravierenden Mängel der alten Bruttoallphasenumsatzsteuer durch die Einführung des Vorsteuerabzugs beseitigt worden sind. Wenngleich mittlerweile deutlich geworden ist, dass sich durch den Vorsteuerabzug neue Gefahrenquellen für das Umsatzsteueraufkommen ergeben haben, steht außer Frage, dass es kein Zurück zur alten Bruttoallphasensteuer geben kann und wird. Es unterliegt insoweit keinem Zweifel, dass die dem europäischen Mehrwertsteuersystem zugrunde liegende Belastungskonzeption einer ausschließlich den Endverbrauch(er) belastenden allgemeinen Verbrauchsteuer beizubehalten ist.

Gestritten wird freilich um die für die Erhebung beste technische Umsetzung dieser Belastungskonzeption. Hier ist es den Mitgliedstaaten als den Steuergläubigern zu überlassen, ob sie die Umsatzsteuer wie bisher im Wege der fraktionierten Steuererhebung mit Besteuerung und Vorsteuerentlastung für zwischenunternehmerische Umsätze erheben wollen oder aber anstelle der fraktionierten Steuererhebung die Steuererhebung auf die letzte Stufe der Umsätze an Endverbraucher konzentrieren wollen. Beide Verfahren weisen jeweils Vor- und Nachteile auf. Da alle Verfahren binnenmarktkonform ausgestaltet werden können, obliegt allein dem einzelnen Mitgliedstaat als dem auch nach dem EGV alleinigen „Steuersouverän“ festzulegen, welches Erhebungsverfahren bei ihm zur Anwendung kommen soll. Die von der Mehrwertsteuersystemrichtlinie für alle Mitgliedstaaten einheitlich vorgeschriebene fraktionierte Steuererhebung für rein innerstaatliche Umsätze

entsprechenden Ortsregelung noch aus. Zur Neuregelung des Ortes der Dienstleistung vgl. *A. Jansen*, Neue Ortsregelungen ab 2010, UR 2008, 837.

70 So zutreffend *P. Kirchhof*, Umsatzsteuer Gesetzbuch – Ein Vorschlag zur Reform der Umsatzsteuer und Verkehrsteuern, 2008, S. 30, 129 f. zu § 11.

71 So bereits *H. G. Ruppe*, „Unechte“ Umsatzsteuerbefreiungen, in: *J. Lang* (Hrsg.), Festschrift für *K. Tipke*, 457 f.

72 *W. Reiß*, Der Belastungsgrund der Umsatzsteuer, in: *L. Woerner* (Hrsg.), *DStJG 13* (1990), Umsatzsteuer in nationaler und europäischer Sicht, S. 3 (36) im Anklang an *Teutophilus*, Entdeckte Goldgrube der Accise, 1685.

geht weit über das für das Funktionieren des Binnenmarktes Notwendige hinaus. Insoweit sind zumindest Öffnungsklauseln vorzusehen.

Sieht man von der Problematik der besten erhebungstechnischen Durchführung der Belastungskonzeption mittels einer fraktionierten Steuererhebung mit Vorsteuerabzug oder einer vollständigen Erhebung erst auf der letzten Umsatzstufe an Endverbraucher (Einphasenbesteuerung) ab, so besteht für die Umsatzsteuer im nationalen Wirtschaftsverkehr im Wesentlichen nur in drei Bereichen grundsätzlicher Verbesserungsbedarf.

Die unechten Steuerbefreiungen sind zu beseitigen. Soweit überhaupt an Befreiungen festzuhalten ist, sind echte Befreiungen mit Vorsteuerabzug zu gewähren.

Zumindest langfristig sollten Leistungen an die öffentliche Hand nicht umsatzsteuerlich belastet werden. Im Hinblick auf die Behandlung der öffentlichen Hand als Steuerpflichtiger sind einengende Sonderregelungen zu beseitigen. Solange der öffentlichen Hand eine umsatzsteuerliche Entlastung für ihre Leistungsbezüge nur als Unternehmer gewährt wird, ist ein weiter Unternehmerbegriff anzuwenden.

Das Ärgernis der gleichheitssatzwidrigen Entlastung von als Endverbrauchern handelnden Unternehmern bei der gemischten Nutzung von Gegenständen, namentlich von Gebäuden (auch) für Wohnzwecke, ist zu beenden.

Auf Gemeinschaftsebene sind Ortsregelungen zu schaffen, die auch und gerade für Leistungen an Endverbraucher das Bestimmungslandprinzip zum richtigen Ausgangspunkt wählen. Dies ermöglicht dann auch, anders als heute, den Mitgliedstaaten als den eigentlichen Steuersouveränen, die Freiheit zur Einräumung oder Versagung von echten Steuerbefreiungen und zu ermäßigten Steuersätzen zurückzugeben.

Prinzipien, Systemschwächen und Reformbedarf bei der Umsatzbesteuerung des internationalen Güter- und Dienstleistungsverkehrs

Prof. Dr. *Michael Tumpel*
Johannes Kepler Universität, Linz

Inhaltsübersicht

- I. Einleitung
- II. Entwicklung
 - 1. Vor der Einführung des Mehrwertsteuersystems
 - 2. 1. und 2. MwSt-RL
 - 3. 6. und 8. MwSt-RL
 - 4. Binnenmarkt-RL
 - 5. MwStSyst-RL
 - 6. Dienstleistungsort-RL und MwSt-Erstattungs-RL
- III. Prinzipien
 - 1. Verbrauchsortprinzip
 - 2. Neutralitätsprinzip
 - 3. Territorialitätsprinzip
 - 4. Bestimmungslandprinzip
 - 5. Ursprungslandprinzip
 - 6. Empfängerortprinzip
 - 7. Sitzortprinzip
 - 8. Prinzip der fraktionierten Zahlung
 - 9. Prinzipienlosigkeit oder das pragmatische Prinzip
 - a) Aufkommenssicherung
 - b) Aufkommensverteilung
 - c) Wahrung der Steuersouveränität
- IV. Systemschwächen
 - 1. Überwachungsschwächen und Betrugsanfälligkeit
 - 2. Unterschiedliche steuerliche Behandlung von innergemeinschaftlichen Umsätzen und Inlandsumsätzen
 - a) B2B-Umsätze
 - b) B2C-Umsätze
 - 3. Gefahr der Doppelbesteuerung
 - a) Abgrenzung von Besteuerungshoheiten
 - b) Unterschiede bei der Auslegung und Anwendung der Leistungsortbestimmungen
 - c) Versagung von Befreiungen oder des Vorsteuerabzugs bei grenzüberschreitenden Umsätzen
- V. Reformbedarf
 - 1. Rechtliche, politische und wirtschaftliche Rahmenbedingungen
 - a) Kompetenznorm des Art. 93 EG und die Subsidiarität
 - b) Wahrung der Steuersouveränität
 - c) Wettbewerbsneutralität und Administrationsaufwand
 - 2. „Große Würfe“
 - a) Übergang zum Ursprungs- bzw. Sitzortprinzip
 - b) EU-Mehrwertsteuer
 - 3. „Kleinere Brötchen“
 - a) Bereits ergriffene Maßnahmen
 - b) Von der Kommission vorgeschlagene Maßnahmen
 - c) Übergang der Steuerschuld bei Inlandsumsätzen
 - d) Besteuerung innergemeinschaftlicher Lieferungen
 - e) Gesamtschuldnerische Haftung
 - f) One-Stop-Shop-Lösung
 - g) Angleichung der Auslegung
- VI. Fazit und Ausblick

I. Einleitung

Der Binnenmarkt brachte am 1.1.1993 eine Abschaffung der Grenzkontrollen für den innergemeinschaftlichen Warenverkehr. Das durch die 1. MwSt-RL etablierte System des Mehrwertsteuer-Grenzausgleichs durch die von den Zollbehörden administrierte Besteuerung der Einfuhr und Entlastung der Ausfuhren musste mithin auf den Warenverkehr mit dem Drittland beschränkt werden. Obwohl bereits die 1. MwSt-RL mittelfristig die Einführung des Ursprungslandprinzips für den innergemeinschaftlichen Warenverkehr als Ziel formulierte, wurde mit der Abschaffung der Grenzkontrollen zwischen den Mitgliedstaaten ein im Wesentlichen auf dem Bestimmungslandprinzip basierendes Übergangssystem geschaffen, welches als zunächst bis zum 31.12.1996 befristetes Provisorium heute noch gilt.

Die Freude vieler über die Abschaffung der Grenzkontrollen für den Warenverkehr im Binnenmarkt ging einher mit der Skepsis gegenüber dem Übergangssystem, das insbesondere den Interessen der Mitgliedstaaten nach steuerpolitischen Spielräumen bei der Festsetzung von Steuersätzen und Steuerbefreiungen sowie einer Zementierung der bisherigen Aufkommensaufteilung entgegenkommt. Für die Unternehmen erweist sich das Binnenmarktssystem hingegen als mit zusätzlichen administrativen Verpflichtungen verbunden, die früher größtenteils die Zollbehörden übernommen haben. Außerdem ergeben sich aufgrund der uneinheitlichen Anwendung der Regelungen in den Mitgliedstaaten hohe Anforderungen an die Informationsbeschaffung sowie Risiken im Falle von Konflikten mit den Finanzverwaltungen über die korrekte Erfüllung von Formalvorschriften.

Das Binnenmarktssystem hat sich aber auch für die Mitgliedstaaten in den letzten Jahren zunehmend als risikoreich herausgestellt, zumal sich dadurch die Möglichkeiten zum Karussell-Betrug und Missing-Trader-Betrug erweitert haben. Die daraus resultierende Notwendigkeit einer verstärkten Zusammenarbeit zwischen den Finanzbehörden wirkt sich kostentreibend aus und erweist sich dennoch als wenig effizient, um Betrugsfälle wirksam zu bekämpfen. Auch wirken sich die Regelungen offenbar in einigen Bereichen, in denen dem Ursprungslandprinzip zum Durchbruch verholfen wurde, wettbewerbsverzerrend und aufkommenmindernd aus.

Im Folgenden soll zunächst die Entwicklung der Umsatzbesteuerung des internationalen Güter- und Dienstleistungsverkehrs analysiert werden, um anhand dieser Untersuchung die Prinzipien festzuhalten, die sich aus den vorliegenden Regelungen der MwStSyst-RL ableiten lassen. Die Praxis des internationalen Güter- und Dienstleistungsverkehrs offenbart, dass Systemschwächen und Reformbedarf existieren – diese werden in den darauf folgenden Abschnitten untersucht. Ein Fazit und Ausblick sollen Wegweisungen für die weitere Entwicklung der Umsatzbesteuerung des internationalen Güter- und Dienstleistungsverkehrs in der Europäischen Union aufzeigen.

II. Entwicklung

1. Vor der Einführung des Mehrwertsteuersystems

Die Mitgliedstaaten der EGKS und später der EWG hatten vor der Harmonisierung durch die 1. und 2. MwSt-RL unterschiedliche Systeme zur Erhebung der Umsatzsteuer. Deutschland wandte ein System der kumulierenden Bruttoallphasenumsatzsteuer an. Frankreich hatte im Gegensatz dazu das System der Nettoallphasenumsatzsteuer mit Vorsteuerabzug eingeführt. Problematisch erwies sich insbesondere der Grenzausgleich, der bei einem System der kumulierenden Bruttoallphasenumsatzsteuer nur pauschal, hingegen bei der Nettoallphasenumsatzsteuer mit Vorsteuerabzug exakt durchgeführt werden konnte¹. Die deutsche Stahlindustrie befürchtete aufgrund dieser Situation Wettbewerbsnachteile in der gemeinsamen EGKS. Deutschland wollte das Problem durch die Anwendung des Ursprungslandprinzips bei der Umsatzbesteuerung lösen, Frankreich dagegen wollte am Bestimmungslandprinzip festhalten, da nur auf diese Weise die Steuerhoheit im Staat des Verbrauchs aufrechterhalten werden könne.

Die Hohe Behörde der EGKS setzte zur Klärung dieser Frage 1953 eine Untersuchungskommission unter Vorsitz des Niederländers *Tinbergen* ein, welche einen „Bericht über die durch die Umsatzsteuer aufgeworfenen Probleme auf dem Gemeinsamen Markt“ (sog *Tinbergen*-Bericht) vorlegte. Im *Tinbergen*-Bericht wurde die Auffassung vertreten, dass das Bestimmungslandprinzip mit vollständigem Grenzausgleich zu einem völlig verzerrungsfreien zwischenstaatlichen Handel führt, welches allerdings nur bei einem Nettoallphasenumsatzsteuersystem gewährleistet ist². Die Einführung des Ursprungslandprinzips würde dagegen die Vereinheitlichung der Mehrwertsteuersysteme und Steuersätze voraussetzen, um Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden. Der *Tinbergen*-Bericht empfahl daher die Beibehaltung des Bestimmungslandprinzips mit Grenzausgleich.

Auf der Grundlage der Erfahrungen im Rahmen der EGKS wurden steuerliche Vorschriften in den EWGV aufgenommen. Diese Regelungen sollten im Hinblick auf die Anwendung des Bestimmungslandprinzips Diskriminierungen von Waren im innergemeinschaftlichen Handel durch unterschiedliche Importbesteuerungen bzw. überhöhte Umsatzsteuerrückvergütungen beseitigen. Langfristig sollte aber eine Harmonisierung der Umsatzsteuersysteme erreicht werden.

Im Jahre 1960 beauftragte die Kommission der EWG einen Steuer- und Finanzausschuss unter Leitung von *Neumark*, der ein umfassendes Programm zur Steuerharmonisierung nicht nur im Bereich der Umsatzsteuer

1 *Reiß* in *Reiß/Kraeusel/Langer*, UStG, Einf. Rz. 19.

2 *Reiß* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht¹⁹, § 14 Rz. 5, 544.

entwickelte. Der *Neumark*-Ausschuss schlug die Abschaffung der Bruttoallphasenumsatzsteuer und die Einführung einer Nettoallphasenumsatzsteuer mit Vorumsatzabzug vor. Steuersätze und Steuerbefreiungen sollten soweit harmonisiert werden, dass nur noch geringe Unterschiede zwischen den Mitgliedstaaten bestünden. Wegen der mit dem Bestimmungslandprinzip systembedingt verbundenen Grenzkontrollen sollte jedoch im innergemeinschaftlichen Handel langfristig auf das Ursprungslandprinzip übergegangen werden, aber zunächst wegen der noch bestehenden Steuersatz- und Steuerbefreiungsunterschiede zwischen den Mitgliedstaaten am Bestimmungslandprinzip festgehalten werden.

Gleichzeitig mit dem *Neumark*-Bericht lag der Kommission auch der von Regierungsexperten der Mitgliedstaaten erarbeitete sog. ABC-Bericht³ vor. In diesem Bericht wurde vertreten, dass der Grenzausgleich im Warenverkehr zwischen den Mitgliedstaaten selbst dann beibehalten werden könne, wenn die damit verbundenen Kontrollen nicht an der Grenze stattfinden, sondern ins Inland verlagert werden. Dazu müsste der Käufer für die Einfuhr periodisch Erklärungen über die von ihm eingeführten Waren abgeben und die geschuldete Umsatzsteuer entrichten. Die Kontrolle bei der Ausfuhr sollte nach den Aussagen im ABC-Bericht entsprechend dem Verfahren bei der Einfuhr erfolgen. Der Steuerbehörde des Einfuhrlandes wäre es anhand der Erklärungen und der Buchführung des Käufers sowie aufgrund von Nachweisen der Steuerbehörde des Exportlandes möglich, eine Überprüfung durchzuführen. Im ABC-Bericht wurde aber auch darauf hingewiesen, dass ein solches System mit vermehrten administrativen Verpflichtungen für die Importeure verbunden wäre und die Möglichkeiten zur Steuerhinterziehung erhöhen würde. Im Gegensatz zum *Neumark*-Bericht sollte nach dem ABC-Bericht eine Nettoallphasenumsatzsteuer mit Vorsteuerabzug eingeführt werden.

Der ABC-Bericht mündete letztlich in der Einführung des Systems Nettoallphasenumsatzsteuer mit Vorsteuerabzug als gemeinschaftliches Mehrwertsteuersystem. Außerdem stimmt das seit 1.1.1993 geltende Übergangssystem für den Binnenmarkt im Wesentlichen mit dem Modell des ABC-Berichts überein.

2. 1. und 2. MwSt-RL

Auf der Grundlage des *Neumark*-Berichts sowie des ABC-Berichts⁴ legte die Kommission bis 1965 Richtlinienvorschläge⁵ zur Harmonisierung der

3 Das Expertengremium gliederte sich bei seiner Arbeit in die Untergruppen A, B und C, daher der Name ABC-Bericht.

4 *Rau*, Praktische Auswirkungen von EG-Richtlinien auf die deutsche Umsatzsteuer, Umsatzsteuerkongreß-Bericht 1985, 49 (53).

5 Bulletin EWG 1962, Sonderbeilage 12, 2 f.; Bulletin EWG 1965, Sonderbeilage 5, 19 ff.

Rechtsvorschriften betreffend die Umsatzsteuer vor⁶, welche der Rat in adaptierter Form⁷ am 11.4.1967 als die 1. und 2. Richtlinie zur Harmonisierung der Umsatzsteuer⁸ beschloss. Ziel der Harmonisierung war die Beseitigung der kumulativen Mehrphasensteuersysteme und die Einführung eines gemeinsamen Mehrwertsteuersystems durch alle Mitgliedstaaten. Wegen der merklichen Folgen der Harmonisierung auf budgetärem, wirtschaftlichem und sozialem Gebiet sollte ein schrittweises Vorgehen gewählt werden. Zunächst war deshalb eine Harmonisierung der Steuersätze und Steuerbefreiungen noch nicht vorgesehen, jedoch sollte das gemeinsame Mehrwertsteuersystem zumindest die Wettbewerbsneutralität insoweit bewirken, als gleichartige Waren innerhalb der Mitgliedstaaten steuerlich gleich belastet und im grenzüberschreitenden Handelsverkehr ein genauer Grenzausgleich bei der Einfuhr und Ausfuhr möglich würden⁹. Erst in einem weiteren Schritt sollten die Maßnahmen zum Übergang auf das Ursprungslandprinzip durch die Beseitigung der im Handel zwischen den Mitgliedstaaten bestehenden Besteuerung der Einfuhr und steuerlichen Entlastung der Ausfuhr festgelegt werden.

Gem. Art. 1 der 1. MwSt-RL sollten die Mitgliedstaaten bis spätestens zum 1.1.1970¹⁰ das gemeinsame Mehrwertsteuersystem und ab diesem Zeitpunkt bezüglich der Umsatzsteuer im Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten bei der Einfuhr bzw. Ausfuhr keine pauschalen Ausgleichsmaßnahmen aufrechterhalten oder einführen. Als gemeinsames Mehrwertsteuersystem wurde gem. Art. 2 der 1. MwSt-RL die Nettoallphasenumsatzsteuer mit

-
- 6 Vgl. zu den Richtlinienvorschlägen *Juretzek*, Die Harmonisierungsrichtlinien der EWG, UR 1963, 25 (25 ff.); *Schüle*, EWG-Kommission legt Grundzüge des gemeinsamen europäischen Mehrwertsteuersystems vor, UR 1964, 249 (249 ff.); *Wachweger*, Der Stand der Umsatzsteuerharmonisierung nach der Tagung des Rates der EWG am 29.3.1965, UR 1965, 109 (109 ff.); *Wachweger*, Struktur und Anwendungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems nach dem Vorschlag der EWG-Kommission, UR 1965, 183 (183 ff.); *Wachweger*, Der Stand der Umsatzsteuerharmonisierung im Frühjahr 1966, UR 1966, 135 (135 ff.).
- 7 Der endgültige Text unterscheidet sich jedoch an einigen Stellen erheblich von den Vorschlägen der Kommission; *Wachweger*, Die erste und die zweite Richtlinie zur Harmonisierung der Umsatzsteuer, UR 1967, 123 (123).
- 8 Erste Richtlinie des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer (67/227/EWG), ABl. 1967 L 71/1301; Zweite Richtlinie des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Struktur und Anwendungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems (67/228/EWG), ABl. 1967 L 71/1303.
- 9 *Reiß* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht¹⁹, § 14 Rz. 3, 542.
- 10 Da nicht alle Mitgliedstaaten den vorgesehenen Termin zur Einführung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems einhalten konnten, wurde die Frist durch die 3. MwSt-RL (69/463/EWG, ABl. 1969 L 320/34), die 4. MwSt-RL (71/401/EWG, ABl. 1971 L 283/41) und die 5. MwSt-RL (72/250/EWG, ABl. 1972 L 162/18) verlängert.

Vorsteuerabzug eingeführt. Weitere zukünftige Schritte der Harmonisierung wurden bereits in Art. 4 der 1. MwSt-RL vorgezeichnet. Danach sollte die Kommission dem Rat vor Ablauf des Jahres 1968 detaillierte Vorschläge über die Aufhebung der Steuergrenzen unterbreiten, damit der Rat noch vor Ablauf der Übergangszeit des EWGV¹¹ hierüber beraten und, wenn möglich, Beschlüsse fassen könne¹². Obwohl mit der Einführung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems durch die 1. MwSt-RL bereits die spätere Einführung des Ursprungslandprinzips als Ziel formuliert wurde¹³, konnte aus Sicht des Rates noch nicht beurteilt werden, „auf welche Weise und binnen welcher Frist bei der Harmonisierung der Umsatzsteuern das Ziel der Beseitigung der im Handel zwischen den Mitgliedstaaten bestehenden Besteuerung der Einfuhr und steuerlichen Entlastung der Ausfuhr erreicht werden kann“¹⁴. Solange die Steuersätze und Steuerbefreiungen nicht harmonisiert waren, wurden bei Einführung des Ursprungslandprinzips Wettbewerbsverzerrungen erwartet¹⁵. Entsprechend Art. 4 der 1. MwSt-RL sollte die Kommission auch die Folgen einer solchen Neuausrichtung auf das Ursprungslandprinzip im Hinblick auf das Verhältnis zwischen direkten und indirekten Steuern, die Steuer- und Haushaltspolitik der Mitgliedstaaten, den Einfluss auf die Wettbewerbsbedingungen und die soziale Lage in der Gemeinschaft untersuchen¹⁶. Alle Mitgliedstaaten außer Deutschland hatten damals bereits Bedenken, eine zeitliche Vorgabe für die Aufhebung der Steuergrenzen durch die Einführung des Ursprungslandprinzips vorzusehen¹⁷.

Die 2. MwSt-RL regelte die Struktur und die Anwendungsmodalitäten des durch die 1. MwSt-RL geschaffenen Mehrwertsteuersystems¹⁸. Aufgrund der Anwendung des Bestimmungslandprinzips konnte den Mitgliedstaaten hinsichtlich der Festsetzung des Steuersatzes oder der differenzierten Steuersätze eine weitgehende Freiheit belassen werden. Die 2. MwSt-RL harmonisierte die Steuertatbestände und deren Voraussetzungen, die Besteuerungsgrundlage, den Vorsteuerabzug und die Führung von Aufzeichnungen.

11 Die Übergangszeit endete mit 1.1.1970.

12 *Wachweger*, UR 1967, 124.

13 Vgl. zur Sichtweise der Kommission *Wachweger*, UR 1965, 184.

14 Begründungserwägung zur 1. MwSt-Richtlinie.

15 Vgl. *Beck*, Wann können die Steuergrenzen fallen?, UR 1965, 3 (3).

16 Vgl. zu den Konsequenzen *Rietz*, Nochmals: Die Beseitigung der Steuergrenzen im Gemeinsamen Markt, UR 1965, 61 (61 ff.).

17 *Wachweger*, UR 1965, 110 f.

18 *Wachweger*, UR 1967, 124; *Birkenfeld*, USt-Handbuch, Einf. Rz. 504.

3. 6. und 8. MwSt-RL

Die weitere Harmonisierung der Mehrwertsteuer innerhalb der EWG wurde aufgrund des Eigenmittel-Beschlusses des Rates von 1970 notwendig¹⁹, wofür eine einheitliche Grundlage geschaffen werden musste²⁰. Dazu wurde 1977 die 6. MwSt-RL²¹ verabschiedet. Die Richtlinienbestimmungen sollten von den Mitgliedstaaten bis zum 1.1.1978 in nationale Rechtsvorschriften umgesetzt werden²² und die Regelungen auf der Grundlage der 2. MwSt-RL ersetzen.

Die 6. MwSt-RL vereinheitlichte im Wesentlichen die Besteuerungstatbestände, die Bemessungsgrundlage und das Verfahren der Steuererhebung, nicht aber die Steuersätze²³. Mit der 6. MwSt-RL wurde zwar eine weitere Angleichung hinsichtlich der Rechtsvorschriften über die Mehrwertsteuer in den Mitgliedstaaten erreicht, doch konnte das in Art. 4 der 1. MwSt-RL formulierte Ziel der Beseitigung der Steuergrenzen mangels Annäherung der Steuersätze vorerst weiter nicht verwirklicht werden²⁴. Der Rat hat in der 6. MwSt-RL jedoch neuerlich seinen Willen zum Ausdruck gebracht²⁵ die Harmonisierung in Richtung einer Beseitigung der Steuergrenzen durch die Abschaffung des steuerlichen Grenzausgleichs voranzutreiben. Mangels ausreichender Harmonisierung der Steuersätze und Steuerbefreiungen wurden allerdings vorerst das Bestimmungslandprinzip und der Grenzausgleich beibehalten. Die Verwirklichung des Ursprungslandprinzips stand offenkundig nicht im Vordergrund der durch die 6. MwSt-RL beabsichtigten Harmonisierungsmaßnahmen.

Mit der 8. MwSt-RL²⁶ wurden Durchführungsvorschriften zur Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Inland aber in einem anderen Mitgliedstaat

19 *Wachweger*, Der Vorschlag der Kommission der Europäischen Gemeinschaften für eine 6. Richtlinie zur Harmonisierung der Umsatzsteuern, DStZ 1974, 115 (115); *Birkenfeld*, Deutsches Umsatzsteuerrecht und Umsatzsteuerrecht der EG, UR 1989, 329 (330); *Birkenfeld*, USt-Handbuch, Einf. Rz. 506; *Farmer/Lyal*, EC Tax Law (1994) 86.

20 *Wachweger/Schlienkamp/Schütz*, Die 6. EG-Richtlinie zur Harmonisierung der Umsatzsteuer, UR 1977, 121 (121).

21 Sechste Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (77/388/EWG), ABl. 1977 L 145/1.

22 Die Frist wurde durch die 9. MwSt-Richtlinie (78/583/EWG, ABl. 1978 L 194/16) bis zum 1.1.1979 verlängert.

23 *Birkenfeld*, USt-Handbuch, Einf. Rz. 512.

24 *Sarrazin*, Vorschlag einer sechsten EWG-Richtlinie zur Umsatzsteuerharmonisierung, UR 1973, 209 (209).

25 Vgl. auch *Wachweger*, Stand und Perspektiven der Umsatzsteuerharmonisierung, DStZ 1973, 219 (223).

26 Achte Richtlinie des Rates vom 6.12.1979 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Verfahren zur Erstattung

ansässige Steuerpflichtige normiert, wenn die materiellen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug gegeben sind.

4. Binnenmarkt-RL

Entsprechend der Einheitlichen Europäischen Akte (EEA) sollten mit 31.12.1992 der Binnenmarkt vollendet und die Grenzkontrollen im Warenverkehr zwischen den Mitgliedstaaten beseitigt werden. Wegen der Abschaffung der Kontrollen an den Binnengrenzen konnte der Grenzausgleich für Zwecke der Mehrwertsteuer durch Besteuerung der Einfuhr und Entlastung bei der Ausfuhr in der bisherigen Form für den innergemeinschaftlichen Warenverkehr nicht mehr funktionieren. Entsprechend dem ursprünglichen Richtlinienvorschlag der Kommission zur Beseitigung der Steuergrenzen²⁷ sollten Unternehmer das Vorsteuerabzugsrecht in ihrem Heimatstaat auch für jene Umsatzsteuerbeträge erhalten, die der Vorunternehmer für Lieferungen und Dienstleistungen in einem anderen Mitgliedstaat schuldet. Zudem wären die Unternehmer verpflichtet worden, in ihren Steuererklärungen den Gesamtbetrag der Umsatzsteuer anzugeben, die auf steuerpflichtige Umsätze entfällt, die sie an andere Unternehmer in anderen Mitgliedstaaten ausführen, sowie den Gesamtbetrag der abzugsfähigen Steuerbeträge, die ihnen von in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Unternehmern in Rechnung gestellt worden sind. Auf diese Weise hätte auf das Ursprungslandprinzip für den Warenverkehr innerhalb der Gemeinschaft übergegangen werden sollen²⁸. Der grenzüberschreitende Vorsteuerabzug für Lieferungen zwischen Unternehmern sollte mit zusätzlichen Aufzeichnungspflichten und einem Clearingverfahren verbunden sein, durch welches gewährleistet hätte werden sollen, dass das Aufkommen letztlich wieder dem Mitgliedstaat des Verbrauchs zukommt²⁹. Zudem wäre eine Annäherung der Steuersätze und Befreiungen vorgesehen worden, wodurch Wettbewerbsverzerrungen vermieden hätten werden sollten.

Die ursprünglichen Vorschläge der Kommission wurden aber von den Mitgliedstaaten abgelehnt, weil insbesondere das Clearingverfahren als für die

der Mehrwertsteuer an nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige (79/1072/EWG), ABl. 1979 L 331/11. Vgl. dazu *Schlienkamp*, 8. EG-Richtlinie zur Harmonisierung der Umsatzsteuer, UR 1980, 93 (93 ff.).

27 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG Beseitigung der Steuergrenzen, KOM(1987) 322 endg., ABl. 1987 C 252/2; Vgl. *Schlienkamp*, Vorschläge der EG-Kommission zur Vollendung des Binnenmarktes: Teil II, UR 1987, 349 (349 ff.); *Faltlhauser*, Der aktuelle Stand der Harmonisierung der Mehrwertsteuern in der EG, *StuW* 1991, 324 (330 ff.).

28 *Schlienkamp*, Vorschläge der EG-Kommission zur Vollendung des Binnenmarktes: Teil III, UR 1988, 13 (13 ff.).

29 *Forst*, Binnenmarkt 1992: Zum Stand der Umsatzsteuerharmonisierung in der EG, UR 1989, 73 (74).

Unternehmen und Finanzverwaltung zu kompliziert, zu bürokratisch und zu kostspielig angesehen wurde³⁰. Auf der Grundlage von Leitlinien des Rates für die weitere Vorgangsweise im Hinblick auf die Beseitigung der Steuerengrenzen³¹ wurden von der Kommission im Jahr 1990 neue Vorschläge³² zur Änderung und Ergänzung der 6. MwSt-RL für eine steuerliche Übergangsregelung im Hinblick auf die Errichtung des Binnenmarktes³³ sowie für eine Verordnung über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der indirekten Besteuerung³⁴ vorgelegt. Diese wurden nach Adaptierung durch Ratsarbeitsgruppen am 16.12.1991 als Richtlinie des Rates zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG³⁵ im Hinblick auf die Beseitigung der Steuerengrenzen³⁶ beschlossen. Die sog Binnenmarkt-RL verfolgte folgende Ziele:

- endgültige Abschaffung der Kontrollen an den Binnengrenzen zu steuerlichen Zwecken für alle Umsätze zwischen Mitgliedstaaten;
- Beschränkung der Besteuerung bei der Einfuhr und der Steuerbefreiung bei der Ausfuhr auf die Umsätze mit Gebieten, die vom Geltungsbereich der gemeinsamen Mehrwertsteuerregelung ausgeschlossen sind;
- Besteuerung von Umsätzen im privaten innergemeinschaftlichen Reiseverkehr im Ursprungsland;
- Besteuerung der innergemeinschaftlichen Umsätze von Steuerpflichtigen in den Bestimmungsmitgliedstaaten zu den Sätzen und Bedingungen dieser Mitgliedstaaten;
- Besteuerung der innergemeinschaftlichen Erwerbe von Gegenständen in den Bestimmungsmitgliedstaaten, die von steuerbefreiten Steuerpflichtigen oder von nichtsteuerpflichtigen juristischen Personen in Höhe eines bestimmten Betrags bewirkt werden;
- Besteuerung bestimmter innergemeinschaftlicher Versandgeschäfte und Lieferungen neuer Fahrzeuge an Privatpersonen oder Einrichtungen, die steuerbefreit oder nichtsteuerpflichtig sind, im Bestimmungsland.

30 Forst, UR 1989, 74.

31 Vgl. Pressedienst des Rates der EG 9034/89 (Presse 173-G), 4 f. bei *Kraeusel*, Vollendung des Binnenmarktes und Annäherung der indirekten Steuern: Neuere Entwicklungen bei der Harmonisierung der Umsatzsteuern zur Beseitigung der Steuerengrenzen, UVR 1990, 3 (6 f.).

32 Vgl. *Kraeusel*, Vollendung des Binnenmarktes und Annäherung der indirekten Steuern – Steuerliche Übergangsregelung bei der Umsatzsteuer im Hinblick auf die Errichtung des Binnenmarktes, UVR 1990, 321 (321 ff.); *Faltlbauser*, Der aktuelle Stand der Harmonisierung der Mehrwertsteuern in der EG, StuW 1991, 324 (332 ff.).

33 ABl. 1990 C 176/8.

34 ABl. 1990 C 187/23.

35 6. MwSt-RL.

36 91/680/EWG, ABl. 1991 L 376/1.

Die wesentlichen Regelungen der Binnenmarkt-RL sollten bloß bis zum 31.12.1996 anwendbar sein und danach durch eine endgültige Regelung über die Besteuerung des Handelsverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten ersetzt werden, die auf dem Prinzip der Besteuerung der gelieferten Gegenstände und der erbrachten Dienstleistungen im Ursprungsmitgliedstaat beruht³⁷. Der Übergangscharakter dieser Regelungen wurde durch den Verzicht auf die Neufassung der Bestimmungen der 6. MwSt-RL zum Ausdruck gebracht. Erst durch die Neukodifizierung der Regelungen der 6. MwSt-RL in der MwStSyst-RL 2006 wurden auch diese Bestimmungen über die Besteuerung des Warenverkehrs im Binnenmarkt in die Richtlinie eingearbeitet.

5. MwStSyst-RL

Die 6. MwSt-RL wurde nicht nur durch die Binnenmarkt-RL, sondern auch durch andere Richtlinien in weiterer Folge erheblich verändert. Aus Gründen der Klarheit und Wirtschaftlichkeit wurde eine Neukodifikation der bisher in der 6. MwSt-RL normierten Regelungen in Form der Mehrwertsteuersystem-Richtlinie³⁸ vorgenommen und auch die noch geltenden Bestimmungen der 1. MwSt-RL in diese übernommen. Die MwStSyst-RL sollte grundsätzlich keine inhaltlichen Änderungen des geltenden Rechts bringen. Es gelten daher auch weiterhin die Bestimmungen der Übergangsregelung für den innergemeinschaftlichen Warenverkehr, wie sie durch die Binnenmarkt-RL geschaffen wurde.

6. Dienstleistungsort-RL und MwSt-Erstattungs-RL

Die Dienstleistungsort-Richtlinie³⁹ soll im Wesentlichen am 1.1.2010 in Kraft treten und den Entwicklungen Rechnung tragen, die sich durch die Schaffung des Binnenmarkts sowie durch Globalisierung, Deregulierung und technologischen Wandel für den Dienstleistungsverkehr sowohl in quantitativer als auch in struktureller Hinsicht ergeben haben. Viele Dienstleistungen wurden bereits bisher nach dem Bestimmungslandprinzip besteuert. Nach der Neuregelung sollen alle Dienstleistungen grundsätzlich an dem Ort besteuert werden, an dem der tatsächliche Verbrauch erfolgt. Allerdings gelten auch nach der Änderung aus verwaltungstechnischen und politischen Gründen noch gewisse Ausnahmen von dieser Grundregel für die Bestimmung des Ortes der Dienstleistung.

Die Grundregel für die Bestimmung des Ortes der Dienstleistung an Steuerpflichtige sieht jenen Ort vor, an dem der Empfänger ansässig ist. Bei Dienst-

37 Vgl. die Präambel zur Binnenmarktrichtlinie.

38 Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. 2006 L 347/1.

39 Richtlinie 2008/8/EG des Rates vom 12. Februar 2008 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG bezüglich des Ortes der Dienstleistung, ABl. 2008 L 44/11.

leistungen an Nichtsteuerpflichtige lautet die Grundregel weiterhin, dass als Ort der Dienstleistung der Ort gilt, an dem der Dienstleistungserbringer den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat. Unter bestimmten Umständen sind die Grundregeln für die Bestimmung des Ortes der Dienstleistung bei Steuerpflichtigen bzw. Nichtsteuerpflichtigen nicht anwendbar, sondern es gelten stattdessen spezifische Ausnahmen, die weitgehend auf bereits bisher bestehenden Kriterien beruhen und dem Grundsatz der Besteuerung am Ort des Verbrauchs folgen, wobei verhindert werden soll, dass bestimmten Wirtschaftsteilnehmern unangemessene Verwaltungslasten auferlegt werden.

Zur Vereinfachung der Pflichten für Unternehmen, die in Mitgliedstaaten, in denen sie nicht ansässig sind, Tätigkeiten nachgehen, wird nach dem Vorbild der bisherigen Bestimmungen für durch Drittlandsunternehmer auf elektronischem Weg erbrachte Leistungen eine Regelung eingeführt, nach der sie über eine einzige elektronische Anlaufstelle für Zwecke der Mehrwertsteuererfassung und -erklärung verfügen. Bis eine solche Regelung eingeführt ist, wird jene Regelung verwendet werden, die zur Vereinfachung der Einhaltung der steuerlichen Pflichten nicht in der Gemeinschaft ansässiger Steuerpflichtiger eingeführt wurde. Zur korrekten Anwendung der Regelungen über den Dienstleistungsort müssen Steuerpflichtige mit einer Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer eine Zusammenfassende Meldung der Steuerpflichtigen und nichtsteuerpflichtigen juristischen Personen vorlegen, die für die Zwecke der Mehrwertsteuer erfasst sind und für die sie unter den Mechanismus der umgekehrten Steuerschuldnerschaft fallende steuerpflichtige Dienstleistungen erbracht haben.

Die Mitgliedstaaten haben die MwSt-Erstattungs-RL⁴⁰ bis zum 1.1.2010 umzusetzen. Sie ersetzt die 8. MwSt-RL und legt eine Frist fest von acht Monaten für die Antragsstellung und von vier Monaten, innerhalb deren die Entscheidungen über die Erstattungsanträge den Unternehmen mitzuteilen sind. Das neue Verfahren stärkt die Stellung der Unternehmen, da die Mitgliedstaaten zur Zahlung von Zinsen verpflichtet sind, falls die Erstattung verspätet erfolgt.

III. Prinzipien

Im Folgenden soll der Frage nachgegangen werden, auf welchen Prinzipien das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht oder welche sich aus den Bestimmungen der MwStSyst-RL ableiten lassen und Einfluss auf die Mehr-

⁴⁰ Richtlinie 2008/9/EG des Rates vom 12. Februar 2008 zur Regelung der Erstattung der Mehrwertsteuer gemäß der Richtlinie 2006/112/EG an nicht im Mitgliedstaat der Erstattung, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige, ABl. 2008 L 44/23.

wertsteuererhebung im internationalen Güter- und Dienstleistungsverkehr haben.

1. Verbrauchsortprinzip

In Art. 1 Abs. 2 MwStSyst-RL wird die Mehrwertsteuer als eine allgemeine Verbrauchsteuer bezeichnet. Auch wenn die Mehrwertsteuer letztlich an die Einkommensverwendung anknüpft⁴¹ und die Steuerschuld unabhängig davon entsteht, ob ein Unternehmer oder eine andere Person Leistungsempfänger ist, gilt als Belastungsgrund der Mehrwertsteuer der Verbrauch (einschließlich Gebrauch oder Nutzung) von Gegenständen und Dienstleistungen durch Endverbraucher⁴². Steuerpflichtiger ist allerdings nicht der Endverbraucher, sondern der Unternehmer, der die Steuer an den Fiskus entrichtet und nach dem Plan des Gesetzgebers auf den Abnehmer überwälzt. Zur Erzielung der Gleichbehandlung der Endverbraucher im Hinblick auf die Belastung durch die Mehrwertsteuer muss die gleiche Belastung mit Mehrwertsteuer am Ort des Verbrauchs gewährleistet werden. In den Begründungserwägungen zur Dienstleistungsort-RL wird dies ebenfalls zum Ausdruck gebracht. Die neuen Regelungen sollen bewirken, dass Dienstleistungen grundsätzlich an dem Ort besteuert werden, an dem der tatsächliche Verbrauch erfolgt⁴³. Die Belastung von Vorstufen muss hingegen nicht zwangsläufig am Ort des Verbrauches stattfinden, zumal erst der Endverbraucher entsprechend der gesetzgeberischen Absicht Träger der Mehrwertsteuer sein soll.

Jener Steuergläubiger, in dessen Hoheitsgebiet der Belastungsgrund verwirklicht wird, wird auch das sich daraus ergebende Steueraufkommen beanspruchen können, was auch international als sachgerechte Zuteilung des Steueraufkommens angesehen wird⁴⁴. Sofern keine nachträgliche Umverteilung des Steueraufkommens etwa im Wege eines Finanzausgleichs erfolgt, muss die Erhebung der Mehrwertsteuer daher durch jenen Steuergläubiger erfolgen, auf dessen Territorium der Verbrauch durch den Endverbraucher stattfindet.

Die Besteuerung am Ort des Verbrauchs stellt überdies sicher, dass es zu keinen Wettbewerbsverzerrungen für die Anbieter kommt. Die Anbieter von Gegenständen und Leistungen haben auf diese Weise keine Preisvorteile

41 *Ruppe*, UStG³, Einf. Rz. 37; *Reiß* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht¹⁹, § 14 Rz. 1, 539; *Reiß* in *Reiß/Kraeusel/Langer*, UStG, Einf. Rz. 47.

42 Es werden zwar auch nicht vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer mit Mehrwertsteuer belastet. Es kann aber davon ausgegangen werden, dass diese die nicht abzugsfähige Steuer überzuwälzen trachten; vgl. *Reiß* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht¹⁹, § 14 Rz. 1, 540.

43 Siehe die dritte Begründungserwägung der RL 2008/8/EG des Rates vom 12. Februar 2008 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG bezüglich des Ortes der Dienstleistung, ABl. 2008 L 44/11.

44 *Reiß* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht¹⁹, § 14 Rz. 101, 602.

beim Absatz an Endverbraucher, die als Träger der Mehrwertsteuer vorgesehen sind⁴⁵.

Die Erhebung der Umsatzsteuer entsprechend dem Verbrauchsortprinzip entspricht sowohl den Vorgaben des Art. 90 EG hinsichtlich einer diskriminierungsfreien Besteuerung als auch den Regelungen der WTO⁴⁶.

Es gilt allerdings zu bedenken, dass die Bestimmung des Verbrauchsorts und die Sicherstellung der Besteuerung grenzüberschreitend schwer zu bewerkstelligen sind⁴⁷, weshalb oftmals pragmatischen Lösungen gegenüber der stringenten Umsetzung des Verbrauchsortprinzips der Vorzug gegeben wird.

2. Neutralitätsprinzip

Das Prinzip der Neutralität des Mehrwertsteuersystems ist ein Grundsatz, der sowohl in den Begründungserwägungen⁴⁸ der MwStSyst-RL als auch in der Rechtsprechung des EuGH regelmäßig angesprochen wird. Der Neutralitätsgrundsatz kann im Sinne einer inneren und äußeren Neutralität⁴⁹ verstanden werden je nach dem, ob innerstaatliche oder grenzüberschreitende Umsätze untersucht werden. Werden Gegenstände nicht im Staat der Produktion und Dienstleistungen vom Endverbraucher konsumiert, so verlangt das Prinzip der äußeren Neutralität, dass keine Besteuerung im Herkunftsstaat stattfindet oder eine Rückerstattung bereits erhobener Steuer erfolgt. Wenn der Gesetzgeber die Einkommensverwendung für den Verbrauch mit Mehrwertsteuer belasten will, sollte es hinsichtlich der Belastung mit Mehrwertsteuer keinen Unterschied machen, ob die Gegenstände bzw. Dienstleistungen im Staat des Verbrauchs produziert oder importiert werden.

Aus diesem Grund muss entweder der Grenzausgleich durch Entlastung von Ausfuhren und Belastung von Einfuhren oder die ausschließliche Besteuerung im Staat des Verbrauchs gesichert sein. Äußere Neutralität verlangt daher, dass der Grenzausgleich neutral gelingt⁵⁰. Die auf Importe erhobene Steuer darf bei Einfuhren oder Dienstleistungen aus anderen Staaten die auf inländische Waren oder Dienstleistungen erhobene Steuer nicht übersteigen, was auch in Art. 90 EG zum Ausdruck kommt. Auch dürfen Vergütungen im Falle des Exports nicht höher sein als die tatsächlich auf diese Gegenstände erhobene Steuer, um dem Grundsatz der äußeren Neutralität zu entsprechen. Diese Anforderung ergibt sich für den innergemeinschaftli-

45 Vgl. *Reiß* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, Einf. Rz. 40 und 42.

46 Part II Art. III Par. 2 GATT 1947.

47 *Reiß* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, Einf. Rz. 38.

48 5. und 7. Begründungserwägung der MwStSyst-RL.

49 *Terra/Kajus*, A Guide to the European VAT Directives, 7.3.; vgl. auch *Lohse*, Der Neutralitätsgrundsatz im Mehrwertsteuerrecht, in Achatz/Tumpel (Hrsg.), EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis (2001), 47 (49 f.).

50 *Terra/Kajus*, A Guide to the European VAT Directives, 7.3.2.

chen Warenverkehr auch aufgrund von Art. 91 EG. Die Voraussetzungen können kumulative Allphasenumsatzsteuern nicht erfüllen, zumal ein exakter Grenzausgleich wegen der nicht exakt bestimmbareren Vorbelastung mit Umsatzsteuer aufgrund unterschiedlich langer Produktions- und Vertriebswege nicht möglich ist. Das gemeinschaftliche Mehrwertsteuersystem, welches als Allphasennettoumsatzsteuer mit Vorsteuerabzug ausgestaltet ist, erfüllt hingegen grundsätzlich die Anforderungen, die sich aus dem äußeren Neutralitätsgrundsatz ergeben. Dies bedeutet aber nicht, dass nicht auch andere Umsatzsteuersysteme, wie z. B. das US-amerikanische System einer kombinierten sales tax mit use tax⁵¹, bei welcher die Steuer durch den Nutzer im Staat der Nutzung abgeführt wird, ebenfalls die Anforderungen aus dem Grundsatz der externen Neutralität erfüllen können.

3. Territorialitätsprinzip

Entsprechend dem für die Mehrwertsteuer geltenden Territorialitätsprinzip unterliegen gem. Art. 2 MwStSyst-RL nur in einem Mitgliedstaat verwirklichte Umsätze der Mehrwertsteuer. Ein völkerrechtliches Gebot, nach welchen Kriterien die territoriale Anknüpfung der Umsatzsteuer zwingend erfolgen müsste, ist nicht ersichtlich⁵². Mehrere und auch unterschiedliche persönliche (z. B. die Ansässigkeit des Leistungserbringers oder -empfängers) oder sachliche (z. B. Belegenheit des Grundstücks, Beförderungsbeginn oder -ende) Anknüpfungspunkte kommen daher für die Umsatzsteuer in Betracht⁵³.

Die Besteuerung nach dem Territorialitätsprinzip kann folglich dazu führen, dass mehrere Steuergläubiger Anspruch auf die Erhebung von Mehrwertsteuer im Zuge eines Umsatzaktes stellen und es somit zu Fällen von Doppelbesteuerung kommt, sofern nicht die Bestimmungen über den Leistungs-ort harmonisiert sind. Zwar sind die Regelungen zur Festlegung des Leistungsorts innerhalb der EU durch die MwStSyst-RL harmonisiert, allerdings kann es aufgrund unterschiedlicher Auslegung und Anwendung dieser Regelungen in der Praxis zu Fällen von Doppelbesteuerungen kommen⁵⁴.

4. Bestimmungslandprinzip

Das Bestimmungslandprinzip stellt eine Ausprägung des Verbrauchsortprinzips für den Warenverkehr dar. Die Belastung mit Mehrwertsteuer erfolgt in jenem Staat, in welchem der Transport von Gegenständen endet⁵⁵. Dem

51 US-amerikanische Ersatzsteuer für die Sales Tax.

52 *Tumpel*, Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Warenverkehr (1997), 169.

53 *Stadie* in Rau/Dürrwächter, UStG, Einf. Rz. 270.

54 *Stadie* in Rau/Dürrwächter, UStG, Einf. Rz. 277; siehe auch unten unter Abschnitt IV.3a.

55 *Reiß* in Reiß/Krausel/Langer, UStG, Einf. Rz. 30.

Bestimmungslandprinzip liegt der Gedanke zu Grunde, dass der Verbrauch letztlich in jenem Staat stattfindet, in den der Gegenstand letztlich gelangt. Um die Besteuerung im Bestimmungsland sicherzustellen, ohne dass es zur Doppelbesteuerung kommt, muss eine vollständige Entlastung von der Umsatzsteuer im Ausgangsstaat erfolgen und die Belastung am Verbrauchsort sichergestellt werden, d. h. der Grenzausgleich gewährleistet sein. Das Bestimmungslandprinzip wird von der WTO als allgemeines Besteuerungsprinzip anerkannt⁵⁶. Nach der MwStSyst-RL gilt das Bestimmungslandprinzip für den Warenverkehr mit Drittländern, aber auch im Falle von innergemeinschaftlichen Erwerben von Unternehmen und juristischen Personen, die nicht unternehmerisch tätig sind, sofern diese nicht als Schwellenerwerber die Gegenstände aus anderen Mitgliedstaaten erwerben. Für Nichtunternehmer kommt das Bestimmungslandprinzip im innergemeinschaftlichen Warenverkehr bei Anwendbarkeit der Versandhandelsregelung und beim Import neuer Fahrzeuge aus anderen Mitgliedstaaten zum Tragen. Die Besteuerung am Verbrauchsort, welche durch das Bestimmungslandprinzip erreicht wird, gewährleistet die Gleichbehandlung der umsatzsteuerlichen Belastung von im Inland produzierten und eingeführten Gegenständen für den Endverbraucher, Wettbewerbsgleichheit für die Unternehmer sowie die Zuordnung des Aufkommens zu jenem Mitgliedstaat, in dem der Gegenstand ge- oder verbraucht wird⁵⁷. Zumal das Bestimmungslandprinzip somit die Neutralität der Mehrwertsteuer selbst bei unterschiedlicher Besteuerungsregelungen in den involvierten Staaten sicherstellt, wurde und wird im Wesentlichen entsprechend diesem Prinzip heute weltweit die Steuerabgrenzung zwischen souveränen Staaten vorgenommen.

Als Nachteil dieser Methode der Steuerabgrenzung erweist sich der notwendige Grenzausgleich, welcher im Allgemeinen mit Grenzkontrollen oder zusätzlichen Melde- und Nachweispflichten verbunden ist⁵⁸. Die mit dem Grenzausgleich einhergehende Entlastung von der Umsatzsteuer im Ausgangsstaat stellt zudem eine Ausnahme von der fraktionierten Erhebung der Umsatzsteuer⁵⁹ dar, welche die Betrugsanfälligkeit⁶⁰ erhöht. Aus diesem Grund verlangen die meisten Staaten zur Kontrolle umfangreiche Dokumentationen und unterziehen die grenzüberschreitenden Warenbewegungen der gesonderten – meist zollbehördlichen – Kontrolle. Diese erhöhen den administrativen Aufwand der Unternehmen und Finanzbehörden gegenüber Inlandslieferungen erheblich und bringen die Gefahr mit sich, dass bei Nichterfüllung der Formalvoraussetzung für die Entlastung im Ausgangsstaat Umsatzsteuer zur definitiven Belastung für Unternehmen wird.

56 Part II Art. III Par 2 GATT 1947. Vgl. *Stadie* in Rau/Dürrwächter, UStG, Einf. Rz. 273.

57 *Reiß* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, Einf. Rz. 36 und 66.

58 *Reiß* in Tipke/Lang, Steuerrecht¹⁹, § 14 Rz. 103, 603.

59 Siehe unten unter Abschnitt III.8.

60 Siehe unten unter Abschnitt IV.1.

Wenngleich durch die Rechtsprechung des EuGH in den letzten Jahren eine deutliche Abschwächung der strikten Sanktionen bei Verletzung von Formalvorschriften eingetreten ist⁶¹, eignet sich das Bestimmungslandprinzip nicht optimal für einen Binnenmarkt ohne Grenzen für den Warenverkehr, welcher einen grenzüberschreitenden Warenaustausch ohne Barrieren verlangt. Aus diesem Grund war bereits bei der Verabschiedung der 1. MwSt-RL die Beseitigung der im Handel zwischen den Mitgliedstaaten bestehenden Besteuerung der Einfuhr und steuerlichen Entlastung der Ausfuhr durch den Übergang auf eine endgültige Regelung entsprechend dem Ursprungslandprinzip als Ziel formuliert. Bisher wurde das Bestimmungslandprinzip allerdings nur für den engen Bereich der innergemeinschaftlichen Umsätze mit Endverbrauchern oder Schwellenerwerbern, bei denen vom Lieferanten die Versandhandelsschwelle nicht überstiegen wird oder die Abholung durch den Erwerber erfolgt, durch eine Besteuerung entsprechend dem Ursprungslandprinzip im Ausgangsmitgliedstaat ersetzt. Dies erscheint angesichts der fehlenden Harmonisierung der Steuersätze und Steuerbefreiungen sowie der Aufkommensverteilung entsprechend der Zuständigkeit für Steuererhebung nicht weiter verwunderlich. Demgemäß prägt das Bestimmungslandprinzip weiterhin die Mehrwertsteuer im internationalen aber innergemeinschaftlichen Güterverkehr.

5. Ursprungslandprinzip

Der Begriff „Ursprungslandprinzip“ wird in offiziellen Dokumenten und in der Literatur zur Beschreibung verschiedener Konzepte der Mehrwertsteuererhebung verwendet. So wird als Besteuerung nach dem Ursprungslandprinzip die Erhebung der Mehrwertsteuer in jenem Staat bezeichnet, in welchem der Transport der gelieferten Ware an den Leistungsempfänger beginnt. Der Begriff wird aber auch damit verbunden, dass die Mehrwertsteuer im Staat der Produktion eines Gegenstandes oder am Sitzort des Unternehmers des Leistungserbringers anfällt. Allen Konzepten gemeinsam ist allerdings, dass die Besteuerung nicht zwingend am Verbrauchsort nach dessen Regelungen erfolgt und das Steueraufkommen nicht – unmittelbar – dem Staat des Verbrauchs zukommt.

Aus diesem Grund konnte das Ursprungslandprinzip in einem heterogenen steuerlichen Umfeld wie jenem in der EU nicht umgesetzt werden, ohne dass Wettbewerbsverzerrungen, Ungleichbehandlungen und Verschiebungen des Steueraufkommens zu befürchten wären, welche exportstarke Staaten begünstigten⁶². Nur in einem homogenen Steuerumfeld mit weitgehend einheitlichen Steuersätzen und Steuerbefreiungen ließe sich das Ursprungs-

61 Vgl. dazu *Achatz* in diesem Band, S. 461 ff.

62 *Reiß* in Reiß/Krausel/Langer, UStG, Einf. Rz. 66.

landprinzip durchsetzen, ohne dass dadurch der dem Mehrwertsteuersystem inhärente Neutralitätsgrundsatz verletzt wird⁶³.

Die Umsetzung der Besteuerung im Mitgliedstaat, in welchem die Abholung durch Nichtsteuerpflichtige erfolgt, nach dem Ursprungslandprinzip macht diesbezüglich eine Ausnahme. Offenbar wurden – nach Ausklammerung der Lieferung neuer Fahrzeuge aus dem Anwendungsbereich dieser Regelungen – die erwarteten Wettbewerbsverzerrungen aufgrund der geringen Mengen von Waren, die Endverbraucher normalerweise in anderen Mitgliedstaaten abholen, im Hinblick auf die politische Signalwirkung des grenzenlosen Einkaufs im privaten Reiseverkehr als Folge der Anwendung des Ursprungslandprinzips in diesem Bereich in Kauf genommen. Auch zeigt sich am Beispiel der *use taxes*, die von den US-amerikanischen Bundesstaaten als Ersatz für die *sales tax* für out of state-Erwerbe direkt vom Verbraucher erhoben werden, die Wirkungslosigkeit der Erhebung von Umsatzsteuer direkt beim Endverbraucher ohne Grenzabfertigung⁶⁴.

6. Empfängerortprinzip

Das Empfängerortprinzip gewährleistet wie das Bestimmungslandprinzip die Besteuerung am Verbrauchsort, denn es kann in der Regel davon ausgegangen werden, dass der Empfänger einer Leistung diese am Ort seines Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts konsumiert. Dadurch vermag es selbst bei unterschiedlicher Ausgestaltung der Steuersätze und Steuerbefreiungen die Wettbewerbsneutralität der Unternehmen, die Gleichbehandlung der Endverbraucher und die Aufkommensverteilung entsprechend dem Verbrauch sicherzustellen⁶⁵. Anders als bei Warenbewegungen, die entsprechend dem Bestimmungslandprinzip besteuert werden, können der Grenzgleichgewicht und damit eine Entlastung entfallen, weil durch die Festlegung eines Leistungsortes am Empfängerort erst gar keine Steuer im Ursprungsland anfällt.

Die Besteuerung entsprechend dem Empfängerortprinzip erfolgt vor allem für Dienstleistungen. Nach Art. 56 MwStSyst-RL in der bis Ende 2009 geltenden Fassung kommt das Empfängerortprinzip für an außerhalb der Gemeinschaft ansässige Dienstleistungsempfänger sowie Steuerpflichtige durchgeführte Dienstleistungen zur Anwendung. Weiterhin gilt für auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistungen gem. Art. 57 MwStSyst-RL an nichtsteuerpflichtige Personen, die in einem Mitgliedstaat ansässig sind, dort ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthaltsort haben, durch einen Steuerpflichtigen, der den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung, von der aus die Dienstleistung erbracht wird, außerhalb

63 *Reiß* in Tipke/Lang, Steuerrecht¹⁹, § 14 Rz. 102, 603.

64 *Reiß* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, Einf. Rz. 70.

65 *Reiß* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, Einf. Rz. 36.

der Gemeinschaft hat oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Niederlassung seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort außerhalb der Gemeinschaft hat, als Ort der Dienstleistung der Ort, an dem der Nichtsteuerpflichtige ansässig ist oder seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort hat.

Für Dienstleistungen, die ab dem 1.1.2010 an Steuerpflichtige erbracht werden, gilt gem. Art. 44 MwStSyst-RL i. d. F. der Dienstleistungsort-RL umfassend der Empfängerort als Leistungsort. Sofern aber Steuerpflichtige die Möglichkeit haben, eine Entlastung von der Mehrwertsteuer durch den Vorsteuerabzug zu erlangen, ergibt sich aus der Besteuerung am Empfängerort keine endgültige Belastung, so dass dadurch die Steuerbelastungswirkung am Verbrauchsort noch nicht verwirklicht wird. Zumal gem. Art. 45 MwStSyst-RL i. d. F. der Dienstleistungsort-RL als Ort einer Dienstleistung an einen Nichtsteuerpflichtigen der Ort gilt, an dem der Dienstleistungserbringer den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat, wird die Besteuerung am Verbrauchsort durch die Neuregelungen entsprechend der Dienstleistungsort-RL im Regelfall gerade nicht realisiert. Lediglich für die Fälle der auf elektronischem Weg durch Drittlandsunternehmer an Nichtsteuerpflichtige erbrachten Dienstleistungen gilt gem. Art. 58 MwStSyst-RL i. d. F. der Dienstleistungsort-RL die bisherige Bestimmung des Art. 57 MwStSyst-RL, welche eine Besteuerung am Wohnsitz bzw. gewöhnlichen Aufenthalt des Leistungsempfängers vorsieht. Übereinstimmend mit dem geltenden Art. 56 MwStSyst-RL wird gem. Art. 59 MwStSyst-RL i. d. F. der Dienstleistungsort-RL als Ort der Katalogleistungen an einen Nichtsteuerpflichtigen, der außerhalb der Gemeinschaft ansässig ist oder seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort außerhalb der Gemeinschaft hat, der Ort als Leistungsort definiert, an dem dieser Nichtsteuerpflichtige ansässig ist oder seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort hat.

Bedeutung hat das Empfängerortprinzip im grenzüberschreitenden Dienstleistungsverkehr zwischen Unternehmern zur Vereinfachung der Abwicklung erlangt. Die Besteuerung am Empfängerort ist entweder nach Wahl der Mitgliedstaaten gem. Art. 194 MwStSyst-RL oder zwingend in den Fällen der Art. 195 ff. MwStSyst-RL mit dem Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger verbunden, wenn der Erbringer der Leistung nicht im Empfängermitgliedstaat ansässig ist. Der dadurch eintretende Vereinfachungseffekt wird durch die Erweiterung des Empfängerortprinzips kombiniert mit dem Reverse Charge-System durch die Dienstleistungsort-RL noch verstärkt.

7. Sitzortprinzip

Als Sitzortprinzip wird die Regelung bezeichnet, dass am Sitzort des Steuerpflichtigen oder am Ort der Betriebsstätte die Mehrwertsteuer anfällt. Nachteil der Besteuerung am Sitzort ist, dass im Falle heterogener Besteuerungs-

regelungen die Wettbewerbsneutralität und Gleichbehandlung keineswegs gewährleistet wird. Dennoch wird die Sitzbesteuerung nach Art. 43 MwStSyst-RL in der geltenden Fassung als Grundprinzip der Bestimmung des Leistungsortes bei Dienstleistungen vorgesehen. Nach Art. 45 MwStSyst-RL soll dieses Prinzip in Bezug auf grenzüberschreitende Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige grundsätzlich weiterhin anwendbar sein.

Das Sitzortprinzip entspricht hinsichtlich seiner Konsequenzen dem Ursprungslandprinzip. Wegen des Widerspruches des Sitzortprinzips gegen sämtliche oben genannten Grundsätze bedarf die Anwendung des Sitzortprinzips wohl einer eigenen Rechtfertigung. Die Besteuerung am Verbrauchsort erfordert, dass sich entweder Steuerpflichtige in allen Mitgliedstaaten für Mehrwertsteuerzwecke registrieren lassen und dort ihren Erklärungs- und Zahlungsverpflichtungen nachkommen oder die Steuer vom Leistungsempfänger erhoben wird. Die Erfüllung der steuerlichen Pflichten in sämtlichen Mitgliedstaaten könnte die Ausübung der wirtschaftlichen Tätigkeit in anderen Mitgliedstaaten als im Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen beeinträchtigen, was wohl dem Gedanken des Binnenmarktes entgegensteht⁶⁶. Die Erhebung der Mehrwertsteuer direkt von Endverbrauchern birgt die Gefahr von Vollzugsdefiziten⁶⁷ und erscheint daher keine zielführende Vorgehensweise. Aus diesen Gründen könnte die Abweichung vom Verbrauchsortprinzip als gerechtfertigt angesehen werden.

Als Alternative zur Besteuerung nach dem Sitzortprinzip dürfte allerdings auch die Ausweitung des Systems der einzigen Anlaufstelle (One-Stop-Shop-System) zielführend sein, wie es bereits in der geltenden Fassung der MwStSyst-RL in Art. 359 ff. als Sonderregelung für elektronisch erbrachte Dienstleistungen vorgesehen ist. Zu einer Ausweitung dieser Sonderregelung kommt es mit Wirkung vom 1.1.2015 für alle von nicht im Mitgliedstaat des Verbrauchs ansässigen Steuerpflichtigen erbrachten Telekommunikations-, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen oder elektronischen Dienstleistungen.

8. Prinzip der fraktionierten Zahlung

Zu den wesentlichen Prinzipien der Mehrwertsteuer gehört nach Auffassung der Kommission das Prinzip der fraktionierten Zahlung⁶⁸. Dieses Prinzip wird auch in Art. 1 Abs. 2 MwStSyst-RL verankert, wonach bei allen Umsätzen die Mehrwertsteuer, die nach dem auf den Gegenstand oder die

66 Vgl. Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss – Bilanz und Aktualisierung der Prioritäten der MwSt-Strategie, KOM(2003) 614 endg., 16.

67 Vgl. die Probleme bei der Erhebung von Use Tax durch die US-Bundesstaaten.

68 Mitteilung der Kommission an den Rat gemäß Artikel 27 Absatz 3 der Richtlinie 77/388/EWG, KOM(2006) 404 endg., 6.

Dienstleistung anwendbaren Steuersatz auf den Preis des Gegenstands oder der Dienstleistung errechnet wird, abzüglich des Mehrwertsteuerbetrags geschuldet wird, der die verschiedenen Kostenelemente unmittelbar belastet hat. Am Produktions- und Absatzweg einer Leistung erfolgt die Zahlung der gesamten Mehrwertsteuer somit anteilsmäßig proportional zum jeweiligen Preis durch alle beteiligten steuerpflichtigen Unternehmer⁶⁹.

Gerechtfertigt wird die Erhebung entsprechend diesem Prinzip mit der Vermeidung von Steuerhinterziehungen durch private Abnehmer, dem Anreiz Umsätze richtig zu deklarieren, wenn der Vorsteuerabzug verlangt wird, der Inkassotätigkeit mehrerer Unternehmer sowie allgemein mit psychologischen Gründen⁷⁰. Allerdings wird dieses Prinzip durch spezifische Regelungen der MwStSyst-RL selbst mehrfach durchbrochen. Vor allem grenzüberschreitende Leistungen im Warenverkehr (durch die Ausfuhrbefreiung bzw. die Befreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen) als auch im Dienstleistungsverkehr (durch den Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger) werden von der Mehrwertsteuer vollständig entlastet und die Steuerschuld auf den Empfänger übertragen, wodurch das Prinzip der fraktionierten Zahlung durchbrochen wird. Überdies können die Mitgliedstaaten gem. Art. 199 MwStSyst-RL für bestimmte Umsätze wie z. B. Bauleistungen vorsehen, dass der steuerpflichtige Empfänger die Mehrwertsteuer schuldet. Es ist (gerade bei kleinen, innerhalb der EU eng vernetzten Volkswirtschaften) schwer verständlich, weshalb dem Prinzip der fraktionierten Zahlung gerade für Inlandsumsätze überragende Bedeutung zukommen soll, wie dies von der Kommission als Begründung für die Ablehnung des deutschen und österreichischen Antrags für die Einführung des Reverse Charge-Verfahrens für Inlandsumsätze herangezogen wurde⁷¹, hingegen bei grenzüberschreitenden Umsätzen die MwStSyst-RL selbst Ausnahmen macht. Zudem gilt es zu beachten, dass jede Zahlung der Mehrwertsteuer innerhalb der Unternehmerkette durch den vollständigen Vorsteuerabzug letztlich egalisiert wird⁷². Es verringert sich allerdings das Risiko eines Totalausfalls, weil auf der letzten Umsatzsteuerstufe vor dem Endverbrauch in der Regel kein Vorsteuerabzug vorgenommen wird, ohne dass auch eine Versteuerung des letzten Umsatzes durchgeführt wird⁷³.

69 Vgl. *Reiß* in Tipke/Lang, Steuerrecht¹⁹, § 14 Rz. 3, 543.

70 *Reiß* in Tipke/Lang, Steuerrecht¹⁹, § 14 Rz. 4, 543.

71 Mitteilung der Kommission an den Rat gem. Artikel 27 Absatz 3 der Richtlinie 77/388/EWG, KOM(2006) 404 endg.

72 *Reiß* in Tipke/Lang, Steuerrecht¹⁹, § 14 Rz. 4, 544; *Reiß* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, Einf. Rz. 24.

73 *Reiß* in Tipke/Lang, Steuerrecht¹⁹, § 14 Rz. 4, 544.

9. Prinzipienlosigkeit oder das pragmatische Prinzip

Eine Analyse des Mehrwertsteuerrechts der Gemeinschaft ergibt, dass zwar Grundprinzipien definiert werden und die Ausgestaltung grundsätzlich anhand dieser Prinzipien erfolgt. Allerdings widersprechen sich zum einen diese Prinzipien hinsichtlich ihrer Wirkung, wie z. B. das Bestimmungs- und Ursprungslandprinzip. Zum anderen werden durch Einzelregelungen der MwStSyst-RL zur Verwirklichung eines anderen Zwecks (insbesondere Vereinfachung der Steuererhebung) diese Prinzipien durchbrochen. Dieser Befund legt es nahe, die Bezeichnung „Prinzipienlosigkeit“ zur Charakterisierung der Umsatzbesteuerung des internationalen Güter- und Dienstleistungsverkehrs in der EU zu wählen.

Dieser Begriff scheint allerdings die tatsächliche Ausgestaltung der MwStSyst-RL nicht zutreffend zu beschreiben und hilft auch nicht für die Formulierung von Reformvorschlägen. Tatsächlich scheinen drei Grundsätze das Mehrwertsteuerrecht der EU mehr als die bislang untersuchten Prinzipien zu dominieren. Diese sind daher auch im Rahmen von Reformen des Mehrwertsteuersystems für den internationalen Güter- und Dienstleistungsverkehr vorrangig zu berücksichtigen.

a) Aufkommenssicherung

Die Generierung von Aufkommen ist wesentlicher Zweck jeder Steuer und daher auch der Mehrwertsteuer. Insofern mag es nicht verwundern, dass viele Regelungen, insbesondere Nachweis-, Aufzeichnungs- und Erklärungspflichten, aber auch die Festlegung des Leistungsortes und der Steuerschuldnerschaft, in der MwStSyst-RL und den nationalen Umsetzungen der Richtlinie so gewählt werden, dass die Aufkommenssicherung gelingt.

b) Aufkommensverteilung

Die Verteilung des Mehrwertsteueraufkommens im internationalen Güter- und Dienstleistungsverkehr knüpft an die Steuergläubigereigenschaft an, weshalb der Festlegung des Leistungsortes große Bedeutung zukommt. Letztlich haben alle Mitgliedstaaten ein überragendes Interesse daran, dass der Verbrauch durch Endverbraucher auf ihrem Territorium auch mit Mehrwertsteuer im betreffenden Mitgliedstaat erfasst wird. Das Vertrauen der Mitgliedstaaten in die Abgabenerhebung durch andere Mitgliedstaaten war bislang nicht allzu hoch. Aus diesem Grund scheiterte wohl auch der Vorschlag der Kommission zur Einführung einer Regelung für den Binnenmarkt, welche die Erhebung der Umsatzsteuer im Ursprungsmitgliedstaat und den Vorsteuerabzug im Bestimmungsmitgliedstaat vorsah. Einen ersten Ansatz für eine von der Aufkommensverteilung abweichende Regelung der Abgabenerhebung stellt die Sonderregelung für elektronisch erbrachte Dienstleistungen des Art. 359 MwStSyst-RL dar, welche ab 2015 auf Telekommunikations- sowie Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen ausge-

dehnt werden soll. Diese Sonderregelung soll gem. Art. 369b MwStSyst-RL i. d. F. der Dienstleistungsort-RL dann auch von nicht im Mitgliedstaat des Verbrauchs ansässigen Steuerpflichtigen, die Telekommunikationsdienstleistungen, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen oder elektronische Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige erbringen, die in einem Mitgliedstaat ansässig sind oder dort ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthaltsort haben, in Anspruch genommen werden können. Die Kommission schlägt eine weitere Ausweitung vor, welche auch die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs für eine in anderen Mitgliedstaaten erhobene Mehrwertsteuer im Ansässigkeitsstaat möglich machen würde.

c) Wahrung der Steuersouveränität

Trotz weitgehender Harmonisierung der Mehrwertsteuer in der EU bestehen die nationalen Steuerhoheiten der Mitgliedstaaten weiter⁷⁴ und die Mitgliedstaaten haben ein großes Interesse ihre Steuersouveränität im Hinblick auf die Festlegung der Steuersätze und Ausgestaltung von Steuerbefreiungen beizubehalten⁷⁵. Die rechtliche Verankerung der Steuersouveränität kann in der in Art. 93 EG normierten eingeschränkten Kompetenz der EG gesehen werden, die Rechtsvorschriften für die Umsatzsteuer soweit zu harmonisieren, als dies für das Funktionieren des Binnenmarktes notwendig ist. Rechtlich abgesichert werden die Interessen der Mitgliedstaaten zur Beibehaltung ihrer Steuersouveränität durch das für steuerliche Maßnahmen der EG vorgesehene Einstimmigkeitsprinzip. Jede Systemänderung im Bereich der Mehrwertsteuer, welche eine Angleichung der Mehrwertsteuersätze und Befreiungen vorausgesetzt hätte, wurde von den Mitgliedstaaten daher bisher erfolgreich blockiert.

Weitgehende Entscheidungsfreiheit beanspruchen die Mitgliedstaaten auch hinsichtlich der Steuererhebung. In den letzten Jahren wurden zwar die Regelungen hinsichtlich der Rechnungsmerkmale sowie der Aufzeichnungs- und Erklärungspflichten weitgehend harmonisiert, von einer einheitlichen Anwendung in allen Mitgliedstaaten kann aber weiterhin nicht ausgegangen werden.

IV. Systemschwächen

1. Überwachungsschwächen und Betrugsanfälligkeit

Unbestritten ist, dass es in den Mitgliedstaaten zu massiven Steuerausfällen aufgrund von Karussell- oder Missing-Trader-Betrug kommt⁷⁶. Umstritten sind hingegen das Ausmaß des Schadens⁷⁷ sowie die geeigneten Maßnahmen

⁷⁴ Reiß in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, Einf. Rz. 63.

⁷⁵ Reiß in Tipke/Lang, Steuerrecht¹⁹, § 14 Rz. 106, 605.

⁷⁶ Mitteilung der Kommission an den Rat gem. Artikel 27 Absatz 3 der Richtlinie 77/388/EWG, KOM(2006) 404 endg., 4.

für deren Bekämpfung. Diese Betrugsformen sind zwar nicht erst seit Bestehen der Übergangsregelung für den Binnenmarkt möglich, werden allerdings durch diese begünstigt.

Inneregemeinschaftlicher Karussellbetrug erfolgt in verschiedenen Formen und mit einer unterschiedlichen Anzahl von Beteiligten. In einem typischen Fall⁷⁸ von Karussellbetrug wird ein in der Regel unwissender Zwischenhändler Z als Puffer zwischen Unternehmern des Betrugskarussells überredet (möglichst besonders wertvolle, leicht transportierbare) Waren vom Betrugsunternehmen B im Mitgliedstaat 1 um 900 zuzüglich 20 % Mehrwertsteuer in Höhe von 180 zu erwerben, um diese mit einem kleinen Gewinnaufschlag von 25 an einen Abnehmer X im Mitgliedstaat 1 um 925 zuzüglich 185 Mehrwertsteuer zu liefern. X liefert an Y dieselben Waren um 950 (unter Inanspruchnahme der Befreiung für inneregemeinschaftliche Lieferungen), indem diese in den Mitgliedstaat 2 befördert werden. Im Anschluss liefert Y um 975 (unter Inanspruchnahme der Befreiung für inneregemeinschaftliche Lieferungen) an B durch Versendung in den Mitgliedstaat 1. Auf diese Weise können die Waren von B wiederum verkauft und das Karussell weiter in Schwung gehalten werden. Wenn B die Mehrwertsteuer für seine Lieferung an Z nicht abführt, beträgt der Betrugsgewinn 180 (abzüglich der Gewinnanteile der unbeteiligten, in das Karussell eingeschalteten Unternehmen). Jedes Mal wenn es dem Betrüger gelingt, die Waren wiederum im Karussell zu verkaufen, ohne dass die Finanzverwaltung die Karussellstruktur aufbricht, steigt der Gewinn.

Das System der Befreiung von inneregemeinschaftlichen Lieferungen begünstigt die Verschleierung des Karussellbetrugs, weil bei B keine Vorsteuerüberschüsse entstehen. B erhält von Z die Umsatzsteuer mit dem Preis der Waren. In seiner Umsatzsteuererklärung entspricht die Umsatzsteuerschuld für die inneregemeinschaftlichen Erwerbe der Vorsteuer für diese Erwerbe, so dass sich kein Vorsteuerüberschuss ergibt. Aus diesem Grund wird die Wahrscheinlichkeit für eine Prüfung von B durch die Finanzbehörden gering

77 Österreich schätzt, dass sich die Ausfälle durch MwSt-Betrug auf 4,4 % der gesamten MwSt-Einnahmen belaufen, allerdings liegen keine genauen Schätzungen über den Anteil des Karussellbetrugs an diesen Ausfällen vor; vgl. Mitteilung der Kommission an den Rat gem. Artikel 27 Absatz 3 der Richtlinie 77/388/EWG, KOM(2006) 404 endg., 4. Deutschland schätzt, dass es etwa 2 % der MwSt-Einnahmen durch Karussellbetrug verliert.

78 Vgl. das Beispiel bei *Tumpel*, A Hybrid VAT System in the European Union, TNI 2007, 165 (166 f.); Bericht der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament über den Einsatz der Instrumente für die Verwaltungszusammenarbeit bei der Bekämpfung des MwSt-Betrugs, KOM(2004) 260 endg., 7; vgl. auch Schlussanträge des Generalanwalts *Maduro*, verbundene Rs. C-354/03, C-355/03 und C-484/03, *Optigen u. a.*, Slg. 2006 Seite I-483, Rz. 7; *Füllsack*, Klarstellung des EuGH zum Vorsteuerabzug bei Umsatzsteuerkarussellen – Anmerkung zum Urteil vom 12.1.2006, DStR 2006, 456 (456).

sein. Die Finanzbehörden werden wohl eher wegen des eintretenden Vorsteuerüberhangs eine Prüfung bei X vornehmen. Eine Nachschau von dessen Vorlieferanten Z wird allerdings ergeben, dass die Mehrwertsteuer korrekt abgeführt wurde, so dass erst durch weitere Nachforschungen die Betrugs-handlungen aufgedeckt werden könnten.

In vielen Fällen wird aber der Betrüger bereits verschwunden oder insolvent sein, so dass der Schaden letztlich den Fiskus trifft, wenn dieser nicht einen anderen in der Kette zur Haftung heranziehen oder z. B. Z den Vorsteuerabzug versagen kann und die Steuer einbringlich ist.

In den letzten Jahren war der EuGH oftmals mit Fragen im Zusammenhang mit der Haftung und Versagung des Vorsteuerabzugs bei Karussellbetrug befasst⁷⁹. In diesen Urteilen bringt der EuGH im Wesentlichen zum Ausdruck, dass es für das Recht auf Vorsteuerabzug ohne Bedeutung ist, ob die Mehrwertsteuer, die für die vorausgegangenen oder nachfolgenden Verkäufe der betreffenden Gegenstände geschuldet war, tatsächlich an den Fiskus entrichtet wurde⁸⁰. Der Vorteil des Rechts auf Vorsteuerabzug darf nur verweigert werden, wenn aufgrund objektiver Umstände feststeht, dass der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligte, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war⁸¹.

Umgekehrt etabliert der EuGH damit sowohl für das Recht auf Vorsteuerabzug als auch für die Inanspruchnahme zur gesamtschuldnerischen Haftung im Falle von Karussellbetrug einen Gutglaubensschutz⁸² für alle Wirtschaftsteilnehmer, die alle Maßnahmen treffen, die vernünftigerweise von ihnen verlangt werden können, um sicherzustellen, dass ihre Umsätze nicht zu einer Lieferkette gehören, die einen mit einem Mehrwertsteuerbetrug behafteten Umsatz einschließt⁸³. Die Mitgliedstaaten müssen nämlich die dem Gemeinschaftsrecht inhärenten allgemeinen Rechtsgrundsätze beachten, zu denen u. a. die Grundsätze der Rechtssicherheit und der Verhältnismäßigkeit gehören⁸⁴, weshalb Steuerpflichtige, die vom Steuerbetrug weder

79 EuGH v. 12.1.2006 – Rs. C-354/03, C-355/03 und C-484/03, *Optigen u. a.*, Slg. 2006 I-483; 11.5.2006 – Rs. C-384/04, *Federation of Technological Industries*, Slg. 2006, I-4191; 6.7.2006 Rs C-439/04, *Kittel*, Slg. I-6161.

80 EuGH v. 6.7.2006 – Rs. C-439/04, *Kittel*, Slg. I-6161, Rz. 49.

81 EuGH v. 6.7.2006 – Rs. C-439/04, *Kittel*, Slg. I-6161, Rz. 59.

82 *Tumpel/Prechtl*, Vorsteuerabzug und EG-rechtlicher Gutglaubensschutz, SWK 2006, S 872 ff.; *Füllsack*, DStR 2006, 458; *Laudacher*, Briefkasten und Karussellbetrug, SWK 2008 S 28 ff.; *Achatz*, Gutglaubensschutz beim Vorsteuerabzug auch bei unrichtiger Rechnungsadresse, SWK 2008 S 86 f.

83 EuGH v. 11.5.2006 – Rs. C-384/04, *Federation of Technological Industries*, Slg. 2006, I-4191, Rz. 33.

84 EuGH v. 11.5.2006 – Rs. C-384/04, *Federation of Technological Industries*, Slg. 2006, I-4191, Rz. 29.

wussten noch wissen konnten und alle zumutbaren Maßnahmen zur Verhinderung von Steuerbetrug getroffen haben, auf die Rechtmäßigkeit dieser Umsätze vertrauen können dürfen, ohne Gefahr zu laufen, das Recht auf Vorsteuerabzug zu verlieren oder für die Zahlung dieser von einem anderen Steuerpflichtigen geschuldeten Steuer gesamtschuldnerisch in Anspruch genommen zu werden⁸⁵. Dadurch wird allerdings die Handhabe der Mitgliedstaaten, andere als die am Betrug unmittelbar Beteiligten für entfallene Mehrwertsteuer heranzuziehen, wesentlich eingeschränkt.

Auch wenn Karussellbetrug oft im Zusammenhang mit innergemeinschaftlichen Umsätzen begangen wird, Missing-Trader-Betrug kann auch ohne grenzüberschreitenden Umsatz vorkommen, wenn ein Lieferer die an ihn vom Empfänger gezahlte Mehrwertsteuer nicht zahlt und nicht mehr zur Besteuerung herangezogen werden kann. Auch sind in der Vergangenheit oftmals Fälle von Steuerbetrug im Zusammenhang mit dem Export und Reimport von Waren ins bzw. vom Drittland (ohne Abfuhr der Einfuhrumsatzsteuer) aufgedeckt worden. Natürlich ist es für den Betrüger schwieriger, wenn die Zollbehörden den Warenverkehr mit dem Drittland überwachen. Dennoch sind solche Fälle in der Rechtsprechung ersichtlich⁸⁶.

Als Systemschwäche erweist sich auch, dass zwar Informationen für die Überwachung des innergemeinschaftlichen Warenverkehrs zwischen Unternehmen durch Zusammenfassende Meldungen gem. Art. 262 MwStSyst-RL erfasst und ausgetauscht werden, andere Informationen den grenzüberschreitenden Güter- und Dienstleistungsverkehr innerhalb der Gemeinschaft betreffend jedoch nicht erhoben und weitergeleitet werden. Ab 2010 werden allerdings Steuerpflichtige zusätzlich gem. Art. 262 Buchstabe c MwStSyst-RL i. d. F. der Dienstleistungsort-RL auch die Steuerpflichtigen sowie die nicht steuerpflichtigen juristischen Personen mit Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer melden müssen, für die Dienstleistungen erbracht wurden, für die der Dienstleistungsempfänger Steuerschuldner ist. Versendungslieferungen, bei denen gem. Art. 33 MwStSyst-RL der Ort als Lieferort gilt, an dem sich die Gegenstände bei Beendigung der Versendung oder Beförderung an den Erwerber befinden, werden hingegen auch in Hinkunft nicht überwacht. Dies wäre kein Problem, wenn der Sitzstaat des Steuerpflichtigen die Besteuerung im anderen Mitgliedstaat überwacht oder zumindest ausreichend Informationen überlässt, welche eine Besteuerung im anderen Mitgliedstaat ermöglicht. Wie auch die Kommission festgehalten hat, fehlt den Mitgliedstaaten aber ein EU-bezogener Ansatz, der ausreicht,

85 EuGH v. 12.1.2006 – Rs. C-354/03, C-355/03 und C-484/03, *Optigen u. a.*, Slg. 2006, I-483 Rz. 52; 11.5.2006 – Rs. C-384/04, *Federation of Technological Industries*, Slg. 2006, I-4191, Rz. 33.

86 VwGH v. 17.10.2001 – 96/13/0055.

um die Funktionsweise des gemeinsamen MwSt-Systems sicherzustellen⁸⁷. Ohne dass die Möglichkeit besteht, eigene Abgaben zu erheben, fehlen oftmals die Motivation und die Ressourcen, um die Behörden anderer Mitgliedstaaten über die Verwirklichung von Steuertatbeständen ausreichend und rechtzeitig zu informieren.

2. Unterschiedliche steuerliche Behandlung von innergemeinschaftlichen Umsätzen und Inlandsumsätzen

a) B2B-Umsätze

Basiert das Mehrwertsteuersystem grundsätzlich auf dem Prinzip der fraktionierten Erhebung, weshalb auf jeder Produktions- und Vertriebsstufe Mehrwertsteuer erhoben wird, so wird dieser Mechanismus im grenzüberschreitenden Güter- und Warenverkehr zwischen Unternehmen ausgeschaltet. Anstelle der Zahlung von Mehrwertsteuer mit dem Preis von Leistungen werden innergemeinschaftliche Lieferungen und Ausfuhrlieferungen steuerbefreit. Die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs erfolgt bei vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmen ohne Liquiditätswirkung, weil im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld auch die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs gegeben ist, so dass sich Mehrwertsteuerschuld und Vorsteuer auf null saldieren. Auch bei der Einfuhr kommt es zu keinem Zahlungsfluss, wenn Mitgliedstaaten keine Zahlung der Einfuhrumsatzsteuer verlangen, weil sich diese mit dem Vorsteuerabzug saldiert⁸⁸. Im grenzüberschreitenden Dienstleistungsverkehr entsteht ebenfalls keine Liquiditätsbelastung, wenn bei grenzüberschreitenden Leistungen durch ausländische Unternehmer die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergeht und dieser über das Recht auf Vorsteuerabzug verfügt.

Die unterschiedliche Behandlung von Inlandsumsätzen und grenzüberschreitenden Umsätzen führt somit zu unterschiedlichen Liquiditätswirkungen beim Leistenden und Leistungsempfänger. Überdies ergeben sich mit der Abwicklung von grenzüberschreitenden Umsätzen und Inlandsumsätzen nicht zu vernachlässigende Unterschiede hinsichtlich der damit verbundenen administrativen Verpflichtungen. Differenzierungen sind zudem hinsichtlich der Haftungsregelungen feststellbar. Während im Falle von Umsätzen, bei denen die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergeht, auch nachträglich keine Belastung mit Mehrwertsteuer eintreten kann⁸⁹, kann eine definitive Belastung mit Umsatzsteuer im Falle von Inlandsumsätzen für den Leistungsempfänger entstehen, wenn ihm der Vorsteuerabzug

87 Mitteilung der Kommission an den Rat zu einigen Kernfragen im Zusammenhang mit der Entwicklung einer MwSt-Betrugsbekämpfungsstrategie in der EU, KOM(2007) 758 endg., 8.

88 Vgl. § 26 Abs. 3 und 5 öUStG.

89 EuGH v. 8.5.2008 – Rs. C-5/07 und C-96/07, *Ecotrade SpA*.

aufgrund von formellen Mängeln oder weil er nicht alle Maßnahmen ergriffen hat, um Mehrwertsteuerbetrug hintanzuhalten, versagt wird⁹⁰. Ob und in welchem Ausmaß diese Unterschiede den Wettbewerb im grenzüberschreitenden Güter- und Dienstleistungsverkehr tatsächlich beeinflussen, ist – soweit ersichtlich – empirisch noch nicht untersucht worden.

b) B2C-Umsätze

Bei Umsätzen an Endverbraucher, welche am Verbrauchsort der Mehrwertsteuer unterliegen, ist die Neutralität, Gleichbehandlung und Aufkommensverteilung entsprechend dem Verbrauch gewährleistet. Dies trifft auf Inlandsumsätze ebenso zu wie auf grenzüberschreitende Umsätze, bei denen der Leistungsort am Verbrauchsort liegt. Einfuhren aus Drittstaaten werden – außerhalb der Befreiungsgrenzen und des Schmuggels – mit der Mehrwertsteuer des Bestimmungslandes besteuert. Gleiches gilt für Warenlieferungen von Versandhändlern, bei denen der Leistungsort bei Überschreiten der Lieferschwelle am Ende der Versendung, d. h. letztlich am Verbrauchsort des Endverbrauchers festgelegt wird.

Umsätze im grenzüberschreitenden Güter- und Dienstleistungsverkehr, welche entsprechend dem Ursprungsland- bzw. Sitzortprinzip an Nichtunternehmer oder nicht zum Vorsteuerabzug berechnete Unternehmer bewirkt werden, gewährleisten hingegen die Neutralität der Besteuerung nicht. Erwerbe durch Endverbraucher im innergemeinschaftlichen Reiseverkehr werden mit Ausnahme von neuen Fahrzeugen immer im Ursprungsland besteuert. Hohe Steuersatzunterschiede, die zwischen den Mitgliedstaaten weiterhin existieren⁹¹, wirken sich insbesondere bei Gegenständen, die – vor allem im grenznahen Gebiet – in großen Umfängen aus anderen Mitgliedstaaten in den Mitgliedstaat des Verbrauchs importiert werden, ebenso aus wie der Import von Gegenständen von hohem Wert (z. B. elektrische und elektronische Geräte sowie Schmuck). Gleiches gilt für Dienstleistungen, bei denen die Besteuerung nach dem Sitzortprinzip erfolgt, das auch nach dem Wirksamwerden der Dienstleistungsort-RL das Grundprinzip für Umsätze an Endverbraucher darstellen wird.

3. Gefahr der Doppelbesteuerung

a) Abgrenzung von Besteuerungshoheiten

Doppelbesteuerung sollte im Mehrwertsteuersystem grundsätzlich ausgeschlossen sein, weil die Besteuerungshoheiten entsprechend dem Territorialitätsprinzip eindeutig abgegrenzt werden. Wenn alle Staaten dem Bestim-

⁹⁰ EuGH v. 6.7.2006 – Rs. C-439/04 und C-440/04, *Kittel*, Slg. 2006, I-6161, Rz. 56.

⁹¹ Siehe die Übersicht bei *Tumpel*, *Steuersatzshopping*, in *Achatz/Tumpel* (Hrsg.), *Missbrauch im Umsatzsteuerrecht* (2008), 105 (105 ff.).

mungslandprinzip folgen und innerhalb der EU in jenen Fällen, in denen das Ursprungslandprinzip zur Anwendung kommt, die Regelungen grundsätzlich einheitlich angewandt werden, kann es anders als bei einem System der kumulativen Allphasenumsatzsteuer, bei welcher der Grenzausgleich nur pauschal durchgeführt werden kann, im Güterverkehr nicht zur rechtlichen Doppelbesteuerung kommen⁹². Im Falle von Dienstleistungen kann es hingegen zur Doppelbesteuerung kommen, wenn Staaten, zu denen ein persönlicher oder sachlicher Anknüpfungspunkt gegeben ist, den Leistungsort unterschiedlich festlegen⁹³. Innerhalb der EU sollte es wegen der Harmonisierung der Vorschriften zur Festlegung des Leistungsortes von Dienstleistungen gem. Art. 43 ff. MwStSyst-RL hingegen nicht zur Doppelbesteuerung kommen.

b) Unterschiede bei der Auslegung und Anwendung der Leistungsortbestimmungen

Allerdings zeigt sich in der Praxis, dass die Regelungen der MwStSyst-RL in den Mitgliedstaaten unzutreffend umgesetzt werden (Implementierungsfehler) oder Begriffe in den Mitgliedstaaten unterschiedlich ausgelegt werden (Qualifikationskonflikte), woraus Fälle von Doppelbesteuerung aber auch Nichtbesteuerung resultieren können⁹⁴. Doppel- und Nichtbesteuerung treten auch auf, wenn Mitgliedstaaten Vorgänge unterschiedlich als Lieferung oder Dienstleistung qualifizieren (wie z. B. beim Cross-Border-Leasing häufiger der Fall)⁹⁵.

Fälle von unbeabsichtigter Nichtbesteuerung können auch beim grenzüberschreitenden Dienstleistungsverkehr gegenüber Drittstaaten auftreten, insbesondere wenn die Sitzortbesteuerung angeordnet wird. Die MwStSyst-RL hat für bestimmte Fälle, in denen dadurch Wettbewerbsverzerrungen zu erwarten sind, Ausnahmeregelungen geschaffen. So ordnet Art. 57 MwStSyst-RL für auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistungen, die an nichtsteuerpflichtige Personen, die in einem Mitgliedstaat ansässig sind, dort ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthaltsort haben, durch einen Steuerpflichtigen erbracht werden, der den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung, von der aus die Dienstleistung erbracht wird, außerhalb der Gemeinschaft hat oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Niederlassung seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort außerhalb der Gemeinschaft hat, an, dass als Ort der Dienstleistung der Ort, an dem der Nichtsteuerpflichtige ansässig ist oder seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort hat,

92 *Stadie* in Rau/Dürrwächter, UStG, Einf. Rz. 277.

93 *Stadie* in Rau/Dürrwächter, UStG, Einf. Rz. 278.

94 *Stadie* in Rau/Dürrwächter, UStG, Einf. Rz. 280.

95 *Tumpel*, *Steuersatzshopping*, in Achatz/Tumpel (Hrsg.), *Missbrauch im Umsatzsteuerrecht* (2008), 113.

gilt. Überdies können die Mitgliedstaaten gem. Art. 58 MwStSyst-RL bei den in Art. 56 Abs. 1 MwStSyst-RL genannten Dienstleistungen (Katalogleistungen) und bei der Vermietung von Beförderungsmitteln zur Vermeidung von Doppelbesteuerung, Nichtbesteuerung oder Wettbewerbsverzerrung den Ort dieser Dienstleistungen oder bestimmter von diesen Dienstleistungen, der in ihrem jeweiligen Gebiet liegt, als außerhalb der Gemeinschaft gelegen ansehen, wenn dort die tatsächliche Nutzung oder Auswertung erfolgt oder den Ort dieser Dienstleistungen oder bestimmter von diesen Dienstleistungen, der außerhalb der Gemeinschaft liegt, als in ihrem jeweiligen Gebiet gelegen ansehen, wenn dort die tatsächliche Nutzung oder Auswertung erfolgt. Auf diese Weise kann in den wichtigsten Fällen im Dienstleistungsverkehr mit dem Drittland die Nichtbesteuerung oder Doppelbesteuerung verhindert werden. Für nicht von Art. 58 MwStSyst-RL erfasste Dienstleistungen können hingegen keine auf die MwStSyst-RL gestützten Maßnahmen zur Verhinderung von Doppelbesteuerung und Nichtbesteuerung getroffen werden.

Zu Fällen von Doppelbesteuerung und Nichtbesteuerung kann es auch dann kommen, wenn Sachverhalte falsch subsumiert werden. Sind mehrere Behörden an der Würdigung eines Sachverhaltes beteiligt, kann es trotz einheitlicher Regelungen und Auslegung zu einer kollidierenden Besteuerung oder Nichtbesteuerung kommen⁹⁶. Selbst innerhalb der EU haben die Abgabenbehörden und Gerichte der Mitgliedstaaten die Sachverhaltsfeststellung – auch bezüglich innergemeinschaftlicher Umsätze⁹⁷ – stets unabhängig voneinander vorzunehmen. Eine Lösung von Konflikten kann in solchen Fällen wohl auch nicht durch ein Vorabentscheidungsersuchen beim EuGH gefunden werden, weil die verbindliche Sachverhaltsfeststellung den vorlegenden Gerichten und nicht dem EuGH obliegt⁹⁸. Eine Lösung könnte mittels Verständigungsverfahren auf der Grundlage der Doppelbesteuerungsabkommen gesucht werden, wenn diese Regelungen gem. Art. 25 Abs. 3 OECD-Musterabkommen beinhalten, wonach die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten auch gemeinsam darüber beraten können, wie eine Doppelbesteuerung in Fällen vermieden werden kann, die im Abkommen nicht behandelt sind.

c) Versagung von Befreiungen oder des Vorsteuerabzugs bei grenzüberschreitenden Umsätzen

Fälle von Doppelbesteuerung können im grenzüberschreitenden Güterverkehr auch dann auftreten, wenn der Grenzausgleich nicht oder nicht umfassend gelingt. Die Staaten sehen zum Schutz ihrer Fisci vor Mehrwertsteuer-

⁹⁶ *Stadie* in Rau/Dürrwächter, UStG, Einf. Rz. 284, bezeichnet diese Fälle als „tatsächliche Doppelbesteuerung“.

⁹⁷ *Tumpel*, Mehrwertsteuer, 191.

⁹⁸ Vgl. *Stadie* in Rau/Dürrwächter, UStG, Einf. Rz. 285.

betrug oftmals strenge Nachweis- und Erklärungspflichten vor und sanktionieren die Nichteinhaltung dieser Verpflichtungen mit Versagung von Befreiungen z. B. für Ausfuhren und innergemeinschaftliche Umsätze. Zur Doppelbesteuerung kann dies führen, wenn der Import der Mehrwertsteuer unterliegt, ohne dass ein vollständiger Vorsteuerabzug möglich ist.

V. Reformbedarf

Die aufgezeigten Systemschwächen legen einen Bedarf an Reformen der Mehrwertsteuer für den grenzüberschreitenden Güter- und Dienstleistungsverkehr nahe. In den letzten Jahren wurde das Mehrwertsteuersystem bereits wiederholt reformiert, um es dem technologischen Wandel anzupassen⁹⁹ und um den veränderten rechtlichen und wirtschaftlichen Rahmenbedingungen durch die Globalisierung und Liberalisierung der Märkte Rechnung zu tragen¹⁰⁰. Weitere Reformen wurden von der Kommission bereits vorgeschlagen, die insbesondere der Verhinderung von Mehrwertsteuerbetrug dienen sollen. Alle diese vorgeschlagenen Maßnahmen können als konventionelle Mittel bezeichnet werden, welche das bisherige System dem Grunde nach unangetastet lassen. Eine tiefgreifende Systemumstellung, wie diese von Deutschland und Österreich durch den weitgehenden Umstieg auf das Reverse Charge-System auch für Inlandsumsätze zwischen Unternehmen gefordert wurde, wenn diese einen bestimmten Grenzwert übersteigen, wurde angesichts der ablehnenden Haltung der Kommission und einzelner Mitgliedstaaten hingegen nicht weiter verfolgt.

Von der Kommission wurden weitere Maßnahmen vorgeschlagen, um das Mehrwertsteuersystem weiterzuentwickeln. Auch in der Literatur lassen sich zahlreiche Vorschläge für eine Reform finden. Einige von den vorgeschlagenen Maßnahmen können als „große Würfe“ bezeichnet werden, weil durch diese grundlegende Prinzipien, von denen das bisherige Mehrwertsteuersystem geprägt ist, durchbrochen würden. Demgegenüber hat die Kommission in den letzten Jahren hinsichtlich der Reform des Mehrwertsteuersystems erfolgreich den Weg der kleinen Schritte gewählt. Angesichts der rechtlichen, politischen und wirtschaftlichen Rahmenbedingungen dürfte es auch für die weitere Zukunft sinnvoll sein, „kleinere Brötchen“ bei der Reform der Mehrwertsteuer zu backen.

⁹⁹ Vgl. neue Regelungen für auf elektronischem Weg erbrachte Leistungen und Neuregelung des Ortes von Dienstleistungen.

¹⁰⁰ Vgl. z. B. die Neuregelungen für Gas- und Elektrizitätslieferungen im liberalisierten Strom- und Gasmarkt.

1. Rechtliche, politische und wirtschaftliche Rahmenbedingungen

a) Kompetenznorm des Art. 93 EG und die Subsidiarität

Die Kompetenz der Gemeinschaft zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften ist durch den EG-Vertrag festgelegt. Gem. Art. 5 EG wird die Gemeinschaft innerhalb der Grenzen der ihr in diesem Vertrag zugewiesenen Befugnisse und gesetzten Ziele tätig:

„In den Bereichen, die nicht in ihre ausschließliche Zuständigkeit fallen, wird die Gemeinschaft nach dem Subsidiaritätsprinzip nur tätig, sofern und soweit die Ziele der in Betracht gezogenen Maßnahmen auf Ebene der Mitgliedstaaten nicht ausreichend erreicht werden können und daher wegen ihres Umfangs oder ihrer Wirkungen besser auf Gemeinschaftsebene erreicht werden können. Die Maßnahmen der Gemeinschaft gehen nicht über das für die Erreichung der Ziele dieses Vertrags erforderliche Maß hinaus.“

Das Steuerrecht gehört zu den Bereichen, die jedenfalls nicht in die ausschließliche Zuständigkeit der Gemeinschaft fallen.

Art. 93 EG räumt der Gemeinschaft die Kompetenz zur Harmonisierung ein:

„Der Rat erlässt auf Vorschlag der Kommission und nach Anhörung des Europäischen Parlaments und des Wirtschafts- und Sozialausschusses einstimmig die Bestimmungen zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern, die Verbrauchsabgaben und sonstige indirekte Steuern, soweit diese Harmonisierung für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarkts innerhalb der in Artikel 14 gesetzten Frist notwendig ist.“

Zwar sieht Art. 93 EG einen ausdrücklichen Auftrag der Gemeinschaft zur Harmonisierung vor, doch ist dieser in mehrfacher Hinsicht durch die Kompetenznorm selbst eingeschränkt. Es bedarf wegen der Notwendigkeit einer einstimmigen Beschlussfassung des breitesten Konsenses der Mitgliedstaaten für jede Maßnahme zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften bei den indirekten Steuern und damit jeder Änderung des Mehrwertsteuersystems. Der politische Spielraum der Kommission zur Fortentwicklung des Mehrwertsteuersystems ist damit verengt. Wenngleich Art. 95 EG auch Beschlüsse mit qualifizierter Mehrheit zulässt, wenn die Maßnahmen zur Errichtung und für das Funktionieren des Binnenmarktes notwendig sind, ist dessen Anwendung für die Bestimmungen über Steuern ausdrücklich ausgeschlossen.

Von Bedeutung für die Auslegung der Kompetenznorm des Art. 93 EG ist der Inhalt des Begriffs der „Harmonisierung“, der allerdings im EG-Vertrag weder ausdrücklich definiert ist noch einheitlich gebraucht wird¹⁰¹. Unter dem Begriff der Steuerharmonisierung könnten alle Maßnahmen verstanden

101 *Menner*, Die Umsatzsteuer-Harmonisierung in der Europäischen Gemeinschaft – Entwicklung und Zukunft unter besonderer Berücksichtigung der freien Berufe (1992), 30.

werden, durch welche die steuerlichen Vorschriften und Praktiken einzelner Mitgliedstaaten mit den Zielen des EG-Vertrages kompatibler gestaltet werden. Die Reichweite der zulässigen Harmonisierung der nationalen Rechtsvorschriften auf dem Gebiet der indirekten Steuern müsste demnach anhand der Zielsetzung des Art. 93 EG beurteilt werden.

Der Auftrag zur Harmonisierung der steuerlichen Rechtsvorschriften durch die Gemeinschaft ist in Art. 93 EG insoweit begrenzt, als „diese Harmonisierung für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarktes innerhalb der in Artikel 14 gesetzten Frist notwendig ist“. Der Binnenmarkt als Raum ohne Binnengrenzen ist durch die Tätigkeiten der Gemeinschaft gem. Art. 3 EG im Hinblick auf die Beseitigung der Hindernisse für den freien Waren-, Personen-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehr zwischen den Mitgliedstaaten sowie der Schaffung eines Systems des unverfälschten Wettbewerbs gekennzeichnet. Die Bezugnahme auf den Binnenmarkt in Art. 93 EG macht deutlich, dass die Steuerharmonisierung durch die Gemeinschaft nicht Selbstzweck sein kann, sondern als Instrument zur Verwirklichung der Grundfreiheiten und des unverfälschten Wettbewerbs dient¹⁰². Die Durchführung weiterer Harmonisierungsmaßnahmen erscheint somit unzulässig, wenn verbleibende Unterschiede in den Steuerrechtssystemen der Mitgliedstaaten den Grundfreiheiten und dem unverfälschten Wettbewerb nicht mehr entgegenstehen¹⁰³. Eine völlige Vereinheitlichung der Steuersysteme wird für die Erreichung dieser Ziele in der Regel nicht notwendig sein¹⁰⁴ und dürfte deshalb von der Gemeinschaft auch nicht angestrebt werden¹⁰⁵. Demgemäß darf Harmonisierung nicht mit Rechtsvereinheitlichung gleichgesetzt werden¹⁰⁶. Die völlige Vereinheitlichung der Steuersysteme würde zwar Wettbewerbsverzerrungen, die ansonsten aufgrund unterschiedlicher steuerlicher Regelungen eintreten könnten, ausschließen und steuerliche Hindernisse für den freien Waren-, Personen-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehr gänzlich beseitigen¹⁰⁷, allerdings stünden diese im Konflikt zum Subsidiaritätsprinzip und dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz¹⁰⁸, welche die (Steuer-)souveränität der Mitgliedstaaten schützen.

Die zulässige Regelungsintensität im Rahmen der Harmonisierung gem. Art. 93 EG bestimmt sich danach, was für die „Errichtung und das Funktio-

102 *Eilers/Bahns/Sedlaczek* in von der Groeben/Schwarze, Kommentar zum EUV und EG, Art. 93 Rz. 29; *Mick* in Birk (Hrsg.), EG-Steuerrecht, § 24 Rz. 4.

103 *Mesenberg*, BB 1958, 982; *Reicherts* in von der Groeben/Thiesing/Ehlermann, Art. 99 Rz. 5.

104 *Voß* in Grabitz/Hilf, Art. 93 Rz. 2.

105 *Stobbe*, DStZ 1992, 225; *Reiß* in Tipke/Lang, Steuerrecht¹⁹, § 14 Rz. 106, 606; *Reiß* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, Einf. Rz. 94.

106 *Debatin*, DB 1973, 684.

107 *Mick* in Birk (Hrsg.), EG-Steuerrecht, § 24 Rz. 17.

108 *Fischer* in Lenz/Borchard, Art. 95 Rz. 32; zum Subsidiaritätsprinzip vgl. 1. Teil, Kap. I.A.4.

nieren des Binnenmarktes“ erforderlich ist¹⁰⁹. Inwieweit steuerliche Maßnahmen der Gemeinschaft den Gestaltungsspielraum der Mitgliedstaaten zulässigerweise einschränken dürfen, hängt auch vom jeweils aktuellen Stand des Integrationsprozesses ab¹¹⁰. Es erscheint denkbar, dass für das „Funktionieren des Binnenmarktes“ in Zukunft völlig vereinheitlichte Mehrwertsteuervorschriften notwendig sind, auch wenn diese aktuell nicht erforderlich sind. Der Harmonisierungsauftrag des Art. 93 EG enthält zurzeit jedenfalls keine Befugnis, neue Steuern durch Rechtsakte der Gemeinschaft in den Mitgliedstaaten einzuführen¹¹¹.

Der Harmonisierungsauftrag des Art. 93 EG enthält keine Vorgaben dergestalt, welche steuertechnische Lösung für die Ausgestaltung der Umsatzsteuer gewählt werden soll, sofern diese im Einklang mit den Zielen des EG-Vertrages steht sowie die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarktes gewährleistet.

Ein mit dem Ziel des Art. 3 Buchstabe g EG vereinbares System, das den Wettbewerb innerhalb des Binnenmarktes vor Verfälschungen schützt, setzt allerdings voraus, dass jeder Beteiligte im innergemeinschaftlichen Güter- und Dienstleistungsverkehr gegenüber Wirtschaftssubjekten aus anderen Mitgliedstaaten dieselben steuerlichen Bedingungen vorfindet. Das Funktionieren des Binnenmarktes als Raum ohne Binnengrenzen erfordert außerdem die Beseitigung von Formalitäten für Zwecke der Umsatzsteuer beim Grenzübertritt zwischen den Mitgliedstaaten¹¹². Aus Art. 93 EG oder den übergeordneten Zielen des EG-Vertrags lässt sich allerdings nicht ableiten, dass die technische Ausgestaltung der Mehrwertsteuererhebung im grenzüberschreitenden Güter- und Dienstleistungsverkehr mit jener für Inlandsumsätze ident sein muss¹¹³.

b) Wahrung der Steuersouveränität

Jede Maßnahme der Gemeinschaft zur Reform des Mehrwertsteuersystems für den grenzüberschreitenden Güter- und Dienstleistungsverkehr muss so ausgestaltet werden, dass dadurch die Steuersouveränität der Mitgliedstaaten möglichst wenig eingeschränkt wird. Dies ist nicht nur eine rechtliche Vorgabe, welche sich aus Art. 93 EG sowie dem Subsidiaritätsprinzip und Verhältnismäßigkeitsprinzip ergibt, sondern auch eine politische Realität. Maßnahmen wie eine EU-Mehrwertsteuer sowie die Angleichung der Steu-

109 *Tietje* in Grabitz/Hilf, Art. 94 Rz. 24.

110 *Vogelaar*, Steuerharmonisierung in der Europäischen Gemeinschaft, RIW/AWD 1970, 198 (200); *Wolffgang* in Lenz/Borchardt, EUV/EGV, Art. 93 Rz. 10.

111 *Birk* in Birk (Hrsg.), EG-Steuerrecht, § 11 Rz. 11; *Klein*, DStJG 19, 26; *Reiß* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, Einf. Rz. 63.

112 Vgl. *van Themaat*, DB 1966, 836.

113 *Tumpel*, Mehrwertsteuer, 59.

ersätze und Steuerbefreiungen stellen einen massiven Eingriff in die verbleibende Souveränität der Mitgliedstaaten dar, welche diese wohl kaum dulden werden.

Vorschläge wie die Einführung eines Mehrwertsteuerausschusses, welcher verbindliche Entscheidungen zur Anwendung der Mehrwertsteuer mit qualifizierter Mehrheit hätte treffen können, sind als Gefahr für die Steuersouveränität der Mitgliedstaaten erkannt und abgelehnt worden¹¹⁴. Ebenso ging es dem Vorschlag der Kommission, ihr eine Vollmacht zum Erlass von Durchführungsmaßnahmen einzuräumen¹¹⁵. Als Bedrohung für die Steuersouveränität wurde auch der ursprüngliche Richtlinienvorschlag der Kommission zur Beseitigung der Steuergrenzen angesehen, weil dieser für den Übergang zum Ursprungslandprinzip eine Angleichung der Steuersätze und Steuerbefreiungen der Mehrwertsteuer vorausgesetzt hätte. Jede Angleichung der Mehrwertsteuersätze und -befreiungen schränkt den steuerpolitischen Spielraum der Mitgliedstaaten für Lenkungsmaßnahmen ein und hat Auswirkungen auf das Steueraufkommen, damit aber letztlich auch auf die Steuerstruktur und das Ausmaß staatlicher Leistungen¹¹⁶. Es scheint legitim, dass der Konsens innerhalb der Gemeinschaft über den Umfang staatlicher Leistungen und die Gestaltung der Steuerstruktur nicht über eine Harmonisierung der Steuersätze und Steuerbefreiungen erfolgen kann. Somit erscheint aber auch ein genereller Übergang zum Ursprungslandprinzip beim derzeitigen Stand der Integration ausgeschlossen.

c) Wettbewerbsneutralität und Administrationsaufwand

Aus dem Blickwinkel der Wirtschaftsbeteiligten sind die Wahrung der Wettbewerbsneutralität sowie ein möglichst geringer mit der Administration der Mehrwertsteuer im grenzüberschreitenden Güter- und Dienstleistungsverkehr verbundener Aufwand die wesentlichen Ziele.

Unterschiedliche steuerliche Belastungen, welche sich für Absatzleistungen an Endverbraucher oder nicht vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer auswirken, bieten zwar die Möglichkeit zur Steuergestaltung im Sinne von Steuersatzshopping¹¹⁷. Allerdings werden dadurch die wirtschaftlichen Rahmenbedingungen verändert, wodurch insgesamt Verluste entstehen können.

114 Vgl. auch *Hagen/Reiß*, Die Zukunft der Umsatzsteuer als EG-Steuer, UR 2000, 106 (109).

115 Vorschlag für eine Entscheidung des Europäischen Parlaments und des Rates über die Einführung eines gemeinschaftlichen Aktionsprogramms zur wirksameren Anwendung der Vorschriften über die indirekten Steuern im Binnenmarkt (Fiscalis-Programm), KOM(1997) 175 endg., ABl. 1997 C 177/8.

116 Vgl. *Reiß* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht¹⁹, § 14 Rz. 106, 605.

117 *Tumpel*, Steuersatzshopping, in *Achatz/Tumpel* (Hrsg.), Missbrauch im Umsatzsteuerrecht (2008), 105 ff.

Die Unternehmen fungieren im Rahmen der Erhebung der Mehrwertsteuer als Steuereinsammler für den Fiskus¹¹⁸, ohne dafür gesondert entlohnt zu werden¹¹⁹. Vielmehr werden ihnen als Steuerschuldner die volle Verantwortung für die Steuererhebung sowie zusätzlich komplizierte Melde-, Erklärungs- und Nachweispflichten aufgezwungen. Administrative Vereinfachungen und die damit verbundene Minimierung der Kosten und des Risikos stehen für Unternehmen im Zusammenhang mit der Reform des Mehrwertsteuersystems im Vordergrund. Schon die bisherigen Regelungen, vor allem jene für den innergemeinschaftlichen Warenverkehr, werden als „überkompliziert“ und aufgrund des großen Verwaltungsaufwandes für kleine und mittlere Unternehmen als „abschreckend“ empfunden¹²⁰. Jede Ausweitung des administrativen Aufwands durch eine Reform des Mehrwertsteuersystems stünde auch im Widerspruch zum von der Kommission ausgegebenen Ziel der Verringerung der Verwaltungskosten im Umfang von 25 % bis 2012. Dies bedeutet allerdings nicht, dass eine Erhöhung des Aufzeichnung- und Erklärungsaufwands, welche nicht mit einer Verringerung des Aufwands in anderen Bereichen einhergeht, nicht gerechtfertigt werden könnte, weil es ansonsten zu einer Erstarrung des Systems käme. Allerdings müssen Aufwand und Nutzen solcher Maßnahmen streng abgewogen werden.

2. „Große Würfe“

a) *Übergang zum Ursprungs- bzw. Sitzortprinzip*

Schon nach Art. 4 der 1. MwSt-RL sollte die Beseitigung der im Handel zwischen den Mitgliedstaaten bestehenden Besteuerung der Einfuhr und steuerlichen Entlastung der Ausfuhr erreicht und auf das Ursprungslandprinzip übergegangen werden. Mit dem Übergang der Besteuerung nach dem Ursprungslandsprinzip wurden allerdings Wettbewerbsverzerrungen erwartet, solange die Steuersätze und Steuerbefreiungen für die Umsatzsteuer der Mitgliedstaaten nicht harmonisiert sind¹²¹. Auch nach Art. 281 Abs. 2 der 6. MwSt-RL (jetzt Art. 402 MwStSyst-RL) soll eine endgültige Regelung für die Besteuerung des Handelsverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten von dem Grundsatz ausgehen, dass die gelieferten Gegenstände und die erbrachten Dienstleistungen im Ursprungsmitgliedstaat zu besteuern sind. Mangels Harmonisierung der Steuersätze und Steuerbefreiungen wurde diese Lösung allerdings vorerst wiederum nicht umgesetzt. Ebenso wenig fand der ursprüngliche Vorschlag der Kommission für eine Richtlinie des Rates zur

118 EuGH v. 21.2.2008 – Rs. C-271/06, *Netto Supermarkt*, Rz. 21.

119 Im Gegensatz dazu werden Unternehmer für die Einhebung der sales tax in manchen US-Bundesstaaten mit einem Ertragsanteil „entlohnt“.

120 *Reiß* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, Einf. Rz. 85.

121 Vgl. *Beck*, UR 1965, 3.

Beseitigung der Steuergrenzen¹²², welche die Umsetzung des Ursprungslandprinzips vorsah, Zustimmung der Mitgliedstaaten.

Die Kommission übermittelte dem Rat am 23.7.1996 eine Mitteilung mit dem Titel „Ein gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Ein Programm für den Binnenmarkt“¹²³. In diesem Dokument präsentierte die Kommission ihr Konzept für ein neues gemeinsames Mehrwertsteuersystem. Die Kommission kam damit der sich aus Art. 281 Abs. 1 der 6. MwSt-RL ergebenden Verpflichtung nach, Vorschläge für ein endgültiges Steuersystem vorzulegen und das Ursprungslandprinzip zu verwirklichen.

Nach dem Konzept der Kommission sollte ein Steuerpflichtiger mit sämtlichen in der Gemeinschaft getätigten Umsätzen am Sitz des Unternehmens besteuert werden, ohne dass weiterhin nach dem Mitgliedstaat unterschieden würde, in dem die Umsätze realisiert wurden. Auch das Recht auf Vorsteuerabzug sollte verbindlich und ausschließlich an diesem Ort ausgeübt werden. Diesem Konzept liegt die Überlegung zu Grunde, dass als Ursprungsort eines Gegenstandes oder einer Dienstleistung verschiedene Orte angesehen werden können. Als Ursprungsort kann der Ort verstanden werden, von dem aus die Gegenstände geliefert oder Dienstleistungen erbracht werden. Als Ursprungsort kann aber auch der Ort aufgefasst werden, an dem der Steuerpflichtige seine wirtschaftliche Tätigkeit in Bezug auf den Verkauf von Gegenständen oder Dienstleistungen ausübt, womit die Besteuerung für Lieferungen und Dienstleistungen nach dem Sitzortprinzip stattfindet. Vorteil einer Besteuerung am Sitzort des leistenden Unternehmens wäre die Gleichbehandlung aller Umsätze, die innerhalb eines Mitgliedstaates und innerhalb der Gemeinschaft getätigt werden.

Die geltenden Regelungen für Lieferungen knüpfen im Wesentlichen an die physische Güterbewegung an, dagegen wird der Ort der Besteuerung von Dienstleistungen anhand unterschiedlicher zum Teil auf die Person des Verkäufers bzw. des Käufers und zum Teil auf die Art der erbrachten Dienstleistung abzielende Kriterien festgelegt. Nach Auffassung der Kommission sollte der Besteuerungsort vereinheitlicht werden, um eine spürbare Vereinfachung zu erreichen. Das Aufkommen müsste allerdings nach einem anderen Mechanismus verteilt werden, nach welchem jeder Mitgliedstaat entsprechend dem Verbrauch (berechnet anhand der Verwendungsseite der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung bereinigt um die Schattenwirtschaft und befreite Umsätze) auf seinem Territorium seinen Anteil der Mehrwertsteuereinnahmen zu gewiesen bekommt.

122 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG – Beseitigung der Steuergrenzen, KOM (87) 322 endg./2, ABl. 1987 C 252/2.

123 KOM (96) 328 endg. Vgl. dazu *Schlienkamp*, UR 1996, 326 ff.; *Terra*, VAT Monitor 1996, 232 ff.; *Tumpel*, SWI 1996, 449 ff.; *Mette*, IWB 1996, Fach 11 EG Gruppe 2, 272 ff.; *Wilmott*, EC Tax Journal 1997, 1; *Melhardt*, SWI 1997, 5 ff.

Die Realisierung des Konzepts der einheitlichen Erhebung von Mehrwertsteuer für inländische und innergemeinschaftliche Lieferungen und Dienstleistungen entsprechend dem Sitzortprinzip setzt ein hohes Maß an Harmonisierung voraus, um die Neutralität der Mehrwertsteuer in Bezug auf die Wettbewerbsbedingungen der Unternehmen zu wahren und durch eine einheitliche und damit einfache Anwendung sicherzustellen¹²⁴. Vor allem bedürfte es der weitgehenden Angleichung der Steuersätze und Steuerbefreiungen, des Rechts auf Vorsteuerabzug sowie einer einheitlichen Auslegung und Anwendung der Regelungen des Mehrwertsteuersystems in den Mitgliedstaaten¹²⁵.

Die Kommission hat nunmehr eingestanden, dass es am politischen Willen für den Übergang zu einer Mehrwertsteuerregelung nach dem Ursprungslandprinzip mangelt¹²⁶. Die Mitgliedstaaten waren nicht bereit, ihre Souveränität bei der Festlegung der Mehrwertsteuersätze und -steuerbefreiungen aufzugeben und an dieser Haltung hat sich bis heute nichts geändert¹²⁷. Eine solche Harmonisierung ist allerdings Voraussetzung, um Wettbewerbsverzerrungen auszuschließen¹²⁸.

Eine Reform des Mehrwertsteuersystems durch einheitliche Anwendung des Ursprungslandprinzips bei der Mehrwertsteuer für den innergemeinschaftlichen Güter- und Dienstleistungsverkehr scheint beim derzeitigen Stand der Integration weder politisch durchsetzbar noch rechtlich wegen des durch Art. 93 EG auf das Funktionieren des Binnenmarktes begrenzten Harmonisierungsauftrages begründet¹²⁹. Gleichgültig, ob die Besteuerung dabei an die physische Warenbewegung im Mitgliedstaat des Beginns des Transportes ansetzt oder die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Güter- und Dienstleistungsverkehrs am Sitzort vorschreibt, beide Varianten setzen eine die Steuersouveränität der Mitgliedstaaten einschränkende Harmonisierung der Steuersätze und -steuerbefreiungen sowie der Regelungen über den Vorsteuerabzug voraus.

124 Vgl. *Hagen/Reiß*, UR 2000, 108.

125 Vgl. dazu ausführlich *Tumpel*, Mehrwertsteuer, 150 ff.

126 Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss – Bilanz und Aktualisierung der Prioritäten der MwSt-Strategie, KOM(2003) 614 endg., 21.

127 Mitteilung der Kommission an den Rat und an das Europäische Parlament über Maßnahmen zur Änderung des MwSt-Systems für die Betrugsbekämpfung, KOM(2008) 109 endg., 5.

128 Mitteilung der Kommission an den Rat und an das Europäische Parlament über Maßnahmen zur Änderung des MwSt-Systems für die Betrugsbekämpfung, KOM(2008) 109 endg., 4.

129 *Reiß*, Thesen zur Umsatzbesteuerung im europäischen Binnenmarkt, UR 1997, 22 (23); *Tumpel*, Mehrwertsteuer, 156; *Hagen/Reiß*, UR 2000, 109; *Reiß* in *Reiß/Krausel/Langer*, UStG, Einf. Rz. 93.

b) EU-Mehrwertsteuer

Anstelle des Umstiegs der Sitzortbesteuerung nach dem Konzept der Kommission sollten laut *Hagen/Reiß* gleich „Nägel mit Köpfen“ gemacht werden, um die mit der Besteuerung nach dem Sitzortprinzip verbundenen Ziele der Kommission zu realisieren, und eine echte EU-Steuer eingeführt werden. Die Einführung einer EU-Mehrwertsteuer, welche auf der Basis einer Verordnung vergleichbar der Zollkodex-Verordnung für das gesamte Gemeinschaftsgebiet erhoben würde und deren Steuergläubiger entweder alle Mitgliedstaaten gemeinsam oder die EU wären, würde allerdings die Schaffung einer ausdrücklichen Kompetenzgrundlage in Art. 93 EG voraussetzen¹³⁰. Die derzeitige Regelung des Art. 93 EG scheint keine ausreichende Kompetenzgrundlage der Gemeinschaft zur Erhebung einer einheitlichen EU-Mehrwertsteuer, weil dieser nur die Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuer vorsieht, soweit dies für das Funktionieren des Binnenmarktes Voraussetzung ist, die Steuersouveränität der Mitgliedstaaten ansonsten jedoch bestehen lässt.

Im Hinblick auf die Vereinfachung der Gesetzgebung, die Einheitlichkeit der Auslegung sowie die Anwendung einheitlicher Vollzugsbestimmungen wäre eine einheitliche EU-Mehrwertsteuer sicherlich eine begrüßenswerte Lösung. Auch könnte bei einer einheitlichen Besteuerungsgrundlage die Mehrwertsteuer innerhalb der Gemeinschaft nach dem Sitzortprinzip erhoben werden, ohne Grenzkontrollen und ohne dass sich Wettbewerbsverfälschungen ergeben würden, wodurch das Binnenmarktziel optimal verwirklicht wäre¹³¹. Aus dem Blickwinkel der Wirtschaftsbeteiligten erscheint diese Lösung, sofern sie insgesamt nicht zu einer Erhöhung der Mehrwertsteuerbelastung und des administrativen Aufwands führt, als ideale Lösung, weil eine einheitliche rechtliche Situation innerhalb aller 27 Mitgliedstaaten bestünde und sämtliche Verpflichtungen in einem Mitgliedstaat durchgeführt werden könnten. Auch wäre auf diese Weise die Betrugsbekämpfung vereinfacht und damit die Sicherung des Steueraufkommens, weil die Gemeinschaft als ein Steuergebiet wohl leichter überwachbar wäre und die Verschleierung von Karussellbetrug durch steuerfreie innergemeinschaftliche Umsätze wegfielen.

Allerdings würde eine EU-Steuer die Erhebung einer allgemeinen Umsatzsteuer durch die Mitgliedstaaten nach eigenen Bestimmungen wohl ausschließen und damit gleichzeitig ihren steuerpolitischen Spielraum stark einschränken. Überdies müsste hinsichtlich der Verteilung des Aufkommens eine dem bundesstaatlichen Finanzausgleich vergleichbare Lösung gefunden werden¹³².

130 *Hagen/Reiß*, UR 2000, 110.

131 *Hagen/Reiß*, UR 2000, 110.

132 *Widmann*, Die Entwicklung der Umsatzsteuer im Europäischen Binnenmarkt – Fehlentwicklungen und Perspektiven, in Lehner (Hrsg.), Steuerrecht im europäi-

Es ist nicht absehbar, dass die Mitgliedstaaten einen solch tiefgreifenden Eingriff in ihre Steuersouveränität im Rahmen einer notwendigen Änderung des EG-Vertrages zustimmen würden, zumal selbst bei den letzten Versuchen einer EU-Verfassung bzw. des Vertrages von Lissabon die Steuersouveränität nicht angetastet wurde.

3. „Kleinere Brötchen“

Angesichts der bestehenden rechtlichen und politischen Situation hat die Kommission bereits 2003 eingestanden, dass in absehbarer Zukunft große Lösungen, wie ein gemeinsames Mehrwertsteuersystem nach dem Ursprungslandprinzip¹³³ oder eine EU-Mehrwertsteuer, nicht realistisch sind. Ihre neue Strategie umfasst daher ein pragmatisches Aktionsprogramm, das die Vereinfachung und Modernisierung der bestehenden Regeln, eine einheitlichere Anwendung der geltenden Bestimmungen und eine Verbesserung der Verwaltungszusammenarbeit bezweckt¹³⁴. In den letzten beiden Jahren haben überdies Maßnahmen zur Betrugsbekämpfung im Vordergrund gestanden¹³⁵. Einige der Vorschläge wurden bereits im Rahmen von Richtlinienänderungen durchgeführt, für andere liegen Richtlinienvorschläge vor.

Sämtliche einzelnen Reformmaßnahmen versuchen, einen pragmatischen Ansatz verfolgend, das bestehende Mehrwertsteuersystem weiterzuentwickeln und „backen“ daher im Vergleich einer Reform zur Umsetzung des Ursprungslandprinzips „kleinere Brötchen“. Angesichts der politischen und rechtlichen Situation sind dies allerdings wichtige Maßnahmen, welche zwar die Systemschwächen nicht gänzlich ausmerzen können, aber dennoch im Rahmen des Machbaren einen Beitrag zur Bewältigung des Reformbedarfs leisten.

a) Bereits ergriffene Maßnahmen

Mit 1.1.2010 wird der Ort der Dienstleistung durch die Dienstleistungs-ort-RL umfassend reformiert. Die Neuregelung deckt für grenzüberschreitende Dienstleistungen an Unternehmer in einigen Punkten den Reformbe-

schen Binnenmarkt: Einfluss des EG-Rechts auf die nationalen Steuerrechtsordnungen, DStJG 19 (1996) 231.

133 Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss – Bilanz und Aktualisierung der Prioritäten der MwSt-Strategie, KOM(2003) 614 endg., 3.

134 Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss – Bilanz und Aktualisierung der Prioritäten der MwSt-Strategie, KOM(2003) 614 endg., 3.

135 Mitteilung der Kommission an den Rat zu einigen Kernfragen im Zusammenhang mit der Entwicklung einer MwSt-Betrugsbekämpfungsstrategie in der EU, KOM(2007) 758 endg.; Mitteilung der Kommission an den Rat und an das Europäische Parlament über Maßnahmen zur Änderung des MwSt-Systems für die Betrugsbekämpfung, KOM(2008) 109 endg.

darf. Der Anwendungsbereich des Empfängerortprinzips wird ausgeweitet und für alle diese Umsätze das Reverse-Charge-Prinzip gem. Art. 196 MwStSyst-RL verankert. Auf diese Weise können Mitgliedstaaten wie Österreich, welche z. B. für PKW-Leasing den Vorsteuerabzug ausschließen, diese Regelung auch für die Fälle des Cross Border Leasings innerhalb der Gemeinschaft anwenden, so dass Wettbewerbsverzerrungen vermieden und das Steueraufkommen gesichert wird. Zur Sicherung des Aufkommens dient weiterhin die Überwachung des innergemeinschaftlichen Dienstleistungsverkehrs durch die Erfassung mittels Zusammenfassender Meldungen gem. Art. 262 Buchstabe c MwStSyst-RL.

Ab 1.1.2015 wird überdies die One-Stop-Shop-Lösung, die bisher nur für auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistungen von Drittlandsunternehmen an Nichtsteuerpflichtige verankert ist, auch auf im Gemeinschaftsgebiet, aber nicht im Mitgliedstaat des Verbrauchs ansässige Steuerpflichtige, die Telekommunikationsdienstleistungen, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen oder elektronische Dienstleistungen erbringen, ausgeweitet. Auf diese Weise wird einerseits die Wettbewerbsgleichheit gewährleistet, da nunmehr die Besteuerung am Verbrauchsort erfolgt, andererseits aber auch die Abwicklung vereinfacht, weil eine elektronische Abwicklung im Mitgliedstaat der Identifizierung gem. Art. 369a ff. MwStSyst-RL möglich ist.

Auch hinsichtlich der Erstattung von Mehrwertsteuer für nicht im Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige wurde durch die Erstattungs-RL¹³⁶ die rechtliche Stellung des Steuerpflichtigen verbessert¹³⁷ und insbesondere vorgesehen, dass ein elektronischer Erstattungsantrag an den Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen über ein dort eingerichtetes elektronisches Portal eingereicht wird. Dadurch sollten die administrativen Hürden für die Steuerpflichtigen zumindest verringert werden, auch wenn dadurch kein grenzüberschreitender Vorsteuerabzug realisiert wurde.

b) Von der Kommission vorgeschlagene Maßnahmen

Die Kommission hat 2008 einen Vorschlag¹³⁸ für eine Richtlinie und Verordnung zum Zweck der Bekämpfung des Steuerbetruges bei innergemeinschaftlichen Umsätzen vorgelegt. Ziel der Vorschläge ist es, den Erklärungs-

136 Richtlinie 2008/9/EG des Rates vom 12. Februar 2008 zur Regelung der Erstattung der Mehrwertsteuer gemäß der Richtlinie 2006/112/EG an nicht im Mitgliedstaat der Erstattung, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige, ABl. 2008 L 44/23.

137 Ausdehnung der Antragsfrist bei zum 30.9. des folgenden Kalenderjahres und Verzinsung nicht fristgerecht erstatteter Mehrwertsteuerbeträge.

138 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem zum Zweck der Bekämpfung des Steuerbetrugs bei Innergemeinschaftlichen Umsätzen und Vorschlag für eine Verordnung des Rates zur Änderung der Verordnung (EG) Nr. 1798/2003

zeitraum für die Sammlung von Informationen über die innergemeinschaftlichen Umsätze auf einen Monat und die Frist für die Übermittlung solcher Informationen zwischen den Mitgliedstaaten auf höchstens einen Monat zu verkürzen. Es handelt sich um sehr punktuelle Maßnahmen innerhalb des bestehenden Regelungssystems, um durch zeitnäheren Informationsaustausch den Steuerbetrug zu bekämpfen, ohne an den Grundprinzipien des Mehrwertsteuersystems Änderungen vorzunehmen.

c) *Übergang der Steuerschuld bei Inlandsumsätzen*

Auf Initiative von Deutschland und Österreich¹³⁹ wurde von der Kommission die Einführung eines Systems, durch welches der Übergang der Steuerschuld ab Überschreiten eines Schwellenwertes auch für Inlandsumsätze zur Bekämpfung des Steuerbetruges vorgesehen war, auf der Grundlage von Ermächtigungen gem. Art. 395 MwStSyst-RL zwar abgelehnt, doch wurde geprüft, ob eine solche Lösung durch eine Richtlinienänderung auf der Grundlage des Art. 93 EG zielführend sei.

Nach Auffassung der Kommission würde die Einführung einer generellen Verlagerung der Steuerschuldnerschaft (Reverse-Charge-System) den Karussellbetrug und andere Arten von Betrug beim Vorsteuerabzug zwar erheblich verringern, allerdings sei zu befürchten, dass die Verlagerung der Steuerschuldnerschaft bei den Mitgliedstaaten letztendlich zu Einnahmeausfällen aufgrund anderer, neuer Betrugsarten führen könnte¹⁴⁰. Gegen die Einführung eines solchen Systems spräche überdies, dass die Einführung eines Schwellenwertes größere Komplikationen hervorrufen würde, weil eine solche Unterscheidung neu wäre und neue Definitionen erfordern würde. Es müssten neue Pflichten hinsichtlich der Identifizierung von Steuerpflichti-

zum Zweck der Bekämpfung des Steuerbetruges bei innergemeinschaftlichen Umsätzen, KOM(2008) 147 endg.

139 Vgl. zu den Anträgen Mitteilung der Kommission an den Rat gemäß Artikel 27 Absatz 3 der Richtlinie 77/388/EWG, KOM(2006) 404 endg.; vgl. dazu *PSP Peters Schönberger GmbH*, Planspiel zur systembezogenen Änderung bei der Umsatzsteuer „Reverse-Charge-Verfahren“ – Verfahrensbeschreibung, UR 2005, 660 ff.; *Nieskens*, Die Umsatzsteuermissbrauchsbekämpfung durch Reverse-Charge mit R-Check und seine Auswirkungen auf die Beratungspraxis, BB 2006, 356 ff.; *Widmann*, Planspiel, Finanzministerkonferenz, Sachverständigenrat, Koalitionsvertrag: alle wollen jetzt nur das eine: Reverse Charge, UR 2006, 13 ff.; *Matheis/Gross*, Best of Both Worlds? Lösungsansätze zur Ausgestaltung und Umsetzung des Reverse-Charge-Verfahrens, UR 2006, 379 ff.; *Widmann*, Systembezogene Änderung bei der Umsatzbesteuerung „Reverse-Charge-Verfahren“, UR 2006, 624 ff.; *Tumpel*, TNI 2007, 165 ff.; *Kirchmayr/Achatz*, Allgemeines Reverse Charge in Sicht?, taxlex 2007, 473; *Strunz*, Maßnahmen gegen den Mehrwertsteuerbetrug (Teil III), SWK 2007, S 704 ff.

140 Mitteilung der Kommission an den Rat und an das Europäische Parlament über Maßnahmen zur Änderung des MwSt-Systems für die Betrugsbekämpfung, KOM(2008) 109 endg., 8.

gen eingeführt werden, weil bei jedem Umsatz über dem Schwellenwert zwischen steuerpflichtigen Empfängern und Nichtsteuerpflichtigen unterschieden werden müsste. Überdies müssten Berichtspflichten eingeführt werden, die einen einfachen Abgleich der Angaben von Leistenden und Erwerbern ermöglichen, um den Wegfall der fraktionierten Zahlung auszugleichen. Weiterhin wird von der Kommission argumentiert, dass die Kontrolle durch die Steuerverwaltungen möglicherweise kleine und weniger zuverlässige Endlieferanten betreffen würde, was neue Formen des Risikomanagements notwendig machen würde.

Diese von der Kommission vorgebrachten Argumente für die Ablehnung des generellen Übergangs der Steuerschuld bei Erwerben von Unternehmen auch im Inland können leicht widerlegt werden¹⁴¹. Jede Änderung der MwStSyst-RL bringt in der Regel Neuerungen und neue Definitionen. Eine Differenzierung zwischen Steuerpflichtigen und Nichtsteuerpflichtigen ist schon jetzt bei innergemeinschaftlichen Umsätzen sowie grenzüberschreitenden Dienstleistungen notwendig. Diese Unterscheidung würde nur auf Inlandsumsätze erweitert werden. Berichtspflichten, die einen Abgleich der Angaben zwischen Leistenden und Erwerbern ermöglichen, gibt es bereits in Form der Zusammenfassenden Meldungen im innergemeinschaftlichen Warenverkehr und ab 2010 für den grenzüberschreitenden Dienstleistungsverkehr. In vielen Staaten liegt der Großteil des Handels mit Konsumenten (insbesondere Lebensmittel, Möbel und elektronische Geräte) in den Händen weniger großer Konzerne, die von den Steuerverwaltungen leicht überprüfbar sind.

Hauptargumente gegen die Einführung eines generellen Reverse Charge-Systems sind aber die damit erfolgende Durchbrechung des Prinzips der fraktionierten Zahlung und der Einheitlichkeit des Mehrwertsteuersystems innerhalb des Binnenmarktes bei fakultativer Anwendung des Systems sowie, dass ein solches System der bisher von der Kommission verfolgten Mehrwertsteuerstrategie widersprechen würde, „die darauf abzielt, die Funktionsweise der Mehrwertsteuer im Binnenmarkt durch die Entlastung der Unternehmen und die Schaffung von Rechtssicherheit weiter zu vereinfachen“¹⁴².

Diesen Argumenten kann entgegengehalten werden, dass durch die Übergangsregelung für den innergemeinschaftlichen Warenverkehr sowie den Übergang der Steuerschuld im grenzüberschreitenden Dienstleistungsverkehr¹⁴³ und für bestimmte Inlandsumsätze gem. Art. 199 MwStSyst-RL ohnedies bereits das Prinzip der fraktionierten Zahlung durchbrochen wurde. Gerade für kleine Volkswirtschaften mit einem starken grenzüberschrei-

141 Vgl. auch *Tumpel*, TNI 2007, 173 ff.

142 KOM(2006) 404 endg., 6.

143 *Reiß* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, Einf. Rz. 98.

tenden Güter- und Dienstleistungsverkehr, wie z. B. Österreich und Luxemburg, wirken sich diese in der geltenden MwStSyst-RL vorgesehenen Maßnahmen für Umsätze, die 5.000 Euro übersteigen, stark aus. Von einem einheitlichen Mehrwertsteuersystem innerhalb der Gemeinschaft kann beim jetzigen Stand der Harmonisierung ohne Angleichung der Mehrwertsteuersätze, -befreiungen und der Regelungen über den Vorsteuerabzug ohnehin nicht gesprochen werden. Auch kann die Gefahr zusätzlicher Risiken für andere Mitgliedstaaten durch das Inverkehrbringen unversteuerter Waren nicht überzeugen, weil dies in betrügerischer Absicht bereits jetzt mittels innergemeinschaftlicher Umsätze erreicht werden kann. Bleibt daher das Argument der Kommission, dass die bisherige Mehrwertsteuerstrategie auf eine Entlastung der Steuerpflichtigen und eine Vereinfachung ausgerichtet war.

Ein Mitgliedstaatenwahlrecht zur allgemeinen Verlagerung der Steuerschuld scheint der Kommission ausgeschlossen. Vielmehr sollte entweder ein allgemeines System zur Verlagerung der Steuerschuld gemeinschaftsweit zwingend sein oder das Konzept aufgegeben werden¹⁴⁴. Nach Meinung der Kommission hätte ein Pilotprojekt empirische Daten für eine endgültige Entscheidung bringen sollen, zu dem sich Österreich auch grundsätzlich bereit gefunden hätte. Letztlich scheiterte das Pilotprojekt aber daran, dass nach einer fünfjährigen Laufzeit alle Mitgliedstaaten einer generellen Einführung zustimmen hätten müssen, weshalb auch Österreich wegen des Risikos verlorenen Umstellungsaufwands angesichts der definitiv ablehnenden Haltung einzelner Mitgliedstaaten auf das Pilotprojekt verzichtete.

Ein System des Übergangs der Steuerschuld auf den Erwerber bei Lieferungen und Dienstleistungen an Unternehmer schließt systematisch Fälle von Karussell- und Missing-Trader-Betrug aus. Die positiven Auswirkungen haben die Mitgliedstaaten erkannt und daher in der Vergangenheit für einzelne Produktgruppen und Umsätze Ermächtigungen gem. Art. 27 der 6. MwStSyst-RL eingeholt, um solche Regelungen vorzusehen. Diese Ausnahmen wurden später allen Mitgliedstaaten als Wahlrecht gem. Art. 199 MwStSyst-RL eingeräumt. Wenn ein Mitgliedstaatenwahlrecht für ein System der generellen Verlagerung der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger in absehbarer Zeit nicht konsensfähig erscheint, so bleibt dennoch die Möglichkeit, zur Verhinderung von Steuerbetrug und Absicherung des Steueraufkommens für weitere Produktgruppen solche Ermächtigungen gem. Art. 395 MwStSyst-RL vorzuschlagen oder durch eine Erweiterung des Umfangs des Art. 199 MwStSyst-RL das Mehrwertsteuersystem graduell zu verbessern.

144 Mitteilung der Kommission an den Rat und an das Europäische Parlament über Maßnahmen zur Änderung des MwSt-Systems für die Betrugsbekämpfung, KOM(2008) 109 endg., 10.

d) Besteuerung innergemeinschaftlicher Lieferungen

Die Kommission hat auch selbst ein System zur Bekämpfung von Steuerbetrug durch Besteuerung innergemeinschaftlicher Lieferungen entworfen¹⁴⁵. Nach diesem Konzept sollen zwar die nationalen Mehrwertsteuersätze weiterhin gelten, doch soll die Befreiung von innergemeinschaftlichen Lieferungen durch eine Besteuerung zum Satz von 15 % ersetzt werden. Sofern der Mitgliedstaat, in den Waren geliefert werden, einen höheren Mehrwertsteuersatz anwendet, fließt ihm die daraus resultierende Mehrwertsteuer zu. Bei der Anwendung eines niedrigeren Steuersatzes gewährt der Erwerbsmitgliedstaat dem Steuerpflichtigen, der einen innergemeinschaftlichen Erwerb tätigt, eine Gutschrift. Dementsprechend kommt es in Fällen, in denen nur ein eingeschränktes Vorsteuerabzugsrecht besteht, durch unterschiedliche Steuersätze zu keinen Wettbewerbsverzerrungen.

Die Kommission meint damit eine geeignete Lösung für das Problem des Karussellbetrugs gefunden zu haben. Allerdings wird eingeräumt, dass andere Betrugsarten dadurch nicht ausgeschaltet werden (wie insbesondere der Missing-Trader-Betrug), es zu einer zusätzlichen Liquiditätsbelastung der Unternehmen kommt und die Kosten der Steuerpflichtigen für die Administration des Systems im Wesentlichen von den Berichtspflichten abhängen werden, die für das benötigte Clearingssystem erforderlich sind, denn es solle ein mikroökonomisches bilaterales Clearing auf der Grundlage Zusammenfassender Meldungen erfolgen. Die Kommission sieht die Verwirklichung ihres Vorschlags abhängig davon, ob die Mitgliedstaaten bereit sind, ihre Steuereinnahmen von Transferzahlungen aus anderen Mitgliedstaaten abhängig zu machen. Falls das nicht der Fall sei, sieht die Kommission als einzige Alternative ein System der Besteuerung innergemeinschaftlicher Lieferungen am Bestimmungsort verbunden mit einer One-Stop-Shop-Lösung.

Wäre die Kommission hinsichtlich des von ihr vorgeschlagenen Systems der Besteuerung innergemeinschaftlicher Lieferungen ebenso kritisch wie bei der generellen Anwendung des Übergangs der Steuerschuld, so müsste sie wohl folgende Kritikpunkte zusätzlich angeführt haben: Das System wäre im Vergleich zum Übergang der Steuerschuld ineffizient, weil insbesondere der Missing-Trader-Betrug nicht ausgeschlossen würde. Es würden zwar gegenüber dem jetzigen System keine neuen Pflichten eingeführt werden, aber die Berichtspflichten für den innergemeinschaftlichen Warenverkehr blieben aufrecht, so dass die Strategie, eine Vereinfachung zu bewirken, nicht erreicht würde. Vielmehr wären Steuerpflichtige dadurch mehr belastet, weil sie für einen Teil der Mehrwertsteuer den Vorsteuerabzug geltend machen

145 Mitteilung der Kommission an den Rat und an das Europäische Parlament über Maßnahmen zur Änderung des MwSt-Systems für die Betrugsbekämpfung, KOM(2008) 109 endg., 5.

müssten, für einen anderen Teil hingegen einen innergemeinschaftlichen Erwerb versteuern müssten. Eine Differenzierung zwischen Lieferungen, deren Empfänger Steuerpflichtige und Nichtsteuerpflichtige sind, bliebe aufrecht. Für Dienstleistungsumsätze, die ebenfalls steuerbetrugsanfällig sind, könnte dieses System keine Anwendung finden. Ob ein solches System nicht auch der bisher von der Kommission verfolgten Mehrwertsteuerstrategie widersprechen würde, „die darauf abzielt, die Funktionsweise der Mehrwertsteuer im Binnenmarkt durch die Entlastung der Unternehmen und die Schaffung von Rechtssicherheit weiter zu vereinfachen“, soll dahingestellt bleiben.

Eine andere Möglichkeit zur Verhinderung der Betrugsanfälligkeit wäre die generelle Verlagerung des Ortes innergemeinschaftlicher Lieferungen an den Erwerbort, wo die Beförderung oder Versendung endet¹⁴⁶. Der liefernde Unternehmer würde damit im Bestimmungsland steuerpflichtig, so dass die als problematisch angesehene Befreiung innergemeinschaftlicher Umsätze entfielen und das Prinzip der fraktionierten Zahlung umgesetzt wäre. Die Kontrolle der Besteuerung im Bestimmungsland könnte weiterhin mittels Zusammenfassender Meldung erfolgen¹⁴⁷. Gepaart mit dem One-Stop-Shop-System wäre dies eine durchaus überlegenswerte Alternative zur Übergangsregelung¹⁴⁸. Allerdings bestünde der Nachteil wohl darin, dass der durch den Übergang der Steuerschuld bewirkte Vereinfachungseffekt verlorenginge, zumal sich der Lieferer nicht um die umsatzsteuerlichen Regelungen im Bestimmungsland kümmern muss¹⁴⁹.

e) Gesamtschuldnerische Haftung

Von verschiedenen Mitgliedstaaten wurde basierend auf Art. 205 MwStSyst-RL eine gesamtschuldnerische Haftung eingeführt, um die Beweislast in komplexen Betrugsmechanismen zu verringern. Die gesamtschuldnerische Haftung hat zur Folge, dass ein Steuerpflichtiger die Zahlung der von seinem Vertragspartner geschuldeten Mehrwertsteuer übernehmen muss, wenn er über dessen betrügerische Praktiken informiert war oder gewesen sein müsste¹⁵⁰. Die Kommission begrüßt eine solche Maßnahme, sofern der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit eingehalten wird¹⁵¹. Der

146 Vgl. *Reiß* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, Einf. Rz. 97.

147 *Reiß* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, Einf. Rz. 97.

148 Vgl. auch Mitteilung der Kommission an den Rat und an das Europäische Parlament über Maßnahmen zur Änderung des MwSt-Systems für die Betrugsbekämpfung, KOM(2008) 109 endg., 7.

149 *Reiß* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, Einf. Rz. 99.

150 Vgl. § 27 Abs. 9 öUStG i. d. F. vor dem Abgabensicherungsgesetz 2007.

151 Bericht der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament über den Einsatz der Instrumente für die Verwaltungszusammenarbeit bei der Bekämpfung des MwSt-Betrugs, KOM(2004) 260 endg., 16.

EuGH hat im Urteil in der *Rs. Federation of Technological Industries u. a.*¹⁵² zum Ausdruck gebracht, dass die Inanspruchnahme eines Steuerpflichtigen aufgrund einer gesamtschuldnerischen Haftung dann gerechtfertigt ist,

„wenn dieser Steuerpflichtige im Zeitpunkt der Lieferung an ihn wusste oder für ihn hinreichende Verdachtsgründe dafür bestanden, dass die aufgrund dieser oder einer früheren oder späteren Lieferung der betreffenden Waren fällige Mehrwertsteuer ganz oder teilweise unbezahlt bleiben würde.“¹⁵³

Insoweit sich Mitgliedstaaten auf Vermutungen stützen, ob ein Steuerpflichtiger im Zeitpunkt der an ihn bewirkten Lieferung vom Steuerbetrug eines anderen in der Kette Kenntnis hatte oder hätte haben müssen, können diese Vermutungen für den Steuerpflichtigen die Widerlegung mittels Gegenbeweises aber nicht praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren¹⁵⁴. Damit würde jedoch de facto ein System der unbedingten Haftung eingeführt, welches unverhältnismäßig wäre, weil es über das hinausginge was erforderlich ist, um die Ansprüche des Staates zu schützen.

Letztlich sind dieselben Maßstäbe anzuwenden, die auch für den Verlust des Rechts auf Vorsteuerabzug bei mit Steuerbetrug behafteten Umsätzen im Zusammenhang stehenden Eingangsleistungen maßgebend sind¹⁵⁵. Sofern Steuerpflichtige allerdings alle Maßnahmen treffen, „die vernünftigerweise von ihnen verlangt werden können, um sicherzustellen, dass ihre Umsätze nicht zu einer Lieferkette gehören, die einen mit einem Mehrwertsteuerbetrug behafteten Umsatz einschließt, müssen sie nämlich auf die Rechtmäßigkeit dieser Umsätze vertrauen können dürfen, ohne Gefahr zu laufen, für die Zahlung dieser von einem anderen Steuerpflichtigen geschuldeten Steuer gesamtschuldnerisch in Anspruch genommen zu werden“¹⁵⁶ oder den Vorsteuerabzug zu verlieren¹⁵⁷. Unverhältnismäßig erschiene es, dem Leistungsempfänger gleichzeitig den Vorsteuerabzug zu versagen und ihn für die Mehrwertsteuer des Vorlieferanten in Anspruch zu nehmen, weil in einem solchen Fall mehr Aufkommen erzielt würde, als ohne Vorliegen des Steuerbetrugs. Aus diesem Grund hat Österreich die Regelung des § 27 Abs. 9 öUStG abgeschafft, als die Bestimmung des § 12 Abs. 1 Z 1 letzter

152 EuGH v. 11.5.2006 – Rs. C-384/04, *Federation of Technological Industries u. a.*, Slg. 2006 I- 4191.

153 EuGH v. 11.5.2006 – Rs. C-384/04, *Federation of Technological Industries u. a.*, Slg. 2006 I- 4191 Rz. 31.

154 EuGH v. 11.5.2006 – Rs. C-384/04, *Federation of Technological Industries u. a.*, Slg. 2006 I- 4191 Rz. 32.

155 EuGH v. 12.1.2006 – Rs. C-354/03, C-355/03 und C-484/03, *Optigen u. a.*, Slg. 2006 I-483; v. 6.7.2006 – Rs. C-439/04, *Kittel*, Slg. I-6161.

156 EuGH v. 11.5.2006 – Rs. C-384/04, *Federation of Technological Industries u. a.*, Slg. 2006 I- 4191 Rz. 33.

157 EuGH v. 12.1.2006 – Rs. C-354/03, C-355/03 und C-484/03, *Optigen u. a.*, Slg. 2006 I-483 Rz. 52.

Satz öUStG mit dem Abgabensicherungsgesetz 2007¹⁵⁸ eingeführt wurde, dass der Vorsteuerabzug versagt würde, wenn der Leistungsempfänger von Umsatzsteuerhinterziehungen und Finanzvergehen im Zusammenhang mit Leistungen an ihn wusste oder wissen konnte¹⁵⁹.

Zumal aber der Vorsteuerabzug nach der Rechtsprechung des EuGH in richtlinienkonformer Auslegung der Regelungen über den Vorsteuerabzug bei Wissen oder Wissenmüssen von Steuerbetrug ohnedies versagt werden kann, erschiene eine zusätzliche Haftungsregelung wenig sinnvoll. Auch ist nicht zu erkennen, dass sich die Beweislast der Behörde in komplexen Betrugsmechanismen durch eine solche Haftungsregelung verringern würde. Sinnvoll erschiene hingegen, eine dem deutschen Abzugsverfahren der §§ 51 ff. UStDV vor Einführung des § 13b UStG (bzw. dem § 27 Abs. 4 öUStG) ähnliche Option einzuräumen, dass die Mehrwertsteuer vom Leistungsempfänger einbehalten und an die Finanzverwaltung entrichtet werden kann, um einer etwaigen Haftung oder dem Verlust des Vorsteuerabzugs zu entgehen¹⁶⁰. Mag die Regelung der §§ 51 ff. UStDV auch dem Gemeinschaftsrecht in Bezug auf Umsätze durch ausländische Unternehmer widersprochen haben, weil die MwStSyst-RL für diese den Übergang der Steuerschuld anordnet, bedeutet dies nicht zwangsläufig, dass über das Instrument der gesamtschuldnerischen Haftung eine dem Quellensteuerabzug bei der Ertragsteuer vergleichbare Lösung gefunden werden kann¹⁶¹.

f) One-Stop-Shop-Lösung

Sofern Umsätze grenzüberschreitend an Endverbraucher (B2C-Umsätze) erbracht werden und als Dienstleistungen nach der Neufassung des Art. 45 MwStSyst-RL oder als Versandhandelslieferung gem. Art. 33 MwStSyst-RL am Verbrauchsort besteuert werden, führt dies dazu, dass sich die Steuerpflichtigen in allen Mitgliedstaaten, in denen sie steuerpflichtige Umsätze bewirken, registrieren lassen müssen und dort ihre Erklärungs- und Zahlungspflichten zu erfüllen haben. Die Pflichten unterscheiden sich in einzelnen Mitgliedstaaten zum Teil erheblich, weshalb neben dem Administrationsaufwand mit der Steuerpflicht in verschiedenen Mitgliedstaaten auch erheblicher Informationsbeschaffungsaufwand verbunden ist. Die Kommission meint, diesen administrativen Problemen könnte durch das Prinzip einer einzigen Anlaufstelle (One-Stop-Shop-Lösung) begegnet werden.

158 BGBl. Nr. 99/2007.

159 *Wistak*, Welcher Umsatz steht im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen die USt betreffenden Finanzvergehen?, SWK 2008, S. 618 (618 ff.).

160 *Lohse*, MwSt-Schein- und -Karussellgeschäfte im Gemeinschaftsrecht – zugleich Anmerkungen zum Schlussantrag des Generalanwalts Maduro vom 16.2.2005 in den Rechtssachen Optigen, Fulcrum Electronics und Bond House Systems –, IStR 2005, 300 (303).

161 *Lohse*, IStR 2005, 303.

Das One-Stop-Shop-System existierte bisher gem. Art. 359 ff. MwStSyst-RL als Sonderregelung allerdings nur für elektronisch erbrachte Dienstleistungen durch Drittlandsunternehmer. Zu einer Ausweitung dieser Sonderregelung kommt es mit Wirkung vom 1.1.2015 für alle von nicht im Mitgliedstaat des Verbrauchs ansässigen Steuerpflichtigen erbrachten Telekommunikations-, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen oder elektronischen Dienstleistungen.

Nach Auffassung der Kommission sollte das One-Stop-Shop-System schrittweise für sämtliche in anderen Mitgliedstaaten ausgeführte Umsätze, bei denen Steuerpflichtige Steuerschuldner in anderen Staaten werden, eingeführt werden¹⁶². Zu befürworten ist die Einführung m. E. insbesondere für Versandhandelsumsätze, weil auf diese Weise die Steuerkontrolle wirksamer ausgeübt werden könnte, wodurch das Ziel der Aufkommenssicherung verwirklicht würde, aber gleichzeitig die administrative Belastung des Steuerpflichtigen verringert würde.

Fraglich ist, ob es zielführend wäre, wenn das System nach dem Prinzip der einzigen Anlaufstelle auch dann anwendbar wäre, wenn nicht alle Mitgliedstaaten beteiligt sind. Nach Meinung der Kommission sei dies zu bejahen, da sich dieser Bereich nämlich für eine verstärkte Zusammenarbeit eigne, die durch den Vertrag von Nizza erleichtert wurde¹⁶³. Ein solches System würde die Pflichten der Steuerpflichtigen vereinfachen, ohne dass die Gefahr bestünde, dass dadurch die Steuereinnahmen der Mitgliedstaaten beeinträchtigt würden. Aus dem Blickwinkel der Steuerpflichtigen ergäbe sich wohl eine Erleichterung, welche auch nicht durch die differenzierte Anwendung eines solchen Systems durch die Mitgliedstaaten wieder aufgehoben würde, weil Informationen über die Vorgangsweise der einzelnen Mitgliedstaaten bei grenzüberschreitenden Tätigkeiten ohnedies eingeholt werden müssen.

Wünschenswert wäre eine Ergänzung des One-Stop-Shop-Systems um das Recht auf grenzüberschreitenden Vorsteuerabzug. Allerdings würden dadurch Mitgliedstaaten unter Umständen gezwungen werden im Rahmen eines Clearingsystems Vorsteuerrückerstattungen für andere Mitgliedstaaten vorzufinanzieren, ohne dass Gewissheit darüber bestünde, ob und wann entsprechende Ausgleichzahlungen erfolgten. Ob die Zustimmung dazu in nächster Zeit aus politischer Sicht erzielbar ist, erscheint deshalb zweifelhaft.

162 Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss – Bilanz und Aktualisierung der Prioritäten der MwSt-Strategie, KOM(2003) 614 endg., 17.

163 Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss – Bilanz und Aktualisierung der Prioritäten der MwSt-Strategie, KOM(2003) 614 endg., 17.

Das One-Stop-Shop-System dürfte jedenfalls der erste Schritt in die richtige Richtung sein und sollte verstärkt angewandt werden¹⁶⁴. Allerdings ist nicht auszuschließen, dass es erhebungstechnische Probleme gibt und vor allem dadurch andere Probleme, wie z. B. die unterschiedliche Auslegung und Anwendung des Mehrwertsteuerrechts, nicht gelöst, sondern gegebenenfalls überdeckt werden¹⁶⁵.

g) *Angleichung der Auslegung*¹⁶⁶

Trotz einheitlicher Vorgaben durch die MwStSyst-RL kommt es in den Mitgliedstaaten aufgrund unterschiedlicher Auslegung und Anwendung der Vorschriften zu unterschiedlichen Vorgangsweisen bei der Erhebung der Mehrwertsteuer und damit auch zu unterschiedlichen Belastungen. Dass diesbezüglich Reformbedarf besteht, hat auch die Kommission hervorgehoben und auch schon in der Vergangenheit mehrere Vorschläge zur Verbesserung vorgelegt¹⁶⁷. Nicht immer ist die Klärung von Zweifelsfragen durch die Rechtsprechung des EuGH im Wege von Vorabentscheidungs- oder Vertragsverletzungsverfahren möglich.

Sinnvoller wären Lösungen im Vorfeld von Rechtsstreitigkeiten etwa durch die Diskussion im Mehrwertsteuerausschuss gem. Art. 398 MwStSyst-RL. Darauf hat der Steuerpflichtige aber kein Anrecht. Definitive Lösungen für Auslegungsprobleme könnten im Wege von Durchführungsmaßnahmen auf der Grundlage des Art. 397 MwStSyst-RL gefunden werden, nach dem der Rat auf Vorschlag der Kommission einstimmig die zur Durchführung dieser Richtlinie erforderlichen Maßnahmen beschließt. Bisher konnten sich die Mitgliedstaaten erst auf eine Durchführungs-VO einigen¹⁶⁸, in welcher bereits Durchführungsmaßnahmen festgelegt wurden, auf welche sich die Mitgliedstaaten im Vorfeld schon lange geeinigt hatten oder die von geringer Bedeutung waren. Strittige Fragen können aber wegen des Einstimmigkeitserfordernisses auf diese Weise nicht geklärt werden.

Bleibt als Alternative bei grenzüberschreitenden Sachverhalten zur Verhinderung von Doppelbesteuerung und Nichtbesteuerung offenbar nur, an die Vorgangsweise der anderen beteiligten Mitgliedstaaten anzuknüpfen, wie dies Deutschland in Bezug auf Leasinggeschäfte und Österreich hinsichtlich

164 *Reiß* in *Reiß/Kraeusel/Langer*, UStG, Einf. Rz. 94; a. A. *Filtzinger*, Was bringt die einzige Anlaufstelle?, UR 2007, 169 (177 f.).

165 *Filtzinger*, UR 2007, 173 ff.

166 Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss – Bilanz und Aktualisierung der Prioritäten der MwSt-Strategie, KOM(2003) 614 endg., 8 f.

167 Einführung eines regelungsberechtigten Mehrwertsteuerausschusses.

168 Verordnung (EG) Nr. 1777/2005 des Rates vom 17. Oktober 2005 zur Festlegung von Durchführungsmaßnahmen zur Richtlinie 77/388/EWG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. 2005 L 288/1.

der Erleichterung für Umsätze in Konsignationslagern tun. Diese Vorgangsweise ist pragmatisch, wird aber bei einer fehlerhaften Anwendung durch den anderen Mitgliedstaat nicht den Vorgaben der MwStSyst-RL entsprechen. Zudem ergibt sich das Problem, nach der Vorgangsweise welches Mitgliedstaates die Ausrichtung erfolgen soll, wenn beide Mitgliedstaaten dieses System anwenden.

Die Lösung kann wohl nur durch eine schrittweise Vorgangsweise erreicht werden, indem die Kommission und die Mitgliedstaaten ihre Interpretation problematischer Regelungen darlegen, diese im Mehrwertsteuerausschuss diskutiert und allenfalls eine Lösung durch eine Durchführungsmaßnahme gem. Art. 397 MwStSyst-RL gefunden wird. Falls dies allerdings – mangels Einstimmigkeit – nicht erreichbar ist, müsste die Klärung durch den EuGH mittels Vertragsverletzungsverfahren angestrebt werden. Eine Änderung des Art. 397 MwStSyst-RL, durch welchen Durchführungsmaßnahmen mit qualifizierter Mehrheit möglich würden, scheint angesichts des politischen Ziels der Mitgliedstaaten zur Wahrung ihrer Steuersouveränität nicht realistisch.

VI. Fazit und Ausblick

Prinzipien bei der Umsatzbesteuerung des internationalen Güter- und Dienstleistungsverkehrs können aus der MwStSyst-RL abgeleitet werden. Diese werden allerdings nicht durchgehalten, sondern im Hinblick auf die Wünsche der Mitgliedstaaten zur Wahrung der Steuersouveränität pragmatisch angewandt werden. Die Abkehr vom Verbrauchsortprinzip, welches insbesondere in der Ausprägung des Bestimmungslandprinzips die Umsatzbesteuerung des internationalen Güter- und Dienstleistungsverkehrs prägt, ist nicht realistisch. Die Systemschwächen erweisen sich insbesondere im Hinblick auf die Steuerausfälle durch Steuerbetrug, unterschiedliche steuerliche Behandlung von Inlandsumsätzen und grenzüberschreitenden Umsätzen sowie die Gefahr der Doppelbesteuerung. „Große Würfe“, wie der Übergang zum Ursprungslandprinzip oder die Einführung einer EU-Steuer, würden einen politischen Konsens zur Einschränkung der Steuersouveränität der Mitgliedstaaten und eine Änderung des bestehenden Rechtssystems voraussetzen, was beim derzeitigen Stand der Integration nicht möglich erscheint. Daher sollten weiterhin „kleinere Brötchen gebacken“ werden. Insbesondere sollte das One-Stop-Shop-System ausgebaut werden, um die Besteuerung des grenzüberschreitenden Güter- und Dienstleistungsverkehrs innerhalb der Gemeinschaft, soweit die Besteuerung nach dem Verbrauchsortprinzip erfolgt, für die Steuerpflichtigen zu vereinfachen und die Kontrollen zu verbessern.

Vollzugsdefizite und Vollzugslasten im Umsatzsteuerrecht

Ministerialdirigent *Werner Widmann*,
Ministerium der Finanzen Rheinland-Pfalz, Mainz

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|---|
| 1. Einleitung | 6. Vollzugspflichtigen Privater |
| 2. Vollzugslasten | 7. Die Verlagerung der Steuerschuld,
sog. Reverse-Charge |
| 3. Der Unternehmer als Steuereinsammler | 8. Elektronischer Geschäftsverkehr |
| 4. Deklarationspflichten | 9. Bestrebungen zur Systemmodifikation |
| 5. Das Allphasenprinzip als größte
Vollzugslast und Hauptursache des
Vollzugsdefizits | 10. Ausblick auf die weitere Entwicklung |

1. Einleitung

Wenn schon in den Titeln von zwei vorhergehenden Referaten von „Widersprüchen und Lücken“¹, dazu von „Systemschwächen und Reformbedarf“² der Umsatzsteuer die Rede war und wenn wir noch von „Chaos und Konglomerat“³ hören werden, außerdem auch über EU-rechtliche Wege der „Missbrauchsbekämpfung“⁴ nachzudenken ist, dann spricht sicher einiges dafür, dass es auch „Vollzugsdefizite und Vollzugslasten im Umsatzsteuerrecht“ geben könnte, die ein eigenes Referat rechtfertigen sollten.

Die Vollzugsdefizite und Vollzugslasten im Umsatzsteuerrecht sind, um es ganz kurz mit vier Worten vorwegzunehmen, in gewissem Umfang unvermeidlich.

Mein Thema hat sich also mit dem realen Elend der Besteuerungswirklichkeit bei der Umsatzsteuer zu befassen – vielleicht war es nur der die Wissenschaft zierende Verzicht auf marktschreierische Schlagzeilen, der meinem Referat diesen Untertitel erspart hat. Aber dass man zu diesem Thema mich als einen Angehörigen der Finanzverwaltung sprechen lässt, geschieht bestimmt nicht ohne Hintersinn. Freilich muss ich eventuelle Erwartungen enttäuschen, die auf sensationelle Geständnisse spekulieren. Ich sehe auch keinen Sinn darin, die selbstverständlich auftretenden Fehler in der umsatzsteuerlichen Behandlung konkreter Einzelfälle nach Art eines Berichts über wichtige Erkennt-

1 Vgl. *Reiß*, in diesem Band, S. 9 ff.

2 Vgl. *Tumpel*, in diesem Band, S. 52 ff.

3 Vgl. *Stadie*, in diesem Band, S. 143 ff.

4 Vgl. *Henze*, in diesem Band, S. 246 ff.

nisse aus Geschäftsprüfungen oder aus Rechnungshofsberichten⁵ hier vorzutragen, denn da wird die Umsatzsteuer sicher kaum schlechter abschneiden als andere Steuerarten. Und es mag als Zeichen meiner Friedfertigkeit gewertet werden, dass ich mich nicht mit der vom Bundesrechnungshof vertretenen These auseinandersetze, dass die föderale Struktur der Steuerverwaltung in Deutschland den Umsatzsteuerbetrug erleichtere, weshalb der Bund auf dem Gebiet der Steuerkriminalitätsbekämpfung, insbesondere beim Umsatzsteuerbetrug, Weisungsrechte gegenüber den Ländern erhalten müsse⁶. Das ist u. a. auch noch Gegenstand der laufenden Debatten um die Modernisierung der bundesstaatlichen Ordnung II. Bekanntlich ist das Thema „Bundessteuerverwaltung“, das uns u. a. im vorigen Jahr auf der Tagung in Stuttgart beschäftigt hat⁷, mittlerweile insofern vom Tisch, als es vom Bundesfinanzminister nicht mehr forciert wird. Aber auch von ihm wurde die Umsatzsteuer immer wieder angeführt als Feld von angeblich föderal bedingten Vollzugsdefiziten, was sich nicht zuletzt an den mitunter auffallend unterschiedlichen Prüfungsquoten durch die Umsatzsteuer-Sonderprüfung in den Ländern zeige.

Dazu mag es interessante Beobachtungen und Erklärungsversuche geben; sie können uns heute aber nicht beschäftigen. Es muss uns hier vielmehr darum gehen, welche Vollzugsdefizite und Vollzugslasten in der Mehrwertsteuer bereits systematisch und dann bei einzelnen Regelungen gesetzgeberisch – sowohl EU-rechtlich als auch national – angelegt sind.

2. Vollzugslasten

Vollzugsdefizite lassen sich nur feststellen, wenn man weiß, welche Vollzugspflichten oder -lasten bei den Steuerpflichtigen und bei der Steuerverwaltung bestehen. Und da beginnt nun allerdings schon eine erste Ungewissheit bei

5 Siehe z. B. die Kritik des Bundesrechnungshofes in seinen „Bemerkungen 2007 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes“, Pkt. 51, zur unzutreffenden Umsatzbesteuerung von sog. Kombinationsartikeln oder, Pkt. 53, zur unzureichenden Überwachung von Unternehmensneugründungen unter dem Gesichtspunkt eventueller umsatzsteuerlicher Betrugsabsichten.

6 Siehe dazu Problem beim Vollzug der Steuergesetze, Empfehlungen des Präsidenten des Bundesrechnungshofes als Bundesbeauftragter für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung zur Verbesserung des Vollzuges der Steuergesetze in Deutschland, Schriftenreihe des Bundesbeauftragten für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung, Band 13, Stuttgart 2006; Bericht des Bundesrechnungshofes nach § 88 Abs. 2 BHO an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages zu den „Maßnahmen zur Bekämpfung der insbesondere durch organisierte Kriminalität verursachten Umsatzsteuerverkürzungen (sogenannte Umsatzsteuerkarusselle)“ v. 26.10.2004, Gz.: VIII 2–20 80 04 (USt-Betrug).

7 Siehe dazu *Schleicher*, Die Kontrolle des Steuervollzuges durch die Rechnungshöfe, in *DStJG* 31 (2008), S. 59; *Schmitt*, Steuervollzug im föderalen Staat, in *DStJG* 31, S. 99; *Widmann*, Resümee, in *DStJG* 31, S. 295.

der Umsatzsteuer: Wir wissen oft gar nicht sicher, ob ein wirtschaftlicher Vorgang der Umsatzsteuer unterliegt, denn der Unternehmerbegriff und die Beschreibung der entgeltlichen Leistung als eine der Voraussetzungen steuerbarer Umsätze ist auch nach über achtzig Jahren moderner Umsatzsteuer in Deutschland⁸ noch immer keineswegs eindeutig⁹. Wir brauchen nur an die wechselnde Rechtsprechung des BFH zum sog. Jahreswagenverkäufer zu denken¹⁰. Übrigens folgte die Verwaltung dem ersten BFH-Urteil aus dem Jahr 1979, welches die Unternehmereigenschaft des Jahreswagenverkäufer bejahte, nicht. Es gab dazu einen der berüchtigten sog. Nichtanwendungserlasse¹¹, d. h. ein mit Zustimmung der Länder ergangenes BMF-Schreiben, das die Wirkung des Urteils über den entschiedenen Einzelfall hinaus in der Verwaltung unterband. Das war aus der damaligen Sicht des V. Senats des BFH sicher auch ein Vollzugsdefizit. Man könnte dagegen aber auch kess einwenden, die Verwaltung sei im Jahr 1979 umsatzsteuerlich schon so klug gewesen wie der BFH erst im Jahr 1991, als er die Nachhaltigkeit bei einem nur einmal im Jahr stattfindenden Verkaufsvorgang im Grenzbereich zum privaten Haushalt zu Recht nicht als gegeben ansah und damit die Unternehmereigenschaft des Jahreswagenverkäufers verneinte.

Aber lassen wir das lieber und wenden uns einem weiteren Bereich der unsicheren Steuerbarkeit von wirtschaftlichen Aktivitäten zu. Da ist vor allem die öffentliche Hand zu nennen, deren wirtschaftliche Aktivitäten wegen des in § 2 Abs. 3 UStG eigenständigen Unternehmerbegriffs, der von den EU-Vorgaben abweicht, ein ständiger Gefahrenherd für Vollzugsdefizite darstellt¹². Mit der Tatbestandsvoraussetzung, dass die Unternehmereigenschaft vom Vorliegen eines Betriebs gewerblicher Art abhängt, löst sich das deutsche – und übrigens auch das österreichische – Umsatzsteuergesetz von der unmittelbar am Wettbewerb orientierten Sicht des Art. 13 Abs. 1 der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie¹³.

Weil der Betrieb gewerblicher Art körperschaftsteuerlich aus Vereinfachungsgründen von der Überschreitung bestimmter Umsatzgrenzen abhängig gemacht wird¹⁴, wäre zu entscheiden, ob sich hier ein Vollzugsdefizit auftritt, wenn ein Betrieb gewerblicher Art wegen des Unterschreitens einer

8 Angeknüpft wird dabei an das UStG v. 26.7.1918 als Vorläufer des länger wirkenden UStG v. 24.12.1919.

9 Vgl. *Lange*, in diesem Band, S. 302 ff.

10 Siehe BFH v. 26.4.1979 – V R 46/72, BStBl. II 1979, 530: Jahreswagenverkäufer sind Unternehmer; BFH v. 18.7.1991 – V R 86/87, BStBl. II 1991, 776: Jahreswagenverkäufer sind Nichtunternehmer.

11 Siehe BMF v. 11.4.1980 – IV A 2 – S 7104–11/80, BStBl. I 1980, 223.

12 Siehe auch *Reimer*, in diesem Band, S. 324 ff.

13 Siehe dazu *Achatz*, Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht, IStR 2008, 541.

14 R 6 Abs. 5 KStR 2004 geht bei einem Jahresumsatz von mehr als 30.678 Euro (ehemals 60.000 DM) von einer Tätigkeit von einigem wirtschaftlichen Gewicht aus

der genannten Grenzen verneint wird. Oder liegt eine Vollzugslast vor, wenn wegen einer geringen Überschreitung dieser Grenze die Verwaltung auf der Versteuerung der Umsätze besteht?

Und was ist von der Bestimmung in R 6 Abs. 5 KStR 2004 zu halten, auf die Abschnitt 23 Abs. 4 UStR 2008 ausdrücklich verweist, dass ein Betrieb gewerblicher Art trotz Nichterreichens der 30.678-Euro-Jahresumsatzgrenze anzunehmen ist, wenn „hierfür besondere Gründe von der Körperschaft vorgetragen werden“? Damit haben wir ein Steuerrecht à la carte, denn erfahrungsgemäß gibt es diesen Vortrag immer nur dann, wenn er im Hinblick auf den Zugang zum Vorsteuerabzug für die Körperschaft des öffentlichen Rechts günstig ist. Dann werden die Vollzugslasten bei der öffentlichen Hand anscheinend plötzlich klaglos erträglich.

Stellt man sich z. B. vor, dass der Bau eines Skilifts oder eines Schwimmbads wegen fehlenden Schnees oder mangels Sonne nicht die erwarteten Umsätze über die erwähnten 30.678 Euro hinaus bringt, dann entscheidet gleichsam das Wetter über die Unternehmereigenschaft der öffentlichen Hand. Das Wetter als Verursacher von Vollzugsdefiziten und Vollzugslasten im Umsatzsteuerrecht?

Der Bundesrechnungshof hat sich zwar mit diesem Aspekt des § 2 Abs. 3 UStG, soweit ersichtlich, noch nicht beschäftigt, aber in seinem Bericht vom 2.11.2004 an den Deutschen Bundestag¹⁵ hält er der Verwaltung schwere Versäumnisse bei der gesetzmäßigen Erfassung besteuierungswürdiger Vorgänge im Bereich der juristischen Person des öffentlichen Rechts vor¹⁶.

Die Europäische Kommission hat schon seit längerem angekündigt, auf diesem Feld klare Vorgaben durch einen Richtlinienvorschlag zu schaffen. Das von der Körperschaftsteuer mit der großzügigen Auslegung des Amtshilfebegriffs trockengelegte Sumpfbereich der entgeltlichen Beistandsleistung von Körperschaften des öffentlichen Rechts wartet auch noch auf eine saubere

und bei einem Jahresumsatz von mehr als 130.000 Euro soll jedenfalls eine Einrichtung vorliegen (vgl. R 6 Abs. 4 KStR).

15 Bericht nach § 99 BHO zur umsatzsteuerlichen Behandlung der öffentlichen Hand – Vorschläge für eine EG-konforme Besteuerung juristischer Personen des öffentlichen Rechts, BR-Drucks. 826/04. In den in Fn. 5 erwähnten Bemerkungen 2007 hat der Bundesrechnungshof unter Pkt. 50 den BMF erneut aufgefordert, die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand „zügig“ neu zu regeln.

16 Siehe dazu *Lange*, Bundesrechnungshof kritisiert mangelnde Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand, DB 2004, 2776; *Widmann*, in: Plückerbaum/Malitzky/Widmann, UStG, Rz. 185 zu § 2 Abs. 3. In der Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage der FDP-Fraktion – Drucks. 16/8575 – führt die Bundesregierung in der BT-Drucks. 16/8710 v. 3.4.2008 aus, dass die Arbeitsgruppe von Bund und Ländern mit dem Auftrag, die Besteuerung der öffentlichen Hand neu zu regeln, ihre Tätigkeit noch nicht abgeschlossen habe, u. a. wegen der notwendigen „Evaluierung der Rechtsanwendung in übrigen Mitgliedstaaten“ der EU. Gl.A. auch *Reimer*, in diesem Band, S. 324 ff.

Abgrenzung. Zu völlig sinnwidrigen Ergebnissen führt z. B. die vom Bundesrechnungshof vertretene Auffassung, es gebe keine grenzüberschreitende Amtshilfe. Man stelle sich nur den Fall vor, dass die Universität Bochum mit der Universität Bologna den Austausch von Professoren für jeweils ein Semester vereinbart. Diese Professoren sollen an der jeweils anderen Universität Lehrveranstaltungen abhalten unter Beibehaltung ihrer heimatlichen Bezüge. Dann liegt, auch wenn kein Geld fließt, ein tauschähnlicher Umsatz vor – Personalgestellung gegen Personalgestellung –, der bei der Universität Bochum im Rahmen eines Betriebs gewerblicher Art stattfindet, denn die Gestellung eines Hochschullehrers gegenüber einer ausländischen Universität wäre wegen des sog. Endes der Amtshilfe an der deutschen Staatsgrenze nicht mehr steuerbar. Der Bundesrechnungshof hat bisher diese Fälle offensichtlich nicht vor Augen und weil das dargestellte Ergebnis systematisch weder erstrebenswert noch zwingend ist, weigere ich mich, bei der gegenwärtigen Nichtbesteuerung derartiger Vorgänge von Vollzugsdefiziten zu sprechen.

3. Der Unternehmer als Steuereinsammler

Fragen wir bei den Vollzugslasten nach deren Träger, dann kommen wir primär zum Unternehmer. Er ist es vor allem, den § 1 UStG bei der Aufzählung der steuerbaren Tatbestände im Auge hat. Er muss die Steuer, die sich aus seinen Umsätzen ergibt und die nach dem Abzug der Vorsteuern als Zahllast übrig bleibt, an das für ihn zuständige Finanzamt abführen. Diese Indienstnahme ist bei dieser Steuer auf den Endverbrauch fraglos nicht vermeidbar. Das ergibt sich schon aus der Steuerbarkeit der unzähligen Umsätze zur Befriedigung des privaten Konsums. Es wäre völlig unpraktikabel, den Endverbraucher als Steuerträger grundsätzlich zum Steuerschuldner zu machen. Schon der Einkauf der täglichen Lebensmittel wäre bei der einkaufenden Person mit erträglichem administrativem Aufwand nicht erfassbar. Deshalb hält sich die Umsatzsteuer an den Unternehmer – und wo auch der als Endverbraucher sich aus seinem Unternehmen selbst versorgt, erbringt er einen gemäß § 3 Abs. 1b oder Abs. 9a UStG steuerbaren Umsatz und wird dafür zum Steuerschuldner. Allein hier, sehen wir von der Einfuhr und dem innergemeinschaftlichen Erwerb neuer Fahrzeuge gemäß § 1a UStG sowie bestimmten Konstellationen bei der Verlagerung der Steuerschuld nach § 13b UStG ab, macht das Gesetz den Verbraucher zum Steuerschuldner.

Die Beschränkung auf den grundsätzlichen Zugriff nur beim Unternehmer bringt die Verwaltung in Deutschland immerhin auch noch mit ca. 5 Mio. zu erfassenden Steuersubjekten in Verbindung – aber eben nur 5 Mio. gegenüber mehr als 80 Mio. natürlichen Personen, die als Endverbraucher auftreten und weiteren mehreren Millionen juristischer Personen des öffentlichen und privaten Rechts, die auch am Wirtschaftsverkehr als Konsumenten teilnehmen.

Soweit ersichtlich, akzeptiert die Wissenschaft dieses Steuerpflichtigen-Axiom der Verbrauchsteuern¹⁷ – wohingegen die Lohnsteuer bekanntlich mit dem Vorwurf leben muss, sie nehme den Arbeitgeber in Pflicht, obschon der Arbeitnehmer praktisch genauso einfach zur Steuerzahlung herangezogen werden könne.

Vor dem Grundgesetz lässt sich diese Entscheidung des Umsatzsteuerrechts auch unter Verhältnismäßigkeitsgesichtspunkten und unter gleichheitsrechtlichen Vollzugsaspekten ohne Weiteres rechtfertigen, denn das strukturelle Vollzugsdefizit wäre bei einer generellen Steuerpflicht der Endverbraucher praktisch unvermeidlich und von verfassungsrelevanter Bedeutung¹⁸.

Einen besonders bemerkenswerten Zugriff auf den Unternehmer hält § 25d UStG bereit mit der Haftung des Leistungsempfängers für die vom Vorunternehmer nicht abgeführte Umsatzsteuer¹⁹. Hier verlangt das Gesetz vom Nachunternehmer die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns bei der Kenntnis über die Absicht seines Vorunternehmers, die offen ausgewiesene Umsatzsteuer nicht abzuführen. Da die Darlegungs- und Feststellungslast bei dem für den Erlass des Haftungsbescheides zuständigen Finanzamt liegt, mag es nicht oft zur Haftung von Unternehmern für „vorangegangene Umsätze“ der Vorunternehmer kommen²⁰, ungeachtet der EU-rechtlichen Zweifel an der Vorschrift²¹. Aber eine stärkere Vollzugslast für Unternehmer, auch wenn sie nach dem Vorbild ähnlicher Vorschriften in den Niederlanden und im Vereinigten Königreich²² der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung dienen soll, kann man sich kaum vorstellen.

17 Vgl. z. B. *Drüen*, Inanspruchnahme Dritter für den Steuervollzug, in DStJG 31, 167 unter Bezugnahme auf *Trzaskalik*, in DStJG 12, 157; *Widmann*, Die Verlagerung der Umsatzsteuerschuld auf den Leistungsempfänger als Beispiel der Steuererhebungspflichtigen Privater, in Gedächtnisschrift für Christoph Trzaskalik, 2005, S. 361. Auch der von *Paul Kirchhof* vorgelegte Vorschlag eines Umsatzsteuergesetzbuches (siehe unten Fn. 52) macht nur den Unternehmer zum Steuerpflichtigen, vgl. § 22 des Entwurfs.

18 Vgl. *Fischer*, Die Rechtfertigung einer Umsatzbesteuerung und ihrer Vereinbarkeit mit den Grundrechten, Frankfurt 2006, S. 147 ff.

19 Siehe dazu Abschn. 276d UStR 2008.

20 So im Fall des Urteils BFH v. 28.2.2008 – V R 44/06, BStBl. II 2008, 587.

21 Vgl. die im BFH-Urteil zitierten Fundstellen: *Widmann*, DB 2002,166; *Forster/Schorer*, UR 2002,361; *Klenke*, in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 25d Rz. 34; *Nieskens*, in Rau/Dürwächter, UStG, § 25d Rz. 34; *Tehler*, in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, Rz. 28 ff.; *Blesinger*, in Offerhaus/Söhn/Lange, § 25d UStG Rz. 7 ff.

22 Vgl. die Gesetzesbegründung zu der zum 1.1.2004 geänderten Fassung der Vorschrift, BT-Drucks. 15/1945, abgedruckt bei *Widmann*, in Plückerbaum/Malitzky/Widmann, UStG, Vor § 25d – Aktuelle Hinweise.

4. Deklarationspflichten

Die Erklärungs Pflichten des Unternehmers sind erheblich. Er muss – je nach Umsatzhöhe – monatlich, vierteljährlich oder jährlich gegenüber dem für ihn gemäß § 21 AO zuständigen Finanzamt seine Umsätze erklären. Die Aufzeichnungspflichten dazu gemäß § 22 UStG sind vielfältig und aufwändig. Der Entwurf der Bundesregierung eines Steuerbürokratieabbaugesetzes²³, der gegenwärtig beraten wird, will die Vorjahreszahllastgrenze für die Verpflichtung, statt monatlich nur vierteljährlich Umsatzsteuervoranmeldungen abzugeben, von derzeit 6.136 Euro auf 7.500 Euro anheben. Das wird voraussichtlich für ca. 159.500 Unternehmer bedeuten, dass sie jährlich acht Umsatzsteuer-Voranmeldungen weniger abgeben müssen. Nach offensichtlich sehr genauen Ermittlungen der Bundesregierung sparen diese Unternehmer dadurch jährlich 7.064.787 Euro; bei der Verwaltung vermindert sich der Aufwand um 2.705.120 Euro, denn es müssen immerhin, wenn sich die Zahlen der Bundesregierung bewahrheiten, 1.276.000 Umsatzsteuer-Voranmeldungen weniger verarbeitet werden. Danach kostet eine Umsatzsteuer-Monats-Voranmeldung den Unternehmer durchschnittlich 4,43 Euro; die Verwaltung hat dafür Kosten von durchschnittlich 2,12 Euro. In der Bürokratiekosten-Studie der Bundesregierung vom Herbst 2007 wurde für die Kosten der Unternehmer im Zusammenhang mit der Umsatzsteuer-Voranmeldung ein Betrag von 473 Mio. genannt²⁴.

Im BMF erwägt man gegenwärtig, die Umsatzsteuer-Jahreserklärung abzuschaffen²⁵. Dafür kann man sicher anführen, dass es auch keine Lohnsteuer-Jahreserklärung durch Arbeitgeber zu erstellen gibt. Indes ist dieser Vergleich ohne wirklichen Nutzen, denn bekanntlich ergeben sich bei der Umsatzsteuer oft erst zum Jahresende endgültige Zahlen, z. B. bei der Bemessung der unentgeltlichen Wertabgaben. Bisher gehen derartige Korrekturen gegenüber den Voranmeldungen in die Umsatzsteuer-Jahreserklärung ein; sie ist eben typischerweise nicht eine bloße Addition der schon in den Voranmeldungen erklärten Beträge. Schafft man die Umsatzsteuer-Jahreserklärung ab, dann erspart man dem Unternehmer in der Praxis zwar

23 Entwurf der Bundesregierung für ein Gesetz zur Modernisierung und Entbürokratisierung des Steuerverfahrens (Steuerbürokratieabbaugesetz), BRats-Drs. 547/08 v. 8.8.2008. Der Gesetzgeber hat dies so beschlossen, vgl. Art. 8 Nr. 2 des Steuerbürokratieabbaugesetzes vom 20.12.2008, BGBl. I 2008, S. 2850.

24 Siehe FAZ v. 25.10.2007; Bericht der Bundesregierung 2007 zur Anwendung des Standardkosten-Modells, Bürokratiekosten: Erkennen, Messen, Abbauen (www.Bundesregierung.de).

25 Siehe dazu Deutscher Bundestag – Finanzausschuss – Ausschussdrucksache Nr. 16(7)266 – Schreiben der Parlamentarischen Staatssekretärin *Kressl* im BMF an den Ausschussvorsitzenden – Diskussionspapier zu konventionellen Maßnahmen außerhalb eines Reverse-Charge-Verfahrens. Siehe auch Handelsblatt v. 9.6.2008 zu der in diesem Diskussionspapier auch angesprochenen Erwägung, Vorsteuer-Erstattungen um vier Wochen zu verzögern.

diese Erklärung, zwingt ihn aber, ggf. bis zu zwölf Monats-Voranmeldungen zu berichtigen. Erlaubt man eine Sammelberichtigung in der letzten Voranmeldung des Jahres, also in der vierten Quartals-Voranmeldung oder in der Dezember-Voranmeldung, dann kommt es letztlich auch zu einer weiteren Erklärung. Also vermindert sich eigentlich kaum etwas an Befolgungsaufwand. Man verliert aber den Vereinfachungseffekt der Jahreserklärung, die die zwölf Voranmeldungen konsumiert, sodass ggf. um die Behandlung eines Dauertatbestandes in zwölf Voranmeldungen prozessiert werden muss. Bisher genügt dazu ein finanzgerichtliches Verfahren um die Jahreserklärung. Also wäre mit dieser Maßnahme in der Praxis nicht nur nichts gewonnen, sondern ein erheblicher zusätzlicher Aufwand auch für die Finanzgerichtsbarkeit erzeugt.

Tätigt der Unternehmer innergemeinschaftliche Lieferungen, muss er zusätzlich vierteljährlich Zusammenfassende Meldungen gemäß § 18a UStG an das Bundeszentralamt für Steuern abgeben. Die Europäische Kommission möchte diese Verpflichtung übrigens künftig monatlich haben²⁶.

Für die Inanspruchnahme von Steuerbefreiungen sind umfangreiche Nachweise zu führen, vgl. die §§ 8 bis 22 UStDV. Mitunter haben Branchenvertreter und ihre Berater schon erklärt, die Gewährung einer Steuerbefreiung durch den Gesetzgeber sei im Hinblick auf die vielfältigen Aufzeichnungspflichten und Nachweispflichten ein Danaergeschenk, denn im zwischenunternehmerischen vorsteuerabzugsberechtigten Verkehr wäre es im Alltag einfacher, jeden Umsatz durch den Leistenden zu versteuern und den entsprechenden Vorsteuerabzug beim Leistungsempfänger geltend zu machen. Dann wären auch die Besonderheiten für Rechnungen über steuerfreie Umsätze gemäß § 14 Abs. 4 Nr. 8 UStG nicht zu beachten.

Der EuGH hat in seiner jüngsten Rechtsprechung den BFH und die Verwaltung auf den Pfad der Verhältnismäßigkeit gezwungen: Wenn es objektiv feststeht, dass ein Gegenstand ins EU-Ausland gelangt ist, dann wissen wir seit der Collée-Entscheidung des EuGH vom 27.9.2007²⁷, dass die Nichtbefolgung der Nachweispflichten für steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen gemäß § 6a Abs. 3 UStG i. V. m. §§ 17a, 17c UStDV nicht der materiell gebotenen Steuerbefreiung, die nach dem Bestimmungslandprinzip zu gelten hat, entgegengehalten werden darf. Die Erfüllung von Nachweispflichten ist somit mittlerweile keine materielle Voraussetzung mehr für die

26 Siehe dazu die „Mitteilung der Kommission an den Rat zu einigen Kernfragen im Zusammenhang mit der Entwicklung einer MwSt-Betrugsbekämpfungsstrategie in der EU“ v. 23.11.2007, SEK (2007), 1584. Die Richtlinie 2008/117/EG v. 16.12.2008, ABl. EU Nr. L 14 v. 20.1.2009, S. 7, schreibt ab dem 1.1.2010 die monatliche Abgabe von Zusammenfassenden Meldungen nur ab bestimmten Höhen der innergemeinschaftlichen Umsätze vor.

27 Rs. C 146/05, IStR 2007, 747; siehe das Folgeurteil des BFH v. 6.12.2007 – V R 59/03, BStBl. 2009 II, S. 57.

Steuerbefreiung. Die Nachweisregelungen bestimmen nur die Art und Weise der Nachweiserbringung. Dafür allerdings gelten strenge Regeln²⁸, die vor dem Gutgläubensschutz gemäß § 6a Abs. 4 UStG erst einmal zu beachten sind.

Auf einem vergleichbaren Ansatz zur Wahrung der Verhältnismäßigkeit durch den nationalen Gesetzgeber bei der Aufstellung formaler Anforderungen liegt das EuGH-Urteil vom 8.5.2008 in der Rechtssache Ecotrado SpA/Agenza delle Entrate²⁹. Darin hat der EuGH eine italienische Norm verworfen, wonach der Vorsteuerabzug bei Nichterfüllung formaler Aufzeichnungs- und Erklärungspflichten im Reverse-Charge-Verfahren endgültig versagt werden darf. Dabei hält es der EuGH allerdings für erlaubt, dass die Verwaltung aus Gründen der Effektivität der Steuererhebung über längere Fristen verfügt als der Steuerpflichtige.

5. Das Allphasenprinzip als größte Vollzugslast und Hauptursache des Vollzugsdefizits

Die erwähnten Deklarationspflichten beziehen sich (nur) deshalb auf alle und zugleich unzählige Umsätze, weil das geltende europäische Mehrwertsteuersystem auf dem Allphasenprinzip beruht. Als Vorzug dieses Prinzips wird immer, wie auch schon bei den Steuerbefreiungen angedeutet, angeführt, dass es für den Unternehmer einfacher sei, jeden Umsatz zu versteuern, als sich nach der umsatzsteuerlichen Qualifikation seines Abnehmers erkundigen zu müssen. Das gilt als die größte Vollzugsschwäche der Einzelhandelssteuern, die bekanntlich mit nur einem steuerbaren Umsatz die gleiche Belastungswirkung haben wie letztlich die Mehrwertsteuer, die aber nur über ein gigantisches Nullsummenspiel im zwischenunternehmerischen Bereich zu diesem Erfolg kommt.

Bei der Mehrwertsteuer ist der Vorsteuerabzug das systematische Korrekturinstrument zum Allphasenprinzip. Das ist schnell gesagt und vielleicht auch noch leicht erklärt. Aber was an Vollzugslasten und Vollzugsdefiziten dahintersteckt, ist erfahrungsgemäß dem steuerlichen Laien praktisch überhaupt nicht und selbst dem Fachmann oft nur schwer vermittelbar: Für ein Steueraufkommen von derzeit circa 170 Mrd. Euro im Jahr³⁰ in Deutschland erfassen wir Umsätze in Billionenhöhe mit einem steuerlichen Gesamtbetrag

28 Siehe BFH v. 8.11.2007 – V R 26/05, BB 2008, 1265 mit Kommentar von *Michel*, BB 2008, 1268. Siehe auch das Urteil des EuGH v. 21.2.2008 – Rs. C-271/06 – Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG, UR 2008, 508; sowie das Folgeurteil des BFH v. 30.7.2008 – V R 7/03, DB 2008, 321. Siehe auch das BMF-Schreiben v. 6.1.2009 – IV B 9 – S7141/08/10001, BStBl. 2009 I, 60.

29 Rs. C-95/07, C-96/07, DStRE 2008, 959.

30 Das Umsatzsteueraufkommen im Jahr 2007 betrug 169,6 Mrd. Euro, vgl. Monatsbericht des BMF – Juli 2008, S. 77.

von mehr als 600 Mrd. Euro. Die fiskalische Ausbeute der Mehrwertsteuer beträgt mithin noch nicht einmal ein Viertel der erklärten Steuern. Damit sind auch schon die Dimensionen der Betrugsanfälligkeit der Mehrwertsteuer umrissen.

Ob die vom Ifo-Institut vorgelegten Ausfall-Schätzungen für den sog. VAT-Lack sich nun absolut auf 17 Mrd. Euro – so die Prognose für das Jahr 2008 – oder auf 17,5 Mrd. Euro – so die Schätzung für das Jahr 2007 – belaufen³¹, ist vor diesem Hintergrund doch völlig gleichgültig, denn wenn die aufkommensstärkste Steuer in Deutschland mit einem Erhebungsdefizit von zwischen 7,5 v. H. (im Jahr 1999) und 12 v. H. (im Jahr 2004) leben muss, dann ist das unter dem Gesichtspunkt der verfassungsrechtlich gebotenen Gleichmäßigkeit und Unausweichlichkeit des Belastungserfolgs bestimmt nicht trivial. Die absoluten Zahlen für die Jahre 2007 (17,5 Mrd. Euro) und 2008 (17 Mrd. Euro) beruhen übrigens auf einer Ausfallquote von jeweils 9 v. H. Und sie zeigen, wie beruhigend Statistiken sein können, wenn man sie nur richtig zu interpretieren versteht: Weil der Regelsteuersatz zum 1.1.2007 von 16 v. H. auf 19 v. H. erhöht wurde und die Ausfallquote mit 9 v. H. unter der des Jahres 2006 in Höhe von 9,5 v. H. liegt, bedeutet der absolute Ausfall von 17,5 Mrd. Euro im Jahr 2007 gegenüber dem des Jahres 2006 mit 15 Mrd. Euro einen „positiven Verlauf der Ausfallquote“, die, so *Parsche* im Ifo-Schnelldienst, „erfreulich“ sei, denn sie dürfte unter den Ausfallquoten vieler anderer EU-Länder liegen.

Wenn wir die Kosten in den Blick nehmen, die mit der für den Vorsteuerabzug unverzichtbaren Rechnungserteilung gemäß den §§ 14 bis 14c UStG i. V. m. den §§ 31 bis 34 UStDV verbunden sind, sind die Lasten für die in Dienst genommenen Unternehmer erheblich.

Nach einer Untersuchung des Rheinisch-Westfälischen Instituts für Wirtschaftsforschung im Auftrag des BMF im Jahr 2003 betrug die Kosten für die Erstellung und Verbuchung von Ausgangsrechnungen in Deutschland mehr als ein Viertel der damals auf ca. 3,4 Mrd. Euro geschätzten umsatzsteuerlichen Befolgungskosten³². Bei einer Tagung der Europäischen Wirtschaftsprüfervereinigung CFE im Jahr 2001 war davon die Rede, die Erstellung einer Rechnung koste durchschnittlich zwischen 3 und 25 Euro.

Wie viele Rechnungen in Deutschland im Jahr erteilt werden, ist nicht bekannt. Immerhin hat die Deutsche Telekom schon einmal bekannt gegeben, dass sie allein monatlich ca. 40 Mio. Rechnungen erstelle³³. Da z. B. jede Fahrkarte, jeder Parkschein, jeder Kassenzettel im Supermarkt und sogar

31 Vgl. *Parsche*, Ifo-Schnelldienst 12/2008.

32 Vgl. *Widmann*, in Plückerbaum/Malitzky/Widmann, UStG, Rz. 15 zu § 14 UStG. Die Zahl von 3,4 Mrd. Euro steht in völligem Widerspruch zu den Zahlen der Bürokratiekosten-Studie der Bundesregierung v. Herbst 2007, vgl. Fn. 23.

33 Vgl. IStR 2001, Heft 8, S. III.

Rechnungen aus Gaststätten die Funktion einer umsatzsteuerrechtlich relevanten Rechnung haben können, gibt es mit der sog. Kleinbetragsrechnungsregelung gemäß § 33 UStDV zwar eine erhebliche Erleichterung für die Anforderungen an den zwingenden Inhalt einer umsatzsteuerlich brauchbaren Rechnung, aber es bleibt dabei: Die Rechnungserteilungspflicht mit ihren strengen Voraussetzungen ist eine der hauptsächlichen Ursachen für die Vollzugslasten der Mehrwertsteuer. Nach der schon erwähnten Untersuchung der Bundesregierung zu den Bürokratiekosten in Deutschland vom Herbst 2007 liegt die Pflicht gemäß § 14b UStG, Rechnungen zehn Jahre lang aufzubewahren, auf Platz eins der Hitliste der Kostenverursacher. Es handelt sich um einen Betrag von fast 6,2 Mrd. Euro jährlich³⁴. Auf Platz zwei dieser Liste folgt übrigens nochmals die Umsatzsteuer: Deren Jahreserklärung löst Kosten in Höhe von über 3,6 Mrd. Euro aus, wohingegen die Erstellung von Jahresabschlüssen mit 3,5 Mrd. Euro ca. 100 Mio. billiger ist. Weitere 854 Mio. Euro fallen als Kosten wegen der Befolgung umsatzsteuerlicher Detailvorschriften an. Unter den zehn größten Bürokratiekostenverursachern für die Wirtschaft – darunter z. B. auch die Verbraucherinformation über laufende Versicherungsverträge mit 541 Mio. Euro – taucht bei einer Gesamtsumme von ca. 21,5 Mrd. Euro viermal die Umsatzsteuer auf mit einem Betrag von insgesamt mehr als 11 Mrd. Euro.

Mit dem schon erwähnten Steuerbürokratieabbaugesetz soll jetzt die Verpflichtung zur Erteilung einer Rechnung über steuerfreie Umsätze gemäß § 14 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG abgeschafft werden. Das soll bei 4 Mio. Rechnungen eine Ersparnis für die Wirtschaft von 14.093.333 Euro bringen³⁵.

Wer mit der Gewissenhaftigkeit eines rechtstreuen Steuerbürgers schon einmal Urlaub in Italien gemacht hat, weiß aus eigener Erfahrung, dass er dort nach Gaststättenbesuchen die Pflicht hat, die besonders gekennzeichneten und durchnummerierten Rechnungen aus der Gaststätte (*Ricevuta fiscale*) eine gewisse Zeit im Umfeld der Gaststätte aufzubewahren, um sie bei Straßenkontrollen durch die uniformierte und bewaffnete *Guardia di Finanza* vorlegen zu können. Der Endverbraucher soll so der italienischen Verwaltung helfen, den steuerpflichtigen Unternehmer zu kontrollieren. Das BFH-Urteil zur Zulässigkeit von Auskunftersuchen an die Besteller einer Tanzkapelle in einer Gaststätte³⁶ lässt wenigstens von weitem in diesem Zusammenhang grüßen.

34 Vgl. die in Fn. 23 erwähnte Bürokratiekosten-Studie der Bundesregierung.

35 Die Genauigkeit dieser Schätzung erscheint bemerkenswert. Die Begründung aber auch, vgl. BRats-Drs. 547/08 v. 8.8.2008: „reine Schätzung, 5 % der steuerfreien Umsätze durchschnittl. mit 2.000 Euro angenommen“. Durch Art. 8 des Steuerbürokratieabbaugesetzes (vgl. oben Fn. 23) ist § 14 Abs. 2 UStG mit Wirkung ab dem 1.1.2009 entsprechend geändert worden.

36 BFH v. 4.11.2006 – VIII R 53/04, BStBl. II 2007, 227; siehe dazu *Rüsken*, DStJG 31, 243 (244).

Um keine Missverständnisse aufkommen zu lassen: Jede Steuerart hat ihren unvermeidlichen Bodensatz an Hinterziehung und damit ein – gemessen an der menschlichen Natur – natürliches Vollzugsdefizit. Bei der Einkommensteuer sind es die nicht vollständig erklärten Einnahmen oder zu hoch ange setzte Betriebsausgaben oder Werbungskosten. Bei der Grunderwerbsteuer kennen wir die im notariellen Vertrag zu gering vereinbarte Gegenleistung, die durch eine weitere Zahlung außerhalb der Beurkundung ergänzt wird. Bei der Erbschaftsteuer ist es die zu niedrige Bewertung oder Nichtangabe von Nachlassgegenständen usw. Überall bekommt dann der Fiskus zu wenig.

Bei der Mehrwertsteuer aber gibt es nicht nur die nicht erklärten Umsätze oder die zu Unrecht in Anspruch genommenen Steuerbefreiungen oder die zu hoch angesetzten Vorsteuern, sodass eine zu geringe Zahllast entsteht.

Nein, bei der Mehrwertsteuer besteht vielmehr die im System angelegte Gefahr, dass der Staat wegen unehrlichem Verhalten der Steuerpflichtigen nicht nur zu wenig oder nichts vereinnahmt, sondern sogar Geld aus seiner Kasse, die er mit anderen Steuerarten aufgefüllt hat, herausgeben muss. Der Umsatzsteuerbetrug z. B. durch fingierte Ausfuhr und gefälschte Eingangsrechnungen ist so einfach zu bewerkstelligen, dass die Verwaltung schon gleich nach Einführung der Mehrwertsteuer im Jahr 1968 in Deutschland ihre Präventivohnmacht in spektakulären Fällen, die strafrechtlich beim BGH landeten, erkennen musste. Seit dem Wegfall der Grenzkontrollen im seit dem 1.1.1993 geltenden europäischen Binnenmarktregime haben sich vor allem die sog. Umsatzsteuer-Karuselle als die gefährlichsten und nur schwer zu enttarnenden Betrugsmuster herausgebildet³⁷.

Das BMF-Schreiben vom 7.11.2002³⁸ führt 35 Kriterien an, die insbesondere Anlass für eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung sein können. Das reicht von außergewöhnlich hohen Vorsteuerbeträgen bis zur Abgrenzung des Zweckbetriebs vom wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb bei Vereinen. Aber auch die Inanspruchnahme einer Steuerermäßigung gemäß § 12 Abs. 2 UStG soll Anlass zur Prüfung sein. Da verdient das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 17.4.2007³⁹ Erwähnung. Es ging dort um die Frage, ob eine Annoncenzeitschrift dem ermäßigten Steuersatz unterliegt. Die Verwaltung hat sich mit einer 50 v. H.-Grenze geholfen, um das Überwiegenskriterium in § 12 Abs. 2 i. V. m. Nr. 49 Buchst. b der Anlage 2 zum UStG bezüglich der Werbung administrieren zu können, denn nur wenn die Werbung nicht überwiegt, gilt der ermäßigte Steuersatz.

Das Finanzgericht Hamburg hat diese Verfahrensweise als zu schematisch verworfen und nimmt stattdessen eine Gesamtwertung nach Aufmachung,

37 Siehe dazu jüngst *Merkel*, UR 2008, 757 mit zahlr. weiteren Nachweisen.

38 IV B 2-S 7420a-4/02, BStBl. I 2002, 1366.

39 III K 64/06, EFG 2007, 1994.

Inhalt und Herausgabezweck der Zeitschrift vor. Und dann holt das Finanzgericht Hamburg zum großen argumentativen Schlag aus: Es schreibt hier wörtlich

„Insbesondere entspricht die vorgenommene Auslegung des Ausnahmetatbestands der überwiegenden Werbung anhand der allgemein anerkannten Kriterien Aufmachung, Inhalt und Herausgabezweck dem höherrangigen Recht, nämlich hier den verfassungsrechtlichen Erfordernissen aus Pressefreiheit (Art. 5 GG) und Gleichbehandlungsgrundsatz (Art. 3 GG).“...

... „Auf eine gegenteilige Auslegung dürfte sich die Finanzverwaltung schließlich auch deswegen nicht berufen, weil dann ein strukturelles Erhebungsdefizit gegeben wäre. Ein solches würde der Mehrbesteuerung der Klägerin gemäß Art. 3 entgegenstehen. Sollte die Umsatzsteuerermäßigung für Zeitungen und Zeitschriften bereits allein schon entfallen, soweit für einzelne Ausgaben oder Hefte ein mehr als hälftiger Anzeigenteil errechenbar ist, würde ein massenhaftes und flächendeckendes strukturelles Erhebungsdefizit vorliegen. Wie bereits einfache Stichproben in der einschlägigen Statistik und im Handel zeigen, erscheinen laufend Hefte verschiedenster weit verbreiteter oder auch allgemein bekannter Zeitschriften mit mehr als 50 v.H. errechnetem Anzeigenanteil, die – in Übereinstimmung mit ihrem Scanneraufdruck – nur mit dem ermäßigten Umsatzsteuersatz vertrieben werden.“

Diese Ableitungen des FG Hamburg bedeuten doch im Kern nichts anderes, als dass es die Verwaltung offenbar gar nicht schaffen kann, die vom Gesetz vorgesehene Differenzierung des Steuersatzes bei bestimmten Druckerzeugnissen durchzusetzen. Die Steuerpflichtigen drucken den ihnen richtig erscheinenden Steuersatz auf das Druckwerk auf, führen diese Steuer an das Finanzamt ab – und das war es dann auch. Das Auszählen der Werbeanteile in einzelnen Heften wäre völlig unpraktikabel und die dabei zufällig erzielten Resultate wären wegen des dabei auftretenden unvermeidlichen Gleichheitsdefizits nicht verwertbar⁴⁰.

6. Vollzugspflichten Privater

Haben wir bisher vor allem über die Vollzugspflichten der Unternehmer gesprochen, dann darf nun der Blick auf die Vollzugspflichten der nicht unternehmerisch tätigen Steuerpflichtigen nicht fehlen. Dass jede Einfuhr, gleich von wem sie vorgenommen wird, der Umsatzsteuer unterliegt, sagt § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG. Das ist Ausfluss des international bei der Umsatzsteuer herrschenden Verbrauchslandsprinzips und der sicherzustellenden Wettbewerbsneutralität zwischen Einfuhren und Inlandsumsätzen. Die aus-

⁴⁰ Das Finanzgericht Hamburg hat deswegen folgenden Leitsatz gebildet: „Eine (Spezial-Internet- ... Immobilien-)Zeitschrift wird ermäßigt umsatzbesteuert, wenn sie in der Gesamtwürdigung von Aufmachung, erkennbarem Herausgabezweck, Inhalt und Verteilungsart nicht im Wesentlichen Werbezwecken dient (richtlinien- und verfassungskonforme Auslegung des UStG); dagegen bestünde bei wörtlichem Abstellen auf eine zeitweise Überschreitung eines 50 v. H.-Anzeigenteils ein strukturelles Erhebungsdefizit.“

ländische Ware soll schon an der Grenze auf das Steuerniveau der vergleichbaren Inlandslieferungen gehoben werden. Das dabei seit Jahrhunderten vor allem bei den Verbrauchsteuern und Zöllen in aller Welt bekannte Vollzugsdefizit nennt man Schmuggel.

Die seit dem 1.1.1993 geltende Übergangsregelung für die Mehrwertsteuer im Europäischen Binnenmarkt hat den innergemeinschaftlichen Erwerb an die Stelle der Einfuhr gesetzt und nun haben auch z. B. inländische Privatpersonen, die im EU-Ausland ein Neufahrzeug erwerben (motorbetriebene Landfahrzeuge jeder Bauart mit mehr als 48 Kubikzentimeter Hubraum oder mehr als 7,2 Kilowatt und mit weniger als 6000 km Laufleistung oder nicht älter sechs Monate, Wasserfahrzeuge nicht älter als drei Monate oder nicht mehr als 100 Betriebsstunden auf dem Wasser, Luftfahrzeuge mit nicht mehr als 40 Flugstunden oder nicht älter als drei Monate (vgl. § 1b UStG⁴¹) die Verpflichtung, den Erwerb dieser Fahrzeuge der Erwerbsbesteuerung zuzuführen. Wenn ein derart erworbenes Fahrzeug dann wieder in das EU-Ausland verkauft wird, erhält der nichtunternehmerische Erwerber gemäß § 15a Abs. UStG sogar – völlig systemgerecht, aber mit erheblichen Erklärungs-pflichten verbunden – die Möglichkeit zur Berichtigung der Erwerbsbesteuerung. Aber auch die Lieferung von Neufahrzeugen vom Inland in das übrige Gemeinschaftsgebiet durch Privatpersonen ist gemäß § 2a UStG steuerbar; dafür gibt es Erklärungs-pflichten gemäß § 18 Abs. 4a UStG. § 18c UStG erlaubt die Einführung besonderer Meldepflichten für unternehmerische und nichtunternehmerische Fahrzeuglieferer zum Zweck des Auskunfts-austauschs mit anderen EU-Mitgliedstaaten. Bisher gibt es diese Meldepflichten noch nicht; das BMF bereitet derzeit aber eine entsprechende Rechtsverordnung vor, nach der Neufahrzeuglieferungen in das EU-Ausland an Erwerber ohne Umsatzsteuer-Identifikationsnummer meldepflichtig werden⁴².

Die Überwachung der erwähnten Neufahrzeugerwerbe durch Inländer erfordert einen beachten Kontrollaufwand, der nicht nur die Finanzbehörden, sondern auch die Zulassungsstellen beschäftigt. Und selbstverständlich gibt es dabei ein Vollzugsdefizit, wenn das Kontrollsystem durch kriminelle Machenschaften unterlaufen wird. Die erwähnten Definitionen der verschiedenen Neufahrzeuge stellen z. B. mit den 100 Betriebstunden auf dem Wasser für Wasserfahrzeuge völlig unkontrollierbare Tatbestandsmerkmale auf; auch damit sind Vollzugsdefizite vorprogrammiert.

Der Erwerb verbrauchsteuerpflichtiger Waren unterliegt bei den sog. institutionellen Nichtsteuerpflichtigen seit dem 1.1.1993 auch der Erwerbsbesteuerung. Das führt zu fast schon skurrilen Vollzugslasten.

⁴¹ Siehe dazu Abschn. 15c UStR 2008.

⁴² Der Bundesrat hat am 6.3.2009 der Fahrzeuglieferungs-Meldepflichtverordnung zugestimmt, die ab dem 1.7.2010 gelten soll.

Man stelle sich folgenden Fall vor: Ein gemeinnütziger Gesangsverein möchte 12 seiner Jubilare mit jeweils einer Flasche Rotwein aus Frankreich erfreuen. Der Verein bestellt dazu bei einem Winzer in Burgund 12 Flaschen, die der Winzer dem Verein nach Deutschland schickt.

Damit verwirklicht der Verein, weil Wein als alkoholisches Getränk gemäß § 1a Abs. 5 UStG eine verbrauchsteuerpflichtige Ware ist, ohne Rücksicht auf die Erwerbsschwelle gemäß § 1a Abs. 5 UStG einen innergemeinschaftlichen Erwerb. Dass dabei die Steueraufsicht gemäß §§ 26 bis 28 des Gesetzes zur Besteuerung von Schaumweinen und Zwischenerzeugnissen (SchaumwZwStG) eine Rolle spielt, obschon für Wein gar kein Steuersatz im SchaumwZStG bestimmt wird – dieser also jedenfalls Null beträgt, sei nur der Vollständigkeit halber hinzugefügt⁴³. Wir haben dieses Beispiel in die sog. Vereinsbroschüre des Ministeriums der Finanzen Rheinland-Pfalz⁴⁴ gleichsam zur Abschreckung aufgenommen; die Vereine werden, wenn sie lesen, auf was sie sich bei der Bestellung von Wein in Frankreich oder in einem anderen EU-Mitgliedstaat einlassen, bestimmt nur noch Wein in Deutschland kaufen. Dann zahlen sie zwar auch 19 v. H. Umsatzsteuer, aber ohne jeden eigenen Erklärungsaufwand mit dem Preis als Kunde an den Lieferanten, während sie beim innergemeinschaftlichen Erwerb selbst steuerpflichtig werden und die Steuer an ihr Finanzamt abführen müssen, vgl. § 18 Abs. 4a UStG.

Neben diesen Pflichten als Steuerschuldner gibt es für Nichtunternehmer aus der unzulässigen Rechnungserteilung noch erhebliche materielle und formelle Verpflichtungen gemäß § 14c UStG, die wir auch nicht unerwähnt lassen dürfen. Sie sind allerdings als Sanktion für unerlaubtes Handeln unverzichtbar und fallen daher, ähnlich wie steuerstrafrechtlichen Normen, aus dem Maßstab heraus, den wir an die Vollzugspflichten und -lasten bei ordnungsgemäßem umsatzsteuerlichen Verhalten anlegen wollen.

Dieser Maßstab greift aber z. B. bei den als Vermieter auftretenden Privatpersonen, die als Empfänger sonstiger Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück gemäß § 14b Abs. 1 letzter Satz i. V. m. § 14 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG verpflichtet sind, die Rechnung mindestens zwei Jahre lang aufzubewahren, wobei die Zweijahresfrist erst mit Ablauf des Kalenderjahres beginnt, in dem die Rechnung erteilt wurde. Praktisch kann sich also eine Aufbewahrungszeit von fast drei Jahren ergeben. Das ist garniert mit einem bußgeldbewährten Ordnungswidrigkeitentatbestand gemäß § 26a Abs. 1 Nr. 3 UStG.

⁴³ Siehe bereits *Widmann*, Das Umsatzsteuer-Binnenmarktgesetz, UR 1992 S. 249 (253).

⁴⁴ Siehe Ministerium der Finanzen Rheinland-Pfalz – Steuertipp – Gemeinnützige Vereine, 7. Aufl. März 2008.

Der Privatmann wird mit einem Bußgeld von höchstens 500 Euro bedroht, während der leistende Unternehmer, der die aufzubewahrende Rechnung nicht oder nicht rechtzeitig ausstellt, mit bis zu 5.000 Euro Geldbuße belegt werden kann.

Obschon diese Vorschriften seit dem 16.12.2004 gelten, gibt es keine zitierbaren praktischen Erfahrungen hierzu. Das spricht sicher für ein erhebliches Vollzugsdefizit⁴⁵. Strenggenommen muss z. B. eine Privatperson, die einen Friedhofsgärtner mit der Pflege eines Grabes beauftragt, die dafür ausgestellte Rechnung zwei Jahre lang aufbewahren – zusammen mit dem Zahlungsbeleg. Und der Auftraggeber ist gehalten, auch Abschnitt 190b Abs. 6 UStR 2008 zu beherzigen. Denn „sollte die Rechnung auf Thermopapier ausgedruckt sein, ist sie durch einen weiteren Kopiervorgang auf Papier zu konservieren, der für den gesamten Aufbewahrungszeitraum nach § 14b Abs. 1 UStG lesbar ist. Dabei ist es nicht erforderlich, die ursprüngliche, auf Thermopapier gedruckte Rechnung aufzubewahren.“

Irgendwie drängt sich doch auch hier sofort die Frage nach der Verhältnismäßigkeit auf, denn immerhin gelten diese Normen z. B. auch für alle Handwerkerleistungen an privaten Wohnungen.

Wollte z. B. ein Mieter vor dem 1.1.2008 für die Handwerkerleistungen die Steuerermäßigung gemäß § 35a Abs. 2 EStG in Anspruch nehmen, musste er die Rechnung im Original dem Finanzamt vorlegen. In der Zeit, in der die Rechnung beim Finanzamt lag, verstieß er wohl sicher gegen § 14b Abs. 2 UStG. Oder genügte der Hinweis, man könne die Rechnung zwar im Moment nicht vorzeigen, sei aber bereit, sie sich vorübergehend vom Finanzamt zurückgeben zu lassen?

Seit dem 1.1.2008 ist bekanntlich die Rechnung gemäß § 35a EStG dem Finanzamt nicht mehr vorzulegen, sodass sich dieses Problem jetzt erledigt hat. Gleichwohl: Hier stellt der Staat mit § 26a UStG eine in der Praxis völlig leerlaufende Norm auf, denn es wird für die Ahndung der Ordnungswidrigkeit meist am Vorsatz fehlen. Der nicht vorwerfbare Tatbestandsirrtum gemäß § 11 Abs. 1 OWiG wird die Regel sein, selbst wenn auf der Rechnung der Hinweis auf die Aufbewahrungspflicht des Rechnungsempfängers gemäß § 14 Abs. 4 Nr. 3 UStG nicht vergessen wurde⁴⁶.

Blicken wir noch kurz auf eine weitere Ordnungswidrigkeit: Gemäß § 26b UStG handelt ordnungswidrig, wer die in einer Rechnung i. S. des § 14 UStG ausgewiesene Umsatzsteuer nicht oder nicht vollständig zum Fälligkeitszeitpunkt entrichtet. Dafür kann eine Geldbuße von bis zu 50.000 Euro verhängt werden. Der Gesetzgeber hielt im Jahr 2001 diese Sanktion für

⁴⁵ *Kemper*, in Plückerbaum/Malitzky/Widmann, § 26a UStG, Rz. 63, spricht sogar von einer praktischen Nichtanwendbarkeit der Vorschrift, denn ihr Wirkungsbereich sei unüberschbar weit.

⁴⁶ Vgl. *Kemper*, a. a. O., Rz. 105.

erforderlich, um vor allem in sog. Umsatzsteuer-Karussellen eine Handhabe gegen die kriminellen Täter zu haben, die absichtsvoll die in Rechnungen ausgewiesene Steuer nicht abführen, während der Rechnungsempfänger nach dem Sollprinzip den Vorsteuerabzug geltend machen kann. Die damalige Opposition im Deutschen Bundestag (CDU/CSU) hielt die Vorschrift für unverhältnismäßig, weil es ja immerhin für den Fall der Nichtzahlung angemeldeter Steuern Säumniszuschläge gemäß § 240 AO gibt⁴⁷. Hier stellt sich die Frage, ob beim Vollzug beider Vorschriften ein Übermaß erreicht wird. Dann wäre wohl ein verfassungsrechtliches Defizit zu beklagen. Die Verwaltungspraxis zur Anwendung des § 26b UStG scheint sehr uneinheitlich zu sein, sodass das Übermaßproblem wegen der weitgehenden Nichtbeachtung der Vorschrift nach dem Opportunitätsprinzip kaum bald geklärt werden dürfte.

7. Die Verlagerung der Steuerschuld, sog. Reverse-Charge

Die Verlagerung der Steuerschuld – sog. Reverse-Charge – gemäß § 13b UStG macht den Leistungsempfänger zum Steuerschuldner. Das ist gleichsam die für Verbrauchsteuern probate Steuertechnik in Reinkultur. In den Niederlanden gab es diese Steuerschuldverlagerung schon im Jahr 1949.⁴⁸

Aber wir müssen sofort Wasser in diesen reinen Verbrauchsteuerwein schütten: § 13b UStG gilt nur für unternehmerische Leistungsempfänger und für juristische Personen des öffentlichen Rechts. Nur bei ihnen hält der Gesetzgeber den steuerlichen Zugriff für zumutbar. Bei Unternehmern allerdings gilt die Steuerschuldverlagerung auch dann, wenn die Leistung für den nichtunternehmerischen Bereich bezogen wird. Wenn also z. B. ein im Inland ansässiger Unternehmer sein selbstbewohntes Einfamilienhaus durch einen ausländischen Handwerker renovieren lässt, dann liegt der Ort dieser Leistung im Inland gemäß § 3a Abs. 2 Nr. 2 UStG. Damit greift § 13b Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. Abs. 2 UStG, sodass der Leistungsempfänger wegen seiner Unternehmereigenschaft, ohne Rücksicht darauf, ob er das Einfamilienhaus gemietet hat oder ob es ihm zu Eigentum gehört, Schuldner der Umsatzsteuer wird, die auf das an den ausländischen Handwerker zu zahlende Entgelt entfällt⁴⁹.

47 Vgl. BT-Drs. 14/7471.

48 S. *Spilker*, Der Leistungsempfänger als Schuldner der Mehrwertsteuer in der EU, Berlin 2006, S. 50; *Hillek/Friedrich-Vache*, Das Reverse-Charge-Verfahren im internationalen Waren – und Dienstleistungsverkehr, in Festschrift für Wolfram Reiß, Köln 2008, S. 251 ff; *Kempf*, Die Einführung des Reverse-Charge-Verfahrens als Möglichkeit der Bekämpfung von Umsatzsteuerausfällen und seine praktischen Probleme, in Festschrift für Wolfram Reiß, Köln 2008, S. 275 ff.

49 Vgl. Abschn. 182a UStR 2008. Zustimmend *Hillek/Friedrich-Vache*, a. a. O., unter Berufung auf *Stadie*, in Rau/Dürwächter, UStG, 13b UStG Anm. 122. A. A. unter dem Gesichtspunkt des Übermaßverbotes: *Hidien*, Mehrwertsteuerschuldner-

Wie erfolgreich das Reverse-Charge-Verfahren unter dem Aspekt der Aufkommenssicherung ist, kann man daran erkennen, dass nach der Ausweitung des § 13b UStG auf Vorleistungen im Baubereich ab dem 1.4.2004 die Mehrergebnisse der Umsatzsteuer-Sonderprüfungsdienste teilweise signifikant zurückgegangen sind.

8. Elektronischer Geschäftsverkehr

Geradezu vorprogrammiert sind Vollzugsdefizite bei der Umsatzbesteuerung des elektronischen Geschäftsverkehrs. *Oellerich* hat dies in seiner Dissertation eindrucksvoll belegt⁵⁰. Der Fall des BFH vom 14.5.2008⁵¹, bei dem es u. a. um die Frage ging, wo der Ort für aus dem Drittland in das Inland online übermittelte „Sex-Checks“ und „Lebenserwartungsprognosen“ liegt, war auch nur deshalb zur Kenntnis der Verwaltung gelangt, weil man auf inländischen Konten des Drittländers Zahlungen entdeckte, die zu den fraglichen Umsätzen gehörten.

Das gleiche Bild einer kaum erhellbaren Dunkelkammer sehen wir bei den Telekommunikationsdienstleistungen. Wenn gemäß § 3a Abs. 4 Nr. 12 UStG i. V. m. § 1 Abs. 1 Nr. 2 UStDV der Ort der Telekommunikationsdienstleistungen von Drittlandsunternehmern immer im Inland liegt, wenn die Leistung hier genutzt oder ausgewertet wird und das gemäß § 3a Abs. 3a UStG auch für elektronische Leistungen gegenüber Nichtunternehmern gilt, die von Drittlandsunternehmern erbracht werden, dann stellt sich unausweichlich sofort die Frage, wie denn diese Umsätze im Inland zu erfassen sind. Der einfache Fall, dass ein ausländischer Telekommunikationsunternehmer eine Leistung an einen Kunden im Inland erbringt, kommt ständig vor, man stelle sich nur Folgendes vor:

Ein Privatmann S mit Wohnsitz in der Schweiz telefoniert mit seinem Mobiltelefon, zu dem er einen Nutzungsvertrag mit einem in der Schweiz ansässigen Unternehmer hat, in Deutschland. S nutzt diese Telekommunikationsdienstleistung unzweifelhaft im deutschen Inland. Das schweizerische Unternehmen erbringt somit eine Leistung im Inland und muss sich hier zur Besteuerung dieses Umsatzes erfassen lassen. Es ist ausgeschlossen, dass hier ein effizienter Vollzug mit einer Verifikation stattfindet. Immerhin könnte man ja die Hoffnung haben, dass die Drittlandsunternehmer sich freiwillig melden. Ob über die Roaminggebühren festgestellt werden kann, welche Umsätze auf die auf inländischem Gebiet geführten Gespräche entfallen,

schaft qualifizierter Leistungsempfänger für Eingangsleistungen gemäß § 13b UStG, RIW 2002, 208 (214).

50 *Oellerich*, Defizitärer Vollzug des Umsatzsteuerrechts, Wirtschafts- und Steuerrecht, Bd. 1, Baden-Baden 2008, S. 168 ff.

51 V B 227/07, BFH/NV 2008, 1371.

mögen Technikspezialisten herausfinden. Die Finanzverwaltung hat hier letztlich keine praktikable Handhabe zur Durchsetzung des unzweifelhaft bestehenden Steueranspruchs.

Ebenso praktisch ausgeschlossen ist der Vollzug des gesetzlichen Besteuerungsbefehls, wenn der erwähnte Schweizer in Deutschland an einer öffentlichen Telefonzelle telefoniert. Dann liegt der Ort dieser Leistung zwar gemäß § 3a Abs. 3 UStG in der Schweiz, aber es ist für den Betreiber der Telefonzelle vollkommen unmöglich, diesen Umsatz zu erfassen im Sinne einer Nichtbesteuerung in Deutschland.

Man mag einwenden, derartige Beispiele seien unter Aufkommensgesichtspunkten wenig ergiebig oder sogar doch sehr ergiebig, weil nämlich der Betreiber der Telefonzelle jetzt doch Steuer in Deutschland zahle, die eigentlich in der Schweiz abzuführen sei. Das geht am Kern unseres Problems aber vorbei. Es geht hier nämlich um Vollzugsdefizite, die vom europäischen Richtliniengeber zu verantworten sind und bisher ist der deutsche Gesetzgeber derartigen Vorgaben noch immer gefolgt. Dazu ist er ja grundsätzlich auch verpflichtet. Aber in der Summe derartiger Defizite testet die Umsatzsteuer doch allmählich die Grenze des strukturellen Vollzugsdefizits, denn von einer am Verifikationsgebot orientierten gleichmäßigen Anwendung des Rechts kann hier eigentlich keine Rede mehr sein.

9. Bestrebungen zur Systemmodifikation

Diese Bedenken waren ja u. a. auch Anlass für den Vorstoß des damaligen rheinland-pfälzischen Finanzministers *Mittler*, mit den sog. Mainzer Vorschlägen zur Umsatzsteuer im Jahr 2001⁵² eine Systemdebatte darüber anzustoßen, ob das Allphasenprinzip mit seinen schon geschilderten Aufkommensausfällen aus Betrugereien, aber vor allen auch aus Insolenzen, wirklich noch beherrschbar ist. Der jüngst von *Paul Kirchhof* vorgelegte Vorschlag für ein Umsatzsteuergesetzbuch⁵³ als Teil eines umfassenden Bundesteuergesetzbuches nimmt dies auf mit der Beschränkung der Steuerbarkeit auf entgeltliche Umsätze an Verbraucher, d. h. die im vorsteuerabzugsberechtigten Bereich zwischen Unternehmern erbrachten Umsätze lösen keine Steuer aus, denn sie werden nicht gegenüber Verbrauchern ausgeführt. Das löst sich bewusst völlig von den EU-rechtlichen Vorgaben, ist aber einfach und klar, orientiert am Ziel der Umsatzsteuer zur Belastung allein des privaten Letzt-

52 Vgl. UR 2001, 385: Einführung von Vorstufenbefreiungen als Mittel der Umsatzsteuer-Betrugsbekämpfung; Ministerium der Finanzen Rheinland-Pfalz, 8.8.2001.

53 Umsatzsteuer Gesetzbuch – Ein Vorschlag zur Reform der Umsatzsteuer und der Verkehrssteuern, Schriftenreihe des Instituts für Finanz- und Steuerrecht der Universität Heidelberg – Forschungsstelle Bundessteuergesetzbuch, Band 3, Heidelberg 2008. Siehe dazu *Wagner*, DStR 6/2009, XVIII sowie *Widmann*, UR 2009, 9.

verbrauchs. Durch die weiterhin geltende Steuerbarkeit der Entnahmen und der Einfuhr wird dieses Ziel umfassend erreicht.

Die Bemühungen Österreichs und Deutschlands zur EU-rechtlichen Erlaubnis im zwischenunternehmerischen Bereich ab einer Umsatzhöhe von 5.000 Euro zur generellen Steuerschuldverlagerung auf den Abnehmer zu gelangen, sind im Mai 2008 erst einmal an der starren Haltung der Europäischen Kommission, aber auch am Widerstand anderer EU-Mitgliedstaaten gescheitert⁵⁴. Das ist zu bedauern, denn der Vereinfachungseffekt dieser Maßnahme wurde weit unterschätzt. Die Furcht vor neuen Betrugsformen ist sicher nicht unberechtigt, aber die Europäische Kommission hat z. B. mit ihrem Vorschlag zur sog. einzigen Anlaufstelle – One-stop-shop⁵⁵ – offenbar derartige Ängste nicht, obschon sie dort sehr begründet wären.

Es ist aber auch hier nochmals an den schon bei den Bemerkungen zu § 13b UStG verifizierten Effekt der Erhöhung der Aufkommenssicherheit zu erinnern, den das Reverse-Charge-Verfahren mit sich bringt. Die Europäische Kommission hat dies auch zugestanden, gleichwohl aber sich nicht durchringen können zu einem Vorschlag der fakultativen Einführung des generellen Reverse-Charge-Verfahrens in einzelnen Mitgliedstaaten. Die ablehnende Argumentation gipfelte in der Besorgnis, dass, wenn der Betrug in den Ländern zurückgehe, die das Reverse-Charge-Verfahren anwenden, sich der Betrug in die Mitgliedstaaten verlagere, die das nicht machten⁵⁶. Ein erfolgversprechender Weg darf also von einzelnen Mitgliedstaaten nicht beschritten werden, weil ihn andere noch nicht mitgehen wollen. Das kann wirklich nicht überzeugen. Damit sind für Deutschland nach den Ermittlungen des von Bund und Ländern im Jahr 2004 in Auftrag gegebenen Planspiels mehr als 5 Mrd. Euro im Jahr verloren⁵⁷. Da braucht einen die schmerzvolle Wortwahl in der BMF-Pressemitteilung vom 14.5.2008⁵⁸ nicht zu wundern.

Immerhin hat das Europäische Parlament am 2.9.2008 in einer Entschließung anerkannt, dass, obschon die Abgeordneten „zwar weiter vorsichtig und kritisch“ blieben, ein etwaiges Pilotprojekt den Mitgliedstaaten helfen

54 Siehe dazu die Pressemitteilung des BMF v. 14.5.2008, UR 2008, 461.

55 Vgl. *Filtzinger*, Was bringt die einzige Anlaufstelle?, UR 2007, 169; *Widmann*, Die Einzige Anlaufstelle (One-Stop-Shop) – ein Beitrag zur Vervollständigung des umsatzsteuerlichen Binnenmarktes?, in Festschrift für Wolfram Reiß, Köln 2008, S. 321 ff.

56 So EU-Kommissar *Kovacs*, The Way to the European VAT, in Nieskens (Hrsg), Deutsche Umsatzsteuer im europäischen Kontext, Köln 2008, S. 35 (40).

57 Siehe dazu Pressemitteilung der Finanzministerkonferenz, UR 2005, 662; *PSP Peters Schönberger GmbH*, Planspiel zur systembezogenen Änderung bei der Umsatzsteuer „Reverse-Charge-Verfahren“, im Auftrag des BMF, November 2005; *Matheis/Groß/Vogl*, Steuerreformmodelle im Praxistest, DStR 2006, 214; *Widmann*, Planspiel, Finanzministerkonferenz, Sachverständigenrat, Koalitionsvertrag: alle wollen jetzt nur das eine: Reverse Charge, UR 2006, 13.

58 Vgl. Fn. 54.

könne, die systemimmanenten Risiken eines Reverse-Charge-Verfahrens zu minimieren⁵⁹.

10. Ausblick auf die weitere Entwicklung

Und wenn man nun in dem am 7.7.2008 vorgelegten Vorschlag für eine Richtlinie in Bezug auf ermäßigte Mehrwertsteuer die verschiedenen Möglichkeiten zur Einführung des ermäßigten Steuersatzes nachlesen kann⁶⁰, dann freut man sich schon auf die Abgrenzungsschwierigkeiten, die sich unausweichlich ergeben werden z. B. „bei Dienstleistungen im Kosmetikbereich, wie sie in Friseursalons und Kosmetikstudios erbracht werden“. Dafür soll nämlich ein ermäßigter Steuersatz in den Mitgliedstaaten eingeführt werden können. Ist ein Sonnenstudio ein Kosmetikstudio? Gehört die Anbringung von Tätowierungen zum Tätigkeitsbereich eines Kosmetikstudios? Überall werden wir BMF-Schreiben brauchen, Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH bekommen, im Mehrwertsteuerausschuss gemäß Art. 398 Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie debattieren und vielleicht wird nach einigen Jahren auch eine EU-Verordnung zur Präzisierung der in den Richtlinien verwendeten Begriffe erscheinen. Aber zur Vereinfachung als dem probatesten Beitrag zur Vollzugsdefizitverminderung wird es so nicht kommen. Die Rechtsunsicherheit für die Betroffenen als eine der schwersten Vollzugslasten wird weiter zunehmen. Dann müssen wir Leitsätze lesen wie in dem – sicher nicht zufällig zur Umsatzsteuer ergangenen – Beschluss des BFH vom 26.9.2007⁶¹, wonach eine Vertrauensschutz auslösende gesicherte Rechtsauffassung „aus einem schlichten Verwaltungsunterlassen – wie vorliegend bei jahrelanger Nichtbesteuerung von Schönheitsoperationen – nicht hergeleitet werden“ kann.

Übrigens wird die von der Bundesregierung in ihrem Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2009⁶² vorgeschlagene Wiedereinführung der Vorsteuerabzugsbeschränkung für auch privat genutzte unternehmerische Fahrzeuge gemäß einem reanimierten § 15 Abs. 1b UStG kaum zur Vereinfachung beitragen, vielmehr aber neue Vollzugsdefizite provozieren. Es wird nämlich wieder den Anreiz geben, ein praktisch nur privat genutztes Fahrzeug gemäß § 15 Abs. 1 UStG dem Unternehmen zuzuordnen mit der Behauptung, es werde mehr als 10 v.H. zu unternehmerischen Zwecken genutzt. Dafür gibt es dann den pauschalen Vorsteuerabzug in Höhe von 50 v. H. für alle Aufwendungen. Die Verwaltung wird diese steuersparende Zuordnungsentscheidung nur selten als tatsächlich nicht korrekt erkennen können.

59 Siehe Pressemitteilung des Europäischen Parlaments v. 2.9.2008.

60 KOM(2008) 428 endg., siehe dazu *Widmann*, BB 2008, 2046. Der ECOFIN-Rat hat am 10.3.2009 eine „politische Einigung“ über den Richtlinienvorschlag erreicht.

61 V B 8/06, BB 2008, 1434 mit Kommentar von *Balmes/Felten*.

62 BRats-Drs. 545/08 v. 8.8.2008.

Nur nebenbei: Während man beim ersten Mal aus § 15 Abs. 1b UStG ein Steuermehraufkommen von 1,3 Mrd. DM in jedem Jahr erwartete⁶³, geht der Regierungsentwurf des Jahresteuergesetzes 2009 jetzt nur noch von einem Mehraufkommen von jährlich 55 Mio. Euro aus – das erscheint doch erstaunlich bei dem inzwischen auf 19 v.H. gestiegenen Steuersatz. Die Unternehmerschaft soll um 54.583.200 Euro an Bürokratiekosten entlastet werden, denn nach der Neuregelung müssen die Ausgaben für die unentgeltliche Wertabgabe in Form der Privatnutzung der Fahrzeuge nicht mehr aufgezeichnet und der Umsatzsteuer unterworfen werden. § 3 Abs. 9a UStG erhält wieder die Fassung, die er schon in der Zeit vom 1.14.1999 bis Ende 2003 hatte⁶⁴. Die Entlastung an Bürokratieaufwand zahlen die Unternehmer, wenn die Berechnungen des Regierungsentwurfs stimmen, über die höhere Umsatzsteuer also selbst.

Symptomatisch für die Rolle der Umsatzsteuer bei den Bemühungen zur Bekämpfung des Steuerbetrugs und der Schwarzarbeit ist der mit dem Bundesministerium der Finanzen abgestimmte Vorstoß des Bundesministeriums für Arbeit im Sommer 2008 in einem Referentenentwurf, als unter dem unverfänglichen Titel eines Gesetzes zur Änderung des Sozialgesetzbuches IV u. a. zur Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung der Einbau von Kontrollchips in die Registrierkassen und Wegstreckenzähler in Taxen vorgeschrieben werden sollte. Manipulationen an diesen Geräten könnten, so die technische Vorstellung, durch kryptographische Verfahren verhindert werden. Das würde garniert durch eine neu in die Abgabenordnung einzufügende „Kassennachschau“⁶⁵. Es liegt auf der Hand, dass es bei der Kontrolle von Registrierkassen und Taxametern bei weitem nicht nur um die Umsatzsteuer geht, sondern u. a. auch um Sozialabgabenverkürzung, aber mit dem wohlfeilen Argument, man tue etwas gegen den Umsatzsteuerbetrug, können offenbar auch technisch völlig unausgereifte Überlegungen auf den Gesetzgebungsweg gebracht werden. Die Verbände haben sich sofort massiv gegen diese neuen Pflichten verwahrt und auch die Länder sind noch keineswegs von der Geeignetheit und Durchführbarkeit derartiger Maßnahmen überzeugt. Der Vorschlag ist damit erst einmal aus dem Referentenentwurf herausgenommen worden.

Bei all diesen Aussichten fällt es schwer, bei der Mehrwertsteuer zu unserem Thema optimistisch zu bleiben.

63 Vgl. *Widmann*, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Die Änderungen des UStG, DB 1999, 925.

64 Siehe dazu BMF, Schreiben v. 27.8.2004 – IV B 7 – S 7300–70/04, BStBl. I 2004, 864. Der Gesetzgeber hat diese Regelungen im Jahresteuergesetz 2009 vom 19.12.2008, BGBl. 2008 I, S. 2850, erfreulicherweise nicht verabschiedet.

65 Siehe dazu die Meldung im Handelsblatt v. 8.7.2008.

Diskussion

zu den Referaten von Prof. Dr. *Wolfram Reiß*, Prof. Dr. *Michael Tumpel* und Ministerialdirigent *Werner Widmann*

Leitung
Prof. Dr. *Roman Seer*

Prof. Dr. Seer

Herr *Widmann*, aus Ihnen spricht natürlich auch die Erfahrung von mehreren Jahrzehnten und Sie haben sehr klarsichtig die Schwächen des geltenden Umsatzsteuersystems herausgearbeitet. Sie liegen weniger darin, dass das System als solches von seiner Grundanlage unbedingt so schlecht ist, sondern dass es auch viele Punkte gibt, bei denen das System eben nicht folgerichtig auf der Vollzugsseite zu Ende gedacht worden ist. Viele Ihrer Beispiele sind wirklich schreiend. – Ich möchte nur ein einziges noch dazufügen: Ich weiß nicht, wie man diesen Verzehr an Ort und Stelle von dem Mitnahmeverzehr wirklich abgrenzen kann – auch ein Dauerproblem, von dem ich nicht glaube, dass die Finanzbehörden in irgendeiner Form in der Lage sind, dies tatsächlich genau zu prüfen. Das heißt also, diese Steuersatzermäßigungen, -befreiungen, was wir dort haben – Herr *Stadie* wird ja heute Nachmittag sicherlich noch seine Sicht der Dinge beitragen – führen uns nicht weiter. Und insoweit ist völlig richtig: Sonnenstudios, Friseure und Ähnliche nachher abgrenzen zu müssen, ist in der Tat ein schreckliches Szenario.

Wichtig finde ich die Fragestellung des grundsätzlichen Wechsels der Systeme; das – glaube ich – können wir gleich auch diskutieren.

Körner

Ich bin Syndikusanwalt bei der BASF SE in Ludwigshafen und betreue dort unter anderem die europäische Mehrwertsteuerberatung. Ich spreche hier also aus der Sicht des Steuerpflichtigen, der die Gesetzgebung anwenden muss, aber auch dann wohl alle zukünftigen Vorschläge zur Verbesserung/Verschlechterung des Systems.

Die Frage, die hier gestellt wurde, ist, Abschaffung des Allphasen-Systems und Ersetzung des ganzen durch ein System, was, wie immer man es konstruiert, letztendlich dem System einer Sales-and-Use-Tax, wie es in den USA und einem weiteren afrikanischen Staat – ich glaube Somalia – noch üblich ist.

120 Staaten weltweit haben ein Mehrwertsteuersystem. Das Mehrwertsteuersystem wurde eingeführt, um die Betrugsanfälligkeit, die ein Sales-and-Use-Tax-System mit sich führt, zu vermeiden. Ein Beispiel aus jüngerer Zeit:

Schweden, das Mitte der 80er Jahre auf ein Mehrwertsteuersystem übergegangen ist. Auffällig ist auch, dass das Sales-and-Use-Tax-System in den USA mit Maximalsteuersätzen von 8–9 % – ich glaube, über 8 % ist gar kein Bundesstaat – auskommen muss. Man kann sich natürlich auch fragen: Würde ein solches System Steuersätze zwischen 15 und 25 % verkraften können?

Offensichtlich nicht, sonst würden in den USA höhere Steuersätze angewandt. Wo ist der Nachteil an dieser Besteuerung nur auf der Endverbrauchsstufe? Der Nachteil liegt in zwei Dingen. Erstens: Wie kann ich als leistender Unternehmer wissen, ob mein Gegenüber ein Unternehmer ist, insbesondere bei Abhollieferungen? Stellen Sie sich ein Werksgelände vor, 100 Lagerstellen, 30.000 Beschäftigte; 5.000 Rechnungen täglich. Wie kann ich gerade bei Abhollieferungen sicherstellen, dass mein Gegenüber für ein Unternehmen abholt und dass entsprechend die Besteuerung unter dem Reverse-Charge-System gegeben ist? Der zweite Nachteil ist – und da liegt m. E. nach der große Vorteil eines Mehrwertsteuersystems – die Schwarzarbeit oder der Schwarzmarkt generell. Was oft unerwähnt gelassen wird bei der Erwähnung von 17 Mrd. Euro Mehrwertsteuerausfall, sind – wenn ich mich nicht täusche – 7 Mrd. Euro Ausfälle durch Schattenwirtschaft, also durch Schwarzmarkt und Schwarzarbeit. Da liegt doch der eigentliche Knackpunkt. Da entsteht doch der größte Ausfall bei der Mehrwertsteuer. Die Insolvenzfälle sind ein deutsches und österreichisches Problem, welches man in den Griff bekommen kann, wenn man dem leistenden Unternehmer einfach gestattet, seine Rechnungen früher zu korrigieren und nicht erst dann, wenn der Leistungsempfänger die Insolvenz anmeldet. Denn dann ist es für den Fiskus definitiv zu spät. Das ist sicherlich allen klar.

Mehrwertsteuerbetrug, Karussellbetrug entsteht doch letztendlich nicht durch das System der fraktionierten Zahlung. Es ist zwar der Mechanismus, dass ich eine Vorsteuer abziehe, die der andere nicht abführt. Aber wo entsteht denn die Marge in diesem ganzen Mehrwertsteuerbetrugssystem? Die entsteht doch dadurch, dass jemand unbesteuert Lieferungen beziehen kann, dass also hier unbesteuert Ware in der EU zirkuliert. Und die ganze Problematik zieht man sich jetzt ins Inland hinein, wenn im Inland ein entsprechendes Reverse-Charge-System eingeführt wird. Das sind auch die Gründe, weshalb das Reverse-Charge-System nur auf – sagen wir mal – begrenzten Enthusiasmus in der Industrie trifft.

Eine letzte Anmerkung zum Harmonisierungsbedarf: Eine optionale Einführung des Reverse-Charge-Systems würde nicht diskriminieren, es würde Ausländer und Inländer gleich betreffen und in sofern nicht gegen die Grundfreiheiten des EG-Vertrages verstoßen. Aber es verstößt trotzdem gegen die Idee des Binnenmarktes. Die Idee des Binnenmarktes ist, dass Unternehmen grenzüberschreitend tätig sein können. Nun sind sicherlich große Unternehmen wie die BASF dazu in der Lage, da sie entsprechende Rechtsberatung im Zweifelsfall auch einkaufen können. Aber die mangelnde

Harmonisierung in der EU führt doch dazu, dass z. B. der Bäcker aus Karlsruhe, der eine Zweigstelle in Weißenburg im Elsass, also mithin in Frankreich, errichten will, die gleiche Rechtsberatung, die er schon mal für Deutschland für Mehrwertsteuerzwecke in Anspruch nehmen musste, noch einmal in gleichem Umfang in Frankreich wiederum in Anspruch nehmen muss, weil keine Harmonisierung gegeben ist oder nur eine sehr marginale, die das System generell betrifft.

Da liegt doch die Gefährdung des Binnenmarktes, und deswegen brauchen wir die Harmonisierung. Es muss doch auch den kleinen und mittleren Unternehmen möglich sein, ohne Zukauf erheblicher Rechtsberatung in einem anderen Mitgliedstaat tätig zu werden. Darin ist doch der Harmonisierungsauftrag eigentlich begründet; nicht nur in der Vermeidung diskriminierender Wirkungen, sondern eben auch darin, es den kleineren und mittleren Unternehmen möglich zu machen, in Europa im Binnenmarkt aufzutreten. Und deswegen sehe ich hier ganz klar den Auftrag der Kommission, für Harmonisierung zu sorgen und insofern auch den Subsidiaritätsgrundsatz einzuschränken.

Prof. Dr. Seer

Habe ich Sie richtig verstanden, dass Sie grundsätzlich dann für das Ursprungslandprinzip plädieren würden mit harmonisierten Steuersätzen?

Körner

Die Einführung des Ursprungslandprinzips ist nicht wahrscheinlich. Insbesondere auch nach Einführung der neuen Regelungen zum Ort der Besteuerung der Dienstleistung wird es dazu wohl nicht mehr kommen. Trotzdem, der große Wurf muss gewagt werden: am besten ein einheitlicher Binnenmarkt – auch in der Umsatzsteuer ein einheitliches System, uniform angewandt in der gesamten EU.

Prof. Dr. Seer

Bevor vielleicht hier das Podium dazu seinerseits Stellung nimmt, möchte ich Herrn *Englisch* bitten, vielleicht seine Frage zu stellen, denn ich könnte mir vorstellen, dass wir dann zusammenhängend hier antworten können.

Prof. Dr. Englisch

Es sind eher Anmerkungen als Fragen, die aber natürlich diskutiert werden können. Zum einen hat Herr Kollege *Reiß* zur Diskussion gestellt, ob es denn überhaupt zulässig ist, dass die Europäische Gemeinschaft den Mitgliedstaaten vorschreibt, wie sie den zwischenunternehmerischen Leistungsverkehr verfahrenstechnisch abwickeln wollen, und dass, wenn man den Mitgliedstaaten es freustellen würde, zu Reverse Charge optional überzuge-

hen, sich hieraus eigentlich keine Binnenmarktauswirkungen ergäben, so dass das wohl geboten wäre nach dem Subsidiaritätsprinzip. Da möchte ich einen Zweifel anmelden, denn es ist doch so, dass in einem solchen Reverse-Charge-System dann den Unternehmern, die daran beteiligt sind, Liquiditätsvorteile entstehen dadurch, dass sie letztlich nicht zur Vorleistung gehen müssen mit der Umsatzsteuer, die sie im Preis ihrem Leistungserbringer bezahlen und erst später zurückerhalten. Wenn das in einem Mitgliedstaat der Fall wäre und in den anderen nicht, hätten die Unternehmer dieses Mitgliedstaates gewisse Liquiditätsvorteile, was im Verhältnis zu anderen Mitgliedstaaten durchaus schon zu gewissen Wettbewerbsvorteilen führen könnte. Was ansonsten Reverse Charge angeht: Aus rechtspolitischer Sicht sehe ich noch einen Nachteil, der bisher nicht zur Sprache gekommen ist. Denn dann ist natürlich denkbar, dass erheblich höhere Steuerausfälle entstehen, wenn es zu einer Insolvenz auf der Einzelhandelsebene bzw. auf der Letzzebene kommt, weil wir eben nicht mehr im System der fraktionierten Zahlungsweise sind, sondern die gesamte Zahllast dann nur noch auf einer Ebene lastet.

Herr *Reiß* hat auch zu den Steuerbefreiungen Stellung genommen. Da würde ich anmerken wollen, dass aus meiner Sicht Befreiungen insoweit geboten sind, als die Leistungen, die dahinterstehen, typischerweise zur Abdeckung eines existenziellen Bedarfs dienen. Man muss sicherlich vorsichtig sein, also Lebensmittel generell freizustellen wäre verfehlt, weil diese auch einen gewissen Luxuskonsum abdecken können. Aber etwa bei ärztlichen Leistungen halte ich eine Befreiung für geboten, weil Heilbehandlungen in aller Regel existenziell notwendig sind. Es ist egal, wie hoch da die Aufwendungen sind. Im Übrigen sind unechte Befreiungen abzuschaffen.

Es gibt ja gelegentlich das Argument zu hören, die Unternehmen würden die Vorsteuer, die sie nicht abziehen können, doch alle wieder vollständig überwälzen und die Wettbewerbsneutralität sei nicht beeinträchtigt, weil alle gleichermaßen betroffen seien. Das Argument hat etwas für sich, greift m. E. aber zu kurz. Wir müssen sehen, dass wir uns in einer Verbrauchsteuer bewegen, wenn auch in einer indirekten Verbrauchsteuer. Damit ist nicht nur Wettbewerbsneutralität geboten, sondern auch, dass die Verbraucher entsprechend ihrer Konsumaufwendungen einheitlich belastet werden, egal, ob sie diese für ärztliche Heilbehandlungen, für Finanzdienstleistungen, für Blumen oder für was auch immer ausgeben. Das ist natürlich dann nicht gewährleistet, wenn versteckt im Preis nicht abziehbare Vorsteuer überwälzt wird, die aber je nach Unternehmergruppe ganz unterschiedlich hoch ist.

Zu den Vollzugsdefiziten allgemein möchte ich noch bemerken, dass gelegentlich noch anklingt, auch bei Herrn *Widmann* anklang, dass dies an nationalem Verfassungsrecht zu messen sein könnte, insbesondere an Art. 3 GG. Das würde ich nach der gegenwärtigen Rechtsprechung des BVerfG anders sehen, denn das hat letztes Jahr klargestellt, dass die Grundrechte

nicht mehr als Maßstäbe heranzuziehen sein sollen in dem Regelungsbereich, der zwingend vorgegeben ist durch Gemeinschaftsrecht. Wir müssten hier eigentlich den EuGH in die Pflicht nehmen, nun auf europäischer Ebene dafür Sorge zu tragen, dass der primärrechtlich verankerte Gleichheitssatz auch hier entfaltet wird, auch im Sinne einer Rechtsanwendungsgleichheit, so dass der Gemeinschaftsgesetzgeber an die Kandare der primärrechtlichen bzw. verfassungsrechtlichen Pflichten genommen wird. Das ist aber sicherlich eine Entwicklung, die erst über Jahre und Jahrzehnte hinweg zu erwarten ist.

Nun stellt sich für mich die Frage, ob bis dahin nicht das BVerfG doch ein wenig die Daumenschrauben anziehen sollte, ähnlich wie es sich der Europäische Gerichtshof für Menschenrechte vorbehält, nämlich zu sagen, solange letztlich das Schutzniveau auf Ebene des EuGH nicht zufriedenstellend ist, behalten wir uns vor, im Einzelfall doch noch nationales Verfassungsrecht zur Überprüfung heranzuziehen. Dann wäre sicherlich auch in Brüssel ein gewisser Anreiz geschaffen, hier von vornherein Vollzugsdefizite stärker zu vermeiden, als das gegenwärtig der Fall ist.

Prof. Dr. Seer

Ich kann jetzt an alle drei Referenten – denn es waren ja keine direkten Fragen, die gestellt worden sind – der Reihenfolge der Vorträge nach das Wort geben, damit sie dazu Stellung nehmen können.

Prof. Dr. Reiß

Zunächst, Herr *Körner*, glaube ich, es ist unbestreitbar, dass im Sinne eines möglichst einfachen Vollzuges für alle Unternehmer schlicht und ergreifend ein einheitliches Recht, ein einheitliches gemeinschaftsweites Umsatzsteuerrecht in allen Staaten der Gemeinschaft für die Unternehmen, wenn es denn vernünftig geregelt ist, das einfachste wäre.

Nur ist das nicht die Vorgabe, die sich aus dem EG-Vertrag ergibt. Dort ist nicht die Rede davon, dass das Umsatzsteuerrecht bis ins Detail übereinstimmend – darüber kann man vielleicht streiten- zu vereinheitlichen ist. Jedenfalls sieht der Vertrag kein überstaatliches einheitliches Umsatzsteuerrecht der Gemeinschaft vor, sondern weiterhin nationales Umsatzsteuerrecht. Im Übrigen bräuchten wir uns dann über Bestimmungsland und Ursprungsland nicht mehr zu streiten. Dann hätten wir eine Situation in der Gemeinschaft wie in der Bundesrepublik, und so schwebt uns das wohl vor.

In der Bundesrepublik stelle ich mir nicht die Frage, ob zwischen Bayern und Hamburg das Bestimmungslandprinzip oder ein Ursprungslandprinzip besteht. Da geht es um etwas ganz anderes, nämlich die Verteilung des Steueraufkommens zwischen Bund und Ländern und unter den Ländern. Also das wäre die grundsätzliche Frage.

Ansonsten habe ich ein bisschen Zweifel bezüglich ihrer grundsätzlichen Aussage, dass unterschiedliches nationales Umsatzsteuerrecht zu so erheblichen Erschwernissen führt. Im Ausgangspunkt wird dies generell sicher stimmen; nur, wie ist denn die gegenwärtige Situation? Wie kann ich mich denn als ausländischer Unternehmer versichern, wie meine Umsätze im jeweiligen anderen Mitgliedstaat zu behandeln sind. Geht es um die Frage, wie der (ausländische) Unternehmer zu behandeln ist, können wir zwei Grundkonstellationen unterscheiden. Die eine Grundkonstellation ist die, dass er „grenzüberschreitend“ leistet. Dann wird er sich gegenwärtig in jedem Mitgliedstaat erkundigen müssen, ob Reverse Charge gilt oder nicht gilt. Für den Unternehmer, der als ausländischer Unternehmer im Inland (durch eine Betriebsstätte, Niederlassung) ansässig ist, soll dies nicht zumutbar sein oder wie soll ich das anders sehen? Im Wesentlichen geht es bei dem Vorschlag zur Zulassung einer optionalen Einführung des Reverse-Charge-Verfahrens doch darum, für die im Inland ansässigen Unternehmer das Reverse-Charge-Verfahren verbindlich zu machen. Für denjenigen Unternehmer, der grenzüberschreitend leistet, gilt heute schon möglicherweise, je nach Mitgliedstaat, das Reverse-Charge-Verfahren oder auch nicht. Wir haben die Ermächtigung in der MwStSyStRL, dass Reverse Charge für die grenzüberschreitenden Leistungen eingeführt werden kann, aber es muss nicht übereinstimmend in allen Mitgliedstaaten angewendet werden. Das ist genau das, was ich kritisiere. Von daher gesehen habe ich ein bisschen Zweifel, ob unterschiedliche Regelungen in den Mitgliedstaaten so unzumutbar sind. Ansonsten haben sie vollkommen Recht; natürlich wäre ein einheitliches Umsatzsteuerrecht aus der Sicht der Unternehmen, wenn ich Vereinfachung für die Unternehmen als einziges Ziel sehe, ideal.

Herr *Englisch*, Liquiditätsvorteile können sich ergeben, ja. Aber dem entgegengehe ich einmal ganz grob – auf einen groben Klotz gehört ein grober Keil –: Wenn der bisherige Liquiditätsvorteil wegfällt, wäre es ja eigentlich nur richtig. Denn der gegenwärtige Liquiditätsvorteil, Vorsteuer schon vor Zahlung abziehen können, entbehrt jeder inneren Rechtfertigung. Ich werfe noch eine zusätzliche Frage auf: Ist der Vorsteuerabzug nach dem Sollprinzip, wie überhaupt das Sollprinzip, unabhängig davon, dass es bei Reverse Charge an Bedeutung verlieren würde, das richtigere System? Wenn nein, muss um der Wettbewerbsneutralität willen den Mitgliedstaaten eine Vereinheitlichung auch insoweit vorgeschrieben werden? Auch da würde ich die Gegenfrage wagen: Wie viel Einheit muss sein? Natürlich kann ich Harmonisierung soweit treiben, dass ich sage, richtig harmonisiert ist es nur dann, wenn es überall völlig einheitlich ist. Eigentlich gilt das dann auch allgemein für die Unternehmensbesteuerung, wenn wir ehrlich sind. Oder gehen von dieser keine Wettbewerbswirkungen aus? Andererseits steht aber im Vertrag, dass die Steuern, auch die Unternehmenssteuern, weiterhin in der Hoheit der Mitgliedstaaten bleiben, einschließlich der Umsatzsteuer.

Prof. Dr. Tumpel

Vielleicht darf ich das letzte Thema betreffend die aus der Anwendung des Reverse-Charge-Systems resultierenden Liquiditätsvorteile noch mal aufgreifen. Herr *Englisch*, Sie meinen offenbar, dass die Liquiditätssituation der Unternehmer in Binnenmarkt, einheitlich sein müsste. Ganz einheitlich wird sie allein schon deshalb nicht sein, weil wir in der EU kleinere und größere Volkswirtschaften haben. Deshalb ist beispielsweise für einen österreichischen Unternehmer ein wesentlich größerer Anteil an Vorleistungen umsatzsteuerlich unbelastet, weil diese aus anderen Mitgliedstaaten der EU stammen und daher entweder bei Warenlieferungen innergemeinschaftlich erworben werden oder bei Dienstleistungen das Reverse-Charge-Verfahren Anwendung findet, als es beispielsweise für einen deutschen oder französischen Unternehmer der Fall ist. Die Einheitlichkeit der Liquiditätssituation ist somit grundsätzlich nicht gegeben. Im Gegenteil, wenn wir in allen Mitgliedstaaten der EU das Reverse-Charge-Prinzip auch für Inlandsumsätze in gleicher Weise anwenden würden, wie wir es heute schon in Bezug auf innergemeinschaftliche Leistungen anwenden – seien sie jetzt innergemeinschaftliche Warenlieferungen oder Dienstleistungen, die entsprechend dem Reverse Charge Prinzip abgehandelt werden –, dann hätten wir das Ziel der Vereinheitlichung tatsächlich erreicht.

Zu dem von Herrn *Körner* aufgeworfenen Thema der Abschaffung des Allphasen-Systems durch die Einführung des Reverse-Charge-Systems. Natürlich ist es plakativ, einen Vergleich herzustellen mit der Umsatzsteuer in Somalia. Auch ist mir bewusst, dass das US-amerikanische Sales-and-Use-Tax-System nicht wirklich gut funktioniert. Allerdings sind diese nicht mit dem Reverse-Charge-System für Inlandsumsätze vergleichbar. Denn es bliebe ja beim Allphasen-System, was die Aufzeichnungspflichten betrifft. Diese würden dann die Unternehmer für den innergemeinschaftlichen Warenverkehr und für Inlandsumsätze in gleicher Weise erfüllen müssen. Natürlich muss man sich die Frage stellen, ob nicht in Bezug auf den innergemeinschaftlichen Leistungsverkehr trotz Zusammenfassender Meldungen und anderer Sicherungsmaßnahmen so erhebliche Vollzugsdefizite bestehen, dass man schon dieses System in Frage stellen müsste. Aber solange es ein System im innergemeinschaftlichen Warenleistungsverkehr gibt, bei dem Vorleistungen der Unternehmer befreit werden, so meine ich, es ist durchaus überlegenswert, dieses System auch für Inlandsumsätze anzuwenden.

Prof. Dr. Widmann

Herr *Körner*, ich habe mit gewissem Interesse festgestellt, dass sie nicht wissen, an wen Sie ihre Ware verkaufen. Wenn Sie Leute auf ihren Hof lassen zur Abholung von Gegenständen, dann geht es Ihnen bestimmt nicht nur um die Umsatzsteuer, sondern Sie wollen auch ihren Preis für die Ware haben. Also werden Sie sich doch sicher erkundigen, wer bei Ihnen einkauft,

und das ist doch im Verhältnis, Herr Prof. *Tumpel* hat es gerade gesagt, zu EU-Abnehmern schon sowieso klar, weil Sie da steuerfrei liefern wollen oder müssen, wenn die Kunden sich identifizieren. Sie wissen, dass wir bei Reverse Charge, ebenso wie bei dem *Mittler*-Modell und jetzt auch Herr Prof. Dr. *Kirchhoff*, selbstverständlich eine Vorsorge getroffen haben, dass die Identifikation möglich ist, dass Sie also nicht ins Blaue hinaus verkaufen müssen. Die Vorstellung, dass man nur für Umsatzsteuerzwecke nicht weiß, wer der Kunde ist, die überzeugt mich nicht.

Die Karusselle entstehen natürlich, da haben Sie Recht, durch den steuerfreien Bezug. Das liegt aber schlicht daran, dass wir keine Grenzkontrollen mehr haben. Nachdem die Einfuhrumsatzsteuer weg ist, kann man eben aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet steuerfreie Waren beziehen, und die dann nicht abgeführte Steuer ist der Ausgangspunkt für die Technik des Karussells. Das ist oft genug beschrieben worden, aber wir können es, glaube ich, im Binnenmarkt tatsächlich nicht vermeiden.

Ich bin, wie Sie, durchaus der Meinung, dass wir mit einem Ursprungslandprinzip richtig fahren würden. Deutschland war immer einer der Wenigen, die das gefordert haben und vielleicht auch der Letzte, der noch geglaubt hat, dass es so gehen könnte. Wir haben seinerzeit in der Ursprungslandkommission – ich bin einer der wenigen Überlebenden dieser Kommission – versucht, ein Modell zu entwickeln. Denn wenn wir mit dem Ursprungslandsteuersatz die Waren ins Ausland lassen, dann kommt dort eine deutsche Steuer, z. B. in Frankreich, an, wenn der französische Bauunternehmer seinen Bagger in Deutschland kauft. Dann bekommt er deutsche Umsatzsteuer in Rechnung gestellt und diese will er in Frankreich natürlich bei seinem Heimatfinanzamt geltend machen. Dann muss Frankreich die Vorsteuer aus dem Bagger, die Deutschland eingenommen hat, diesem Bauunternehmer auszahlen. Also wird Frankreich sofort eine Rechnung nach Deutschland schicken und sagen, wir haben 19 % Steuer erstattet, die aus der Baggerlieferung in Deutschland nach dem Ursprungslandprinzip entstanden ist. Dann brauchen wir ein riesiges Clearing. Wir haben in der Ursprungslandkommission auch für dieses Clearing Modelle vorgelegt. Sie wissen, der Bericht ist zwar in der Schriftenreihe des Bundesfinanzministeriums veröffentlicht worden und kann da auch noch nachgelesen werden für wissenschaftliche Zwecke. Aber das ist auch seine einzige Wirkung, die er erzeugt hat.

Die Europäische Kommission hat überhaupt nicht reagiert auf diesen Vorschlag, den Deutschland gemacht hat. Man sieht, dass sie inzwischen einen Paradigmenwechsel ausruft und selbst gar nicht mehr an das Ursprungslandprinzip anknüpft, sondern sagt: Wir müssen die geltende Übergangsregelung jetzt so regeln. Das ist eben der europäische Binnenmarkt. Dies sollte man realistisch zur Kenntnis nehmen, und dann stellt sich die Frage, ob wir nicht dann doch die beiden unterschiedlichen Regimes, Binnenmarkt- und Inlandsregime, über Reverse Charge durchaus angleichen können. Wir könn-

ten das, was wir im innergemeinschaftlichen Verkehr und im zwischenunternehmerischen Verkehr machen, in das Inland hereinholen, über Reverse Charge. Dann hätten wir genau dieses Ergebnis, und – Herr Prof. *Tumpel* hat es gerade auch schon gesagt – man mag zwar Zweifel haben, ob die Vollzugsdefizite im Binnenmarkt groß sind, aber die Vorgabe aus Europa jetzt zu negieren und zu sagen, das können wir uns höchstens im Verhältnis zu den Mitgliedstaaten leisten, aber im Inland nicht, ist wohl fiskalisch kaum zu rechtfertigen. Insofern meine ich, sollte man weiterhin an einer Entschlackung des Systems arbeiten.

Herr Prof. *Englisch*, ich habe, ehrlich gesagt, nicht ganz verstanden, warum auf der Endstufe die Insolvenzausfälle größer sein sollen als auf den Vorstufen. Erstens gibt es für mich keine empirische Erfahrung, dass Endstufenunternehmer häufiger in Konkurs gehen als andere. Die Vorunternehmer haben ihre Ware alle doch mit der gesamten Bemessungsgrundlage schon bisher der Umsatzsteuer zu unterwerfen, d. h. die Waren sind entlastet. Was vorher passiert ist, ist sowieso mit der fraktionierte Zahllast schon untergegangen und der Ausfall auf der Endstufe ist natürlich immer so hoch wie die Steuer auf den Umsatz. Insofern glaube ich, ist das keine besonders größere Gefahr, die sich mit Reverse Charge auf der Letztstufe ergibt. Das haben wir in dem Planspiel auch untersucht.

Die Frage der Geltung des Art. 3 GG im Verhältnis zu inländischen Vollzugsdefiziten macht mich natürlich auch nachdenklich. Ich will das ganz offen sagen. Ob der EuGH sich mit den richtigen Fällen überhaupt da einschalten kann, das scheint mir nicht ganz sicher.

Er hat vor kurzem einen Streit gegen Italien entschieden. Italien hatte eine zu großzügige Amnestie verkündet, auch für die Umsatzsteuer – ich weiß nicht, ob das auch auf Deutschland vielleicht noch zurückschlagen könnte – und hat gesagt: Eine so großzügige Amnestie, die den Rechtsuntreuen so begünstigt im Verhältnis zum Rechtstreuen, verstößt gegen die Verpflichtung Italiens, die einheitliche Bemessungsgrundlage nach der 6. Richtlinie ordnungsgemäß zu vollziehen.

Das ist ein bemerkenswertes Urteil, finde ich, und insofern könnten wir auch hoffen, dass der EuGH vielleicht tatsächlich die Vollzugsintensität und damit auch die Vollzugsungleichheit der Mitgliedstaaten vor Augen bekommt. Das war in Italien ein Vorgang, der von der Europäischen Kommission angestoßen wurde, wenn ich das richtig in Erinnerung habe. Da könnte man sich jetzt fragen, ob die Europäische Kommission künftig die Mitgliedstaaten strenger überwacht hinsichtlich ihres tatsächlichen Vollzugs. Sie wissen, dass OLAF, die europäische Betrugsbekämpfungsbehörde, sich immer darüber beschwert, dass sie in Deutschland keinen Zugriff zu den Finanzämtern habe. Vom BMF wird immer gesagt, es gäbe keine Rechtsgrundlage dafür im europäischen Recht. Das kann man vielleicht auch anders sehen. Diese Streitigkeiten sind virulent. Es hat neulich eine Anfrage

im Deutschen Bundestag gegeben, warum Deutschland bei bestimmten Maßnahmen anderer Mitgliedstaaten zur Betrugsbekämpfung nicht mitmacht. Die Antwort der Bundesregierung war eindeutig: Wir machen das nicht, weil es dafür keine Rechtsgrundlage gibt. Und wenn es keine Rechtsgrundlage gibt, dann wären natürlich auch entsprechende Verwaltungsakte sicherlich schwer zu rechtfertigen vor Gericht. Also muss man schon dafür sorgen, dass Europa auch die entsprechenden Rechtsgrundlagen für die Verwaltung schafft.

Prof. Dr. Seer

Herr *Körner* hatte eine These aufgestellt, die mir anfangs noch nicht so ganz einleuchtete und über die vielleicht noch einmal diskutiert werden könnte. Wenn ich sie richtig verstanden habe, Herr *Körner*, haben sie gesagt, dass bei den Sales and Use Taxes die Gefahr der Schwarzarbeit – also Verkürzung durch Schwarzarbeit – im Bereich der Umsatzsteuer größer sei als in dem Mehrwertsteuer-System, wie wir es kennen. Es ist mir noch nicht ganz klar geworden, wodurch diese Gefahr nun größer sein könnte.

Prof. Dr. Reiß

Ganz klar geworden ist mir das auch nicht. Ich verstehe schon, die Baumarktsteuer fällt weg, aber sie fällt eben nicht wirklich weg. Warum sollte sie denn wegfallen? Die Baumarktsteuer ist die Steuer an den Endverbraucher. Natürlich – das ist die allgemeine Problematik – wird der Steuerausfall, wenn ich einen Umsatz erst auf der Endstufe verschweige, höher. Vielleicht ist das gemeint. Aber ansonsten, vom Prinzip her, sehe ich nicht, wieso die Schwarzarbeit diesbezüglich erleichtert werden könnte.

Körner

Der Vorteil des klassischen Allphasen-Mehrwertsteuer-Systems ist doch der Folgende: Man kann Waren nicht ohne Vorbesteuerung beziehen, d. h. der Bauunternehmer, der nebenher ein bisschen schwarzarbeiten will, egal wie er es anstellt, muss im Prinzip seine Ware mit Umsatzsteuervorbelastung beziehen. Sind wir aber im Reverse Charge oder Sales-Tax-System, kann der Bauunternehmer als Unternehmer hingehen und angeben, er sei Unternehmer, er beziehe unternehmerisch, und bezieht die Ware dann ohne Mehrwertsteuer. Dann geht entsprechend dieser Anteil verloren. Die Franzosen haben das untersucht und haben in Frankreich für Renovierungsleistungen an Altbauten einen entsprechenden ermäßigten Steuersatz eingeführt. Sie sind der Meinung, dass sie genau bei diesem Thema erhebliche Vorteile eingefahren haben, weil sie dadurch auch die Schwarzarbeit letztendlich wieder in die umsatzsteuerliche Legalität gezogen hätten.

Prof. Dr. Tumpel

Ich möchte zur Anmerkung von Herrn *Körner* noch etwas sagen. Ich lebe in Österreich im grenznahen Gebiet zur Slowakei und zu Ungarn, wo es die gleichen Baumärkte wie in Österreich gibt. Wenn es Ihrem Schwarzarbeiter gelingt, sich in einem dieser Nachbarstaaten als Unternehmer zu gerieren, dann können Sie auf diese Weise innergemeinschaftliche Lieferungen ebenfalls steuerfrei erhalten. Sie nehmen die Waren einfach steuerfrei zwecks „schwarzer“ Bauarbeiten nach Österreich mit. Ein mit Umsatzsteuer nicht belasteter Vorumsatz ist daher im Binnenmarktsystem bereits heute in vielen Fällen möglich.

Körner

Und dieses schlechte System ziehen Sie sich dann noch ins Inland.

Prof. Dr. Hey

Ich habe eine Nachfrage an Herrn *Reiß*, ausgehend von der von Ihnen aufgeworfenen Frage „Wie viel Einheitlichkeit muss eigentlich sein?“, und zwar, was das Thema Steuervergünstigungen angeht. Wir kennen diese Diskussion auch von den direkten Steuern: Dort gibt es viel Kritik, mittels der Grundfreiheiten die Mitgliedstaaten dazu zu zwingen, Steuervergünstigungen auch auf Auslandssachverhalte anzuwenden. Es besteht ein großes Bedürfnis, Gemeinwohlzwecke weiterhin national beschränkt zu verwirklichen. Jetzt meine Frage, Herr *Reiß*: Meinen Sie, dass für außersteuerliche Zwecke überhaupt keine Gemeinschaftskompetenz besteht? Oder war das eher eine steuerpolitische Aussage, „das sollte man eigentlich eher den Mitgliedstaaten überlassen.“? Wir haben ja auch heute kein geschlossenes System, sondern einen bunten Mix von Vergünstigungen, zum Teil zwingend, zum Teil mit Optionsrecht. Letztlich haben die Mitgliedstaaten in Art. 13 der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie hineingeschrieben, was sie schon vorher national praktiziert hatten und für richtig hielten. Wenn nun diesbezüglich gar keine Gemeinschaftskompetenz bestünde, hätte dies auch für die Frage der Ausgestaltung der Vergünstigungen Auswirkungen. Sobald wir es mit zwingendem Gemeinschaftsrecht zu tun haben, ist Art. 3 GG nicht mehr anwendbar. Wäre der Bereich der Steuervergünstigungen aber weiterhin den Mitgliedstaaten überlassen, könnten die im Zweifel strengeren Art.-3-GG-Maßstäbe an Sozialzecknormen angelegt werden.

Prof. Dr. Reiß

Frau *Hey*, Sie erwischen mich da natürlich an einem Schwachpunkt, das räume ich gerne ein. Aber zunächst gehe ich von Folgendem aus: Die Regelung – beschränkt auf Art. 93, ich könnte natürlich auch Art. 94, 95 heranziehen – ist so, dass die Aussage zunächst mal lautet: Die Steuer bleibt in der Kompetenz der Mitgliedstaaten. Das ist die erste Aussage. Die zweite

Aussage lautet dann speziell für die Umsatzsteuer: Es ist zu harmonisieren, soweit es für das Funktionieren und das Errichten des Binnenmarkts notwendig ist. Die Harmonisierungsmaßnahmen erfolgen aufgrund einstimmigen Beschlusses des Rates. Jetzt kann ich anfangen, darüber nachdenken, ob nicht aus der Tatsache, dass ein einstimmiger Beschluss des Rates erforderlich ist, herzuleiten ist, dass es insoweit keine Überprüfungscompetenz mehr gibt. Das Letztentscheidungsrecht darüber, welche Harmonisierung für das Funktionieren des Binnenmarktes notwendig ist, läge dann beim Rat. So weit bin ich noch nicht, obwohl ich gern einräume, dass das ein Argument ist. Auch ein Gericht (der EuGH) würde sich wohl schwertun, bei einem einstimmigen Beschluss die Notwendigkeit zu verneinen. Aber ob die als ECOFIN-Rat agierenden Finanzminister immer prüfen, ob von der Kommission vorgeschlagene Harmonisierungen eigentlich für das Funktionieren des Binnenmarktes notwendig sind, scheint mir nicht ganz sicher – aber das unterstelle ich einmal. Sicher gibt es auch politische Gesichtspunkte, in gewissem Maße ein Ermessen, zu sagen, okay, dies halten wir für notwendig. Aber dass das unbegrenzt sei, das vermag ich nicht zu sehen. Denn dann würde ich mir einen EG-Vertrag mit anderer Regelung vorstellen, nämlich mit der Regelung „die Umsatzsteuer ist in der Gemeinschaft vollständig zu vereinheitlichen“. Punkt. Im Übrigen dann wohl auch: „Wir haben eine einheitliche Unternehmensteuer in der Gemeinschaft herzustellen“. In Gottes Namen ja! Aber noch steht es so im EG-Vertrag nicht drin. Und ob ich das will oder wünsche, ist eine ganz andere Frage. Aber dann bitte die Reihenfolge richtig. Wenn wir das haben wollen, dann sollten wir den EG-Vertrag entsprechend ändern. Solange wir das nicht geändert haben, meine ich, haben wir noch die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten.

Damit ich auch ansonsten nicht missverstanden werde: Im Gegensatz zu Herrn *Widmann* bin ich der Meinung, dass die fraktionierte Steuererhebung mit Vorsteuerabzug in der Unternehmerkette der Sache nach richtig ist. Ich sehe bei Verzicht darauf weiterhin die vergrößerte Gefahr vollständig unversteuerter Endumsätze. Eine ganz andere Frage ist aber, wer diese Frage zu entscheiden hat, jeder Mitgliedstaat selbst oder die Gemeinschaft insgesamt, handelnd durch Kommission und Rat. Soweit es um die Aufkommenshöhe und mögliche Ausfälle von Steuereinnahmen geht, ist primär der jeweilige Mitgliedstaat betroffen. Die Mehrwertsteuereigenmittel der EG stellen sich ja in Wahrheit lediglich als ein Beitrag des Mitgliedstaates dar. Auch wenn sie sich als statistische Größe als Bruchteil aus dem jeweiligen Umsatzsteuerertrag des Mitgliedstaates errechnen, kann es doch nicht richtig sein, dass über die wirksamste Erhebungsmethode in erster Linie die Kommission und ihr folgend der Rat zu entscheiden haben. Dem Mitgliedstaat wird hingegen offenbar nicht über den Weg getraut, dass er sein eigenes Steueraufkommen zu schützen wisse. Vielleicht ein letztes Wort zur Steueramnestie in Italien. Italien war ja insofern ein Sonderfall, als nach Ergehen des Steueramnestiegesetzes schlicht anhand der Gesetzeslage festgestellt werden kann-

te, dass nicht die nach dem Mehrwertsteuergesetz anhand von Bemessungsgrundlage und Steuersatz geschuldete Steuer zu zahlen war, sondern eben nur ein verschwindend geringer Bruchteil davon, falls man nicht so dumm war, bereits vor Ergehen der Steueramnestie bereits seine Steuerschuld zutreffend zu deklarieren und abzuführen. Wenn der EuGH hier eine Vertragsverletzung wegen Nichtumsetzung der 6. Richtlinie durch Italien festgestellt hat, kann man sich zwar auch da fragen, ob eine Kompetenz des EuGH gegeben ist, dem Mitgliedstaat einen Verzicht auf die Steuererhebung durch Steueramnestie zu verbieten. Aber okay. In Gottes Namen. Ein Punkt zum Schluss. Natürlich kann ich sagen: Wenn die Mehrwertsteuer in den jeweiligen Mitgliedstaaten im Steuersatz oder sonst unterschiedlich ist, dann habe ich möglicherweise auch eine andere Situation für die wirtschaftenden Unternehmen. Aber noch haben wir gesagt, entscheidend ist die Wettbewerbsneutralität auf demselben Markt. So war ja auch die ursprüngliche Regelung in der ersten und zweiten Richtlinie. Da hieß es „gleiche Steuer, gleiche Belastung in demselben Markt im selben Mitgliedstaat“. Nicht etwa gleiche steuerliche Belastung der Verbraucher von Portugal bis an die Weichsel, sondern Wettbewerbsneutralität für Unternehmer aus allen Mitgliedstaaten für ihre Leistungen sowohl auf dem portugiesischen wie dem polnischen Markt. Wir können Weitergehendes wollen, aber dann sollten wir die Verträge ändern und die Steuerhoheit auf die Gemeinschaft übertragen.

Prof. Lang

Ich habe mit großem Interesse die Diskussion verfolgt. Die Bewältigung der Schwarzarbeit ist mir noch nicht klar geworden. Betrachten wir den Gastwirtsfall: Ein Gastwirt, der schwarz einkauft, muss darauf achten, dass er das schwarz Einge kaufte schwarz verkauft. Der gesamte Vorgang wird steuerlich herausgenommen. In derartigen Fällen ist es egal, welches Umsatzsteuersystem gilt. Es muss auch wegen einer ertragsteuerlichen Verprobung darauf geachtet werden, dass der schwarze Teil des Geschäfts insgesamt außen vor bleibt. Deshalb ist mir noch nicht klar geworden, warum eine bestimmte Besteuerungsform die Schwarzarbeit am besten auszutrocknen vermag.

Jedenfalls gebietet der Neutralitätsgrundsatz eine einheitliche Umsatzsteuerpraxis. So wird z. B. die Umsatzsteuerbefreiung heilberuflicher Leistungen in Deutschland sehr viel strenger gehandhabt als in Österreich. Demzufolge werben österreichische Schönheitschirurgen auf Werbeplakaten in Bayern: „Bei uns werden Sie umsatzsteuerfrei operiert.“ Ich möchte Herrn *Englisch* darin unterstützen, dass für ein Reverse-Charge-System eine einheitliche Praxis besonders wichtig ist, weil es sonst zu unterschiedliche Wirkungen hat.

Im Grundsatz hat mich das Reverse-Charge-System, über das meine Doktorandin Dr. *Bettina Michel* (geb. *Spilker*) ihre Dissertation verfasst hat, überzeugt. Die Lösung von *Paul Kirchhof*, wonach nur unternehmerische Leis-

tungen an Verbraucher umsatzsteuerbar sind (§ 1 Nr. 1 Umsatzsteuergesetzbuch), geht in die Richtung einer Einzelhandelssteuer, die sich u. a. wegen ihrer Betrugsanfälligkeit gegenüber dem Mehrwertsteuersystem nicht durchgesetzt hat. Das Reverse-Charge-System bewahrt den Kontrollmechanismus des Vorsteuerabzugs. Problematisch ist allerdings die Schwellengrenze. Ein Unternehmer wird gezwungen, zwei Systeme zu fahren, was in der Wirtschaft kritisch gesehen wird. Der Fall des Gastwirts zeigt wiederum die Betrugsanfälligkeit der Schwellengrenze, die der Gastwirt durch anonymen Einkauf optimieren wird.

Dr. Koberg

Ich bin Rechtsanwalt, Leiter der Steuerabteilung der Nestlé Deutschland AG und Mitglied des Steuerausschusses der IHK Frankfurt. Gestatten Sie mir einige Anmerkungen. Wir haben das Reverse-Charge-Verfahren innerhalb des Steuerausschusses intensiv diskutiert und haben uns gegen eine Einführung ausgesprochen. Hierfür waren im Wesentlichen zwei Gründe ausschlaggebend. Einer der Gründe bestand in den erheblichen Umstellungsschwierigkeiten. Wenn ich mich recht erinnere, war bei dem Reverse-Charge-Verfahren eine Splittung zwischen Rechnungen unter 5.000 Euro und über 5.000 Euro vorgesehen. In unserem Ausschuss sind Unternehmen aus der Industrie, Beratung und dem Finanzbereich vertreten. Wir haben die Auswirkungen auf unsere Unternehmen einmal in Gedanken durchgespielt. Der Aufwand der Umstellung und der laufenden Administration erschienen uns unverhältnismäßig zu dem erwünschten Resultat. Das Reverse-Charge-Verfahren hat uns nicht überzeugt. Es scheint nicht das evident bessere System zu sein. Weiterhin bestanden auch Zweifel an den veröffentlichten Zahlen hinsichtlich der ausfallenden Umsatzsteuer. Hier bestand im Kreise der Mitglieder der Eindruck, dass die Zahlen sich auch an den budgetären Erfordernissen orientieren, und man war nicht überzeugt, dass durch das Verfahren der Betrug wirklich verhindert wird. Das war der zweite Grund, warum wir uns gegen die Einführung des Verfahrens ausgesprochen haben. Erlauben Sie mir noch ein Wort zu den Überlegungen, sich bei einer Reform des Umsatzsteuerrechts an der amerikanischen Sales Tax zu orientieren. Die Administration der Sales Tax ist erheblich belastender für die Unternehmen als unser Umsatzsteuersystem, welches im großen Ganzen funktioniert. Ferner möchte ich noch ein weiteres Problem bei der Vorsteuer ansprechen. Vielleicht sind die Zahlen über die unzulässigerweise in Anspruch genommene Vorsteuer hierdurch beeinflusst. Es ist vielen Unternehmen schon geholfen, wenn man zu einer gleichen Rechtsanwendung der europäischen Vorschrift kommt. Ich will ein kleines Beispiel nennen, welches mein Kollege von der BASF sicher bestätigen kann. Wenn Ihr Unternehmen zur Effizienzsteigerung Shared-Service-Center einsetzt und Sie schicken Rechnungen ins Ausland, damit diese dort verarbeitet werden, müssen Sie das BMF-Schreiben zu c/o-Rechnungen beachten. Danach ist es im Fall einer

Rechnungsanschrift Firma Nestlé Deutschland AG c/o Shared Services Centre Z-Straße Worzlaw erforderlich, zusätzlich auf der Rechnung die Firma Nestlé Deutschland AG als Leistungsempfängerin mit vollständiger Anschrift ausdrücklich aufzuführen. Fehlt dieser ausdrückliche Zusatz, ist der Vorsteuerabzug nicht zulässig. Wenn ich die Rechtsanwendung in den anderen europäischen Ländern untersuche, stelle ich fest, dass eine ähnliche Auffassung in Frankreich vertreten wird. Alle skandinavischen Länder, die Niederlande und Großbritannien akzeptieren c/o-Rechnungen ohne ausdrückliche zusätzliche Erwähnung des Leistungsempfängers mit vollständiger Anschrift. Das erschwert die unternehmerische Tätigkeit. Lassen Sie mich ein weiteres Beispiel vortragen, um zu zeigen, wo Vereinfachungsbedarf besteht. Wenn Sie Unternehmen einer Gruppe für Umsatzsteuerzwecke in Deutschland registrieren lassen wollen, dann haben Sie verschiedene örtliche Finanzämter, die hierfür zuständig sind. Wenn Sie sich als französisches Unternehmen registrieren lassen wollen, ist Kehl zuständig. Hierfür könnte die Sprache Ausschlag gebend sein, denn Kehl liegt bekanntlich in der Nähe der französischen Grenze. Wenn Sie dann Glück haben, treffen Sie auf einen freundlichen Finanzbeamten der auch Französisch spricht. In unserem Fall war der französisch sprechende Beamte im Urlaub und das Formular nur in Deutsch verfügbar. Wenn Sie aus Italien sind, ist München für Sie zuständig; wenn Sie aus Spanien sind, müssen Sie sich in Kassel registrieren lassen, und so weiter. Es geht noch weiter. Jedes zuständige Finanzamt hat seinen eigenen Erfassungsbogen entwickelt. Dies hat zur Folge, dass Ihnen bei Verwendung des Formulars aus München in Kassel entgegengehalten wird, dass die Daten, die das Münchner Finanzamt erhebt, für eine Registrierung in Hannover lange nicht ausreichen. Ich glaube, das Beispiel zeigt deutlich, dass Verbesserungen möglich sind.

Prof. Dr. Seer

Herr *Widmann*, wir wollten ja über Bundessteuerverwaltung und Ähnliches nicht sprechen, aber das letzte reizt mich ja doch, hier an der Stelle zu fragen, ob man nicht zumindest eine Vereinheitlichung bundesweit einheitlicher Standards bräuchte. Ob da nicht dann der Föderalismus zu weit getrieben wird?

Widmann

Selbstverständlich kann man mit einer Idealvorstellung einer einheitlich gelenkten Verwaltung unterschiedliches Verwaltungshandeln unterdrücken. Ich bin allerdings nicht so vermessen zu glauben, dass 384 oder 620 Bundesfinanzämter wirklich einheitlich zwischen Konstanz und Kiel alles so vollziehen, wie das sich die Protagonisten der Bundessteuerverwaltung vorstellen. Wenn ich jedenfalls weiß, dass die Zollverwaltung oder die Bundesarbeitsverwaltung alles andere als homogen sind in ihren Strukturen und ihren Emanationen, dann möchte ich vor allzu viel Hoffnung auf Verbes-

serung des Vollzugs eigentlich warnen. Zu den Fragen, die Herr Prof. *Lang* angesprochen hat, zur Schwarzarbeit: Selbstverständlich, wenn ich doppelt verkürze, dann hat es das Finanzamt besonders schwer, weil kein Wareneinkauf auftaucht. Und ich glaube auch nicht, dass wir diese Grundform eines Steuerwiderstandes je ganz ausmerzen werden. Das ist völlig illusionär. So wie wir bei anderen Steuerarten auch bestimmte Betrugsformen oder Hinterziehungerscheinungen eben zur Kenntnis nehmen müssen, die man durch eine intensive Kontrolle möglichst gering halten muss, werden wir es auch bei der Umsatzsteuer nie schaffen, dass alle Umsätze erklärt werden. Mit der Frage der unterschiedlichen Auslegung von Begriffen, die aus Europa kommen, bei Heilbehandlung, z. B. Schönheitschirurgie, tun wir uns in der Tat schwer, weil wir feststellen, dass innerhalb der europäischen Mitgliedstaaten unterschiedliche Intensitäten in der Auslegung von EuGH-Vorgaben zu beobachten sind. Und wenn man bei Heilbehandlungen sagt, das ist alles, was am Menschen stattfindet, nach dem Motto, wenn einer zum Arzt geht, wird er schon auch krank sein – um es ganz salopp zu sagen – dann kann man das großzügig machen. Ich habe schon einmal gesagt, bei den Schönheitsoperationen könnte man ja auch sagen, spätestens nach dem ersten Schnitt ist jemand heilbehandlungsbedürftig. Dann hätte man das Problem auch weg, aber so einfach ist es natürlich nicht. Stellen Sie sich aber für einen Moment vor, der Schnitt misslingt und dann muss wirklich behandelt werden. Dann könnte das sich daraus ergeben. Wir haben festzustellen, dass der BFH bei der Frage der Heilbehandlung eine Rechtsprechung hat, die sehr genau fragt, um was es geht. Und dadurch kann es sich schon ergeben, dass eben in Österreich z. B. die Praxis etwas großzügiger ist als bei uns. Und man kann vielleicht ja dann auch in Österreich sagen, dass man, wenn man schon zur Verschönerung hingeht, dann auch gleich noch sein Vermögen mitbringen kann, weil man eines Tages dort auch keine Erbschaftsteuer mehr bezahlen muss. Das würde mir jedenfalls als Werbung für österreichische Schönheitschirurgen gefallen.

Herr Prof. *Lang*, das einfache System bei Reverse Charge hat eigentlich Herr Prof. *Kirchhof* jetzt entdeckt, insofern als er die Nichtsteuerbarkeit von zwischenunternehmerischen Umsätzen an die unbare Zahlung anknüpft und alles, was bar stattfindet weiterhin steuerbar sein lässt. Damit zwingt er die Unternehmer zum Finanzamt wegen des Vorsteuerabzugs. Zur Begründung schreibt er, dass dann das Finanzamt bei einem Unternehmer mit hohen Vorsteuern leichter kontrollieren kann, woher diese kommen. Und man wird fragen: Warum kauft jemand als Unternehmer so viel bar ein? Dann kommt man natürlich auch zu seinen Lieferanten, die nur Bargeschäfte machen. So kann man sich das ganz gut vorstellen. Und das ist dann vielleicht tatsächlich eleganter als das Reverse-Charge-System.

Noch zu Herrn Dr. *Koberg* von Nestle: Natürlich sind die Umstellungsschwierigkeiten auf ein Reverse Charge mit bestimmten Grenzen erheblich. Das ist in dem Planspiel sogar quantifiziert worden. Darüber hat man sich

keine Illusionen gemacht. Ich möchte aber doch widersprechen, wenn Sie sagen, die verkündeten Ausfallzahlen seien budgetär gefärbt. Die Zahlen, die ich hier heute wiedergegeben habe, kommen vom Ifo-Institut. Es ist sicher nicht verdächtig, im Sold des Bundesfinanzministeriums zu stehen, um dort haushaltstechnisch erwünschte Zahlen zu produzieren. Dass man mit Rechnungen an Empfänger mit c/o-Anschrift jetzt nach 40 Jahren Umsatzsteuer allmählich gemerkt hat, dass der richtige Leistungsempfänger auf der Rechnung stehen muss, ist ein Vorgang, der einen natürlich bestürzt sein lässt. Wir haben eine Vereinheitlichungsrichtlinie für die Rechnungen bekommen und seither funktioniert nichts mehr, was bisher in Deutschland völlig unangefochten jahrelang gelaufen ist. Diese Frage, warum eine Rechnung mit „Herrn *Werner Widmann* c/o irgendwo“ plötzlich ein umsatzsteuerliches Problem sein kann, ist mir bis heute, ehrlich gesagt, nicht klar geworden, aber irgendwer hat danach gefragt und dann ist auch ein BMF-Schreiben gekommen. Wir haben wirklich mittlerweile acht oder zehn Rechnungsschreiben innerhalb von vier Jahren und vorher hatten wir da überhaupt kein Problem. Das ist auch eine fast gesteuerte Verunsicherung, indem man bestimmte Dinge irgendwie publik macht und dann sich anschließend beschwert, dass die Verwaltung doch jetzt wieder so ein schwierig zu erfüllendes Schreiben erstellt hat. Also das Schreiben war m. E. wirklich überflüssig. Denn das hat sich völlig von allein ergeben. Dass andere Mitgliedstaaten aber, was den Empfänger anbelangt, z. B. deutlich strenger sind als wir, mögen Sie daran erkennen, dass ich z. B. weiß, dass Italien eine Rechnung, auf der „BMW AG“ steht, nicht zum Vorsteuerabzug akzeptiert, weil es „Bayerische Motoren Werke“ heißen muss und nicht „BMW“.

Prof. Dr. Achatz

Wir stehen nach meinem Dafürhalten vor einem enormen Dilemma. Auf der einen Seite bestehen für die Umsatzsteuer eine Reihe von Rechtsprinzipien, auf der anderen Seite werden diese Prinzipien in vielen Bereichen durchbrochen. Die Probleme sind zum Teil hausgemacht, zum erheblichen Teil sind sie aber durch die Harmonisierung vorgegeben. Hier sollten wir in die Kerbe von Herrn Kollegen *Reiß* schlagen und diese Pseudo-Harmonisierung in ihrer Rechtfertigung näher prüfen. Denn der Unternehmer ist heute kaum in einem harmonisierten Rechtsraum unterwegs, wenn er im europäischen Binnenmarkt tätig ist. Das beginnt bei der Sprache und endet bei den nationalen Umsatzsteuersystemen, die vor allem auch im Vollzug erhebliche Besonderheiten aufweisen. Der Nutzen der Harmonisierung ist für den Unternehmer kaum spürbar. Umso bedenklicher ist es, dass das Einstimmigkeitsprinzip eine Erstarrung der Rechtsentwicklung bedingt, und umso wichtiger wäre es, den nationalen Freiraum zu erweitern, um neue Systeme zu entwickeln, zu testen und einen Wettbewerb der Systeme zu ermöglichen. Denn wir sind heute durch die Harmonisierung nahezu erstarrt. International entwickeln sich heute neue Umsatzsteuersysteme und im internationalen Kontext gilt

unser Umsatzsteuersystem im Binnenmarkt schon als veraltet. Um von der Stelle zu kommen, sollte untersucht werden, inwieweit unser Binnenmarktssystem und die Binnenmarktregelung tatsächlich der Grundfreiheit des Warenverkehrs entsprechen. Ich frage mich, ob eine Übergangsregelung, die als solche einmal mit dem Ziel erlassen wurde, ein binnenmarktaugliches System zu etablieren, als Dauerrecht mit der Grundfreiheit des freien Warenverkehrs im Einklang steht, wenn der innergemeinschaftliche Warenverkehr am Ende des Tages den Unternehmer teurer kommt als der Warenverkehr mit Drittstaaten. Vielleicht bedarf es auch hier der Hilfe des EuGH, um die Rechtsentwicklung in Gang zu bringen.

Prof. Dr. Seer

Ja, vielen Dank Herr *Achatz*. Ich habe das jetzt mehr oder weniger als Schlussplädoyer empfunden. Ich glaube, *Wolfram Reiß* wird sich über dieses Plädoyer freuen und es unterstützen wollen.

Befreiungen und Ermäßigungen – Chaos, System oder Konglomerat?

Prof. Dr. *Holger Stadie*
Universität Leipzig

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none">I. Rechtliche Relevanz der Fragestellung1. Verfassungsrechtliche Bedeutung<ul style="list-style-type: none">a) Verstoß gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz?b) Beschränkte Überprüfbarkeit des Umsatzsteuergesetzes durch das BVerfG2. Ausschließlich gemeinschaftsrechtliche Relevanz der FragestellungII. Das System bzw. Konglomerat der Steuerbefreiungen und Ermäßigungen<ul style="list-style-type: none">1. Steuerbefreiungen<ul style="list-style-type: none">a) Vorbemerkungenb) Steuerbefreiungen mit Vorsteuerabzug | <ul style="list-style-type: none">c) Steuerbefreiungen ohne Vorsteuerabzug<ul style="list-style-type: none">aa) Zwecke, Wirkungenbb) Systembruch?2. SteuerermäßigungenIII. (Zwischen-)ErgebnisIV. Das wirkliche Chaos: unmittelbare Anwendung von Steuerbefreiungen der EG-Richtlinie durch den BFH<ul style="list-style-type: none">1. Missachtung des nationalen Umsatzsteuergesetzes2. Berufungsrecht auf EG-Richtlinien (sog. Anwendungsvorrang) aus der Sicht des EuGH und des BFH3. Entgegenstehende Rechtsprechung des BVerfG4. Verstoß gegen den GewaltenteilungsgrundsatzV. Schlussbemerkungen |
|---|---|

I. Rechtliche Relevanz der Fragestellung

1. Verfassungsrechtliche Bedeutung

a) Verstoß gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz?

Die Frage, ob die Steuerbefreiungen und Steuerermäßigungen im Umsatzsteuerrecht chaotisch geregelt sind, ein System bilden oder nur ein Konglomerat darstellen¹, hat nur dann einen Reiz, wenn die Antwort darauf von *rechtlicher* Relevanz ist, d. h. unterschiedliche Rechtsfolgen nach sich ziehen kann, je nachdem, wie die Antwort ausfällt.

„Chaos“ meint ein Durcheinander, eine fehlende Ordnung, ein fehlendes System. Von *rechtlicher* Relevanz ist eine solche Zustandsbeschreibung vom Ansatz her erst einmal nicht. Auch mit der Bezeichnung „Konglomerat“

¹ Der wissenschaftliche Beirat der DStJG hat das mir vorgegebene Thema in Anlehnung an den Aufsatz von *Tipke*, „Steuerrecht – Chaos, Konglomerat oder System?“, *StuW* 1971, 2, welcher sich mit dem Einkommensteuerrecht befasst, formuliert.

wird lediglich eine Zusammenballung oder Anhäufung beschrieben. Eine rechtliche Wertung wohnt dem nicht inne. Um der gestellten Frage einen Sinn zu geben, muss also zuvörderst untersucht werden, in welcher *rechtlichen* Hinsicht die Feststellung, dass bestimmte zusammenhängende Normen ein Chaos darstellen oder als Konglomerat zu bezeichnen sind, von Bedeutung sein kann. Bezüglich des Konglomerats fällt mir dazu nichts ein. Hinsichtlich des Chaos neigt man indes sofort dazu, an Art. 3 Abs. 1 GG, d. h. an einen Verstoß gegen das Gleichbehandlungsgebot zu denken. Da der Gegensatz zum Chaos die Ordnung, das System ist, drängt sich die Annahme auf, dass ein chaotisches Regelungswerk gleichheitssatzwidrig ist, während ein Regelungswerk, welches ein System bildet, die Vermutung begründet, dass es den Anforderungen des Art. 3 Abs. 1 GG entspricht.

b) Beschränkte Überprüfbarkeit des Umsatzsteuergesetzes durch das BVerfG

Soweit eine *verfassungsrechtliche* Relevanz der Fragestellung zu bejahen wäre, müsste allerdings noch hinzukommen, dass eine Betrachtung durch die nationale verfassungsrechtliche Brille überhaupt noch zulässig ist. Denn das nationale Umsatzsteuergesetz setzt die Vorgaben der EG-Richtlinien zur Mehrwertsteuer um oder will sie jedenfalls umsetzen.

Daraus folgt nämlich, dass das BVerfG nicht mehr für die verfassungsrechtliche Kontrolle der Normen des Umsatzsteuergesetzes zuständig ist, soweit es um *zwingende* Vorgaben der EG-Richtlinien geht, d. h. um solche, die dem nationalen Gesetzgeber keinen Umsetzungsspielraum belassen. So wird die bekannte sog. Solange-Rechtsprechung, wonach Richtervorlagen und Verfassungsbeschwerden hinsichtlich der Überprüfung von abgeleitetem *Gemeinschaftsrecht* „solange“ unzulässig sind, wie auf europäischer Ebene ein unverzichtbarer Grundrechtsschutz generell gewährleistet ist,² nunmehr zu Recht nicht nur bei Richtervorlagen sondern auch bei Verfassungsbeschwerden zu *nationalen* Normsetzungen, welche zwingendes Gemeinschaftsrecht umsetzen, vom BVerfG herangezogen, nachdem es noch 1999 in mehreren Entscheidungen Verfassungsbeschwerden gegen das UStG für zulässig angesehen hatte³.

Wenn das BVerfG eine Vorschrift des UStG an den Grundrechten messen und für nichtig oder unvereinbar erklären oder die Vorschrift verfassungskonform auslegen würde, so träte es damit in Konkurrenz zum EuGH. Da für eine Grundrechtsprüfung erst einmal der Regelungsgehalt der UStG-

2 BVerfG v. 22.10.1986 – 2 BvR 197/83, BVerfGE 73, 339; v. 7.6.2000 – 2 BvL 1/97, BVerfGE 102, 147, 163 f.

3 BVerfG v. 22.1.1997 – 2 BvR 1915/91, BVerfGE 95, 173, 181; v. 29.10.1999 – 2 BvR 1264/90, BVerfGE 101, 132 = BStBl. II 2000, 155; v. 10.11.1999 – 2 BvR 1820/92, BStBl. II 2000, 158; v. 10.11.1999 – 2 BvR 2861/93, BVerfGE 101, 151 = BStBl. II 2000, 160.

Norm zu bestimmen ist, welche EG-Richtlinien-konform auszulegen ist, müsste das BVerfG damit zugleich die einschlägige EG-Richtlinien-Bestimmung auslegen, mit der die nationale Vorschrift korrespondiert. Zur Auslegung der Richtlinie ist indes ausschließlich der EuGH berufen (Art. 234 EG). Folglich müsste das BVerfG bei Befassung mit einer Norm des UStG, welche eine Vorgabe der EG-Richtlinie umsetzen will, ein Vorabentscheidungsersuchen i. S. des Art. 234 Abs. 2 EG an den EuGH richten, damit dieser die einschlägige EG-Richtlinien-Bestimmung gemeinschaftsrechtskonform auslegt. Das wäre indes wohl nicht mit dem Selbstverständnis des BVerfG zu vereinbaren. Dieses hat deshalb jüngst die Fachgerichte verfassungsrechtlich verpflichtet, ein derartiges Vorabentscheidungsverfahren durchzuführen⁴ und klargestellt, dass „eine innerstaatliche Rechtsvorschrift, die eine Richtlinie in deutsches Recht umsetzt, (...) insoweit nicht an den Grundrechten des Grundgesetzes gemessen wird, als das Gemeinschaftsrecht keinen Umsetzungsspielraum lässt, sondern zwingende Vorgaben macht“, und erklärt, dass demgemäß auch Verfassungsbeschwerden nicht mehr angenommen werden.⁵

Dass diese Fortentwicklung der Solange-Rechtsprechung auch *sachlich* zutreffend ist, zeigt sich besonders deutlich, wenn man sich vorstellt, dass das BVerfG eine Richtervorlage oder Verfassungsbeschwerde bezüglich des UStG noch annehmen, kein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH richten und die UStG-Norm für verfassungswidrig erklären würde. Wenn nun ein oberstes Gericht eines anderen Mitgliedstaates eine gleichlautende Norm als mit der Verfassung dieses Staates vereinbar ansähe, so wäre der gemeinschaftsrechtliche Konflikt da, weil genau das, was (gem. Art. 93 EGV) die EG-Richtlinien bezwecken sollen, nämlich die Vereinheitlichung („Harmonisierung“) des Rechts der Mitgliedstaaten auf dem Gebiet der Umsatzsteuer, verhindert würde. Oder man denke an den Fall, dass der EuGH auf Antrag der Kommission anschließend Deutschland verpflichtet, genau die Bestimmung, welche das BVerfG zuvor für verfassungswidrig erklärt hatte, wieder einzuführen, weil sie nach Auffassung des EuGH zur Umsetzung einer zwingenden EG-Richtlinien-Vorgabe erforderlich sei.

Über Richtervorlagen und Verfassungsbeschwerden zum UStG entscheidet das BVerfG folglich zu Recht nur noch dann, wenn keine verbindliche Vorgabe durch eine EG-Richtlinie besteht, weil dem nationalen Gesetzgeber ein Gestaltungsspielraum verblieben ist.⁶

4 BVerfG v. 13.3.2007 – 1 BvF 1/05, BVerfGE 118, 79 = NVwZ 2007, 937.

5 BVerfG v. 31.5.2007 – 1 BvR 1316/04, UR 2007, 737 = BFH/NV 2007, Beil., S. 449.

6 BVerfG v. 9.1.2001 – 1 BvR 1036/99, NJW 2001, 1267 (Tz. 1); BVerfG v. 27.7.2004 – 1 BvR 1270/04, NVwZ 2004, 1346 (Tz. 1a, aa); BVerfG v. 13.3.2007 – 1 BvF 1/05, BVerfGE 118, 79 = NVwZ 2007, 937; BVerfG v. 31.5.2007 – 1 BvR 1316/04, UR 2007, 737 = BFH/NV 2007, Beil., S. 449; BVerfG v. 11.3.2008 – 1 BvR 256/08, DVBl. 2008, 569, Tz. 135.

2. Ausschließlich gemeinschaftsrechtliche Relevanz der Fragestellung

Da nun aber das etwaige Chaos, System oder Konglomerat des UStG hinsichtlich der Befreiungen und Ermäßigungen auf die Vorgaben der EG-Richtlinie zurückgeht (für die Befreiungen sind das die Art. 131–166, für die Ermäßigungen insbesondere der Art. 98 i. V. m. Anhang III der Mehrwertsteuersystem-Richtlinie) und damit als Chaos, System oder Konglomerat für die nationalen Gesetzgeber grundsätzlich verbindlich ist, kann die Beantwortung der Frage nicht mehr nach dem nationalem Verfassungsrecht erfolgen.

Um aus *gemeinschaftsrechtlicher* Sicht der Frage nach einem etwaigen Gleichheitssatzverstoß nachgehen zu können, müssten die einschlägigen Vorschriften der EG-Richtlinie genauer angeschaut werden. Da jedoch die nationalen Vorschriften den Zuhörern (und Lesern) eher vertraut sein dürften, betrachten wir der Einfachheit halber diese, da sie das von der EG-Richtlinie vorgegebene Chaos, System bzw. Konglomerat übernommen haben.

II. Das „System“ bzw. Konglomerat der Steuerbefreiungen und Ermäßigungen

1. Steuerbefreiungen

a) Vorbemerkungen

Ein steuerbarer Umsatz ist steuerpflichtig, wenn er nicht steuerbefreit ist. Eine Steuerbefreiung ist nach der Gesetzessystematik mithin nur dann zu prüfen, wenn ein steuerbarer Umsatz i. S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG⁷, d. h. die Leistung eines Unternehmers im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens vorliegt. Von der Wirkung her gesehen ist die gesetzestechnische Differenzierung ohne Belang, da es im Ergebnis zu keinem Unterschied führt, ob die Leistung schon nicht steuerbar ist (weil sie z. B. nicht im Rahmen des Unternehmens erfolgt oder der Ort nicht im Inland ist) oder ob sie zwar steuerbar, aber steuerfrei ist.

Die Steuerbefreiungen für die steuerbaren Umsätze (i. S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG) lassen sich in zwei Gruppen einteilen:

– Steuerbefreiungen mit Vorsteuerabzug (§ 4 Nr. 1–7 UStG)^{8, 9} und

⁷ Die „Umsätze“ des § 1 Abs. 1 Nr. 4 und 5 UStG/Art. 2 Abs. 1 Buchst. b und d MwStSystRL (Einfuhr und innergemeinschaftlicher Erwerb) werden für die hier interessierende Frage als unbedeutend ausgeklammert. Zur unsinnigen Bezeichnung dieser Vorgänge als „Umsätze“ siehe *Stadie*, UStG, 2009, § 1 Rz. 1 u. 120.

⁸ Bzw. Art. 138, 142, 144, 146–148, 151–153, 157 ff. MwStSystRL.

⁹ Hinzu kommen noch § 25 Abs. 2, § 25c Abs. 4 und die in § 26 Abs. 5 UStG bezeichneten Vorschriften.

– Steuerbefreiungen ohne Vorsteuerabzug (§ 4 Nr. 8–28 UStG)^{10, 11}.

Diese Unterscheidung ergibt sich aus § 15 Abs. 2 und 3 UStG: Nach § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG¹² ist nämlich der Vorsteuerabzug bei Eingangsleistungen (Bezügen von Gegenständen und sonstigen Leistungen), die zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet werden, grundsätzlich ausgeschlossen. Davon werden nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 Buchst. a UStG¹³ insbesondere solche Umsätze ausgenommen, die nach § 4 Nr. 1–7 UStG steuerfrei sind. Bei diesen erhält der Unternehmer mithin trotz der Steuerfreiheit der Umsätze die mit ihnen zusammenhängenden Vorsteuern vergütet.

Für bestimmte Steuerbefreiungen ohne Vorsteuerabzug sieht § 9 UStG zur Vermeidung von Wettbewerbsnachteilen die Möglichkeit des Verzichtes auf die Steuerbefreiung vor, wenn der Umsatz für das Unternehmen des Empfängers erfolgt.

b) Steuerbefreiungen mit Vorsteuerabzug

Die Steuerbefreiungen mit Vorsteuerabzug haben weitgehend die Verwirklichung des Bestimmungslandprinzips im Auge. Zur Umsetzung dieses Prinzips bedient sich das Gesetz (wie auch die EG-RL) indes unterschiedlicher Techniken:

Zuweilen wird schon der Ort eines Umsatzes in das Bestimmungsland gelegt, wie insbesondere bei einer Vielzahl von sonstigen Leistungen (*Beispiele*:¹⁴ die sog. *Katalogleistungen* gegenüber Unternehmern¹⁵ und Empfängern außerhalb der Gemeinschaft; § 3a Abs. 3 i. V. m. Abs. 4 UStG i. d. F. bis 2009¹⁶) und zuweilen auch bei Lieferungen (*Beispiele*: § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2; § 3c UStG¹⁷), sodass der Umsatz gar nicht erst steuerbar ist. Auch in diesen Fällen ist der Vorsteuerabzug gleichwohl nicht ausgeschlossen, wenn die Umsätze bei Steuerbarkeit zum Vorsteuerabzug berechtigen würden; arg. § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG¹⁸.

Nur wenn der Ort des Umsatzes im Inland, d. h. im Ursprungsland ist, weil keine der zuvor genannten oder ähnlichen Vorschriften eingreift, wird das Bestimmungslandprinzip – soweit es gelten soll, was nicht stets der Fall ist

10 Bzw. Art. 132–136 MwStSystRL.

11 Dieselbe Wirkung hat die Kleinunternehmerbefreiung nach § 19 Abs. 1 UStG.

12 Bzw. Art. 168 MwStSystRL.

13 Bzw. Art. 169 Buchst. b MwStSystRL.

14 Ferner § 3a Abs. 2 Nr. 3 Buchst. c Satz 2, Nr. 4 Satz 2, § 3b Abs. 3 Satz 2 UStG i. d. F. bis 2009/Art. 50 u. 55 MwStSystRL i. d. F. bis 2009.

15 Ab 2010 ergibt sich das aus § 3a Abs. 2 UStG n. F./Art. 44 MwStSystRL i. d. F. ab 2010.

16 Bzw. Art. 56 MwStSystRL i. d. F. bis 2009.

17 Bzw. Art. 33 MwStSystRL.

18 Bzw. Art. 169 Buchst. a MwStSystRL.

(vgl. nur die Ortsbestimmungen des § 3a Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 3 Buchst. c UStG i. d. F. bis 2009¹⁹/§ 3a Abs. 3 Nr. 3c UStG i. d. F. bis 2010²⁰ sowie die Versagung der Steuerbefreiung bei Lieferung an Privatpersonen innerhalb der Gemeinschaft nach § 6a Abs. 1 Nr. 2 UStG²¹) – erst dadurch verwirklicht, dass der steuerbare Umsatz unter eine Steuerbefreiung fällt (insbesondere als Ausfuhrlieferung oder innergemeinschaftliche Lieferung nach § 4 Nr. 1 i. V. m. §§ 6²² bzw. 6a²³ UStG). Indem der leistende Unternehmer trotz der Steuerbefreiung den Vorsteuerabzug erhält, wird die Leistung – bei einer Lieferung wird das besonders deutlich – auch von sämtlichen Umsatzsteuerbeträgen, die auf den Vorleistungen ruhen, entlastet, sodass der Leistungsgegenstand von jedweder deutschen Umsatzsteuer befreit in das Bestimmungsland gelangt.

Dieses Zusammenspiel der Vorschriften zum Ort der Leistungen und der Steuerbefreiungen ist zwar wenig übersichtlich und man stellt sich die Frage, ob das nicht besser systematisiert werden könnte, nur der *rechtliche* Befund ist eindeutig: Ein Verstoß gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz (oder andere verfassungsrechtliche Prinzipien) liegt darin nicht.

Soweit *P. Kirchhof* eine „Widersprüchlichkeit eines unkoordinierten Bestimmungslands- und Ursprungslandprinzips“ konstatiert und daraus die verfassungs- und europarechtliche Gleichheitswidrigkeit schlussfolgert, weil keine Gleichheit im Belastungserfolg eintrete²⁴, ist ihm nicht zu folgen.²⁵ Denn die Entscheidung des Richtliniengebers, dass *Privatpersonen* innerhalb der Gemeinschaft mit der Umsatzsteuer des Ursprungslandes belastet werden, ist ein sachlicher Differenzierungsgrund und behandelt alle Privatpersonen gleich. Bei Dienstleistungen gegenüber im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Privatpersonen beruht die Beibehaltung des Ursprungslandprinzips, welches kürzlich durch eine Änderungsrichtlinie auch für die Zeit nach 2010 festgeschrieben wurde²⁶, schlicht auf der Erwägung, dass anderenfalls diese Dienstleistungen im Bestimmungsland, d. h. in dem Mitgliedstaat, wo der Empfänger ansässig ist, rein tatsächlich nicht erfassbar wären und damit durchgängig nicht besteuert würden.²⁷ Das verkennt *P. Kirchhof* mit den

19 Bzw. Art. 43 u. Art. 52 Buchst. c MwStSystRL.

20 Bzw. Art. 54 Buchst. b MwStSystRL.

21 Bzw. Art. 138 Abs. 1 MwStSystRL.

22 Bzw. Art. 146 MwStSystRL.

23 Bzw. Art. 138 MwStSystRL.

24 *P. Kirchhof*, Entwicklungsmöglichkeiten der Umsatzsteuer im Rahmen von Verfassungs- und Europarecht, UR 2002, 541 (547).

25 Dazu bereits *Stadie* in Rau/Dürrewächter, UStG, § 3a Anm. 10 aE.

26 Richtlinie 2008/8/EG v. 12.2.2008 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG bezüglich des Ortes der Dienstleistung, ABl. EU L 44, S. 11.

27 *Stadie* in Rau/Dürrewächter, UStG, § 3a Anm. 8 u. Anm. 167.

§§ 18, 19 seines vorgelegten Vorschlags für ein Umsatzsteuergesetzbuch²⁸, wonach der Ort für Dienstleistungen an Verbraucher stets am Empfangsort sein sollte.

c) *Steuerbefreiungen ohne Vorsteuerabzug*

aa) *Zwecke, Wirkungen*

Die Steuerbefreiungen ohne Vorsteuerabzug (§ 4 Nr. 8–28 UStG) sind mit dem UStG 1980 zwecks Anpassung an die Vorgaben der damaligen 6. EG-Richtlinie von 1977 modifiziert bzw. eingefügt worden.²⁹ Der Katalog der Steuerbefreiungen in dieser EG-Richtlinie war lediglich eine Zusammenfassung der „in den damaligen Mitgliedstaaten bereits bestehenden Steuerbefreiungen“³⁰. Und das hat sich bis heute so gut wie nicht geändert.

Diese Steuerbefreiungen verfolgen die unterschiedlichsten Zwecke, die zumeist auf sozialem, kulturellem u. ä. Gebiet liegen. Bei einigen Befreiungen ist allerdings der Zweck nicht erkennbar. Das gilt vor allem für die in § 4 Nr. 8 UStG aufgeführten Befreiungen für Kreditgewährungen, Kreditvermittlungen und die anderen dort genannten banktypischen Umsätze. Demgemäß hieß es in der Begründung zum Entwurf der 6. EG-Richtlinie dazu auch nur, dass die Steuerbefreiung für die Bereiche Kreditgeschäfte, Zahlungsverkehr und Börse „aus für alle Mitgliedstaaten gültigen allgemeinpolitischen Erwägungen gerechtfertigt erscheinen.“³¹

Im deutschen Schrifttum findet sich als Erklärung, dass die genannten Vorgänge, wie insbesondere die Kreditgewährung, typischerweise nicht selbst zu einem privaten Verbrauch führen³² bzw. ein bloßes Hin- und Herbewegen von Kapital statt eines steuerwürdigen Endverbrauchs darstellen würden.³³ Damit wird verkannt, dass die Umsatzsteuer nicht nur den unmittelbaren Konsum *realer* Güter besteuern will, sondern den Aufwand der Bürger für Güter und Dienstleistungen jedweder Art im Auge hat. Die typischen Tätigkeiten der Kreditinstitute und der Vermittler sind indes zweifelsfrei derartige verbrauchbare Dienstleistungen, für die die Empfänger Geld

28 P. Kirchhof, Umsatzsteuer Gesetzbuch, Ein Vorschlag zur Reform der Umsatzsteuer und der Verkehrsteuern, Heidelberg 2008.

29 Vgl. RegE UStG 1979, BT-Drucks. 8/1779, S. 27 (A. Allg. Begründung, II., 2.).

30 Vorschlag der Kommission für eine sechste Richtlinie usw. v. 29.6.1973, Unterrichtung durch die BReg., BT-Drucks. 7/913 v. 19.7.1973, S. 43 (Begr. zu Abschn. X).

31 Vorschlag der Kommission für eine sechste Richtlinie usw. v. 29.6.1973, Unterrichtung durch die BReg., BT-Drucks. 7/913 v. 19.7.1973, S. 43 (Begr. zu Art. 14).

32 Reiß in Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, § 14 Rz. 91 und Rz. 92.

33 Heidner in Bunjes/Geist, UStG, 8. Aufl. 2005, § 4 Nr. 8 Rz. 2; Kraeusel in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 4 Nr. 8 Rz. 27 (69. ErgLfg. Dez. 07).

aufwenden.³⁴ Folglich stellt die Befreiung nicht etwa nur die Nichtsteuerbarkeit klar.³⁵

Der deutsche Gesetzgeber hatte 1967 von der an sich notwendigen Besteuerung aller Bankumsätze insbesondere „aus technischen Gründen“³⁶, die wohl in der Vereinfachung liegen sollen³⁷, abgesehen. Diese Vereinfachungsgründe sind indes nicht erkennbar.³⁸ Dass bei der Befreiung der Kreditgewährung auch *soziale* Gründe eine Rolle spielen sollen, wie der Finanzausschuss 1967 erklärte,³⁹ ist ebenso wenig nachvollziehbar. Allerdings meinte auch der EuGH kürzlich, dass mit der Steuerbefreiung eine Erhöhung der Kosten der Verbraucherkredite vermieden werden solle.⁴⁰ Es ist indes zu bezweifeln, ob das wirklich der Beweggrund für die Einführung der Steuerbefreiung der Kreditgewährung in den damaligen Mitgliedstaaten war.

Festzustellen ist also, dass die Begründungen für diese Steuerbefreiung chaotisch sind. Nur macht der Umstand, dass falsche oder irrationale Gründe für eine Steuerbefreiung genannt werden, die Vorschrift deshalb nicht verfassungs- oder gemeinschaftsrechtswidrig. Dasselbe würde für andere Steuerbefreiungen gelten, zu denen es keine plausible Begründung gibt.

Suchen wir also weiter nach einem Verstoß gegen das Gleichbehandlungsgebot:

Der Ausschluss des Vorsteuerabzugs bewirkt, dass die Umsatzsteuerbeträge, die auf den Eingangsleistungen lasten, für den Unternehmer zu Kosten werden, soweit er sie nicht auf den Leistungsempfänger abwälzen kann. Das wird, wenn es sich um auf der Endstufe befreite, d. h. um Umsätze gegenüber den Verbrauchern (oder gegenüber nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten

34 Vgl. auch *Ruppe* in: Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, Festschrift für K. Tipke (Hrsg. J. Lang), 1995, 457 (464); *P. Kirchhof*, Umsatzsteuer Gesetzbuch, Ein Vorschlag zur Reform der Umsatzsteuer und der Verkehrsteuern, Heidelberg 2008, § 11 Rz. 46. Lt. Letzterem soll die Steuerbefreiung der Kreditgewährung internationaler Übung entsprechen.

35 Anderenfalls hätte das Gesetz auch keinen Verzicht auf die Steuerbefreiung (§ 9 Abs. 1 UStG) vorgesehen.

36 Reg.-Begr. zum UStG 1967, BT-Drucks. IV/1590, zu § 4 Nr. 7.

37 Vgl. Bericht des Finanzausschusses zu BT-Drucks. V/1581, zu § 4 Nr. 8.

38 Lt. EuGH v. 19.4.2007 – Rs. C-455/05, EuGHE 2007, I-3225 = UR 2007, 379, Rz. 24, sollen mit der Steuerbefreiung von Finanzgeschäften die Schwierigkeiten bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der abzugsfähigen Vorsteuern beseitigt werden. Das ist so nicht nachvollziehbar.

39 So Bericht des Finanzausschusses zu BT-Drucks. V/1581, Allg., 4d.

40 EuGH v. 19.4.2007 – Rs. C-455/05, EuGHE 2007, I-3225 = UR 2007, 379, Rz. 24. Soweit der EuGH des Weiteren meint, dass mit der Steuerbefreiung von Finanzgeschäften die Schwierigkeiten bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der abzugsfähigen Vorsteuern beseitigt werden sollen, so ist das jedenfalls hinsichtlich der Bemessungsgrundlage nicht nachvollziehbar. Denn diese bestimmt sich nach dem Aufwand des Empfängers für die jeweilige Finanzdienstleistung.

Unternehmern) handelt, im Regelfall gelingen, da *alle konkurrierenden* Unternehmer unter die Steuerbefreiung fallen und die Umsatzsteuerbelastung aus den Eingangsleistungen zumeist in etwa gleich hoch ist. Der „steuerfreie“ Umsatz ist also nicht im vollen Umfang von der Umsatzsteuer befreit, sondern bleibt mit heimlicher Steuer belastet (sog. *unechte* Steuerbefreiung).

bb) Systembruch?

Die Versagung des Vorsteuerabzugs soll nach verbreiteter Ansicht einen Systembruch darstellen.⁴¹ Diese Behauptung ist indes als solche ohne jeglichen *rechtlichen* Aussagewert, denn dem Gesetzgeber bzw. Richtliniengeber bleibt es grundsätzlich überlassen, nach welchem System er eine Materie ordnen will und inwieweit er ein von ihm selbst aufgestelltes System durchbricht. Der vermeintliche „Systembruch“ ist dann Teil des Systems und deshalb nicht bereits ein Verstoß gegen das Gleichbehandlungsgebot.⁴² M. a. W.: Der Ausschluss des Vorsteuerabzugs bei den Steuerbefreiungen nach § 4 Nr. 8 ff. UStG bzw. Art. 132–135 EG-RL ist als Subsystem Bestandteil des von der EG-Richtlinie und dem Umsatzsteuergesetz gewählten Besteuerungssystems. Die These vom Systembruch würde nur dann *rechtliche* Relevanz gewinnen, wenn dieser einen Verstoß gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz darstellen würde. Das wäre der Fall, wenn die nichtabziehbaren Vorsteuern oder deren unterschiedliche Höhe zu merklichen Wettbewerbsnachteilen führen würden.

Ohne Belang ist es deshalb, dass die Erwägungen des deutschen Gesetzgebers für die Versagung des Vorsteuerabzugs nichtssagend oder sogar sachlich falsch sind. So sollte nach Auffassung der Bundesregierung aus dem Jahre 1964 der Vorsteuerabzug bei diesen Steuerbefreiungen nicht gewährt werden können,

„denn es erscheint ausgeschlossen, Wirtschaftszweigen, die selbst keine Steuerleistungen erbringen, die ständige Erstattung der auf den früheren Stufen von anderen Unternehmern gezahlten Umsatzsteuerbeträge im Wege des Vorsteuerabzugs zu gewähren“.⁴³

41 *Söhn*, *StuW* 1976, 1, 24 ff.; *Reiß*, in *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 19. Aufl. 2008, § 14 Rz. 170; *Wagner* in *Sölch/Ringleb*, *UStG*, § 15 Rz. 32 (EL 54 Sept. 05); *Zeuner* in *Bunjes/Geist*, *UStG*, 8. Aufl. 2005, Einl. Rz. 22; *Heidner* in *Bunjes/Geist*, *UStG*, § 9 Rz. 3; *Birkenfeld*, *Das große Umsatzsteuer-Handbuch*, § 91 Rz. 26 (Lfg. 34 April 04); *Heinrichshofen* in *Hartmann/Metzenmacher*, *UStG*, § 15 Abs. 2 und 3, Rz. 13, 16 (Lfg. 4/05); *P. Kirchhof*, *Umsatzsteuer Gesetzbuch*, Ein Vorschlag zur Reform der Umsatzsteuer und der Verkehrsteuern, Heidelberg 2008, § 11 Rz. 56.

42 Vgl. BVerfG v. 10.11.1981 – 1 BvL 18 u. 19/77, BVerfGE 59, 36, 49; v. 16.6.1987 – 1 BvL 4. u. 6/84, BVerfGE 75, 382, 395 f.; v. 1.7.1987 – 1 BvL 21/82, BVerfGE 76, 130, 140; v. 26.4.1988 – 1 BvL 84/86, BVerfGE 78, 104, 123; v. 11.2.1992 – 1 BvL 29/87, BVerfGE 85, 238, 247.

43 Begr. zum Reg.-Entwurf von 1963 für ein UStG, BT-Drucks. IV/1590, A VI 3b; fast wortwörtlich ebenso der österr. Gesetzgeber 1972; zit. nach *Ruppe* in: *Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion*, Festschrift für K. Tipke (Hrsg. J. Lang), 1995, 457 (458).

Diese Erwägung ist zwar erschreckend falsch, da die Umsatzsteuer nicht die Unternehmer, sondern die Verbraucher im Auge hat, sodass die Gewährung des Vorsteuerabzugs nicht etwa eine Subvention der Unternehmer wäre, sondern nur die Belastung der Verbraucher mit der im Preis auf sie abgewälzten nichtabziehbaren Vorsteuerbeträge beseitigen würde, eine fehlerhafte Begründung macht jedoch ein Gesetz noch nicht verfassungswidrig. Der Finanzausschuss des Bundestages beschränkte sich 1967 auf die nichtsagende Formel:

„Der Ausschuss hat die – auch für die gemeinsame Mehrwertsteuer in der EWG vorgehene – Versagung des Vorsteuerabzugs für steuerbefreite Unternehmer in erster Linie aus steuerpolitischen Erwägungen für notwendig gehalten“⁴⁴.

Der Grundsatz der Nichtabziehbarkeit der Vorsteuern bei steuerfreien Umsätzen war auch in der sog. 2. MWSt-Richtlinie vom 11.4.1967⁴⁵ in Art. 11 Abs. 2 Unterabs. 1 niedergelegt worden. Die Kommission hatte ihn in ihrer Stellungnahme vom 3.6.1964 zu ihrem Entwurf für eine Mehrwertsteuer-Richtlinie wie folgt begründet:

„Diese Regelung gründet sich auf die Erwägung, dass der Abzug lediglich eine Steuerkumulierung vermeiden soll. Die Nichtanwendung dieser Regel würde andererseits zum Ergebnis haben, dass sich bestimmte Unternehmen, die ausschließlich oder überwiegend nicht steuerbare oder befreite Umsätze vornehmen, sich ständig in der Lage befinden würden, Ansprüche an die Steuerverwaltung zu haben, die ihrerseits einen beträchtlichen Verwaltungsapparat aufziehen müsste, um die Vergütungsansprüche zu befriedigen. Ferner muss hervorgehoben werden, dass dies einen Anreiz für andere Wirtschaftskreise bieten würde, eine solche Regelung auch für sich zu verlangen und dass dies auf jeden Fall die Notwendigkeit mit sich bringen würde, den allgemeinen Steuersatz zu erhöhen.“⁴⁶

Damit hatte die Kommission die bereits im französischen Mehrwertsteuerrecht enthaltene⁴⁷ und von der Bundesregierung geplante Regelung übernommen. Auch die Erwägungen der Kommission waren folglich rein steuerpolitischer, d. h. fiskalischer Natur. In der Begründung der Kommission zum 1973 vorgelegten Entwurf der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie heißt es demgemäß auch nur noch:

„Aufrecht erhalten wurde der Grundsatz der Nichtabziehbarkeit der Mehrwertsteuerbelastung auf Gegenstände und Dienstleistungen, die zur Ausführung nicht steuerbarer oder steuerbefreiter Umsätze (ausgenommen im Ausland bewirkte Umsätze und Ausfuhr) verwendet wurden“.⁴⁸

44 Bericht des Finanzausschusses zu BT-Drucks. V/1581, Begr. zu § 15.

45 ABl. EWG 1967, 1303.

46 Stellungnahme der Kommission vom 3.6.1964 über die die Struktur und die Anwendungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems, ABl. EG 1964, S. 1800, 1805, zu Kap. V Paragraph 2.

47 Vgl. *Mesenberg*, DStZ/A 1963, 203.

48 Vorschlag der Komm., BT-Drucks. 7/913 = BR-Drucks. 493/73 (Unterrichtung durch die BReg.), Begr. zu Art. 17 Abs. 2.

Aber welche Erwägungen auch immer Kommission und Rat der EWG/EG bezüglich des Ausschlusses des Vorsteuerabzugs bei steuerfreien Umsätzen bewogen hatten, die Grundfreiheiten des Gemeinschaftsrechts können nur dann berührt sein, wenn diese Regelung in bestimmten Konstellationen zu einer Ungleichbehandlung miteinander im Wettbewerb stehender Unternehmer/Steuerpflichtiger führen würde.

(1) Auszuscheiden sind von vornherein solche Steuerbefreiungen, die auf einer *Zwischenstufe* (bei Umsätzen gegenüber vorsteuerabzugsberechtigten Abnehmern) eintreten. Die ggf. durch die Steuerbefreiung sich ergebenden Wettbewerbsnachteile können in allen wesentlichen Fällen, insbesondere bei der Vermietung oder Veräußerung von bebauten Grundstücken, durch einen Verzicht auf die Steuerbefreiung nach § 9 UStG vermieden werden (Die Einräumung einer solchen Verzichtsmöglichkeit ist übrigens durch die EG-Richtlinie nicht vorgeschrieben, sondern den Mitgliedstaaten freigestellt⁴⁹).

(2) Bei denjenigen Steuerbefreiungen, die nicht in § 9 Abs. 1 UStG⁵⁰ aufgezählt sind, weil sie Umsätze betreffen, die *typischerweise nicht gegenüber Unternehmern* ausgeführt werden, liegt, wenn der Umsatz ausnahmsweise gegenüber einem (vorsteuerabzugsberechtigten) Unternehmer erbracht wird, kein beachtenswerter Wettbewerb vor (*Beispiele*: Ein selbständiger Arzt führt nach § 4 Nr. 14 UStG steuerfreie Untersuchungen der Arbeitnehmer eines Unternehmens aus; ein Orchester erbringt nach § 4 Nr. 20 UStG steuerfreie Leistungen für das Unternehmen des Auftraggebers).

(3) Eine gleichheitssatzwidrige Wettbewerbsbeeinträchtigung könnte folglich nur dadurch eintreten, dass Konkurrenten mit zwingend steuerfreien (weil nicht in § 9 UStG genannten) Umsätzen gegenüber nicht vorsteuerabzugsberechtigten Empfängern in unterschiedlicher Höhe mit nicht abziehbaren Vorsteuern belastet sind. Derartige Wettbewerbssituationen sind jedoch nicht erkennbar, weil bei den betreffenden Umsätzen entweder kein echter Wettbewerb besteht oder die Nachteile unwesentlich sind, sodass, da der Gesetzgeber zudem Praktikabilitäts Erwägungen berücksichtigen darf, kein Verstoß gegen den Gleichheitssatz vorliegt⁵¹. Bezeichnenderweise ist seit Einführung des Mehrwertsteuersystems durch das UStG 1967, d. h. seit 40 Jahren, auch noch kein konkretes Beispiel für einen merklichen Wettbewerbsnachteil genannt worden geschweige denn Gegenstand eines finanzgerichtlichen Verfahrens gewesen.

Dass die unterschiedliche Vorsteuerbelastung z. B. im Kreditgewerbe nicht als wesentlich angesehen wird, zeigt die Tatsache, dass die Kreditinstitute, selbst wenn sie es könnten, nämlich bei Umsätzen gegenüber Unterneh-

49 Vgl. Art. 137 MwStSystRL.

50 Bzw. in Art. 137 MwStSystRL.

51 Ausführlich *Stadie* in Rau/Dürrwächter, UStG, Einf. Anm. 203 ff.

mern, von dem dann in Betracht kommenden Verzicht auf die Steuerbefreiung so gut wie keinen Gebrauch machen.

Soweit die nicht abziehbareren Vorsteuern gleich hoch sind, kann keine Benachteiligung eintreten, weil alle Umsätze derselben Art unter die Steuerbefreiung fallen und die konkurrierenden Unternehmer mithin gleichmäßig mit nichtabziehbaren Vorsteuerbeträgen belastet sind.

2. Steuerermäßigungen

Den in § 12 Abs. 2 UStG⁵² aufgezählten Fallgruppen von Umsätzen, bei denen der ermäßigte Steuersatz anzuwenden ist, liegt mit Sicherheit kein System zugrunde. Ob man von einem Konglomerat oder einer chaotischen Zusammenstellung sprechen soll, ist allerdings ohne Belang, denn die jeweilige Wertung würde, wie bei den Steuerbefreiungen, zu keinen Rechtsfolgen führen.

Eine verfassungsrechtliche bzw. gemeinschaftsrechtliche Relevanz in Gestalt eines Verstoßes gegen den Gleichheitssatz könnte sich nur dann ergeben, wenn eine *einzelne* Steuerermäßigung nicht rechtsformneutral formuliert wäre (vgl. § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG) oder insbesondere eine Steuerermäßigung für die Lieferung von Gegenständen gewährt würde, welche mit ähnlichen Gegenständen konkurrieren, für die es keine Steuerermäßigung gibt.

III. (Zwischen-)Ergebnis

Ob man die Aufzählung der Steuerbefreiungen und Steuerermäßigungen im UStG und in der EG-Richtlinie als Chaos, System oder Konglomerat bezeichnet, ist ohne rechtliche Relevanz.

(1) Da Steuerbefreiungen und Steuerermäßigungen den Empfängern (Verbrauchern) zugutekommen sollen, kann sich aus deren Sicht kein Verstoß gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz ergeben, wenn bestimmte Dienstleistungen oder Lieferung befreit, andere hingegen besteuert werden: Denn alle betroffenen Empfänger werden gleich behandelt.

(2) Ein Verstoß gegen den Gleichheitssatz kann folglich nur auf der Ebene der *leistenden* Unternehmer eintreten.

(a) Der Ausschluss des Vorsteuerabzugs bei den im Inland verbrauchten steuerfreien Umsätzen ist indes kein gleichheitssatzwidriger Systembruch, sondern Teil des Systems. Ein Verstoß gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz kommt nur im Einzelfall und auch nur theoretisch wegen unterschiedlicher nichtabziehbarer Vorsteuer in Betracht.

⁵² Bzw. Art. 98 ff. MwStSystRL.

(b) Ein Verstoß gegen das Gleichbehandlungsgebot kann allerdings eintreten, wenn eine *einzelne* Steuerbefreiung an die Rechtsform anknüpft, öffentlich-rechtliche oder gemeinnützige Organisationen begünstigt oder absolute Umsatzgrenzen mit Fallbeilwirkung (*Freigrenzen*) vorsieht und damit zu Wettbewerbsnachteilen führen kann. Dem nachzugehen wäre zwar sehr reizvoll, gehört jedoch nicht zum Thema.

Beispiel:

Nach § 4 Nr. 16 UStG sind die Leistungen der Altenheime steuerfrei, wenn im vorangegangenen Kalenderjahr mindestens 40 % der Leistungen einem begünstigten Personenkreis zugute gekommen sind. Diese Regelung ist willkürlich. Erbringt ein Altenheim 40 % der Leistungen gegenüber dem begünstigten Personenkreis, so sind im nächsten Jahr alle Leistungen steuerfrei unabhängig davon, wie viele dem begünstigten Personenkreis gegenüber erbracht werden. Erbringt das Altenheim hingegen nur 39,9 % derartiger Leistungen, so sind im nächsten Jahr alle Leistungen steuerpflichtig, selbst wenn sie dann sämtlich gegenüber dem begünstigten Personenkreis erbracht werden.

IV. Das wirkliche Chaos: unmittelbare Anwendung von Steuerbefreiungen der EG-Richtlinie durch den BFH

1. Missachtung des nationalen Umsatzsteuergesetzes

Während zu dem Thema „Chaos, System oder Konglomerat“ bei den Steuerbefreiungen und Ermäßigungen auf der Ebene der EG-Richtlinien und des Umsatzsteuergesetzes nichts rechtlich Relevantes zu erkennen ist, stößt man bei der Rechtsprechung der Umsatzsteuer-Senate des BFH (insbesondere) zu den Steuerbefreiungen auf eine Entwicklung, welche in ein Chaos führt: Es ist seit einigen Jahren ständige Praxis des V. Senats des BFH (und ihm folgend einiger Finanzgerichte), über die Befreiungen, welche das Umsatzsteuergesetz vorsieht, hinaus ein Berufungsrecht auf verschiedene weitergehende Steuerbefreiungen der EG-Richtlinie zu bejahen. Begonnen hatte das allerdings schon im Jahr 2000, als der BFH meinte, dass eine Bestimmung des UStG zur Einschränkung des Vorsteuerabzugs gegen die EG-Richtlinie verstoße und deshalb nicht anzuwenden sei.⁵³

⁵³ BFH v. 23.11.2000 – V R 49/00, BStBl. II 2001, 266, zu § 15 Abs. 1a Nr. 2 UStG a. F. (Vorsteuerabzugsverbot bei Reisekosten). Diese Entscheidung hatte *Reiß* bereits 2001 zutreffend als Verstoß gegen den Gewaltenteilungsgrundsatz des Art. 20 Abs. 3 GG gebrandmarkt; *Reiß* in Gedächtnisschrift für Helm, Berlin 2001, 785 ff. Dem folgten gleichwohl noch die weiteren Entscheidungen des BFH v. 11.12.2003 – V R 48/02, UR 2004, 203 = BStBl. II 2006, 384, und v. 10.2.2005 – V R 76/03, BStBl. II 2005, 509, zur Nichtanwendbarkeit bestimmter Vorsteuerabzugsverbote; ausführliche Kritik dazu bei *Stadie* in Rau/Dürwächter, UStG, § 15 Anm. A 4, 7 ff; u. Anm. 39 u. 676.

Bei den Steuerbefreiungen soll sich beispielsweise

- eine Legasthenietherapeutin⁵⁴ unmittelbar auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL⁵⁵

(„eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistungen ... durch von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen“),

oder

- ein Studentenwerk für die kurzfristigen Vermietungen an Studenten wie auch an Bedienstete, welche in den Studentenwohnheimen tätig sind⁵⁶, sowie für die Verpflegungsleistungen an Studenten und Bedienstete der Studentenwerke⁵⁷ oder der Inhaber eines Ballettstudios⁵⁸ oder eine berufsbildende Einrichtung⁵⁹ bei ihren ausbildungsbegleitenden sozialpädagogischen Leistungen auf die Befreiung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL⁶⁰

(eng mit der „Erziehung von Kindern und Jugendlichen, Schul- und Hochschulunterricht, Aus- und Fortbildung ... verbundene Dienstleistungen ... durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts ... oder andere Einrichtungen mit von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung“),

oder

- ein gemeinnütziger Pferdesportverein für seine Umsätze aus der Pensionspferdehaltung⁶¹ oder ein Golfclub für die Gewährung der Platzbenutzung an Nichtmitglieder⁶² auf die Steuerbefreiung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL⁶³

(„in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehende Dienstleistungen ... gegenüber Personen, die Sport oder Körperertüchtigung ausüben“)

berufen können.

Es soll also ein Anwendungsvorrang dieser EG-Richtlinienbestimmungen eingreifen, obwohl das UStG für diese Umsätze keine Befreiung vorsieht

54 BFH v. 18.8.2005 – V R 71/03, BStBl. II 2006, 143. Der Gipfel dieser Entscheidung ist der Satz: „Zu Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie (...) hat der erkennende Senat bereits entschieden, dass ...“ Der V. Senat des BFH legt nunmehr also schon selbst die EG-Richtlinie aus, obwohl dazu ausschließlich der EuGH gem. Art. 234 Abs. 1 Buchst. b EG-Vertrag berufen ist.

55 Vormals Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der 6. EG-RL a. F.

56 BFH v. 19.5.2005 – V R 32/03, BStBl. II 2005, 900.

57 BFH v. 28.9.2006 – V R 57/05, UR 2007, 108.

58 BFH v. 24.1.2008 – V R 3/05, UR 2008, 552.

59 BFH v. 21.3.2007 – V R 28/04, UR 2007, 687.

60 Entspricht Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der 6. EG-RL a. F.

61 BFH v. 19.2.2004 – V R 39/02, BStBl. II 2004, 672.

62 BFH v. 3.4.2008 – V R 74/07, UR 2008, 698.

63 Vormals Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m der 6. EG-RL a. F.

und zudem Art. 133 MwStSystRL⁶⁴ den Mitgliedstaaten erlaubt, die Gewährung dieser Befreiungen „im Einzelfall“ von der Erfüllung mehrerer unbestimmt beschriebener Bedingungen abhängig zu machen.

Besonders erschreckend sind m.E. die Entscheidungen des BFH zu den genannten Dienstleistungen der Studentenwerke, welche nach Ansicht des BFH „mit dem Hochschulunterricht eng verbundene Dienstleistungen“ i. S. der Richtlinienvorschrift sein sollen. Der BFH bezieht sich in beiden Fällen auf den vom EuGH festgestellten Zweck dieser Befreiung, wonach der *Zugang* zum Hochschulunterricht nicht durch höhere Kosten versperrt werden soll, die entstünden, wenn dieser oder die mit ihm eng verbundenen Dienstleistungen und Lieferungen der Mehrwertsteuer unterworfen wären,⁶⁵ und legt dann eigenmächtig Art. 131 Abs. 1 Buchst. i EG-RL⁶⁶ in eine Richtung aus, wie sie der BFH für zutreffend hält.⁶⁷ Diese beiden Entscheidungen zeigen besonders deutlich, dass der V. Senat des BFH sich auf einem Irrweg befindet, der im Chaos enden muss: Zu den noch genauer darzustellenden Verstößen gegen Verfassungsrecht (Art. 20 Abs. 3 GG: Bindung der Gerichte an das nationale Gesetz) und gegen Gemeinschaftsrecht (Art. 234 Abs. 1 Buchst. b EG-Vertrag: Verpflichtung zur Vorlage beim EuGH) kommt noch hinzu, dass die vom BFH für richtig gefundene Auslegung des Art. 131 Abs. 1 Buchst. i EG-RL auch inhaltlich wohl kaum vom EuGH geteilt werden würde. Was haben Wohnen und Essen mit dem Hochschulstudium zu tun? Rein gar nichts. Auch Nichtstudenten müssen wohnen und essen, sodass die Kosten dafür nicht den Zugang zum Hochschulstudium erschweren können. Und was ist eigentlich, wenn Gerichte in den übrigen Mitgliedstaaten das bezüglich der dortigen Studentenwerke anders sehen?

Der V. Senat hat darüber hinaus mehrfach den weiteren Fehler gemacht, im jeweiligen Leitsatz seiner Entscheidungen zu formulieren: Die Umsätze „sind nach Art. 13 Teil A Abs. 1⁶⁸ Buchst. g“⁶⁹ bzw. „i“⁷⁰ der Richtlinie (...) „steuerfrei“⁷¹. Das müsste bedeuten, dass die Steuerbefreiungen der EG-

64 Bzw. Art. 13 Teil A Abs. 2 Buchst. a der 6. EG-RL a. F.: „von Fall zu Fall.“

65 EuGH v. 20.6.2002 – Rs. C-287/00, EuGHE 2002, I-5811 = UR 2002, 316, Rz. 47.

66 Genauer: die entsprechende Vorgängervorschrift Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der 6. EG-RL a. F.

67 Vgl. auch BFH v. 21.3.2007 – V R 28/04, UR 2007, 687.

68 Jetzt Art. 131 Abs. 1 MwStSystRL.

69 BFH v. 18.8.2005 – V R 71/03, BStBl. II 2006, 143.

70 BFH v. 19.5.2005 – V R 32/03, BStBl. II 2005, 900; v. 28.9.2006 – V R 57/05, BStBl. II 2007, 846.

71 Auch einige Finanzgerichte wenden bedenkenlos EG-Richtlinien unmittelbar an. So heißt es z. B. in der Entscheidung des FG Köln v. 29.1.2007 – 7 K 6072/04, EFG 2007, 800: „(D)a eine entsprechende Befreiungsvorschrift im nationalen Umsatzsteuerrecht fehlt“, könnten die Umsätze unter Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g, h und i der 6. EG-RL a. F. „subsumiert werden“. Zu weiteren Nachweisen siehe *Stadte* in FS Reiß, S. 67 (70).

Richtlinie automatisch wie allgemeingültige Rechtsnormen gelten würden und auch gegen den Willen des Betroffenen anzuwenden wären.⁷² Das ist selbst vom EuGH noch nicht postuliert worden, denn dieser hat seine Rechtsprechung zur unmittelbaren Wirkung von Richtlinien bekanntlich nur zugunsten der Bürger entwickelt und eine Wirkung zu deren Lasten stets verneint.⁷³

2. Berufungsrecht auf EG-Richtlinien (sog. Anwendungsvorrang) aus der Sicht des EuGH und des BFH

Der V. Senat des BFH „begründet“ die von ihm angenommene Befugnis zur Nichtanwendung des nationalen Gesetzes wegen der seiner Ansicht nach gegebenen Unvereinbarkeit mit Vorschriften der EG-Richtlinie entweder gar nicht⁷⁴ oder lediglich⁷⁵ mit der bekannten Formel des EuGH, wonach sich ein einzelner gegenüber einer nachteiligen nationalen Vorschrift auf Bestimmungen einer Richtlinie vor einem nationalen Gericht berufen könne, soweit diese „inhaltlich als unbedingt und hinreichend genau erscheinen“⁷⁶. Eine Auseinandersetzung mit dem Befehl des Art. 20 Abs. 3 GG findet nicht statt.

Diese Sichtweise des BFH erhält auch im Schrifttum Unterstützung. So heißt es⁷⁷ bei *Seer*:

„(S)ind die nationalen Gerichte zugleich europäische Gerichte mit eigener Verantwortung für die einheitliche und wirksame Anwendung des Gemeinschaftsrechts, ..., (was) bedeutet, dass ein Finanzgericht eine nationale Steuervorschrift bei eindeutiger Verletzung des Gemeinschaftsrechts nicht anwenden darf. Eine Vorlage an den EuGH wird dann unnötig.“⁷⁸

72 So in der Tat BFH v. 23.11.2000 – V R 49/00, BStBl. II 2001, 266 (268, 4.): „Da die Richtlinie (...) unmittelbar Rechte und Pflichten (sic!) für den Einzelnen erzeugen kann, (...)“.

73 Vgl. EuGH v. 26.2.1986 – Rs. C-152/84, EuGHE 1986, 723; v. 14.7.1994 – Rs. C-91/92, EUGHE 1994, I-3325 = NJW 1994, 2493; v. 22.9.1998 – Rs. C-185/97, EuGHE 1998, I-5199 = NZA 1998, 1223; v. 13.7.2000 – Rs. C-456/98, EuGHE 2000, I-6007 = NJW 2000, 3267; v. 5.10.2004 – Rs. C-397/01 bis C-403/01, EuGHE 2004, I-8835.

74 Vgl. BFH v. 19.5.2005 – V R 32/03, BStBl. II 2005, 900; v. 28.9.2006 – V R 57/05, UR 2007, 108.

75 Vgl. BFH v. 18.8.2005 – V R 71/03, BStBl. II 2006, 143.

76 Grundlegend EuGH v. 19.1.1982 – Rs 8/81, EuGHE 1982, 53 = UR 1982, 71; ferner EuGH v. 10.9.2002 – Rs. C-141/00, EuGHE 2002, I-6833 = UR 2002, 513, Rz. 51; EuGH v. 8.6.2006 – Rs. C-430/04, EuGHE 2006, I- 4999 = UR 2006, 459, Rz. 28 f., jeweils mwN.

77 Vgl. ferner z. B. *Streinz*, Europarecht, 8. Aufl. 2008, Rz. 446; *Haase*, Internationales und Europäisches Steuerrecht, 2007, Rz. 769.

78 *Seer* in *Tipke/Kruse*, AO/FGO, Bd. III, „Europarechtsschutz“, Tz. 6 (Lfg. 114 Okt. 07).

3. Entgegenstehende Rechtsprechung des BVerfG

Damit wird übersehen, dass die Rechtsprechung des EuGH zum Berufungsrecht nicht per se in das nationale Recht hineinwirkt, d. h. nicht ohne Weiteres den Befehl des Art. 20 Abs. 3 GG, wonach deutsche Gerichte an die nationalen Gesetze gebunden sind, außer Kraft setzt. Vielmehr kann sich eine solche Wirkung nur aus Art. 23 Abs. 1 GG (bzw. früher Art. 24 Abs. 1 GG) ergeben, wenn dem EuGH durch den Bundestag in Gestalt des Zustimmungsgesetzes zum EWG/EG-Vertrag derartige Hoheitsrechte übertragen worden sind. Denn Gemeinschaftsrecht steht nicht etwa automatisch über dem nationalen Recht. Und da nun Art. 249 Abs. 3 EGV⁷⁹ eine unmittelbare Wirkung von Richtlinien gerade nicht vorsieht, bedurfte es einer Entscheidung des BVerfG, wieweit das erwähnte, vom EuGH aus *gemeinschaftsrechtlicher* Sicht aufgestellte Postulat auch *verfassungsrechtlich* zulässig in das nationale Recht hineinwirkt, d. h. durch das Zustimmungsgesetz des Bundestages gedeckt ist.

Das BVerfG hat zwar mit seiner bekannten Entscheidung vom 8.4.1987 die erwähnte Rechtsprechung des EuGH im Ansatz als zulässige Rechtsfortbildung gebilligt,⁸⁰ sodass sie über das Zustimmungsgesetz i. S. des Art. 23 GG in das nationale Recht hineinwirkt und insoweit das Parlamentsgesetz verdrängen kann; das BVerfG hat indes nicht etwa entschieden, dass, wie der BFH annimmt, dem nationalen Gericht die Verwerfungsbefugnis ohne weiteres zusteht, d. h. auch dann, wenn der EuGH die unmittelbare Wirkung für die *konkrete* Konfliktsituation noch gar nicht ausgesprochen hat.

Diese Frage stand im damaligen Verfahren vor dem BVerfG überhaupt nicht zur Debatte, weil nämlich der EuGH im konkreten Fall die unmittelbare Wirkung der Richtlinie festgestellt hatte. Dass das BVerfG bei seiner Entscheidung auch nur diese Konstellation im Auge hatte, wird durch den kurze Zeit später ergangenen Beschluss vom 4.11.1987⁸¹ bestätigt, in dem es heißt:

„In seinem Beschluss vom 8.4.1987 (...) hat der Zweite Senat des BVerfG entschieden, dass der BFH Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG⁸² verletzt hat, weil er sich seiner Bindung zufolge Art. 177 Abs. 3 EWGV (a. F.; jetzt Art. 234 Abs. 2 EGV) an eine im *selben*⁸³ Verfahren ergangene Vorabentscheidung des EuGH entzogen hat.“

In dem Beschluss vom 4.11.1987 wird dann diese Auffassung lediglich auf den Fall ausgedehnt, in dem die Vorabentscheidung zu der klärungsbedürftigen Frage bereits in einem anderen Verfahren vor dem EuGH ergangen war.⁸⁴

79 Früher Art. 189 Abs. 3 EWG-Vertrag.

80 BVerfG v. 8.4.1987 – 2 BvR 687/85, BVerfGE 75, 223 = UR 1987, 355.

81 BVerfG v. 4.11.1987 – 2 BvR 763/85, UR 1988, 25.

82 Garantie des gesetzlichen Richters.

83 Hervorhebung durch den Verfasser.

84 Ebenso BVerfG v. 28.1.1992 – 1 BvR 1025/82, 1 BvL 16/83 u. 10/91, BVerfGE 85, 191 (204 f.).

Somit enthält nicht etwa, wie der V. Senat des BFH offensichtlich annimmt⁸⁵, die genannte Entscheidung des BVerfG vom 8.4.1987 den Freibrief für jedes nationale Gericht, eigenmächtig entscheiden zu dürfen, ob Bestimmungen einer Richtlinie inhaltlich unbedingt und hinreichend genau sind und bei Bejahung die widersprechenden nationalen Regelungen (zugunsten des Bürgers) nicht anzuwenden. Vielmehr verlangt Art. 20 Abs. 3 GG weiterhin, dass die Verwerfungskompetenz der nationalen Gerichte erst und nur dann besteht, wenn der EuGH die Richtlinienwidrigkeit und die unmittelbare Wirkung der Richtlinienbestimmung (das Berufungsrecht des Einzelnen auf diese) im Rahmen einer Vorabentscheidung nach Art. 234 EGV ausgesprochen hat.⁸⁶

Die Einholung einer Vorabentscheidung ist nach Auffassung des EuGH allerdings dann nicht erforderlich, wenn – außer in dem Fall, in dem die betreffende gemeinschaftsrechtliche Bestimmung in Bezug auf eine konkrete Fragestellung bereits Gegenstand einer Auslegung durch den Gerichtshof war – die richtige Anwendung des Gemeinschaftsrechts „derart offenkundig ist, dass für einen vernünftigen Zweifel keinerlei Raum bleibt“.⁸⁷

Das kann indes schon niemals der Fall sein, wenn der Gesetzgeber die fragliche nationale Regelung *nach* Ergehen der Richtlinie erlassen hat. Da wegen der Verpflichtung zur Gemeinschaftstreue (Art. 10 EGV) davon auszugehen ist, dass die Mitgliedstaaten richtlinienkonforme Gesetze erlassen wollten, kann die inhaltliche Unvereinbarkeit mit der Richtlinie nicht offenkundig sein, wenn das nationale Parlament auf Vorschlag der Regierung und mit Zustimmung des Bundesrates die fragliche Bestimmung beschlossen hat, d. h. wenn drei Verfassungsorgane (!!) eine Vereinbarkeit der Norm mit der EG-Richtlinie angenommen haben. Folglich bedarf es, wie bereits *Reiß* im Jahre 2001 dargelegt hat,⁸⁸ in diesen Fällen schon deshalb stets einer vorhergehenden Entscheidung des EuGH, welche die Richtlinienwidrigkeit der betreffenden nationalen Vorschrift feststellt, weil die Richtlinienwidrigkeit der nationalen Vorschrift nicht zweifelsfrei sein kann.

85 In den o. g. Entscheidungen des BFH v. 23.11.2000, BStBl. II 2001, 266, und v. 19.2.2004, BStBl. II 2004, 672, wird auf den Beschluss des BVerfG v. 8.4.1987, BVerfGE 75, 223 bzw. NJW 1988, 1459, Bezug genommen, in der Entscheidung vom 19.2.2004 allerdings nur noch mit einem vorangestellten „vgl.“!

86 *Di Fabio*, NJW 1990, 947, 953; *Reiß*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, § 14 Rz. 11; *Reiß*, Vor dem Gesetz, in FS Helm (2001), 785, 798 f.

87 EuGH v. 6.10.1982 – Rs. 283/81, EuGHE 1982, 3415, 3431 = NJW 1983, 1257, Tz. 16; v. 15.9.2005 – Rs. C-495/03, EuGHE 2005, I- 8151 = BFH/NV 2006, Beil., 43; vgl. auch BVerfG v. 31.5.1990 – 2 BvL 12,13/88, 2 BvR 1436/87, BVerfGE 82, 159, 193 f.

88 *Reiß* in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 14 Rz. 10 f.; *Reiß*, Vor dem Gesetz, in FS Helm (2001), 785, 795.

4. Verstoß gegen den Gewaltenteilungsgrundsatz

Doch auch bei Gesetzen, die *vor* der betreffenden EG-Richtlinie ergangen waren, bedarf es für deren Anwendungsvorrang stets einer diesbezüglichen EuGH-Entscheidung. Denn nach deutschem Verfassungsrecht ist wegen des Gewaltenteilungsprinzips des Art. 20 Abs. 3 GG (Bindung der Gerichte an das Parlamentsgesetz) und des alleinigen Verwerfungsmonopols des BVerfG nach Art. 100 Abs. 1 GG kein Gericht befugt, ein nachkonstitutionelles Gesetz, aus welchen Gründen auch immer, autonom für nicht anwendbar zu erklären.

Die Befugnis zur Nichtanwendung einer nationalen Norm kann sich folglich für ein nationales Gericht nur dann aus einer Entscheidung des EuGH ableiten, wenn diese das Berufungsrecht für die *konkrete* Fragestellung ausdrücklich festgestellt hatte, sodass nicht etwa das nationale Fachgericht über den Anwendungsvorrang konstitutiv und eigenständig befindet. Das nationale Gericht kann lediglich die Entscheidung des EuGH innerstaatlich umsetzen. Mithin bedarf es selbst bei Gesetzen, die *vor* der betreffenden EG-Richtlinie ergangen waren, für deren Anwendungsvorrang stets einer diesbezüglichen EuGH-Entscheidung.⁸⁹

V. Schlussbemerkungen

Dass das Thema „Chaos, System oder Konglomerat“ bei den Steuerbefreiungen und Steuerermäßigungen auf der normativen Ebene der Mehrwertsteuer-EG-Richtlinien und des Umsatzsteuergesetzes rechtlich unergiebig bleiben musste, lag auf der Hand, denn anderenfalls wären die in Deutschland seit 1968 geltenden Regelungen und EG-weit seit 1978 verbindlichen Vorgaben längst auf dem Tisch des BVerfG oder des EuGH gelandet. Dieser Befund wird indes wohl nichts daran ändern, dass weiterhin gebetsmühlenhaft von der Systemwidrigkeit des Vorsteuerabzuges bei den Steuerbefreiungen gesprochen wird, ohne die rechtliche Relevanz dieser Aussage aufzuzeigen.

Demgegenüber führt die Rechtsprechung des V. (Umsatzsteuer-)Senats des BFH (insbesondere) zu den Steuerbefreiungen in ein Chaos. Die erwähnten Entscheidungen, in denen der V. Senat schlicht und einfach das Umsatzsteuergesetz, wonach eine Steuerbefreiung jeweils nicht in Betracht kam, ignorierte und den Klägern die Steuerbefreiung durch autonome Anwendung der EG-Richtlinie gewährte,⁹⁰ sind in zweifacher Hinsicht gemeinschaftsrechtlich und verfassungsrechtlich unhaltbar:

⁸⁹ Ebenso im Ergebnis *Reiß*, a. a. O.

⁹⁰ Zu entsprechenden Entscheidungen des BFH zum Vorsteuerabzug siehe *Reiß* in FS Helm, 2001, 785 ff.; *Stadie* in FS für Reiß, 2008, 67, 75 f.

1. Zum einen liegt schon eine erstaunliche Fehlinterpretation der EuGH-Rechtsprechung vor: Wenn drei Verfassungsorgane (Bundesregierung, Bundestag und Bundesrat) die Vorschrift für richtlinienkonform halten, dann kann die Richtlinienwidrigkeit nicht zweifelsfrei sein. Schon insoweit handelt es sich bei dieser Rechtsprechung des BFH um eine deutliche Missachtung der Legislativorgane. Und wenn die Richtlinienwidrigkeit nicht zweifelsfrei ist, dann wird das Auslegungsmonopol des EuGH und die damit verknüpfte Vorlagepflicht der nationalen Gerichte (Art. 234 Abs. 1 Buchst. b i. V. m. Abs. 3 EG-Vertrag) missachtet.

2. Damit geht einher, dass aus verfassungsrechtlicher Sicht jeweils eindeutige Verstöße gegen den Gewaltenteilungsgrundsatz des Art. 20 Abs. 3 GG vorliegen. Der V. Senat des BFH hat die Entscheidung des BVerfG v. 8.4.1987 völlig überinterpretiert und sich Befugnisse angemaßt, die ihm nach der Verfassung nicht zustehen. Das BVerfG hatte lediglich die Bindung an eine Vorabentscheidung des EuGH in der *konkreten* Sache als durch das Zustimmungsgesetz des Deutschen Bundestages zum EG-Vertrag gedeckt angesehen.

3. Wer nun glaubt, dass eine Steigerung nicht mehr möglich sei, der sieht sich getäuscht. Der XI. Senat des BFH, der nunmehr auch für Umsatzsteuerfragen zuständig ist, hat gemeint, den V. Senat noch überbieten zu müssen, und hat doch kürzlich tatsächlich Folgendes entschieden: Die Subventionierung der Land- und Forstwirte durch § 24 UStG (danach können die Land- und Forstwirte die Umsatzsteuer für ihre Lieferungen den Kunden in Rechnung stellen, müssen diese jedoch nicht an das Finanzamt abführen, da sie jeweils in gleicher Höhe einen pauschalierten Vorsteuerabzug erhalten⁹¹) gelte auch für Gewerbebetriebe kraft Rechtsform. Dass § 24 Abs. 2 Satz 3 UStG ausdrücklich das Gegenteil anordnet, sei unbeachtlich, denn diese Regelung verstoße gegen den gemeinschaftsrechtlichen Neutralitätsgrundsatz und sei deshalb nicht anwendbar. Eine Vorlage an den EuGH sei nicht erforderlich, weil die gestellte Frage bereits Gegenstand einer Vorabentscheidung gewesen sei.⁹²

„Nanu“ denkt der Fachmann, habe ich die diesbezügliche EuGH-Entscheidung zur Auslegung des einschlägigen Art. 25 der 6. EG-Richtlinie (jetzt Art. 295 ff. MwStSystRL) in Bezug auf Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften übersehen? Nein, hat er nicht, denn eine solche Entscheidung meinte der XI. Senat des BFH auch gar nicht. Dieser hatte nur den Neutralitätsgrundsatz (hier Gleichbehandlungsgrundsatz) als solchen im Auge:

„Das Neutralitätsgebot war bereits Gegenstand mehrerer Urteile des EuGH (Zitate); es besteht eine gesicherte Rechtsprechung des EuGH, dass das Neutralitätsgebot durch den

91 Dazu näher *Stadie*, UStG, 2009, § 24 Rz. 1 f.

92 BFH v. 16.4.2008 – XI R 73/07, BFH/NV 2008, 1417 = UR 2008, 632.

nationalen Gesetzgeber nicht verletzt werden darf. Damit ist eine erneute Vorlage zu dieser Frage entbehrlich⁹³.

Nach dieser Logik könnte jedes Finanzgericht zwischen Irland und Zypern und von Portugal bis Finnland nach seinem Verständnis des Neutralitätsgrundsatzes – der übrigens in der Rechtsprechung des EuGH verschiedene Facetten hat⁹⁴ – jede beliebige Umsatzsteuervorschrift zu Gunsten des Klägers für unanwendbar erklären, weil sie angeblich gegen den Neutralitätsgrundsatz verstößt. Das absolute Chaos wäre da. Hat sich der XI. Senat des BFH nicht die sich doch aufdrängende Frage gestellt, was wäre, wenn in einem Land, welches eine der deutschen vergleichbare Regelung hat, ein Finanzgericht entscheiden würde, dass die entsprechende Regelung nicht gegen den Neutralitätssatz verstößt?

Es ist erneut das BVerfG zu zitieren: Eine Vorlagepflicht entfällt nur dann, „wenn es auf die sich stellende Frage für jeden erfahrenen Juristen offensichtlich und vernünftigerweise⁹⁵ nur eine Antwort geben kann“⁹⁶. Ferner ist an folgende Binsenweisheit zu erinnern, die der EuGH schon 1982 ausgesprochen⁹⁷ und auf die auch das BVerfG hingewiesen⁹⁸ hatte: Ein nationales Gericht darf von einer Vorlage an den EuGH nur dann absehen, wenn es überzeugt ist, dass auch für die Gerichte der übrigen Mitgliedstaaten und den EuGH die Gewissheit bestünde, dass das Gemeinschaftsrecht nicht anders auszulegen ist.

Nicht minder schlimm sind die weiteren Fehler des XI. Senats⁹⁹. Obwohl er feststellt, dass die EG-Richtlinie die Mitgliedstaaten lediglich ermächtigt, eine Pauschalierungsregelung (Durchschnittssatzbesteuerung) und ggf. dabei Ausnahmen vorzusehen, judiziert er, dass der nationale Gesetzgeber nicht befugt sei, Steuerpflichtige lediglich wegen ihrer Rechtsform von der Anwendung dieser Regelung auszuschließen. § 24 Abs. 2 Satz 3 UStG sei daher nicht anwendbar. Diese Aussage übersieht zwei gravierende Dinge:

Erstens bleibt es, wie oben dargestellt, soweit das UStG keine zwingenden Vorgaben der EG-Richtlinie umsetzt, bei der alleinigen Kompetenz des BVerfG für die Überprüfung einer Norm auf ihre Vereinbarkeit mit dem Gleichbehandlungsgrundsatz. (Was wäre eigentlich, wenn das BVerfG auf

93 BFH v. 16.4.2008 – XI R 73/07, BFH/NV 2008, 1417 = UR 2008, 632 (II. 2. c).

94 Nachweise bei *Stadie* in Rau/Dürrwächter, UStG, Einf. Anm. 247 f.

95 Das war aus der Sicht des XI. Senats der Fall, dessen Vorsitzende, *M. Völlmeke*, anmerkte, dass der Verstoß des § 24 Abs. 2 Satz 3 UStG gegen das Gemeinschaftsrecht „zweifelsfrei“ bzw. „offensichtlich“ sei, und zudem meinte, dass das BMF, weil es dem Verfahren nicht beigetreten sei, die Entscheidung des BFH für zutreffend halte; BFH/PR 2008, 399.

96 BVerfG v. 31.5.1990 – 2 BvL 12,13/88, 2 BvR 1436/87, BVerfGE 82, 159 (193).

97 EuGH v. 6.10.1982 – Rs. 283/81, EuGHE 1982, 3415 (3430).

98 BVerfG v. 31.5.1990 – 2 BvL 12,13/88, 2 BvR 1436/87, BVerfGE 82, 159 (193).

99 Dazu auch *D. Hummel*, UR 2009, 73.

eine Richtervorlage oder Verfassungsbeschwerde hin entscheiden würde, dass § 24 Abs. 2 Satz 3 UStG nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstößt? Was das BVerfG übrigens mit Sicherheit sagen würde, denn der sachliche Grund für die Differenzierung zwischen typischer Kapitalgesellschaft und typischer Personengesellschaft gerade in der Landwirtschaft ist doch nun wirklich mit Händen zu greifen: dort die kapitalistische Struktur der vom Bestand der Mitglieder unabhängige Körperschaft mit der Möglichkeit der Fremdgeschäftsführung, hier der Personenverband, bei dem typischerweise Gesellschafter mitarbeiten¹⁰⁰.)

Und zweitens: Wenn das BVerfG bei einer Entscheidung zu dem Ergebnis kommt, dass eine Benachteiligung einer Gruppe gegen den Gleichheitssatz verstößt, so hebt es diese Regelung grundsätzlich nicht auf, sondern verpflichtet den Gesetzgeber, eine Neuregelung zu treffen, was ja auch bedeuten könnte, dass der Gesetzgeber die Vergünstigung der anderen Gruppe streicht. Auch das hat der XI. Senat des BFH übersehen.

Resümee: Die Frage, ob man bei den Steuerbefreiungen und Steuerermäßigungen von einem Chaos, System oder Konglomerat zu sprechen hat, ist ohne rechtliche Relevanz. Hingegen sorgen die Umsatzsteuersenate des BFH (und in ihrem Gefolge einige Finanzgerichte) mit ihrer eigenmächtigen Rechtsprechung zum Anwendungsvorrang der Steuerbefreiungen der EG-Richtlinie für ein schwerwiegendes Chaos, welches sowohl aus gemeinschaftsrechtlicher wie auch aus verfassungsrechtlicher Sicht nicht hinnehmbar ist.

Man sollte nun annehmen, dass die Bundesregierung diesen Verstoß gegen den Gewaltenteilungsgrundsatz moniert und beim BVerfG im Wege des Organstreitverfahrens (Art. 93 Abs. 1 Nr. 1 GG) die Feststellung begehrt, dass der BFH als durch das Grundgesetz mit eigenen Rechten ausgestatteter Beteiligter (Art. 95 GG)¹⁰¹ seine Rechte nach dem Grundgesetz überschritten bzw. seine Pflichten verletzt hat. Doch das Gegenteil ist der Fall, denn die Bundesregierung geht sogar davon aus, dass der BFH dem Gesetzgeber vorschreiben könne, was dieser zu beschließen habe. So heißt es allen Ernstes im Entwurf der Bundesregierung für das Steueränderungsgesetz 2003 auf der ersten Seite: „Das Umsatzsteuerrecht ist (...) an die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs anzupassen“¹⁰² und im Entwurf für das Jahresteuergesetz 2007: „Der BFH hat entschieden, dass (...)“. Die Regelung „ist daher aufzuheben.“¹⁰³ Es ist deshalb nicht damit zu rechnen, dass der BFH von einer der beiden anderen Gewalten vor dem BVerfG in seine Schranken verwiesen wird, sodass er seine Rechtsprechung wohl erst dann ändern wird, wenn er erkannt hat, welches Chaos diese anrichtet.

100 Vgl. *Stadie*, Umsatzsteuerrecht, 2005, Rz. 17.57.

101 Ausführlich *D. Hummel*, NVwZ 2008, 36 (39 ff.).

102 BR-Drucks. 630/03, S. 1 (A.2).

103 BR-Drucks. 622/06, Begr. zu Art. 7 Nr. 8 Buchst. a (S. 131).

Die territoriale Zuordnung von Umsätzen

Prof. Dr. *Joachim Englisch*
Universität Augsburg

Inhaltsübersicht

- I. Einleitung
- II. Anforderungen an die Bestimmung des Leistungsortes
 - 1. Sachgerechtigkeit einer Orientierung am Verbrauchsortprinzip
 - 2. Berücksichtigung von gegenläufigen Vollzugerfordernissen
 - 3. Gebot des angemessenen Ausgleichs divergierender Anforderungen
- III. Einzelanalyse der geltenden Ortsbestimmungen
 - 1. Überblick
 - 2. Ort der Lieferung
 - a) Grundkonstellation einer kommerziellen innergemeinschaftlichen Lieferung
 - aa) Systematik
 - bb) Verwirklichung des Verbrauchsortprinzips
 - cc) Belastung der Steuerpflichtigen
 - dd) Administrierbarkeit und Sicherstellung der Besteuerung
 - ee) Abgrenzbarkeit und Eindeutigkeit der Ortsbestimmung
 - ff) Mangelnde Richtlinienkonformität bei Installation oder Montage
 - b) Grenzüberschreitende Lieferung an Endverbraucher innerhalb der Gemeinschaft
 - aa) Systematik
 - bb) Verwirklichung des Verbrauchsortprinzips
 - cc) Belastung der Steuerpflichtigen
 - dd) Administrierbarkeit und Sicherstellung der Besteuerung
 - ee) Abgrenzbarkeit und Eindeutigkeit der Ortsbestimmung
 - c) Reihengeschäft
 - aa) Systematik nach der Konzeption des deutschen Gesetzgebers
 - bb) Kritik
 - 3. Ort der sonstigen Leistung
 - a) Grundregel
 - aa) Systematik
 - bb) Verwirklichung des Ursprungslandprinzips
 - cc) Berücksichtigung administrativer Erfordernisse
 - dd) Abgrenzbarkeit und Eindeutigkeit der Ortsbestimmung
 - b) Katalogdienstleistungen und künftige Grundregel im kommerziellen Handel
 - aa) Systematik
 - bb) Verwirklichung des Verbrauchsortprinzips
 - cc) Administrierbarkeit und Sicherstellung der Besteuerung
 - dd) Belastung der Steuerpflichtigen
 - ee) Abgrenzbarkeit und Eindeutigkeit der Ortsbestimmung
 - ff) Reformoption: Selektive Besteuerung von grenzüberschreitenden Transaktionen zwischen Unternehmensteilen
 - c) Grundstücksbezogene Leistungen
 - aa) Würdigung
 - bb) Folgerungen für Auslegung, Abgrenzung und Konkurrenzverhältnis

- d) Konglomerat von am Tätigkeitsort steuerbaren Dienstleistungen
- aa) Systematik
- bb) Verwirklichung des Verbrauchsortprinzips?
- cc) Berücksichtigung administrativer Erfordernisse

- dd) Eindeutigkeit und Abgrenzbarkeit der Ortsbestimmung
 - e) Personenbeförderungsleistungen
- IV. Zusammenfassung und Ausblick

I. Einleitung

Nach dem in § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG niedergelegten Grundtatbestand des deutschen Umsatzsteuerrechts sind nur „im Inland“ bewirkte Umsätze steuerbar. Die Notwendigkeit territorialer Zuordnung kommt auch in der zugrundeliegenden Richtlinienbestimmung des Art. 2 Abs. 1 lit. a und c MwStSystRL¹ klar zum Ausdruck. Danach unterliegen der Mehrwertsteuer nur eine Lieferung von Gegenständen oder eine Dienstleistung „im Gebiet eines Mitgliedstaates“². Es lässt sich insoweit von einem „territorialen Tatbestandselement“ der Steuerbarkeit sprechen³. Konkretisiert wird selbiges durch spezifische Regeln zum Ort einer Leistung. Diese sind immer dann von Bedeutung, wenn ein Umsatz Berührungspunkte persönlicher oder sachlicher Art zu einer anderen Steuerjurisdiktion aufweist⁴. Denn unter diesen Umständen kann nicht von vornherein davon ausgegangen werden, dass die inländische Besteuerungshoheit gegeben ist.

Der erforderliche territoriale Bezug kann theoretisch entweder personal an die Ansässigkeit der Beteiligten des Austauschverhältnisses oder gegenständlich an die geographischen Bezüge der umgesetzten Ware oder Dienstleistung anknüpfen. Jeder dieser Ansätze wäre mit dem weiten Territorialitätsprinzip im völkerrechtlichen Sinne vereinbar, wonach der hoheitliche Besteuerungszugriff eines Staates stets eines subjektiven oder objektiven Anknüpfungspunktes an das jeweilige Staatsgebiet bedarf⁵. Im Recht der Ertragsteuern werden bekanntlich mit dem Kriterium der Ansässigkeit

1 Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie 2006/112/EG v. 28.11.2006, ABl. L 347, S. 1.

2 Für die Einfuhr ergibt sich dies aus einer Zusammenschau des Art. 2 Abs. 1 lit. d in Verbindung mit Art. 60 MwStSystRL.

3 *Widmann*, DStJG 13, S. 119 (120). Davon zu unterscheiden ist die Frage der innerstaatlichen Zuordnung von Steuerverwaltungskompetenzen innerhalb ein und derselben nationalen Steuerjurisdiktion; die entsprechende Regelung findet sich in Deutschland in § 21 AO.

4 *R. T. Ainsworth*, Boston University School of Law Working Paper Series, Working Paper No. 06–30, abrufbar unter <http://www.bu.edu/law/faculty/scholarship/papers.html>, S. 1; *B. Terra/J. Kajus*, A Guide to European VAT Directives, Vol. 1, 2007, S. 497.

5 Vgl. *M. Mössner*, Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 2005, Rz. B3 und B4; *H. Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 1998, Rz. 13.2.

einerseits und der Einkunftsquelle andererseits sowohl personale als auch objektive Merkmale bemüht, um die Steuererhebung zu legitimieren und den Steueranspruch räumlich abzugrenzen.

In der umsatzsteuerrechtlichen Diskussion steht demgegenüber das Steuerobjekt im Vordergrund; teilweise ist insofern auch von einer Orientierung am Territorialitätsprinzip im engeren, spezifisch steuerrechtlichen Sinne die Rede⁶. Als Alternativen werden hier meist das sog. Ursprungslandprinzip und das sog. Bestimmungslandprinzip einander gegenübergestellt. Nach ersterem kommt es maßgeblich auf die geographische Herkunft der umgesetzten Ware oder Dienstleistung an, gemäß dem Bestimmungslandprinzip hingegen soll auf den Ort der Verwendung des jeweiligen Gutes durch den Leistungsempfänger abzustellen sein⁷. Der letztgenannte Grundsatz wird darum gelegentlich auch treffender als Verbrauchsortprinzip apostrophiert⁸. Die Ansässigkeit von Leistungserbringer oder Leistungsempfänger wird gemeinhin nur zur näherungsweisen Bestimmung des Herkunftslandes respektive des Verbrauchsortes herangezogen, also lediglich zur Konkretisierung objektiver Zuordnungsprinzipien bemüht. Als solches Hilfsmerkmal gewinnt sie allerdings zunehmend an Bedeutung.

Für den internationalen Warenhandel hat sich das Bestimmungslandprinzip als Leitmaxime zur territorialen Zuordnung umsatzsteuerpflichtiger Umsätze an sich bereits durchgesetzt⁹. Die gelieferte Ware wird demnach von etwaiger im Herkunftsland erhobener Umsatzsteuer anlässlich des Exports entlastet und unterliegt beim Import der Steuerbelastung des Bestimmungslandes. Da nahezu alle entwickelten Staaten und eine Vielzahl von Entwicklungsländern inzwischen eine Umsatzsteuer vom Typ des Allphasen-Netto-

6 Vgl. Generalanwalt *La Pergola*, Schlussanträge v. 17.7.1997 – Rs. C-116/96 (Reisebüro Binder), Slg. I-1997, 6103, Rz. 3. Die nachfolgend erörterten Grundsätze territorialer Zuordnung – Ursprungslandprinzip und Bestimmungslandprinzip – wären bei diesem Verständnis als konkurrierende Unterprinzipien des Territorialitätsprinzips anzusehen. Der Begriff des Territorialitätsprinzips erfährt in der umsatzsteuerrechtlichen Rechtsprechung und im Schrifttum indes eine vieldeutige Verwendung; er wird wie schon erwähnt teilweise auch in einem weiten völkerrechtlichen Sinne, teilweise aber auch nur als Synonym für das Verbrauchsortprinzip gebraucht, vgl. dazu etwa *H. Schaumburg*, in: FS Reiß, 2008, S. 25 (34). Im Folgenden wird daher von seiner Verwendung abgesehen, da sich alle relevanten Grundsätze mit anderen Begrifflichkeiten präziser und eindeutiger erfassen lassen.

7 Statt aller *W. Jakob*, Umsatzsteuer, 3. Aufl. 2005, Rz. 500 f.

8 So etwa *M. Vellen*, USt-Kongr-Bericht 1999/2000, S. 13 (43); vgl. auch Ursprungslandkommission, BMF-Schriftenreihe Heft 52, 1992, S. 33 („Verbrauchslandprinzip“).

9 Vgl. OECD International VAT/GST Guidelines, 2006, Vorwort Tz. 4: „... the destination principle ... is the international norm.“, siehe dort auch Tz. 5 im Text; *W. Reiß*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, § 14 Rz. 102; *A. Schenk/O. Oldman*, Value Added Tax – A comparative approach, 2007, S. 35 und 182 f.

systems mit Vorsteuerabzug implementiert haben¹⁰, lässt sich der erforderliche steuerliche Grenzausgleich auch vergleichsweise akkurat realisieren. Infolge dieser weltweit übereinstimmenden Handhabung gibt es im Umsatzsteuerrecht auch keine Doppelbesteuerungsabkommen (mehr)¹¹.

Mit der global zu beobachtenden Zunahme des grenzüberschreitenden Dienstleistungshandels sowie der grenzüberschreitenden, insbesondere auch elektronischen Übertragung von Rechten ist aber eine intensive Diskussion über die adäquate territoriale Zuordnung derartiger Leistungen in Gang gesetzt worden. Das Bestimmungslandprinzip lässt sich hier mangels körperlichen Grenzübertretts des gehandelten Gutes nicht ohne Weiteres umsetzen und gilt daher nicht gleichermaßen unangefochten¹². Die Folge sind häufig eine internationale Doppelbesteuerung¹³ oder doppelte Nichtbesteuerung der entsprechenden Leistungsbeziehungen¹⁴. Dieses Phänomen tritt infolge national unterschiedlicher Richtlinienumsetzung und -auslegung selbst im harmonisierten Mehrwertsteuersystem der EU-Mitgliedstaaten auf¹⁵. Bei innergemeinschaftlichen Warenlieferungen steht das einen Grenzausgleich erfordernde Bestimmungslandprinzip außerdem auch im Warenhandel seit der Verwirklichung des europäischen Binnenmarktes zum 1.1.1993 in scheinbarem Widerspruch zu dem damit einhergehenden Wegfall der Grenzkontrollen innerhalb der EU.

10 Einen genauen Überblick bietet die Publikation der OECD „Consumption Tax Trends 2008“; unter den OECD-Mitgliedstaaten selbst verfügen nur die USA nicht über eine Mehrwertsteuer.

11 Vgl. W. Birkenfeld, in: FS Reiß, 2008, S. 137 (139).

12 Vgl. A. Schenk/O. Oldman (Fn. 9) S. 182f. und 189; OECD-Report, The application of consumption taxes to the trade in international services and intangibles, 2004, Tz. 9 ff.

13 Das Recht der indirekten Verbrauchsteuern, die anders als die Ertragsteuern den Steuerdestinatar nicht direkt, sondern über den Preis eines bestimmten Gutes belasten sollen, erfordert ein spezifisches Verständnis internationaler juristischer Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Verbrauchsteuern. Siehe dazu näher J. Englisch, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel, 2008, S. 762 ff.

14 Siehe dazu etwa R. T. Ainsworth (Fn. 4), S. 22 ff.; J. Englisch (Fn. 13), S. 769 ff.; OECD Report (Fn. 12); sowie den Bericht zum Seminar D des IFA-Kongresses 2002, einsehbar unter www.ifa.nl.

15 Vgl. das Konsultationspapier der EG-Kommission v. 5.1.2007 zur Schaffung eines Mechanismus zur Beseitigung der MwSt-Doppelbelastung in Einzelfällen, abrufbar unter http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/article_3316_de.htm.

II. Anforderungen an die Bestimmung des Leistungsortes

1. Sachgerechtigkeit einer Orientierung am Verbrauchsortprinzip

Tatsächlich vermag aber nur das Verbrauchsortprinzip unter der Prämisse fortbestehender nationaler Steuersouveränität eine sachgerechte territoriale Zuordnung zu gewährleisten. Dies wird im vorliegenden Tagungsband bereits an anderer Stelle ausführlich dargelegt¹⁶ und soll hier daher nur noch kurz begründet werden: Ihrem Belastungsgrund nach handelt es sich bei der Umsatzsteuer um eine allgemeine Verbrauchsteuer¹⁷, was sich eindeutig aus Art. 1 Abs. 2 MwStSystRL, aus der darauf fußenden ständigen Rechtsprechung des EuGH¹⁸ sowie aus einer Vielzahl von Einzelbestimmungen der MwStSystRL bzw. des UStG¹⁹ ergibt. Vor diesem Hintergrund entspricht es den Anforderungen interjurisdiktionaler Aufkommensgerechtigkeit²⁰, das Umsatzsteueraufkommen jeweils demjenigen Staat zuzuweisen, in dem der Verbrauch stattfindet²¹. Deshalb spricht sich auch die OECD mittlerweile für eine Besteuerung grenzüberschreitend gehandelter Dienstleistungen und Rechte nach dem Verbrauchsortprinzip aus²².

Ferner ist es nach Auffassung des EuGH ein zentrales gleichheitsrechtliches Anliegen der harmonisierten Mehrwertsteuer, die Wettbewerbsneutralität

16 Vgl. *M. Tumpel*, in diesem Tagungsband, S. 52 ff.

17 So schon *J. Popitz*, Kommentar zum UStG, 3. Aufl. 1928, S. 102.

18 Vgl. z. B. EuGH v. 24.10.1996 – Rs. C-317/94 (Elida Gibbs), Slg. 1996, I-5335, Rz. 19 und 24; EuGH v. 10.7.2008 – Rs. C-484/06 (Koninklijke Ahold), n. n. v., Rz. 36. Dies gilt ungeachtet der Tatsache, dass der EuGH den Verbrauchsteuercharakter der harmonisierten Mehrwertsteuer bislang in seiner Rechtsprechung eher zögerlich zur Geltung gebracht hat, vgl. *W. Schön*, USt-Kongr-Bericht 2001/2002, S. 17 (21 f.).

19 Näher dazu *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl. 2003, S. 976.

20 Vgl. *R. T. Ainsworth* (Fn. 4), S. 1: „Place of taxation rules are the seminal cross-jurisdictional provisions of any consumption tax regime ... these are the essential tools for revenue allocation ...“

21 Vgl. GA *Kokott*, Schlussanträge v. 11.1.2007 – Rs. C-146/05 (Collée), Slg. 2007, I-7861, Rz. 19; *M. E. van Hilten*, in: Albregtse/Kogels, Selected Issues in European Tax Law, 1999, S. 3 (8); *P. Kirchhof*, UR 2002, 541 (547); *C. Penke*, Der Ort der sonstigen Leistungen im Umsatzsteuerrecht, 2008, S. 112; *W. Reiß*, USt-Kongr-Bericht 2004, S. 13 (29); *ders.*, in: FS Tipke, 1995, S. 433 (439 f.); *H. Stadie*, in: Mössner, Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 3. Aufl. 2005, Rz. G 4.; *M. Tumpel*, Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Warenverkehr, 1997, S. 186; *P. Vandendriessche*, in: *ders./Derroe*, Handboek Belasting Toegevoegde Waarde, 2007, Rz. 308. *M. Vellen*, USt-Kongr-Bericht 1999/2000, S. 13 (43): „weltweit unbestritten“.

22 Vgl. OECD Progress Report and Draft Principles, The Application of Consumption Taxes to the International Trade in Services and Intangibles, 2005, Tz. 19: „taxation in the jurisdiction of consumption is regarded as a basic principle“; OECD International VAT/GST Guidelines, 2006, Tz. 9: „For consumption tax purposes internationally traded services and intangibles should be taxed according to the rules of the jurisdiction of consumption.“

der Besteuerung für den steuerpflichtigen Unternehmer sicherzustellen²³. Auch dies vermag das Verbrauchsortprinzip wesentlich besser zu leisten²⁴. Die gleichmäßige Belastung der Produkte im Bestimmungsland als dem typischerweise unter geographischen Gesichtspunkten relevanten Markt²⁵ garantiert, dass die Umsatzsteuer auch von jedem Unternehmer gleichermaßen als Kostenfaktor einkalkuliert und überwältigt werden kann. Dies vermeidet Wettbewerbsverzerrungen sowohl im Verhältnis grenzüberschreitend tätiger Unternehmer zur mitgliedstaatsintern agierenden Konkurrenz als auch im Verhältnis zwischen Wettbewerbern aus verschiedenen Mitgliedstaaten untereinander²⁶. Das Herkunftslandprinzip würde demgegenüber bei Unternehmern aus Mitgliedstaaten mit höherem Mehrwertsteuerniveau dazu führen, dass ein Teil der Steuer typischerweise nicht überwältigt werden könnte und der Unternehmer entgegen dem Verbrauchsteuercharakter belastet würde.

Schließlich gewährleistet auch nur das Verbrauchsortprinzip, dass alle Verbraucher entsprechend ihren Konsumaufwendungen und der darin zum Ausdruck kommenden Leistungsfähigkeit²⁷ *gleichmäßig*²⁸ belastet wer-

-
- 23 Vgl. EuGH v. 26.5.2005 – Rs. C-498/03 (Kingscrest Associates), Slg. 2005, I-4427, Rz. 54 f.; EuGH v. 8.6.2006 – Rs. C-106/05 (L.u.P.), Slg. 2006, I-5123, Rz. 48; EuGH v. 10.7.2008 – Rs. C-484/06 (Koninklijke Ahold), n. n. v., Rz. 36; ebenso *B. Terra*, *The Place of Supply in European VAT*, 1998, S. 7. In jüngerer Zeit wurde allerdings richtig erkannt, dass sich der gemeinschaftsrechtliche Gleichheitssatz im Mehrwertsteuerrecht nicht im Postulat der Wettbewerbsneutralität erschöpft, vgl. EuGH v. 10.4.2008 – Rs. C-309/06 (Marks & Spencer), n. n. v., Rz. 49.
- 24 So auch *V. Kluge*, *Das Internationale Steuerrecht*, 4. Aufl. 2000, S. 993; *B. Meyding*, *Umsatzbesteuerung und Europäischer Binnenmarkt*, 1991, S. 30; *W. Reiß*, in: *FS Tipke*, 1995, S. 433 (441 f.); *ders.*, in: *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 19. Aufl. 2008, § 14 Rz. 101; *M. Tumpel* (Fn. 21), S. 168 und 170.
- 25 Vgl. *W. Reiß*, in: *Reiß/Kraeusel/Langer*, *UStG, Einführung* (Stand: 12/07), Rz. 40.
- 26 Exemplarisch sind insofern die Ausführungen im geänderten Kommissionsvorschlag für eine Richtlinie zur Änderung der 6. MwStRL (der später als RL 2008/8/EG umgesetzt wurde), vgl. KOM(2005) 334 endg., S. 11 bzgl. der innergemeinschaftlichen Güterbeförderung, und S. 15 bzgl. der Fahrzeugvermietung bzw. des Kfz-Leasing.
- 27 Nach zutreffender, inzwischen jedenfalls in Deutschland h.M. drückt sich in den Konsumaufwendungen des Einzelnen finanzielle Leistungsfähigkeit aus, weshalb das dahingehend modifizierte Leistungsfähigkeitsprinzip auch bei der Umsatzsteuer als gleichheitsrechtliches Leitprinzip einer sachgerechten und gleichmäßigen Besteuerung dient. Siehe dazu *D. Birk*, *StuW* 1989, 212 (214); *J. Casalta Nabais* (Portugal), *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, 2004, S. 480 ff.; *A. Comelli* (Italien), *IVA comunitaria e IVA nazionale*, 2000, S. 998 ff.; *C. Fischer*, *Die Rechtsfertigung einer Umsatzbesteuerung und ihre Vereinbarkeit mit den Grundrechten*, 2007, S. 87 ff.; *J. Frink*, *Der Ausschluss des Vorsteuerabzugs bei der Ausführung steuerfreier Umsätze im Umsatzsteuerrecht*, 2002, S. 34 ff.; *P. M. Herrera Molina* (Spanien), *Capacidad Económica y sistema fiscal*, 1998, S. 456; *K. Löhr*, *Das umsatzsteuerrechtliche Optionsrecht für Vermietungsumsätze*, 2003, S. 224 ff.; *W. Reiß*, in: *FS Tipke*, 1995, S. 433 (434); *H. Schaumburg*, in: *FS Reiß*, 2008, S. 25 (32);

den²⁹, ohne dass es darauf ankäme, für welche Güter sie diese Aufwendungen tätigen. Das Herkunftslandprinzip hingegen würde infolge der mit ihm einhergehenden Wettbewerbsverzerrungen absehbar zu unterschiedlichen Belastungswirkungen führen, weil für jede Gruppe je substituierbarer Güter abhängig von den konkreten Wettbewerbsverhältnissen nur in unterschiedlich hohem Maße Umsatzsteuer auf den Verbraucher überwältigt werden könnte. Insofern wohnt dem Verbrauchsortprinzip auch ein Element interpersonaler Steuergerechtigkeit als Ausprägung steuerstaatlicher *iustitia distributiva* inne.

In der Frühzeit des gemeinsamen europäischen Mehrwertsteuersystems beinhalteten die Regelungen zur Ortsbestimmung sonstiger Leistungen denn auch ein klares Bekenntnis zum Verbrauchsortprinzip. Für die seinerzeit noch weitaus bedeutsameren grenzüberschreitenden Warenlieferungen wurde es bereits durch den herkömmlichen Grenzausgleich verwirklicht. Für sonstige Leistungen legte Art. 6 (3) der Zweiten MwSt-Richtlinie³⁰ fest, dass als „Ort einer Dienstleistung ... grundsätzlich der Ort [gilt], an dem der geleistete Dienst, das abgetretene oder überlassene Recht oder der gemietete Gegenstand verwendet oder ausgewertet werden“.

W. Schön, in: USt-Kongr-Bericht 2001/2002, S. 17 (18); H. Stadie, Umsatzsteuerrecht, 2005, Rz. 1.15; K. Tipke, in: FS Reiß, 2008, S. 9 (12); R. Lobo Torres (Brasilien), *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, Bd. II, 2005, S. 310; gl. A. inzwischen auch P. Kirchhof, vgl. den von ihm vorgelegten Vorschlag eines USt-Gesetzbuchs, 2008, S. 20. Im Ergebnis ähnlich H. Ávila (Brasilien), *Sistema constitucional tributário*, 3. Aufl. 2007, S. 389 ff.; M. E. van Hilten (Niederlande), in: Albretse/Kogels, *Selected Issues in European Tax Law*, 1999, S. 3 (6). Anders in Deutschland noch V. Kluge, *Das Internationale Steuerrecht*, 4. Aufl. 2000, S. 991; H. W. Kruse, *StuW* 1990, 322 (328). Streit besteht im Übrigen noch darüber, ob die Steuern auf den Verbrauch eine eigenständige Konsumleistungsfähigkeit erfassen oder aber nur typisierende Rückschlüsse auf die vermeintlich allein maßgebliche Einkommens- und Vermögensleistungsfähigkeit zulassen. Vorzugswürdig ist die erstgenannte Ansicht, siehe dazu näher J. Englisch (Fn. 13), S. 585 ff.

28 Zu Recht sieht der EuGH daher die Proportionalität der Belastung als ein Wesensmerkmal der harmonisierten Mehrwertsteuer an, vgl. EuGH v. 3.10.2006 – Rs. C-475/03 (*Banca Popolare di Cremona*), Slg. 2006, I-9373, Rz. 21 und 30; EuGH v. 11.10.2007 – Rs. C-283/06 u. a. (*Kögáz u. a.*), Slg. 2007, I-8463, Rz. 29 und 39 ff.; EuGH v. 10.7.2008 – Rs. C-484/06 (*Koninklijke Ahold*), n. n. v., Rz. 38.

29 Vgl. dazu auch M. Vellen, USt-Kongr-Bericht 1999/2000, S. 13 (52); W. Reiß, in: Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, Einführung (Stand: 12/07), Rz. 42; dens., in: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 19. Aufl. 2008, § 14 Rz. 101.

30 Richtlinie 67/228/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Struktur und Anwendungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems, ABl. 1967, Nr. 71, S. 1303.

2. Berücksichtigung von gegenläufigen Vollzugserfordernissen

Schon bald wurde jedoch erkannt, dass eine auf dem tatsächlichen Nutzungsort basierende Zuweisung von Besteuerungsrechten mit Blick auf die Besteuerungstechnik einer indirekten, beim Unternehmer ansetzenden Verbrauchsteuer auf zumeist unüberwindbare Schwierigkeiten stoßen muss. Außer bei nur an Ort und Stelle der Erfüllungshandlung konsumierbaren Leistungen lässt sich nämlich weder für den leistungserbringenden Unternehmer noch für die Finanzverwaltung in zumutbarer Weise feststellen, wo der Leistungsempfänger die für ihn erbrachte Leistung tatsächlich nutzt oder auswertet³¹.

Mit der Einführung des europäischen Binnenmarktes zum 1.1.1993 entfiel zudem auch für innergemeinschaftliche Warenlieferungen die Möglichkeit eines Grenzausgleichs. Damit bestehen seither diesbezüglich ähnliche administrative Schwierigkeiten wie bei sonstigen Leistungen. Zusätzliche Komplikationen ergeben sich außerdem bei der Lieferung von beweglichen Wirtschaftsgütern oder ihrer Überlassung zur Nutzung an Endverbraucher, wenn diese den Gegenstand nachfolgend in eine andere Steuerjurisdiktion verbringen und dort nutzen. Anders als bei Betriebsvermögen, wo zumindest bei dauerhaftem Verbringen über die §§ 3 Abs. 1a; 3f UStG eine Anpassung an die Steuerbelastung im neuen Bestimmungsland angestrebt wird, lässt sich ein solcher Ausgleich im Falle privater Nutzung praktisch nicht durchführen³². Die einzige Ausnahme bildet § 1b UStG betreffend den innergemeinschaftlichen Erwerb neuer Fahrzeuge, da hier meist – aber nicht immer – die Registerbehörden in den Steuervollzug mit eingebunden werden können.

Tatsächlich dürfen sich die Regelungen zur Ortsbestimmung von Lieferungen und sonstigen Leistungen nicht einseitig an Erwägungen der Sachgerechtigkeit ausrichten. Sie müssen vielmehr auch Vollzugserfordernisse angemessen berücksichtigen³³. Die territoriale Zuordnung muss also gewährleisten, dass die jeweilige nationale Finanzverwaltung die Verifikation und Durchsetzung des Steueranspruchs auch im grenzüberschreitenden Handel mit zumutbarem Aufwand leisten kann, ohne dabei dem Unternehmer als Steuerpflichtigem unverhältnismäßige Mitwirkungspflichten aufzuerlegen. Denn auch diese verfahrenstechnischen Aspekte der territorialen Zuordnung von Umsätzen lassen sich auf gewichtige gleichheitsrechtliche Anforderungen an die Besteuerung zurückführen: Zum einen ist nicht nur verfassungsrechtlich³⁴, sondern auch europarechtlich³⁵ ein gleichmäßiger Vollzug des mate-

31 *W. Reiß*, StB-Jb 1998/99, S. 391 (399 f.). Vgl. auch die dahingehenden Ausführungen der Kommission in ihrem geänderten Vorschlag für eine Richtlinie zur Änderung der 6. MwStRL, KOM(2005) 334 endg., S. 8.

32 Siehe dazu auch OECD (Fn. 22), Tz. 17.

33 *W. Reiß*, StB-Jb 1998/99, S. 391 (393 f.).

34 Siehe dazu BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (271); BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 (112 f.); *D. Birk*, StuW 1989, 212 (213); *R.*

riellen Mehrwertsteuer- bzw. Umsatzsteuerrechts geboten. Zum anderen darf die sog. „compliance burden“ des grenzüberschreitend tätigen Unternehmers nicht ganz erheblich über derjenigen seiner rein innerstaatlich agierenden Wettbewerber liegen. Ansonsten droht eine unverhältnismäßige, auch durch legitime Kontrollbedürfnisse nicht mehr zu rechtfertigende Beeinträchtigung der Beschränkungs- und Diskriminierungsverbote, die der Warenverkehrsfreiheit bzw. der Dienstleistungsfreiheit inhärent sind³⁶.

3. Gebot des angemessenen Ausgleichs divergierender Anforderungen

Die Aufgabe für den Gesetzgeber, und das ist im harmonisierten Umsatzsteuerrecht hinsichtlich der Ortsbestimmungen inzwischen de facto der europäische Richtliniengeber, besteht daher darin, einen angemessenen Ausgleich zwischen einer möglichst großen Annäherung an den präsumtiven Verbrauchsort einerseits und divergierenden Vollzugerfordernissen andererseits herzustellen³⁷. Dabei dient die einheitliche Festlegung des Leistungsortes zugleich der Abgrenzung der mitgliedstaatlichen Besteuerungskompetenzen³⁸ und somit auch der Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung oder doppelter Nichtbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft³⁹. Bei der

Eckhoff, Rechtsanwendungs-gleichheit im Steuerrecht, 1999, S. 475 ff.; *J. Isensee*, *StuW* 1994, 3 (8); *S. Müller-Franken*, *Maßvolles Verwalten*, 2004, S. 65 ff.; *H.-J. Pezzer*, *StuW* 2007, 101 ff.; *R. Seer*, *Verständigungen in Steuerverfahren*, 1996, S. 226; *K. Tipke*, *Die Steuerrechtsordnung*, Bd. I, 2. Aufl. 2000, S. 359 ff.

35 Vgl. EuGH v. 17.7.2008 – Rs. C-132/06 (Italien ./ Kommission), n. n. v., Rz. 39 und 44 f.; bestätigt durch EuGH v. 11.12.2008 – Rs. C-174/07 (Kommission ./ Italien), n. n. v., Rz. 34 ff.

36 Zum Gewährleistungsgehalt der besagten Grundfreiheiten nach dem Verständnis des EuGH vgl. statt aller *D. Ehlers*, in: ders., *Europäische Grundrechte und Grundfreiheiten*, 2. Aufl. 2005, § 7 Rz. 17 ff.; *E. Pache*, in: *Schulze/Zuleeg*, *Europarecht*, 2006, § 10 Rz. 21 ff. m. w. N. Zur geringen Bedeutung der Beschränkungsverbote im materiellen Steuerrecht überzeugend *A. Cordewener*, in: *Vanistendael*, *EU Freedoms and Taxation*, 2006, S. 1 (11 ff.). Zur Bindung auch des europäischen Richtliniengebers an Art. 28 EG – und damit richtigerweise auch an Art. 49 EG – vgl. EuGH v. 17.5.1984 – Rs. C-15/83 (Denkavit), Slg. 1984, 2171, Rz. 15; EuGH v. 9.8.1994 – Rs. C-51/93 (Meyhui), Slg. 1994, I-3879, Rz. 11; EuGH v. 25.6.1997 – Rs. C-114/96 (Kieffer), Slg. 1997, I-3629, Rz. 27.; *D. Ehlers*, a. a. O., § 7 Rz. 44; *H. D. Jarass*, *EuR* 2000, 705 (715); *M. Möstl*, *EuR* 2002, 318 (333 f.); *U. Scheffer*, *Die Marktfreiheiten als Ermessensgrenze des Gemeinschaftsgesetzgebers*, S. 131 ff.; a. A. *T. Kingreen*, *EuGRZ* 2004, 570 (575 f.).

37 Vgl. *W. Reiß*, in: *FS Tipke*, 1995, S. 433 (439); *dens.*, *USt-Kongr-Bericht* 2004, S. 13 (29); *dens.*, in: *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 19. Aufl. 2008, § 14 Rz. 118: „Kompromisslösungen“ sind erforderlich.

38 Vgl. EuGH v. 4.7.1985 – Rs. 168/84 (Berkholz), Slg. 1985, 2251, Rz. 14; EuGH v. 23.1.1986 – Rs. 283/84 (Trans Tirreno Express), Slg. 1983, 231, Rz. 14.

39 EuGH v. 15.3.2001 – Rs. C-108/00 (SPI), Slg. 2001, I-2361, Rz. 15 m. w. N.; *E. Abella Poblet*, *Manual del IVA*, 3. Aufl. 2006, S. 724; *W. Schön*, *USt-Kongr-Bericht* 2001/2002, S. 17 (24 und 26 ff.).

Wahrnehmung dieser seiner Harmonisierungskompetenz ist dem Richtliniengeber durchaus ein gewisser Wertungsspielraum zuzuerkennen. Insbesondere werden verfahrensrechtliche Belastungen für die Steuerpflichtigen umso eher akzeptabel sein, als sie eine weitgehende Verwirklichung des Verbrauchsortprinzips absichern sollen.

Gleichwohl sind dem gesetzgeberischen Ermessen auch der Gemeinschaftsorgane klare Grenzen gesetzt. Sie ergeben sich auf der einen Seite aus dem primärrechtlich fundierten Gebot, nach Möglichkeit eine gleichmäßige Belastung aller Konsumaufwendungen und im Zusammenhang damit die Wettbewerbsneutralität der Besteuerung durch eine Orientierung am Verbrauchsortprinzip zu gewährleisten. Dessen vollständige Preisgabe für eine bestimmte Kategorie von Umsätzen darf daher nur ultima ratio für den Fall sein, dass sich ein gleichmäßiger Steuervollzug durch die Finanzverwaltung insoweit nur unter Rückgriff auf das Ursprungslandprinzip mit zumutbarem Aufwand sicherstellen lässt. Dann allerdings erscheint eine solche Vorgehensweise auch geboten⁴⁰; ein „strukturelles Vollzugsdefizit“ ist gemeinschaftsrechtlich ebenso wenig akzeptabel⁴¹ wie es das verfassungsrechtlich wäre⁴².

Auf der anderen Seite dürfen den steuerpflichtigen Unternehmern oder gar anderen Beteiligten keine Verfahrenspflichten auferlegt werden, deren Erfüllung für sie absehbar mit einem unzumutbaren Zeit-, Beratungs- oder Kostenaufwand oder erheblichen steuerlichen Risiken verbunden ist. Dies ist dann anzunehmen, wenn infolge der Ortsbestimmung und den daran geknüpften Verfahrenserfordernissen oder Haftungsrisiken grenzüberschreitende Transaktionen nicht nur in atypischen Einzelfällen unwirtschaftlich werden. Ferner liegt auch bei sonst erheblichen Wettbewerbsnachteilen gegenüber der Konkurrenz im rein innerstaatlichen Handel eine unzumutbare Inanspruchnahme vor. Denn derlei Nachteile bewirken nicht nur wie oben dargelegt einen unverhältnismäßigen Eingriff in die Warenverkehrsfreiheit bzw. in die Dienstleistungsfreiheit des Betroffenen. Vielmehr wäre auch eine Verletzung der primärrechtlich garantierten Unternehmerfreiheit⁴³ zu

40 Aus dem Nebeneinander von Ortsbestimmungen, die sich am Verbrauchsortprinzip orientieren, und solchen, die sich am Herkunftslandprinzip orientieren, kann also nicht schon prima facie auf eine Verletzung des Folgerichtigkeitsgebotes geschlossen werden; so aber *P. Kirchhof*, UR 2002, 541 (547).

41 Siehe dazu *P. Kirchhof*, UR 2002, 541 (547); sowie ausführlich *I. Oellerich*, Defizitärer Vollzug des Umsatzsteuerrechts, 2008, S. 120 ff.

42 Siehe dazu BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (272); BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 (112 f.). Zur Ersetzung verfassungsrechtlicher Maßstäbe durch diejenigen der ungeschriebenen Gemeinschaftsgrundrechte näher *J. Englisch*, in: Schön/Beck, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, im Erscheinen.

43 Vgl. EuGH v. 21.2.1991 – Rs. C-143/88 u. a. (Zuckerfabrik Süderdithmarschen u. a.), Slg. 1991, I-415, Rz. 72–77.

konstatieren. Da der Unternehmer nicht Steuerdestinatar ist, sondern vom Staat entschädigungslos als „Steuereinnnehmer“⁴⁴ zwecks Durchsetzung der steuerlichen Solidarpflichten anderer Personen herangezogen wird, darf er durch diese Verpflichtung nicht übermäßig belastet werden.

Es muss darum betont werden, dass die verfahrenstechnische Hauptlast des Wegfalls der Grenzkontrollen im Binnenmarkt nicht auf die Unternehmer abgewälzt werden darf. Sie muss vielmehr von den nationalen Finanzverwaltungen geschultert werden, solange die Mitgliedstaaten – legitimerweise – an ihrer nationalen Steuersouveränität insbesondere hinsichtlich der Festlegung des Besteuerungsniveaus und der Steuervereinnahmung festhalten⁴⁵. Eine entscheidende Rolle kommt dabei einer Verbesserung des Informationsaustausches zwischen den Mitgliedstaaten zu⁴⁶. Generalanwalt *Mazák* hat unlängst angemahnt, dass es den Mitgliedstaaten verwehrt sein sollte, sich auf Defizite bei der Kooperation ihrer Steuerverwaltungen zu berufen, um daraus eine Rechtfertigung für die Beschränkungen von Grundprinzipien des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems herzuleiten⁴⁷. Nichts anderes kann aber gelten, wenn sie als Gemeinschaftsgesetzgeber zusammenwirken, zumal wenn sie in dieser Eigenschaft den Wegfall der Grenzkontrollen zu verantworten haben, der einen grenzüberschreitenden Informationsaustausch vielfach erst erforderlich macht⁴⁸. Die vermeintliche Unzumutbarkeit einer verbesserten grenzüberschreitenden Kooperation der Finanzverwaltungen im Rahmen des technisch Möglichen muss daher einer strengen Verhältnismäßigkeitskontrolle standhalten, wenn es unter Berufung darauf zu einer Erweiterung von Mitwirkungspflichten oder zu einer Abweichung vom Verbrauchsortprinzip kommt.

Schließlich muss der Richtliniengeber bei dem Spagat zwischen diesen häufig widerstreitenden Erfordernissen auch noch darauf achten, dass die Regeln betreffend die territoriale Zuordnung auch materiell-rechtlich für Steuerpflichtige und Verwaltung handhabbar bleiben. Dies spricht gegen eine Aufsplitterung der steuerbaren Umsätze in eine Vielzahl von Leistungskategorien, für die unterschiedliche Ortsbestimmungen maßgeblich sind und die daher zahlreiche Abgrenzungsprobleme nach sich ziehen. Dabei handelt es sich keineswegs nur um ein rechtspolitisches Desiderat. Denn derartige Abgrenzungsprobleme erhöhen die Wahrscheinlichkeit einer unterschiedlichen Rechtsanwendung in verschiedenen Mitgliedstaaten und

44 EuGH v. 21.2.2008 – Rs. C-271/06 (Netto Supermarkt), n. n. v., Rz. 21.

45 Vgl. *W. Reiß*, USt-Kongr-Bericht 2004, S. 13 (29 f.).

46 *H. Kogels*, in: FS Vanistendael, 2008, S. 587.

47 So GÄ *Mazák*, Schlussanträge v. 26.2.2008 – Rs. C-25/07 (Sosnowska), n. n. v., Rz. 31, zum Recht auf Vorsteuervergütung bei unternehmerischer Verwendung; auch das Verbrauchsortprinzip zählt zu den Fundamentalprinzipien einer indirekten Verbrauchsteuer.

48 Vgl. auch *W. Reiß*, USt-Kongr-Bericht 2004, S. 13 (40 f.).

begründen damit die Gefahr von Kompetenzkonflikten mit der Folge einer internationalen Doppelbesteuerung oder Nichtbesteuerung⁴⁹.

Die daraus resultierenden Wettbewerbsverzerrungen sind vor allem den miteinander im Wettbewerb stehenden Unternehmern selbst dann unzumutbar, wenn sie nach einigen Jahren durch zwischenstaatliche Verständigung oder im Gerichtswege aufgehoben werden sollten. Außerdem kann schon die bloße Befürchtung des Eintritts einer Doppelbesteuerung den grenzüberschreitenden Handel insbesondere mit nicht voll vorsteuervergütungsberechtigten Kunden als zu riskant erscheinen lassen. Die Beteiligten werden dann von vornherein von einem Leistungsaustausch absehen. Um eine drohende Verletzung der Unternehmerfreiheit und der Grundfreiheiten abzuwenden, müssen die zuständigen Steuerbehörden hier durch zeitnahe, verbindliche und gebührenfreie⁵⁰ Auskünfte Rechtssicherheit schaffen. Dies ist aber nur zu bewältigen, wenn Abgrenzungsprobleme eher selten auftreten.

Zusammenfassend lässt sich daher festhalten, dass die Regeln zur Ortsbestimmung von innergemeinschaftlichen Umsätzen einen angemessenen Ausgleich zwischen materiell-rechtlichen wie verfahrensrechtlichen Anforderungen an die indirekte Besteuerung von Konsumaufwendungen herstellen müssen⁵¹. Sie müssen prinzipiell darauf abzielen, einer Besteuerung am tatsächlichen Verbrauchsort möglichst nahe zu kommen, wobei der mutmaßliche bzw. typisierte Verbrauchsort tunlichst auch eindeutig zu bestimmen sein sollte. Zugleich ist eine hinreichend trennscharfe Abgrenzbarkeit der verschiedenen Ortsbestimmungen untereinander nicht zuletzt durch einen Verzicht auf übermäßige Differenzierung zu gewährleisten. Schließlich müssen die sich aus einer bestimmten territorialen Zuordnung ergebenden Steueransprüche sowohl für die Parteien des steuerbaren Umsatzes als auch für die Finanzverwaltung administrierbar sein. Es dürfen weder unzumutbare Mitwirkungspflichten auferlegt noch gravierende Vollzugsdefizite in Kauf genommen werden. Inwieweit das geltende Recht zwischen diesen zum Teil widerstreitenden Anforderungen eine akzeptable „praktische Konkordanz“ herstellt, wird Gegenstand der nachfolgenden Untersuchung sein.

49 Siehe in diesem Zusammenhang auch *B. Terra* (Fn. 23), S. 1; *W. Widmann*, DStJG 13, S. 119 (123).

50 § 89 Abs. 3 bis 5 AO darf insoweit nicht angewendet werden; vgl. auch *R. Seer*, in: *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 89 AO (Stand: 04/07) Rz. 61 a. E.: „Wertungsschiefelage“.

51 Siehe dazu auch *A. Ratzel*, Umsatzbesteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen, 2003, S. 142; *M. Vellen*, USt-Kongr-Bericht 1999/2000, S. 13 (44 f.).

III. Einzelanalyse der geltenden Ortsbestimmungen

1. Überblick

Die geltenden Regeln für die territoriale Zuordnung steuerbarer Umsätze finden sich im Wesentlichen in den §§ 3 Abs. 5a bis 8; 3a ff. UStG bzw. in den zugrundeliegenden Art. 31 ff. MwStSystRL. Sie sind das Ergebnis vielfältiger politischer Kompromisse seit der Verwirklichung des europäischen Binnenmarktes. Die EU-Kommission hält seit jeher nur eine Besteuerung nach dem Ursprungslandprinzip für binnenmarktkonform⁵², das sie freilich nur tatbestandstechnisch und nicht auch bezüglich des Steueraufkommens verwirklichen will⁵³. Gegen die damit verbundenen Einschränkungen ihrer Steuerautonomie sowie das von der Kommission vorgeschlagene Aufkommensclearing leisten die Mitgliedstaaten aber anhaltenden Widerstand. Daher ist für einen nunmehr schon 15 Jahre andauernden „Übergangszeitraum“⁵⁴ weiterhin eine teilweise Besteuerung nach dem Bestimmungslandprinzip beibehalten worden. Die dafür geltenden Regelungen sind im Laufe der Zeit immer wieder punktuell modifiziert worden. Die Anwendung dieses Kompromisses in der Umsatzsteuerpraxis artet nach prominenter Einschätzung in „Gehirnakrobatik“ aus⁵⁵:

Die Art. 31 ff. MwStSystRL sehen für Lieferungen körperlicher Gegenstände⁵⁶ und für sonstige Leistungen jeweils unterschiedliche Anknüpfungspunkte vor. Innerhalb beider Kategorien muss sodann weiter entschieden werden, ob eine der jeweiligen Grundregeln zur Ortsbestimmung oder aber eine der zahlreichen Sonderbestimmungen für spezielle Leistungen einschlägig ist. Dabei spielt vielfach auch eine Rolle, ob ein Umsatz zwischen zwei Unternehmern im kommerziellen Handel – neudeutsch business-to-business oder „B2B“ – in Rede steht, oder ob der Abnehmer der Ware bzw. der Empfänger der Leistung ein Endverbraucher ist. Schließlich ist auch noch zwischen einem innergemeinschaftlichen Leistungsaustausch einerseits und einem solchen mit territorialen Bezugspunkten zwischen einem Mitglied-

52 Vgl. dazu statt aller *P. Klezath*, DStJG 13 (1990), S. 167 (169 ff.) m. w. N.; *M. Tumpel* (Fn. 21), S. 122 ff. m. w. N.

53 Das Steueraufkommen soll über einen mikro- oder makroökonomischen Clearingmechanismus dem jeweiligen Bestimmungsland zugewiesen werden. Siehe dazu näher *P. Kirchhof*, in: *Isensee/Kirchhof*, Handbuch des Staatsrechts, Band IV, 2. Aufl. 1999, § 88 Rz. 139; *W. Reiß*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, Rz. 127; *dens.*, in: *FS Tipke*, 1995, S. 433 (443); *M. Tumpel* (Fn. 21), S. 186.

54 Vgl. Art. 402 (1) MwStSystRL.

55 *B. Terra/J. Kajus* (Fn. 4), S. 585: „The place of supply rules have evolved into an area requiring mental gymnastics“

56 Die Übertragung von Rechten stellt eine sonstige Leistung und keine Lieferung dar, selbst wenn die jeweilige Berechtigung in einem Dokument oder anderen Gegenstand verkörpert ist, wie bereits aus Art. 6 (3) der 2. MwStRL 67/228/EWG, ABl. L 228, S. 1303, hervorgeht. Anders allerdings noch der BFH in seinem Urteil v. 21.12.1988 – V R 24/87, BFH BStBl. II 1989, 430 (431) zum Firmen- oder Praxiswert.

staat und dem Drittlandsgebiet im Sinne des § 1 Abs. 2a S. 3 UStG andererseits zu differenzieren.

In ihrem Strategiepapier aus dem Jahr 2000 hatte auch die EG-Kommission die Notwendigkeit einer grundlegenden Reform der Regeln zur territorialen Zuordnung anerkannt und ihre „Modernisierung, Vereinfachung, Verbesserung und einheitlichere Anwendung“ in Aussicht gestellt⁵⁷. Pikanterweise bestand einer der zentralen Reformansätze darin, bei grenzüberschreitend erbrachten Dienstleistungen in größerem Maße als zuvor⁵⁸ eine Besteuerung nach dem Verbrauchsortprinzip zu gewährleisten⁵⁹. Die entsprechenden Richtlinienvorschläge sind vor kurzem in modifizierter Form als Kernbestandteil eines sog. „Mehrwertsteuerpaketes“ im Rat verabschiedet worden⁶⁰. Die überwiegend von 2010 an zu implementierenden Neuregelungen werden in ihrem jeweiligen Kontext auf ihre Eignung zur Verbesserung des Rechts der Ortsbestimmung zu würdigen sein. Im Übrigen wird sich dieser Beitrag entsprechend der Ausrichtung der Tagung auf die Umsatzsteuer im Binnenmarkt nur mit der Verortung innergemeinschaftlicher Leistungen befassen.

2. Ort der Lieferung

Das Konzept eines gemeinsamen europäischen Binnenmarkts zielt gemäß Art. 14 EG auf einen „Raum ohne Binnengrenzen“ mit freiem Handel. Ein Grenzausgleich kommt damit für innergemeinschaftliche Lieferungen seit dem Ende der Übergangszeit nicht mehr in Betracht. Durch die sog. Binnenmarktrichtlinie⁶¹ wurde das vorerwähnte „Übergangsregime“ geschaffen, das überwiegend an einer Besteuerung nach dem Verbrauchsortprinzip festhält. Selbiges musste dafür in seiner technischen Durchführung so modifiziert werden, dass es ohne Grenzkontrollen auskommt⁶². Die in diesem Zusammenhang maßgeblichen Ortsbestimmungen gelten bis heute im Wesentlichen unverändert fort, obwohl ausweislich des Art. 402 (1) MwStSystRL offiziell an dem Ziel eines vollständigen Übergangs zu einer Besteuerung nach dem Ursprungslandprinzip festgehalten wird. Sie sollen nachfolgend einer kritischen Würdigung unterzogen werden, die sich aus Platzgründen auf die praktisch bedeutsamsten Konstellationen beschränkt.

57 Vgl. Mitteilung der Kommission v. 7.6.2000, Strategie zur Verbesserung der Funktionsweise des MwSt-Systems im Binnenmarkt, KOM(2000) 348 endg., Rz. 10.

58 Zur historischen Entwicklung der Ortsbestimmung sonstiger Leistungen vgl. *R. T. Ainsworth* (Fn. 4), S. 3 ff.; *C. Penke* (Fn. 21), S. 60 ff.; *M. Vellen*, USt-Kongress-Bericht 1999/2000, S. 13 (44 ff.).

59 Vgl. Mitteilung der Kommission v. 20.10.2003, Bilanz und Aktualisierung der Prioritäten der MwSt-Strategie, KOM(2003) 614 endg., unter 3.1.1.

60 Eingehend zur Entstehungsgeschichte des sog. „MwSt-Pakets“ *F. Huschens*, NWB, Fach 7, S. 7063 f.

61 Richtlinie 91/680/EWG des Rates v. 16.12.1991, ABl. EG Nr. L 376, S. 1.

62 *W. Reiß*, in: *Tipke/Lang, Steuerrecht*, 19. Aufl. 2008, § 14 Rz. 105.

a) *Grundkonstellation einer kommerziellen innergemeinschaftlichen Lieferung*

aa) *Systematik*

Bei einer zweigliedrigen grenzüberschreitenden Lieferung an einen der regulären Besteuerung unterliegenden Unternehmer als solchen bedarf es nach der Systematik des harmonisierten Mehrwertsteuerrechts einer doppelten Ortsbestimmung, wenn der Liefervorgang wie üblich an einen Transport über die Grenze anknüpft. Denn es sind in diesem Fall zwei steuerbare Umsätze anzunehmen: zum einen eine innergemeinschaftliche Lieferung, die zwar steuerbar, aber nach den §§ 4 Nr. 1 lit. b; 6a Abs. 1 UStG bzw. in anderen Mitgliedstaaten entsprechend den Vorgaben des Art. 138 MwStSystRL regelmäßig steuerfrei ist, zum anderen ein steuerbarer und normalerweise auch steuerpflichtiger innergemeinschaftlicher Erwerb im Sinne des § 1a Abs. 1 UStG bzw. Art. 2 (1) lit. b (i); 20 MwStSystRL. Dasselbe gilt auch bei einer Lieferung an sog. „atypische“ Unternehmer im Sinne des § 1a Abs. 3 Nr. 1 lit. a bis c UStG, denen kein regulärer Vorsteuerabzug zusteht, sofern sie die im jeweiligen Bestimmungsland maßgebliche Erwerbsschwelle überschreiten oder auf deren Anwendung verzichten. Für die Zwecke der Besteuerung in Deutschland ist diese Erwerbsschwelle in § 1a Abs. 3 Nr. 2 UStG niedergelegt.

Den Ort der innergemeinschaftlichen Lieferung bestimmt § 3 Abs. 6 S. 1 UStG bzw. Art. 32 MwStSystRL in all diesen Konstellationen grundsätzlich nach dem Abgangsort des Transports. Dies gilt unabhängig davon, ob die Ware durch den Lieferer oder durch den Erwerber befördert oder unter Einschaltung eines unabhängigen Frachtführers oder Spediteurs versandt wird. Dadurch wird im Regelfall erreicht, dass der Umsatz im Ursprungs- bzw. Herkunftsmitgliedstaat, in dem der liefernde Unternehmer niedergelassen ist, steuerbar ist. Er muss darum ungeachtet einer möglichen Steuerbefreiung dort auch deklariert werden. Daneben ist der innergemeinschaftliche Erwerb gemäß Art. 40 MwStSystRL in dem Mitgliedstaat steuerbar, in dessen Gebiet sich der Liefergegenstand zum Zeitpunkt der Beendigung der Versendung oder Beförderung befindet. Der deutsche Gesetzgeber hat diese Vorgabe in § 3d S. 1 UStG umgesetzt.

bb) *Verwirklichung des Verbrauchsortprinzips*

Diese Kombination aus Ortsbestimmung und Steuerbefreiung verwirklicht näherungsweise das Verbrauchsortprinzip⁶³: Es kann typischerweise davon ausgegangen werden, dass der gelieferte Gegenstand in demjenigen Mitgliedstaat zum Endverbraucher gelangt oder zu einem Endverbrauch beiträgt, in dem ihn der unternehmerische Erwerber in Empfang nimmt und für

63 Vgl. E. Abella Poblet, *Manual del IVA*, 3. Aufl. 2006, S. 724; W. Reiß, in: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 19. Aufl. 2008, § 14 Rz. 107 f.

Zwecke seines Unternehmens weiterverwendet. Infolge der grundsätzlichen Steuerfreiheit des Liefervorgangs im engeren Sinne ist der so bestimmte Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs letztlich auch die für die Steuerbelastung des Vorgangs allein relevant.

Die Besteuerung des Abnehmers im Bestimmungsland wirkt sich bei den hier in Rede stehenden kommerziellen Liefervorgängen allerdings nur dann aus, wenn der erwerbende Unternehmer nicht voll vorsteuervergütungs-berechtigt ist. In aller Regel wird dies auf § 15 Abs. 2 UStG und somit auf eine der sog. „unechten“ Steuerbefreiungen des § 4 Nr. 7 bis 28 UStG bzw. die Parallelvorschriften des jeweiligen Bestimmungslandes zurückzuführen sein. Der Erwerber wird dann versuchen, die ihn treffende Umsatzsteuer des Bestimmungslandes implizit auf seine eigenen Kunden weiterzuwälzen. Beim regelbesteuerten Unternehmer hingegen wird die aus dem innergemeinschaftlichen Erwerb resultierende Umsatzsteuerschuld mit dem ihr gegenüberstehenden Vorsteuervergütungsanspruch nach § 15 Abs. 1 Nr. 3 UStG ohne Weiteres zu einer Zahllast von Null saldiert. In materiell-rechtlicher Hinsicht wäre die komplizierte und missbrauchsanfällige Verknüpfung von steuerfreier innergemeinschaftlicher Lieferung und Erwerbsbesteuerung daher nicht erforderlich, wenn wie geboten⁶⁴ „echte“ Steuerbefreiungen mit Vorsteuervergütung vorgesehen wären.

cc) Belastung der Steuerpflichtigen

Das Besteuerungsregime für innergemeinschaftliche Lieferungen weist aber daneben auch noch eine bedeutsame verfahrensrechtliche Komponente auf. Die direkte Besteuerung des Erwerbers im Bestimmungsmitgliedstaat erspart es diesem, einen Vorsteuervergütungsanspruch im Herkunftsland der Ware im Wege des aufwendigen und langwierigen sog. „Erstattungsverfahrens“ nach der Achten MwSt-Richtlinie⁶⁵ geltend machen zu müssen. Der leistende Unternehmer seinerseits muss keinen Deklarationspflichten in

64 Siehe dazu *D. Dziadkowski*, DStZ 1985, 419 ff.; *J. Frink*, Der Ausschluss des Vorsteuerabzugs bei der Ausführung steuerfreier Umsätze im Umsatzsteuerrecht, 2002, S. 95 ff. m. w. N.; *W. Reiß*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, § 14 Rz. 170; *H. G. Ruppe*, in: FS *Tipke*, 1995, S. 457 (461); *H. Söhn*, StuW 1976, 1 (24 ff.); *M. Teichmann*, StuW 1975, 189 ff.; *K. Tipke*, Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, 1981, S. 103 f.; Die Verteidigung „unechter“ Steuerbefreiungen mit Vorsteuerabzugsverbot durch *H. Stadie*, Umsatzsteuerrecht, 2005, Rz. 10.70 ff., stellt allein auf die Annahme mangelnder Wettbewerbsrelevanz ab, vermag aber eine auf ungleichmäßige Belastungswirkungen beim Endverbraucher als Steuerträger gründende Kritik nicht zu widerlegen. Auch der Reformvorschlag von *P. Kirchhof*, Umsatzsteuer Gesetzbuch, 2008, sieht nur noch sog. „echte“ Befreiungen mit Vorsteuerabzug vor, vgl. die Ausführungen auf S. 30 und S. 192.

65 Richtlinie 79/1072/EWG v. 6.12.1979, ABl. L 331, S. 11; vom 1.1.2010 an ersetzt durch Richtlinie 2008/9/EG v. 12.2.2008, ABl. L 44, S. 23.

einem ausländischen Mitgliedstaat nachkommen, in dem er nicht niedergelassen ist⁶⁶. Die hauptsächliche Rechtfertigung der vorstehend erörterten zweistufigen Vorgehensweise ist daher verfahrenstechnischer Natur⁶⁷. Die vom Richtliniengeber gewählte tatbestandstechnische Ausgestaltung setzt diesen an sich legitimen Belang allerdings nur unvollkommen um: Denn die Anwendung des Art. 32 MwStSystRL bzw. des § 3 Abs. 6 S. 1 UStG setzt die Beförderung bzw. den Versand an eine bestimmte Person voraus⁶⁸. Der spätere Abnehmer der transportierten Ware muss also bereits feststehen, bevor sie die Grenzen ihres Herkunftsstaates verlässt.

Dies ist zu Beginn eines Transports nicht stets der Fall; mitunter wird nämlich der endgültige Empfänger eines bestimmten Gegenstandes erst danach in einem anderen Mitgliedstaat oder in dessen Hoheitsgewässern bestimmt. In derartigen Fällen muss der Lieferer dort nicht nur aufgrund der Vorgaben des Art. 17 (1) MwStSystRL entsprechend § 1a Abs. 2 UStG einen fiktiven innergemeinschaftlichen Erwerb wegen grenzüberschreitenden Verbringens des Gegenstandes versteuern. Er muss vielmehr auch seine Lieferung an den nunmehr konkretisierten Abnehmer gegenüber der Finanzverwaltung im ausländischen Mitgliedstaat erklären, weil die Beförderung bzw. der Versand nunmehr dort beginnt. Kommt es zu einer weiteren Grenzüberschreitung, liegt also eine an sich steuerfreie Ausfuhrlieferung oder innergemeinschaftliche Lieferung vor, muss der Steuerpflichtige außerdem sämtliche nach ausländischem Recht vorgeschriebenen Nachweise für die Voraussetzungen der Steuerfreiheit erbringen. Da diese Nachweispflichten nicht harmonisiert sind, kann der Steuerpflichtige dieser Verpflichtung meist nicht ohne fachkundige und in der Regel kostenpflichtige Beratung nachkommen.

Dieselben Nachteile ergeben sich bei der sog. Umkartierung, das heißt bei der Auswechslung des ursprünglichen Abnehmers der Lieferung, erst nachdem die Ware das Herkunftsland verlassen hat. Denn dann ist mit der Bestimmung des neuen Abnehmers eine neue Lieferbeziehung anzunehmen⁶⁹. Probleme treten ferner auf, wenn der Unternehmer in einem anderen

66 Siehe dazu *W. Reiß*, in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 3c (Stand: 04/95) Rz. 6; siehe ferner im Kontext der Ortsbestimmung für Dienstleistungen auch die Kommission in ihrem ursprünglichen Vorschlag für eine Richtlinie zur Änderung der 6. MwStRL (der später modifiziert als RL 2008/8/EG umgesetzt wurde), KOM(2003) 882 endg., S. 5.

67 Vgl. *B. Terra* (Fn. 23), S. 15.

68 BFH v. 25.11.1986 – V R 102/78, BStBl. II 1987, 278 (279); BFH v. 12.9.1991 – V R 118/87, BStBl. II 1991, 937 (938); *H. Nieskens*, in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 3 (Stand: 06/2003) Rz. 3120; vgl. auch *C. Bürgler*, in: Berger u. a., UStG 1994, 2006, § 3 Rz. 205.

69 Vgl. *H. Nieskens*, in: Rau/Dürrwächter, § 3 (Stand: 06/2003) Rz. 3160; vgl. auch *C. Bürgler*, in: Berger u. a., UStG 1994, 2006, § 3 Rz. 206 f. mit Angaben zu ähnlich gelagerten Konstellationen.

Mitgliedstaat ein Warenlager unterhält, von dem aus er sukzessive eingehende Bestellungen seiner Abnehmer bedient⁷⁰. Dabei ist allein durch die Existenz eines solchen Lagers nicht sichergestellt, dass der Unternehmer vor Ort auch über Personal verfügt, das die erforderliche Kompetenz zur Erfüllung seiner steuerverfahrensrechtlichen Verpflichtungen aufweist.

Abhilfe verspräche in all diesen Konstellationen de lege ferenda ein Vorbehalt, wonach der Abgangsort der Beförderung oder Versendung nur dann maßgeblich ist, wenn der Steuerpflichtige dort seinen Unternehmenssitz hat oder über eine feste Niederlassung⁷¹ verfügt. Anderenfalls wäre die Ortsbestimmung nach dem Unternehmenssitz vorzunehmen. Im Übrigen ließe sich das Ziel verfahrenstechnischer Erleichterungen für Leistenden und Leistungsempfänger ebenso gut durch eine Verlagerung des Lieferortes an den Ort des Beförderungsendes bei gleichzeitigem Übergang der Steuer-schuld auf den abnehmenden Unternehmer erreichen.

In jedem Fall aber sind diese Erleichterungen teuer erkauft, und zwar zu Lasten des leistenden Unternehmers⁷²: Ihm werden hohe Anforderungen an den Nachweis der steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung auferlegt, deren Handhabung zudem in der Praxis entgegen den Vorgaben des EuGH⁷³ häufig mit erheblicher Rechtsunsicherheit verbunden ist⁷⁴. Darüber hinaus muss der Steuerpflichtige auch nach Auffassung des Gerichtshofes⁷⁵ besondere Sorgfalt walten lassen, um Manipulationen und Falschangaben seines Abnehmers möglichst auszuschließen. Anderenfalls kann er sich nicht auf die Vertrauensschutzregelung des § 6a Abs. 4 UStG berufen und wird über die Versagung der Steuerbefreiung gleichsam in Haftung genommen. Dies verlangt dem liefernden Unternehmer aufwendige Vorkehrungen und Maßnahmen ab, die über die umfangreichen Nachweispflichten zur Erlangung der Steuerfreiheit noch hinausgehen⁷⁶. Tatsächlich sehen klei-

70 Siehe zu den unterschiedlichen Arten von Warenlagern und der Bedeutung der fortdauernden Verfügungsmacht des Unternehmers über den Warenbestand *B. Terra* (Fn. 23), S. 261.

71 Zur Spezifizierung dieses dem Art. 43 MwStSystRL entlehnten Konzeptes siehe unten bei 3.a) dd).

72 Ursprungslandkommission, BMF-Schriftenreihe Heft 52, 1992, S. 23 ff.

73 Vgl. EuGH v. 27.9.2007 – Rs. C-409/04 (Teleos), Slg. 2007, I-7797, Rz. 45 ff.

74 Näher dazu *J. Englisch*, UR 2008, 481 ff. m. w. N. Exemplarisch ist auch der Sachverhalt, über den der BFH im insoweit vergleichbaren Kontext von Ausfuhren in Drittstaaten mit Urteil v. 31.7.2008 – V R 21/06, UR 2009, 27, zu befinden hatte. Eine Verbesserung bringt *insoweit* das Schreiben des BMF v. 6.1.2009, BstBl. I 2009, 60.

75 EuGH v. 27.9.2007 – Rs. C-409/04 (Teleos), Slg. 2007, I-7797, Rz. 65 ff.; vgl. auch EuGH v. 21.2.2008 – Rs. C-271/06 (Netto Supermarkt), n. n. v., Rz. 24 ff.

76 Näher dazu *J. Englisch*, UR 2008, 481 (489 f.); siehe auch *M. Tumpel* (Fn. 21), S. 399 ff.

nere und mittelständische Unternehmen aus diesen Gründen nicht selten davon ab, Kunden in anderen EU-Mitgliedstaaten zu beliefern⁷⁷.

Ein besonderes Risiko bewirkt außerdem die Abhängigkeit der Steuerfreiheit einer innergemeinschaftlichen Lieferung von der unternehmerischen Verwendung des gelieferten Gegenstandes beim Abnehmer. Ist diese für den Liefernden häufig nicht zu verifizierende Voraussetzung nicht erfüllt, greifen die Besteuerungsregeln für den nichtkommerziellen Warenhandel. Der Richtliniengeber war offenbar der Auffassung, es bedürfe einer steuerlichen Gleichbehandlung des grenzüberschreitenden privaten Konsums durch natürliche Personen unabhängig davon, ob diese Unternehmer seien oder nicht. Dieser Standpunkt ist indes wenig überzeugend, da es nach dem Verbrauchsortprinzip zuvörderst auf eine Gleichbehandlung mit dem privaten Konsum von mitgliedstaatsintern erbrachten Lieferungen ankommen muss, sofern dies wie bei Unternehmern als Abnehmern verfahrenstechnisch realisierbar ist.

dd) Administrierbarkeit und Sicherstellung der Besteuerung

Liegt tatsächlich eine innergemeinschaftliche Lieferung vor, kommt ihrer steuerlichen Erfassung aus Sicht der Steuerverwaltung desjenigen Mitgliedstaates, in dem sich der Lieferort befindet, keine große Bedeutung zu. Denn die Lieferung ist dann ohnehin steuerfrei. Die korrespondierende Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs im Bestimmungsmitgliedstaat wiederum ist regelmäßig durch einen grenzüberschreitenden Informationsaustausch sichergestellt: Der liefernde Unternehmer ist im Herkunftsmitgliedstaat zur Abgabe einer zusammenfassenden Meldung im Sinne des § 18a UStG verpflichtet, und die so gewonnenen steuerungsrelevanten Daten werden dann über eine Datenbank gemäß Art. 22 ff. Zusammenarbeitsverordnung⁷⁸ dem Bestimmungsland zugänglich gemacht. Flankiert wird diese verfahrenstechnische Absicherung durch die Vorschrift § 3d S. 2 UStG bei Verwendung einer nicht vom Erwerbsmitgliedstaat ausgestellten Umsatzsteuer-Identifikationsnummer durch den Abnehmer⁷⁹.

Problematisch ist stattdessen bekanntermaßen die Missbrauchsanfälligkeit der Kombination einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung mit einer Besteuerung des Erwerbers. Sie erleichtert den sog. Karussellbetrug bzw. sog. „missing trader“-Gestaltungen⁸⁰ erheblich. Zudem besteht die

77 Dies gesteht auch die EG-Kommission ein, vgl. die Vorschläge der Kommission zur Vereinfachung mehrwertsteuerlicher Pflichten v. 29.10.2004, KOM(2004) 728 endg., S. 2 f.

78 Verordnung (EG) Nr. 1798/2003 des Rates vom 7. Oktober 2003 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer.

79 Siehe dazu näher B. *Terra* (Fn. 23), S. 263.

80 Vgl. dazu etwa A. *Datke*, Umsatzsteuerhinterziehung 2006, S. 22 ff., M. *Keen*/S. *Smith*, National Tax Journal 2006, 861 (870 ff.); M. *Kemper*, UR 2005, 1 ff.; A. *Merkt*, UR 2008, 757 ff.; B. *Spilker*, Der Leistungsempfänger als Schuldner der

Gefahr einer Erschleichung der Steuerbefreiung durch Nichtunternehmer oder durch sog. Schattenunternehmer, welche die Ware selbst abholen und entgegen ihrer Zusicherung nicht ins Ausland verbringen. Hier vermag im bestehenden Mehrwertsteuersystem bei unveränderten materiell-rechtlichen Parametern nur ein intensivierter Informationsaustausch zwischen den Mitgliedstaaten Abhilfe zu schaffen. Er wird von der Kommission zwar durchaus forciert⁸¹, stößt aber zwangsläufig an Kapazitätsgrenzen und verspricht auch keine umfassende Lösung des Problems. Diese muss vielmehr bei einer Strukturreform des Besteuerungssystems ansetzen⁸².

ee) Abgrenzbarkeit und Eindeutigkeit der Ortsbestimmung

Steht fest, dass eine grenzüberschreitende Lieferung ausgeführt wurde, so lässt sich der Ort, an dem sich der gelieferte Gegenstand zu Beginn sowie am Ende der Beförderung oder Versendung befindet, im Regelfall leicht und eindeutig feststellen. Probleme kann aber die Abgrenzung zu anderen Ortsbestimmungen aufwerfen, die davon abhängt, ob eine Lieferung vorliegt, ob sie einen Transport des Gegenstandes über die Grenze beinhaltet und ob für ein Unternehmen geliefert wurde. Zu den letztgenannten Gesichtspunkten ist oben bereits Stellung genommen worden; es handelt sich im Wesentlichen um ein Problem der Verifizierung tatsächlicher Umstände. Schwierige Rechtsfragen können sich hingegen insbesondere bei der Abgrenzung zu den für sonstige Leistungen einschließlich der Übertragung von Rechten geltenden Ortsbestimmungen ergeben:

Zu nennen sind hier zunächst diejenigen Fallgestaltungen, in denen eine Trennlinie zwischen Nutzungsüberlassung und der endgültigen Übertragung von wirtschaftlicher Verfügungsmacht gezogen werden muss; paradigmatisch ist insofern das Finanzierungsleasing von beweglichen Sachen. Zwar sind diesbezüglich in einzelnen Mitgliedstaaten im Verwaltungswege relativ klare, wenn auch nicht immer überzeugende Abgrenzungskriterien festgelegt worden⁸³. Mangels zwischenstaatlicher Koordinierung dieser Bemühungen fallen diese Kriterien aber je nach Mitgliedstaat unterschiedlich aus,

Mehrwertsteuer in der EU, S. 169 ff.; *J. Swinkels*, International VAT Monitor 2008, 103 ff.

81 Vgl. die grundlegenden Feststellungen in der Mitteilung der Kommission v. 20.10.2003, Bilanz und Aktualisierung der Prioritäten der MwSt-Strategie, KOM(2003) 614 endg., S. 23. Siehe zuletzt die Vorschläge der Kommission zur Ergänzung der MwStSystRL und der ZusammenarbeitsVO zwecks Bekämpfung des Umsatzsteuerbetruges v. 17.3.2008, KOM(2008) 147 endg., die der Rat am 16.12.2008 angenommen hat; sowie die Mitteilung der Kommission über eine koordinierte Strategie zur wirksameren Bekämpfung des MwSt-Betrugs in der Europäischen Union v. 1.12.2008, KOM(2008) 807 endg.

82 Zu den Handlungsoptionen des Richtliniengebers siehe unten bei V.

83 Vgl. für Deutschland Abschn. 25 (4) UStR 2008, wo auf einkommensteuerrechtliche Grundsätze verwiesen wird.

sodass es gleichwohl zu Doppelbesteuerung oder doppelter Nichtbesteuerung kommen kann⁸⁴. Praktisch bedeutsam sind ferner gemischte Leistungen, bei denen ein Unternehmer sowohl die Übertragung des Eigentums an bestimmten Gegenständen als auch eine sonstige Leistung schuldet. Sie betreffen eine ganze Reihe von Geschäften wie die Werklieferung im Sinne des § 3 Abs. 4 UStG, den Verkauf von Software nebst eventuell damit zusammenhängender Zusatzleistungen oder die Verköstigung unter Einschluss von Dienstleistungselementen⁸⁵.

Die vom EuGH entwickelten Grundsätze der Qualifikation solcher komplexen Leistungen⁸⁶ sind selbst in Standardkonstellationen nicht trennscharf handhabbar, weil die jeweiligen Vorgänge sehr vielgestaltig sind. Daher versprache auch eine Konkretisierung durch Kommission und Rat im Verordnungswege nur begrenzt Abhilfe. Notwendig wäre vielmehr eine Vereinheitlichung der Ortsbestimmungsregeln, die sich im kommerziellen Handel durchaus bewerkstelligen ließe⁸⁷. Probleme bereiten kann schließlich im Fall des sog. Strecken- oder Reihengeschäfts auch die Unterscheidung zwischen einer „ruhenden“ Lieferung ohne Transport einerseits und einer „bewegten“ Lieferung infolge einer Versendung oder Beförderung andererseits. Sie ist in der MwStSystRL gar nicht und in § 3 Abs. 6 S. 5 UStG nur rudimentär geregelt.

ff) Mangelnde Richtlinienkonformität bei Installation oder Montage

Ergänzend ist darauf hinzuweisen, dass die gemäß § 3 Abs. 6 S. 1 UStG allgemeingültige territoriale Zuordnung der „bewegten“ innergemeinschaftlichen Lieferung zum Mitgliedstaat des Abgangsortes der Beförderung oder Versendung nicht vollumfänglich richtlinienkonform ist. Denn der deutsche Gesetzgeber hat die spezielle⁸⁸ und damit vorrangige⁸⁹ Ortsbestimmung des Art. 36 MwStSystRL nicht in nationales Recht umgesetzt⁹⁰. Danach gilt in den Fällen, in denen der transportierte Gegenstand durch den Lieferer oder

84 Vgl. dazu *M. Winter/C. Höink*, UR 2006, 326 (328 f.).

85 Die Problematik tritt auch immer wieder in exotischeren Konstellationen auf; so hatte der EuGH unlängst über die Einordnung der Verlegung eines Glasfaserkabels zwischen zwei Mitgliedstaaten auf dem Seeweg zu entscheiden, vgl. EuGH v. 29.3.2007 – Rs. C-111/05 (Aktiebolaget NN), Slg. 2007, I-2697.

86 Siehe dazu ausführlich EuGH v. 25.2.1999 – Rs. C-349/96 (CPP), Slg. 1999, I-973, Rz. 29; EuGH v. 27.10.2005 – Rs. C-41/04 (Levob Verzekeringen), Slg. 2005, I-9433, Rz. 20 ff.; EuGH v. 29.3.2007 – Rs. C-111/05 (Aktiebolaget NN), Slg. 2007, I-2697, Rz. 27 ff.

87 Siehe dazu unten bei V.

88 Vgl. EuGH v. 29.3.2007 – Rs. C-111/05 (Aktiebolaget NN), Slg. 2007, I-2697, Rz. 44.

89 Vgl. *B. Terra* (Fn. 23), S. 25; siehe auch *dens.*, a. a. O., S. 17 f. und S. 23 f. zur Entstehungsgeschichte und zur Zielsetzung dieser Spezialvorschrift.

90 Siehe dazu *H. Nieskens*, in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 3 (Stand: 06/03) Rz. 3000.

für dessen Rechnung installiert oder montiert wird, als Ort der Lieferung der Ort, an dem die Installation oder Montage vorgenommen wird.

Lediglich der Sonderfall einer Installation oder Montage eines im Zuge einer Werklieferung im Sinne des § 3 Abs. 4 UStG erst noch herzustellenden Gegenstandes, der von den zuvor transportierten Materialien bzw. Bestandteilen nach den Maßstäben des deutschen Zivilrechts⁹¹ wesensmäßig verschieden ist bzw. über eine abweichende Marktgängigkeit verfügt, ist vom Gesetzgeber im Ergebnis im Einklang mit den Richtlinienvorgaben geregelt worden. Denn eine solche Lieferung ist nach dem Verständnis des deutschen Umsatzsteuerrechts bezüglich des „eigentlichen“ Liefergegenstandes als nicht warenbewegt anzusehen⁹², da nur die nicht als solche geschuldeten Komponenten transportiert werden. Sie wird daher gemäß § 3 Abs. 7 S. 1 UStG dort ausgeführt, wo sich das letztlich geschuldete Werk im Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet; dies wird regelmäßig der Ort der Installation oder Montage sein.

Art. 36 MwStSystRL erschöpft sich aber nicht in einer bloß klarstellenden Ortsbestimmung für Werklieferungen im Sinne des § 3 Abs. 4 UStG, sondern erfasst gerade auch Vorgänge, in denen der montierte oder installierte Gegenstand mit der zuvor transportierten Ware wesensmäßig übereinstimmt⁹³. Dafür spricht bereits der Wortlaut der Norm ebenso wie die Formulierung der Art. 17 (2) lit. b; 33 (1) lit. b MwStSystRL, in denen von einer Installation bzw. Montage „des versandten oder beförderten Gegenstandes“ die Rede ist. Hier wird also ersichtlich dessen Identität mit dem letztlich geschuldeten Gegenstand der Lieferung vorausgesetzt. Die feinsinnige deutsche Unterscheidung zwischen veränderter oder gleichbleibender Marktgängigkeit⁹⁴ wird vom harmonisierten Mehrwertsteuersystem nicht nachvollzogen; auch Komponenten werden im Rahmen der geschuldeten komplexen Leistung bereits als Liefergegenstand angesehen⁹⁵.

91 Maßgeblich ist insoweit grundsätzlich § 950 BGB; siehe dazu statt aller *F. Ebbing*, in: Erman, BGB, Bd. II, 12. Aufl. 2008, § 950 Rz. 4 m. w. N. Zivilrechtliche und umsatzsteuerrechtliche Wertung können allerdings bei der Verbindung von Gegenständen mit Grund und Boden auseinander fallen, vgl. § 3 Abs. 4 S. 2 UStG.

92 Vgl. *H. Nieskens*, in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 3 (Stand: 06/03) Rz. 3060.

93 A. A. *H. Nieskens*, in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 3 (Stand: 06/03) Rz. 3061; *M. R. V. Vogel*, Grenzüberschreitender Dienstleistungs- und Warenverkehr im Lichte der Mehrwertsteuer, S. 55 f.

94 Siehe zu Einzelheiten *H. Nieskens*, in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 3 (Stand: 06/03) Rz. 3064 mit einer Vielzahl von Nachweisen aus der höchstrichterlichen Rechtsprechung; zum vergleichbaren österreichischen Ansatz siehe *H. G. Ruppe*, UStG, 2005, § 3 Rz. 155 m. w. N.

95 Siehe dazu beispielhaft EuGH v. 29.3.2007 – Rs. C-111/05 (Aktiebolag NN), Slg. 2007, I-2697, Rz. 24 ff., insbes. Rz. 33. Vgl. ferner die Einzelbegründung zur Ortsbestimmung bei Installation oder Montage im Vorschlag der Kommission zur Harmonisierung der Mehrwertsteuer, KOM(1973) 950, S. 11, der später und insoweit unmodifiziert in Gestalt der 6. MwStRL umgesetzt wurde.

Auch teleologische Gesichtspunkte stützten diesen Befund: Die Ortsbestimmung nach dem inhaltsgleichen Vorläufer des Art. 36 MwStSystRL sollte im alten System des Grenzausgleichs sicherstellen, dass die Lieferung bei einer als bloßen Nebenleistung zu klassifizierenden Montage nicht als Einfuhr lediglich zum Zollwert erfasst würde, sondern gemäß Art. 11 A (1) lit. a der 6. MwStRL (jetzt Art. 73 MwStSystRL) als einheitliche Lieferung zum gesamten Wert der Gegenleistung einschließlich des auf die Montage entfallenden Entgeltanteils⁹⁶. Allerdings ist diese Zielsetzung mit dem Wegfall der Grenzkontrollen innerhalb der Gemeinschaft und dem Übergang zur Besteuerung eines innergemeinschaftlichen Erwerbs anstelle einer Einfuhr überholt, weil die Bemessungsgrundlage für den neuen Erwerbstatbestand gemäß Art. 83 MwStSystRL mit derjenigen für eine reguläre Lieferung übereinstimmt. Der Gemeinschaftsgesetzgeber hat aber dessen ungeachtet an der unveränderten Ortsbestimmung nach Art. 36 MwStSystRL festgehalten.

Der deutsche Erwerber eines grenzüberschreitend gelieferten und anschließend als Nebenleistung montierten Gegenstandes könnte daher der Aufforderung zur Versteuerung eines innergemeinschaftlichen Erwerbs entgegenhalten, ein solcher liege nach dem Konzept der Richtlinie nicht vor⁹⁷. In der Praxis werden solche Fälle freilich selten vorkommen, weil herrschende Meinung und Finanzverwaltung ein extensives Verständnis veränderter Marktgängigkeit pflegen⁹⁸ und damit in den meisten Problemfällen eine Werklieferung annehmen, bei denen der Abnehmer die Steuer gemäß §§ 3 Abs. 4, Abs. 7 S. 1; 13b Abs. 1 Nr. 1 UStG im Rahmen eines innerstaatlichen Liefervorgangs schuldet⁹⁹.

b) Grenzüberschreitende Lieferung an Endverbraucher innerhalb der Gemeinschaft

aa) Systematik

Wird eine Ware zwecks Nutzung durch einen Endverbraucher von einem Mitgliedstaat in einen anderen überführt, bestimmt sich der Ort der Lieferung grundsätzlich ebenfalls nach § 3 Abs. 6 S. 1 UStG gemäß den Regeln

⁹⁶ Vgl. *B. Terra* (Fn. 23), S. 23 f.

⁹⁷ Zur unmittelbaren Wirkung von dem Steuerpflichtigen günstigen Bestimmungen der MwStSystRL vgl. EuGH v. 20.10.1993 – Rs. C-10/92 (Balocci), Slg. 1993, I-5105, Rz. 25. Der Lieferer wiederum kann ebenfalls nicht besteuert werden, weil eine unmittelbare Anwendung des Art. 36 MwStSystRL zu seinen Lasten nicht in Betracht kommt, vgl. dazu generell EuGH v. 7.1.2004 – Rs. C-201/02 (Delena Wells), Slg. 2004, I-723, Rz. 56. Eingehend zum Verhältnis zwischen nationalem Umsatzsteuerrecht und Richtlinienrecht *W. Jakob*, Umsatzsteuer, 3. Aufl. 2005, Rz. 13 ff.; *W. Reiß*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, § 14 Rz. 8.

⁹⁸ Vgl. Abschn. 30 Abs. 4 UStR 2008; zu den Grenzen siehe beispielsweise BFH v. 22.6.1961 – V 321/58 U, BStBl. III 1961, 393 f.

⁹⁹ Die Verlagerung der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger ist durch Art. 194 (1) MwStSystRL gedeckt.

für die Beförderungs- bzw. Versandungslieferung. Denn besagte Ortsbestimmung differenziert nicht nach unternehmerischem oder nichtunternehmerischem Erwerb; stets wird als Lieferort der Abgangsort der Beförderung festgelegt. Dies gilt auch für den sog. „Handkauf“, bei dem der Endverbraucher das Geschäft in der Niederlassung des Unternehmers anbaut und dort auch Eigentum und Besitz an der gekauften Ware erlangt. Erforderlich ist lediglich, dass der Kunde die Ware wie üblich im unmittelbaren Anschluss daran mit sich führt und damit wie in § 3 Abs. 6 S. 1 und 2 UStG vorausgesetzt als Abnehmer befördert¹⁰⁰.

Anders als im kommerziellen Lieferverkehr wirkt sich die territoriale Zuordnung des Umsatzes nach § 3 Abs. 6 S. 1 UStG aber auf die vom Endverbraucher zu tragende Steuerbelastung aus, weil sich die Lieferung nicht für eine Steuerbefreiung nach §§ 4 Nr. 1 lit. b; 6a Abs. 1 UStG qualifiziert. Dies gilt auch insoweit, als ein Unternehmer Waren für den privaten Bedarf erwirbt. Damit verwirklicht § 3 Abs. 6 S. 1 UStG im nichtkommerziellen innergemeinschaftlichen Warenverkehr auch materiell-rechtlich das Ursprungslandprinzip.

Diese Regel kennt allerdings zwei bedeutende Ausnahmen: Erstens findet die Technik einer im Herkunftsland steuerbaren, aber steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung in Verbindung mit einem steuerpflichtigen Erwerb im Zielmitgliedstaat gemäß §§ 1a Abs. 1 Nr. 2 lit. b; 1b UStG ausnahmsweise auch im nichtkommerziellen Geschäftsverkehr Anwendung. Dies betrifft zum einen gemäß §§ 1b; 6a Abs. 1 Nr. 2 lit. c UStG den Erwerb neuer Fahrzeuge durch natürliche Personen für den nichtunternehmerischen Gebrauch. Zum anderen gilt dies gemäß § 1a Abs. 1 Nr. 2 lit. b UStG generell, wenn der Abnehmer eine nichtunternehmerisch handelnde juristische Person ist. Weitere Voraussetzung ist hier, dass die Erwerbsschwelle des § 1a Abs. 3 Nr. 2 UStG überschritten oder gemäß § 1a Abs. 4 UStG auf ihre Anwendung verzichtet wird. In beiden Fällen wird eine Belastung des Endverbrauchers nach dem Verbrauchsortprinzip über die Rechtsfigur des innergemeinschaftlichen Erwerbs durch unmittelbare Heranziehung des Endverbrauchers als Steuerpflichtigen gewährleistet. Die Umsatzsteuer wirkt hier also als direkte Steuer.

Zweitens existiert mit § 3c UStG eine spezielle, gemäß § 3 Abs. 5a UStG gegenüber § 3 Abs. 6 S. 1 UStG vorrangig anzuwendende Ortsbestimmung für Beförderungs- und Versandungslieferungen. Sie wird gelegentlich noch als Regelung für den innergemeinschaftlichen sog. „Versandhandel“ apostrophiert. Die besagte Ortsbestimmung betrifft indes ausweislich des § 3c Abs. 1 und 2 UStG alle Liefervorgänge, bei denen der Liefergegenstand vom leistenden Unternehmer oder einem von ihm beauftragten Dritten in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates an einen Abnehmer befördert oder

100 H. Nieskens, in: Rau/Dürrewächter, UStG, § 3 (Stand: 06/03), Rz. 2935 und 3051.

versendet wird, der dort nicht der Erwerbsbesteuerung unterliegt. In all diesen Fällen verlagert § 3c UStG den Lieferort grundsätzlich in den Mitgliedstaat, in dem die Beförderung endet. Damit sind regelmäßig auch Montage-lieferungen, die an sich nach Art. 33 (1) lit. b; 36 MwStSystRL auch im Verhältnis zu privaten Abnehmern vorrangig nach dem Montageort zu lokalisieren sind, im Ergebnis zutreffend erfasst¹⁰¹.

Lediglich Abhollieferungen oder ruhende Lieferungen unterfallen nicht dem Anwendungsbereich des § 3c UStG; für sie gilt weiterhin § 3 Abs. 6 S. 1 UStG bzw. § 3 Abs. 7 S. 1 UStG. Außerdem muss die im Zielland maßgebliche Lieferschwelle der Nettoentgelte für Lieferungen in diesen Mitgliedstaat überschritten werden, die sich gemäß § 3c Abs. 3 Nr. 1 UStG in Deutschland auf 100.000 Euro beläuft¹⁰². Auf dieses Erfordernis kann der Unternehmer indes gemäß § 3c Abs. 4 UStG bzw. den entsprechenden, die dahingehende Vorgabe des Art. 34 Abs. 4 MwStSystRL umsetzenden Bestimmungen eines ausländischen Ziellandes verzichten. Er wird dies insbesondere dann tun, wenn ihm ansonsten wegen eines niedrigeren Besteuerungsniveaus im Zielland Wettbewerbsnachteile drohen.

Festzuhalten ist schließlich, dass wegen der Einschränkungen des Anwendungsbereichs in § 3c Abs. 2 Nr. 1, Abs. 5 UStG vorrangig zu prüfen ist, ob auch im nichtkommerziellen Handel ausnahmsweise ein innergemeinschaftlicher Erwerb gemäß den §§ 1a; 1b; 3d UStG zu versteuern ist. Subsidiär zur Erwerbsbesteuerung regelt § 3c UStG also letztlich alle diejenigen Fallgruppen, in denen dem Richtliniengeber die Übertragung von Deklarationspflichten auf den Erwerber als nicht praktikabel oder als unangemessene Belastung erschien, es aber wegen des grenzüberschreitenden Liefervolumens des leistenden Unternehmers als zumutbar angesehen wurde, diesem in einer ihm fremden Steuerjurisdiktion steuerliche Erklärungs- und Zahlungspflichten aufzuerlegen.

bb) Verwirklichung des Verbrauchsortprinzips

Im Lichte der vorstehenden Ausführungen verbleiben für eine dem Ursprungslandprinzip entsprechende Besteuerung im Mitgliedstaat des Abgangsortes des Warentransports im Wesentlichen nur Abhollieferungen

101 Bei Unterschreiten der nicht unerheblichen Lieferschwelle (dazu sogleich) ist dies allerdings nicht mehr gewährleistet; bei einer nicht als Werklieferung gemäß den §§ 3 Abs. 4 und Abs. 7 S. 1 UStG im Inland zu erfassenden Montagelieferung kann es hier bei einer Lieferung nach Deutschland als Zielland infolge der hiesigen Nichtumsetzung des Art. 36 MwStSystRL zu einer internationalen doppelten Nichtbesteuerung kommen.

102 Eine Ausnahme gilt gemäß § 3c Abs. 5 S. 2 UStG für die Lieferung verbrauchsteuerpflichtiger Waren an natürliche Privatpersonen, weil dem Lieferant hier im Zielland unabhängig vom Liefervolumen ohnehin schon verbrauchsteuerliche Pflichten auferlegt werden, sodass er sich im Ausland für Besteuerungszwecke registrieren muss. Dazu näher W. Jakob, Umsatzsteuer, 3. Aufl. 2005, Rz. 664 ff.

an natürliche Personen, die nicht als Unternehmer und auch keine neuen Fahrzeuge erwerben. Da Abhollieferungen zwecks Verbringung der erworbenen Ware in einen anderen Mitgliedstaat von dem vorerwähnten Personenkreis in größerem Umfang allenfalls in Grenzgebieten mit starkem Steuersatzgefälle getätigt werden¹⁰³, entspricht die Besteuerung von grenzüberschreitenden Lieferungen im Binnenmarkt auch bei Endverbrauchern weitgehend dem Verbrauchsortprinzip.

Dies gilt zumindest näherungsweise bzw. bei typisierender Betrachtung. In Einzelfällen, etwa anlässlich eines Umzugs, und insbesondere bei langlebigen Gebrauchsgütern kann es nämlich durchaus vorkommen, dass der Verbraucher den gelieferten Gegenstand in einem gewissen zeitlichen Abstand zur Lieferung in einen anderen Staat verbringt, um ihn dort nutzen zu können. Da er dann unter dem Schutz von dessen Rechtsordnung den im Gebrauchtgegenstand noch verkörperten Restnutzen seiner Konsumwendungen genießen kann, müsste entsprechend der äquivalenztheoretischen Fundierung einer zwischenstaatlich sachgerechten Aufkommensverteilung an sich das Besteuerungsrecht insoweit auf diesen Staat übergehen. Ein dem unternehmerischen innergemeinschaftlichen Verbringen im Sinne des § 3 Abs. 1a UStG entsprechender Besteuerungstatbestand ist für Private in diesen Fällen jedoch nicht vorgesehen, weil er de facto nicht zu vollziehen wäre; ein zweiter Grenzausgleich findet daher nicht statt.

Bei Abhollieferungen durch private Endverbraucher wiederum ist eine Besteuerung nach dem Verbrauchsortprinzip in einem Binnenmarkt ohne Grenzen über den Erwerb neuer Fahrzeuge hinaus praktisch nicht durchführbar und kontrollierbar¹⁰⁴. Die in diesen Fällen festzustellende Abweichung vom Verbrauchsortprinzip und die Zurücknahme des Besteuerungsanspruchs auf das je niedrige – allein überwälzbare – Besteuerungsniveau zweier benachbarter Staaten ist daher unter dem Gesichtspunkt der Rechtsanwendungsgleichheit ausnahmsweise gerechtfertigt. Sie entspricht dem Gebot einer rechtlich wie tatsächlich gleichmäßigen Steuerbelastung der Endverbraucher immer noch besser als ein Festhalten am Verbrauchsortprinzip, das sich in der Besteuerungsrealität nur punktuell durchsetzen ließe und ansonsten auf eine Nullbesteuerung hinausliefe.

Allerdings stehen die Regierungen der Mitgliedstaaten in ihrer Eigenschaft als Richtliniengeber auch in der Verantwortung, ein zu starkes Auseinander-

103 Vgl. etwa zur Lage im deutsch-dänischen Grenzgebiet den Bericht der Kommission v. 13.12.1994, KOM(1994) 584 endg.

104 So eigentlich auch *W. Reiß*, in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 3c (Stand 04/95) Rz. 4 und 16. Die alternativen, auf eine solche Kontrolle abzielenden Vorschläge von *W. Reiß*, in: FS Tipke, 1995, S. 433 (450 f.) würden einen erheblichen Aufwand für Verbraucher, Unternehmer und Finanzverwaltung verursachen, ohne dass dadurch ein hinreichend gleichmäßiger Vollzug als gewährleistet erschiene.

driften nationaler Steuersätze zu vermeiden, um auch in Grenzgebieten niedergelassenen Unternehmern gravierende Wettbewerbsnachteile bzw. ein signifikantes strukturelles Überwälzbarkeitsdefizit und die damit verbundene Steuerlast entgegen dem Belastungsgrund der Umsatzsteuer als Verbrauchsteuer zu ersparen. Ansonsten wäre insoweit eine unverhältnismäßige Verletzung der primärrechtlich garantierten Unternehmerfreiheit durch das harmonisierte Mehrwertsteuersystem zu konstatieren.

cc) Belastung der Steuerpflichtigen

Das System der Ortsbestimmung und der daran geknüpften Besteuerungsfolgen im nichtkommerziellen grenzüberschreitenden Warenhandel bringt für die Unternehmer erhebliche Schwierigkeiten und Risiken mit sich. Bei der Belieferung juristischer Personen kann der liefernde Unternehmer nicht selbst in zumutbarer Weise feststellen, ob sein Kunde die im Zielland maßgebliche Erwerbsschwelle im Sinne des Art. 3 (2) lit. a MwStSystRL überschritten bzw. gegenüber seinem Finanzamt für eine generelle Erwerbsbesteuerung optiert hat. Darüber hinaus muss er sich hinsichtlich der maßgeblichen Erwerbsschwelle vergewissern, weil die Mitgliedstaaten diese unterschiedlich festgelegt haben. Es wird daher normalerweise für die Inanspruchnahme der Vertrauensschutzregelung des § 6a Abs. 4 UStG genügen müssen, dass der liefernde Unternehmer eine von der juristischen Person anzugebende Umsatzsteuer-Identifikationsnummer¹⁰⁵ in regelmäßigen Abständen im Bestätigungsverfahren des § 18e UStG überprüfen lässt.

Bei nach § 3c UStG im Zielland zu versteuernden Umsätzen bestehen an sich ähnliche Schwierigkeiten. Beispielsweise ist es dem Lieferanten bei einem unternehmerischen Abnehmer häufig nicht in zumutbarer Weise möglich, dessen Angaben zur privaten Verwendung des Liefergegenstandes zu überprüfen; faktisch ist er daher auf die Angaben des Abnehmers angewiesen¹⁰⁶. Allerdings bestehen für den Abnehmer wegen der damit im Vergleich zur Erwerbsbesteuerung einhergehenden Liquiditätsnachteile kaum Anreize, die Anwendung des § 3c UStG zu erschleichen. Kommt es gleichwohl zu Falschangaben, darf dem Lieferer trotz Versäumnis der nach §§ 6a Abs. 3

105 In Art. 214 Abs. 1 lit. b MwStSystRL ist vorgesehen, dass für die Zwecke der Besteuerung innergemeinschaftlicher Erwerbe auch nichtunternehmerisch tätigen juristischen Personen eine MwSt-Identifikationsnummer zuzuteilen ist; der deutsche Gesetzgeber ist dieser Vorgabe in § 27a Abs. 1 S. 3 UStG nachgekommen. Der liefernde Unternehmer muss die Angabe dieses Identifikationsmerkmals verlangen, da er es in seine Rechnung aufzunehmen hat, vgl. § 14a Abs. 3 S. 2 UStG.

106 W. Reiß, in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 3c (Stand 04/95) Rz. 39. Dasselbe gilt hinsichtlich des Vorliegens der Voraussetzungen für die Annahme eines atypischen Unternehmers im Sinne des § 3c Abs. 2 Nr. 2 UStG einschließlich des Überschreitens bzw. des Verzichts auf die im Bestimmungsland maßgebliche Erwerbsschwelle.

UStG; 17a ff. UStDV geforderten Beleg- und Buchnachweise die Steuerbefreiung nach §§ 4 Nr. 1 lit. b; 6a Abs. 1 UStG nicht versagt werden, wenn das Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung objektiv feststeht¹⁰⁷.

Als Handelshemmnis erweist sich die Ortsbestimmung nach § 3c UStG aber jedenfalls insofern, als sie dem Unternehmer Steuererklärungs- und Steuerentrichtungspflichten in einem fremden Mitgliedstaat aufbürdet¹⁰⁸. Zwar darf ihm inzwischen kein Mitgliedstaat mehr vorschreiben, sich zur Erfüllung seiner Verpflichtungen der Kosten verursachenden Dienste eines Fiskalvertreters zu bedienen¹⁰⁹. Gleichwohl wird der Unternehmer den Umgang mit ausländischen Formularen in einer ihm meist fremden Sprache häufig nicht ohne bezahlte Mithilfe oder jedenfalls nur mit erheblichem Aufwand eigener Kapazitäten bewältigen¹¹⁰. Darin liegt ein rechtfertigungsbedürftiger Verstoß gegen die Warenverkehrsfreiheit, jedenfalls wenn man ihr mit dem EuGH auch ein Beschränkungsverbot entnimmt. Mindestens ist ein Eingriff in die primärrechtlich garantierte Unternehmer- und Wettbewerbsfreiheit¹¹¹ der betroffenen Steuerpflichtigen anzunehmen.

Es erscheint fraglich, ob das Verbrauchsortprinzip hierfür eine hinreichende, verhältnismäßige Rechtfertigung zu bieten vermag, bestünde doch die unternehmensschonende Alternative einer Durchführung des Besteuerungsverfahrens im Niederlassungsstaat nach dem Konzept der einzigen Anlaufstelle¹¹². Der US-amerikanische Supreme Court hat in derartigen Mitwirkungserfordernissen in einer „fremden“ Steuerjurisdiktion im Kontext bundesstaatlicher Verbrauchsteuern trotz der wesentlich größeren sprachlichen und kulturellen Homogenität innerhalb der Vereinigten Staaten einen Verfassungsverstoß wegen unzumutbarer Belastung des zwischenstaatlichen Handels erblickt¹¹³. Auch die EG-Kommission spricht im ähnlich gearteten Kontext einer Besteuerung von Dienstleistungen im Mitgliedstaat des Verbrauchsortes von „übermäßigen Verwaltungslasten“ für den Unter-

107 EuGH v. 27.9.2007 – Rs. C-146/05 (Collée), Slg. 2007, I-7861, Rz. 31.

108 *W. Reiß*, USt-Kongr-Bericht 2004, S. 13 (41); vgl. auch *M. Kuttin/W. Berger*, in: FS Nolz, 2008, S. 249.

109 Vgl. Art. 21 (2) der 6. MwStRL in der Fassung der Änderungsrichtlinie 2000/65/EG v. 17.10.2000, Amtsblatt Nr. L 269 v. 21.10.2000, S. 44, und deren Erwägungsgründe 4 und 5.

110 Kritisch auch *W. Reiß*, in: Rau/Dürwächter, UStG, § 3c (Stand: 04/95) Rz. 77.

111 Zum Schutz vor Wettbewerbsverzerrungen vgl. EuGH v. 5.10.1994 – Rs. C-280/93 (Deutschland/Rat), Slg. 1994, I-4973, Rz. 81.

112 Siehe dazu näher unten IV.

113 Vgl. die Entscheidung *National Bellas Hess, Inc. v. Department of Revenue of Ill.*, 386 US 753 (1967); bestätigt in *Quill Corp. v. North Dakota* 504 US 298 (1992), jeweils auf Basis der sog. „dormant commerce clause“ des Art. I, § 8, cl. 3 der US-Verfassung. Allerdings wurde zugestanden, dass der Gesetzgeber auf bundesstaatlicher Ebene in verfassungskonformer Weise zu einer abweichenden Wertung gelangen könnte.

nehmer, wenn dieser trotz mangelnder physischer Präsenz in diesem Mitgliedstaat dort Deklarations- und Entrichtungspflichten zu erfüllen hätte¹¹⁴.

Zwar ist die Anwendung des § 3c UStG bzw. des Art. 33 MwStSystRL aus den genannten Gründen an das Überschreiten einer Lieferschwelle geknüpft¹¹⁵. Deren Handhabung bei einem Überschreiten erst im Verlauf des Kalenderjahrs ist zudem zwischenzeitlich vereinfacht worden¹¹⁶. Nach wie vor werden aber kleinere Unternehmer bei einem niedrigen Besteuerungsniveau im Zielland vor die unerfreuliche Wahl gestellt, Wettbewerbsnachteile entweder in Gestalt der höheren Steuerbelastung im Ursprungsland oder in Form ausländischer Deklarations- und Entrichtungspflichten in Kauf zu nehmen. Außerdem darf nicht übersehen werden, dass auch für mittelständische Unternehmen die Erfüllung derartiger Verpflichtungen eine erhebliche Hemmschwelle für den grenzüberschreitenden Handel erzeugen kann und ihnen jedenfalls Zusatzkosten aufbürdet, die ihre im Zielland ansässigen Wettbewerber nicht tragen müssen.

dd) Administrierbarkeit und Sicherstellung der Besteuerung

Als wahre Achillesferse einer Besteuerung von nichtkommerziellen Lieferungen nach dem Verbrauchsortprinzip erweist sich im gegenwärtigen System aber die Sicherstellung und Durchsetzung der Besteuerung mit vertretbarem administrativem Aufwand. Soweit ausnahmsweise auch im nichtkommerziellen Handel ein innergemeinschaftlicher Erwerb zu versteuern ist, wird die steuerliche Kontrolle dadurch erschwert, dass der Steuerschuldner diesbezüglich keinen inländischen Vorsteuervergütungsanspruch und häufig auch sonst keine Berührungspunkte zum Umsatzsteuerverfahren hat. Die dem System im Regelfall der Steuererhebung beim Unternehmer inhärenten Anreize zu einer korrekten Deklaration und Zahlung der Steuer fallen daher eher gering aus. Allenfalls bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts darf man gewisse – aber wohl nicht übertriebene – Erwartungen hegen, dass sie ihren Erklärungsspflichten aus eigenem Antrieb nachkommen.

Es bedarf daher im Regelfall effektiver externer Verifikationsmechanismen. Zur Erfassung von innergemeinschaftlichen Lieferungen an juristische Personen, wie übrigens auch bei solchen an „atypische“ Unternehmer im Sinne des § 1a Abs. 3 Nr. 1 lit. a bis c UStG, stützt sich das gemeinsame Mehrwertsteuersystem auf einen zwischenstaatlichen Informationsaustausch, der wesentlich auf der Abgabe zusammenfassender Meldungen durch den lie-

114 Vgl. den Vorschlag für eine Richtlinie zur Änderung der 6. MwStRL, KOM(2005) 334 endg., S. 14 f.

115 W. Reiß, in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 3c (Stand: 04/95) Rz. 64.

116 Art. 22 der Durchführungs-VO 1777/2005; vgl. demgegenüber noch Ursprungslandkommission, BMF-Schriftenreihe Heft 52, 1992, S. 19.

fernden Unternehmer basiert¹¹⁷. Angesichts der überschaubaren Anzahl derartiger Fälle dürfte dadurch eine effektive Kontrolle sichergestellt sein, zumal die Behörden des Herkunftsmitgliedstaates auch ein Eigeninteresse an der Verifizierung der Angaben betreffend die Steuerfreiheit der Lieferung haben.

Beim innergemeinschaftlichen Erwerb neuer Fahrzeuge kommt dieser Ansatz infolge Personenidentität von Lieferer und Erwerber nicht in Betracht; die Finanzbehörden sind hier auf die Mithilfe der im Inland für die Zulassung oder Registrierung von Fahrzeugen zuständigen Behörden angewiesen¹¹⁸. Mangelt es wie bei Wasserfahrzeugen an einem zentralen Register, bleibt nur das zwischenstaatliche Amtshilfeverfahren mit seinen bekannten Unzulänglichkeiten. Es ist bezeichnend, dass sich gerade auch die deutsche Finanzverwaltung wegen fehlenden Gebrauchs der Verordnungsermächtigung nach § 18c UStG zu einem sachgerechten Informationsaustausch mit den zuständigen Stellen anderer Mitgliedstaaten außerstande sieht¹¹⁹.

Als besonders problematisch erweist sich die praktisch bedeutsamere Verlagerung des Lieferortes in das Zielland eines innergemeinschaftlichen Transports nach § 3c UStG. Das steuerberechtigte Bestimmungsland hat hier mangels Vorsteuerabzugsberechtigung der Abnehmer oder Ansässigkeit der liefernden Unternehmer keine eigenen Kontrollmöglichkeiten. Die dortige Finanzverwaltung ist damit grundsätzlich auf die Erklärungsbereitschaft des Lieferers angewiesen¹²⁰. Jenseits des klassischen Versandhandels ist zudem häufig nur schwer feststellbar, wer die Versendung der Ware veranlasst hat¹²¹, worauf es aber für die Bestimmung des Lieferortes und damit der Steuerberechtigung ankommt.

Vollzugsdefiziten wird hier schließlich auch nicht durch die Zusammenarbeitsverordnung vorgebeugt, weil der Richtliniengeber insoweit keine effektiven Vorkehrungen für einen institutionalisierten zwischenstaatlichen Informationsaustausch getroffen hat¹²²: Für den Lieferer besteht im Mitgliedstaat seines Unternehmenssitzes keine Verpflichtung zur aussagekräftigen Angabe des nach einzelnen Zielmitgliedstaaten aufgeschlüsselten Volumens seiner Lieferungen im Sinne des § 3c UStG, das diesen im Wege eines automatischen Informationsaustausches mitgeteilt werden könnte. Stattdessen sieht Art. 251 lit. b MwStSystRL nur vor, dass der Unternehmer den

117 Der zwischenstaatliche Informationsaustausch ist mittlerweile in der sog. Zusammenarbeits-VO 1798/2003 v. 7.10.2003, ABl. L 264 v. 15.10.2003, S. 1, geregelt, welche die VO 218/92 abgelöst hat.

118 Der deutsche Gesetzgeber hat dies für Landfahrzeuge und Luftfahrzeuge in § 18 Abs. 10 UStG geregelt.

119 Vgl. die Begründung zum Regierungsentwurf des StVBG, BT-Drs. 14/6883, S. 8.

120 W. Reiß, in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 3c (Stand 04/95) Rz. 70 und 81; Ursprungslandkommission, BMF-Schriftenreihe Heft 52, 1992, S. 18.

121 E. Abella Poblet, Manual del IVA, 3. Aufl. 2006, S. 735.

122 Zu Recht kritisch W. Reiß, in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 3c (Stand 04/95) Rz. 81.

Gesamtbetrag aller Lieferungen nach Art. 33 und 36 MwStSystRL angeben soll. Speziell der in Deutschland verwendete amtliche Vordruck genügt nicht einmal diesen Minimalanforderungen, sondern verlangt nur eine Erklärung zur Summe sämtlicher im Inland nicht steuerbaren Umsätze. Davon abgesehen kann angesichts des Fehlens jeglicher fiskalischer Anreize auch nicht davon ausgegangen werden, dass die Finanzverwaltung des jeweiligen Herkunftsmitgliedstaates besondere Anstrengungen zur Überprüfung und Auswertung dieser Angaben unternimmt.

ee) Abgrenzbarkeit und Eindeutigkeit der Ortsbestimmung

Hinsichtlich der Kriterien einer eindeutigen Bestimmbarkeit des für die Zwecke der territorialen Zuordnung des Umsatzes maßgeblichen Liefer- bzw. Erwerbssortes sowie seiner Abgrenzbarkeit zu anderen Ortsbestimmungen lassen sich im Wesentlichen dieselben Feststellungen wie oben zu den kommerziellen innergemeinschaftlichen Lieferungen treffen. Der Ort des Endes einer Beförderung oder Versendung lässt sich abstrakt wie im konkreten Einzelfall ebenso eindeutig bestimmen wie derjenige seines Beginns, sofern es nicht ohnehin auch im nichtkommerziellen Warenhandel auf letzteren ankommt. Hinsichtlich des Anwendungsbereichs der vorstehend erörterten Ortsbestimmungen fällt eine trennscharfe Abgrenzung insbesondere im Verhältnis zwischen Lieferung und sonstiger Leistung mitunter schwer; und auch bei einem privaten Endabnehmer kann sich die Problematik der Zuordnung der Lieferung zur Warenbewegung im Reihengeschäft ergeben¹²³.

c) Reihengeschäft

aa) Systematik nach der Konzeption des deutschen Gesetzgebers

Ein Reihengeschäft im Sinne des § 3 Abs. 6 S. 5 UStG liegt vor, wenn mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte abschließen und der Gegenstand beim Transport unmittelbar vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer gelangt. Es findet also nur ein einziger Transport statt, der auch nur durch einen der Beteiligten veranlasst ist¹²⁴. Zugleich wird aber in der Reihe jedem Abnehmer Eigentum und somit Verfügungsmacht an dem Gegenstand verschafft, und sei es auch nur für eine logische Sekunde. Nach deutschem zivilrechtlichem Verständnis geschieht dies über die Rechtsfigur der „Geheißperson“¹²⁵, die sich umsatzsteuerrechtlich im Begriff des „Dritten“ in § 3 Abs. 1 UStG widerspiegelt. Es liegen somit meh-

123 Vgl. *H. Nieskens*, in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 3 (Stand 08/07) Rz. 1734 f.

124 Vgl. *H. Nieskens*, in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 3 (Stand 08/07) Rz. 1781 ff.

125 Vgl. BGH v. 30.10.1961 – VII ZR 218/60, BGHZ 36, 56 (60 f.); BGH v. 22.3.1982 – VIII ZR 92/81, NJW 1982, 2371 (2372); siehe auch *L. Michalski*, in: Erman, BGB, Bd. II., 12. Aufl. 2008, § 929 Rz. 13a f.

rene Umsatzakte und folglich auch eine entsprechende Anzahl von Lieferungen vor; in der Systemrichtlinie kommt diese Rechtsfolge in Art. 141 betreffend sog. innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte klar zum Ausdruck.

Die Ortsbestimmung für diese Art von Transaktion ist in der Systemrichtlinie nicht besonders und in § 3 Abs. 6 S. 5 f., Abs. 7 S. 2 UStG auch nur rudimentär geregelt. Der EuGH hat aber inzwischen klargestellt, dass der Transportvorgang nur einem der Umsatzakte zuzuordnen ist, der sog. „bewegte“ Lieferung. Es kann daher auch nur eine innergemeinschaftliche Lieferung vorliegen¹²⁶. Im Übrigen gilt Art. 31 MwStSystRL bzw. § 3 Abs. 7 S. 2 UStG für jede „ruhende“ Lieferung in der Reihe. Diese Konzeption wird auch implizit von dem Sonderregime des Art. 42 MwStSystRL betreffend innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte vorausgesetzt: Die Vorschrift geht nämlich davon aus, dass die zweite Lieferung in der Reihe dort ausgeführt wird, wo die der ersten – innergemeinschaftlichen – Lieferung zuzurechnende Beförderung oder Versendung geendet hat. Zu Recht entsprach diese Sicht der Dinge denn auch schon vor der Entscheidung des Gerichtshofs der vorherrschenden Ansicht in Deutschland¹²⁷.

Die eigentliche Schwierigkeit liegt dann aber in der Zuordnung des Transportvorgangs und der dafür einschlägigen Ortsbestimmungen der §§ 3 Abs. 6 S. 1; 3d UStG zu einer der Lieferungen in der Reihe. Das Gemeinschaftsrecht liefert keinerlei ausdrücklichen Hinweis darauf, wie die Zuordnung zu erfolgen hat. Im deutschen Umsatzsteuerrecht ist sie in § 3 Abs. 6 S. 6 UStG nur partiell für einen „mittleren“ Unternehmer geregelt, der sowohl Abnehmer als auch Lieferer ist. Die Vorschrift formuliert sybillinisch, die Beförderung oder Versendung durch einen solchen Unternehmer solle der Lieferung an ihn zuzuordnen sein, wenn er nicht nachweise, dass er den Gegenstand in seiner Eigenschaft als Lieferer transportiert habe. Die Finanzverwaltung versteht die Nachweispflicht so, dass der mittlere Unternehmer Gefahr und Kosten des Transports tragen und diesen Umstand belegen müsse¹²⁸. Im Schrifttum wird überwiegend für ein echtes Wahlrecht plädiert, dessen Ausübung aber durch umfangreiche Aufzeichnungen und

126 Vgl. EuGH v. 6.4.2006 – Rs. C-245/04 (EMAG), Slg. 2006, I-3227, Rz. 37 ff.

127 Vgl. *W. Birkenfeld*, USt-Handbuch, § 64 (Stand 04/03) Rz. 82; *W. Jakob*, Umsatzsteuer, 3. Aufl. 2005, Rz. 552; *H. Nieskens*, in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 3 (Stand 08/07) Rz. 1672 m. w. N.; a. A. aber *C. Wäger*, Besteuerung innergemeinschaftlicher Reihengeschäfte, 2001, S. 130; *H. Stadie*, Umsatzsteuerrecht, Rz. 8.16 ff., unter Verweis auf Art. 8 (2) der Sechsten MwStSystRL. Mindestens aus der Nachfolgerbestimmung des Art. 32 (2) MwStSystRL lässt sich aber derartiges nicht (mehr) herleiten, da ihr mit Blick auf die erwähnten „nachfolgenden Lieferungen“ auch bloß deklaratorischer Charakter zukommen könnte.

128 Vgl. Abschn. 31a Abs. 10 UStR; dazu *W. Reiß*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, § 14 Rz. 57: „verkapptes Wahlrecht“.

Erklärungen penibel und zeitnah zu dokumentieren sein soll¹²⁹. Geschehe der Transport hingegen durch oder auf Veranlassung des ersten Lieferanten oder des letzten Abnehmers, sei die bewegte Lieferung entsprechend zuzuordnen¹³⁰.

bb) Kritik

Problematisch wird die Sichtweise der herrschenden Meinung vor allem dann, wenn die Ware aus einem anderen Mitgliedstaat ins Inland transportiert wird, aber nur der letzte Abnehmer in der Reihe dort niedergelassen ist und auch kein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft im Sinne des § 25b UStG vorliegt. Kann die Warenbewegung in diesem Falle nicht der letzten – grenzüberschreitenden – Lieferbeziehung zugeordnet werden, muss der mittlere auslandsansässige Unternehmer einen innergemeinschaftlichen Erwerb im Inland versteuern. Verwendet er seine ausländische Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, muss er den Umsatz zudem möglicherweise entsprechend dem deutschen § 3d S. 2 UStG mindestens vorübergehend auch im Ausland versteuern. Außerdem führt er in der Folge eine in Deutschland steuerpflichtige Lieferung an den letzten Abnehmer aus. Zusätzliche Komplikationen treten auf, wenn mehr als zwei liefernde Unternehmer am Reihengeschäft beteiligt sind¹³¹.

Die vom deutschen Gesetzgeber ansatzweise getroffene und von der Finanzverwaltung konkretisierte Regelung für Reihengeschäfte, die mit einer Lieferung aus dem EU-Ausland verbunden sind, ist daher insgesamt nicht praktikabel. Sie belastet die betroffenen Unternehmer mit unnötigen Dokumentationspflichten und birgt erhebliche Risiken fehlerhafter Handhabung und daraus resultierender Belastungen mit nicht mehr abwälzbaren Steuern und steuerlichen Nebenleistungen. Letztlich erzeugt sie infolge des hohen Gestaltungsbedarfs einen „Dummensteuereffekt“¹³². Das deutsche Modell dürfte damit auch im potenziellen Widerspruch zu den primärrechtskonform ausgelegten¹³³ und vorrangig anwendbaren Richtlinienvorgaben stehen:

Aus dem Fehlen ausdrücklicher richtlinienrechtlicher Regelungen für die Zuordnung der Warenbewegung im Reihengeschäft lässt sich nämlich mit-

129 Vgl. *W. Birkenfeld*, USt-Handbuch, § 64 (Stand 04/03) Rz. 96; *S. Martin*, in: *Sölch/Ringleb*, UStG, § 3 (Stand 04/08) Rz. 480; *H. Nieskens*, in: *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 3 (Stand 08/07) Rz. 1919.

130 Vgl. *W. Birkenfeld*, USt-Handbuch, § 64 (Stand 04/03) Rz. 87 ff.

131 Siehe dazu auch die Beispiele in Abschn. 31a Abs. 8 ff. UStR.

132 Daneben eröffnen sich im Drittstaatenkontext sogar Steuerhinterziehungsmöglichkeiten für den mittleren Unternehmer in der Reihe; siehe dazu eingehend *H. Nieskens*, in: *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 3 (Stand 08/07) Rz. 1965.

133 Siehe zu diesem Erfordernis EuGH v. 17.5.2001 – Rs. C-322/99 u. a. (Fischer u. a.), Slg. 2001, I-4049, Rz. 75; EuGH v. 26.6.2007 – Rs. C-305/05 (Ordre des barreaux francophones et germanophones), Slg. 2007, I-5305, Rz. 28; *S. Schmabl*, EuR – Beiheft 1/2008, S. 12 m. w. N.

nichten folgern, dass sich dem Gemeinschaftsrecht dazu keine Anhaltspunkte entnehmen ließen und die Ausgestaltung daher dem jeweiligen mitgliedstaatlichen Gesetzgeber überlassen sei¹³⁴. Die gemeinschaftsrechtlich anerkannte Berufsfreiheit der steuerpflichtigen Unternehmer verlangt, dass sie als bloße „Steuereinnahmer für Rechnung des Staates und im Interesse der Staatskasse“¹³⁵ vor unverhältnismäßigen Risiken und Belastungen aus dieser Indienstrafe geschützt werden müssen¹³⁶. Drohen solche Nachteile spezifisch bei innergemeinschaftlichen Lieferungen, ergibt sich dieses Erfordernis zudem als Ausfluss der Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote des Art. 28 f. EG.

Unter diesem Blickwinkel ist es im Kontext des EG-Binnenmarkts jedoch allein sachgerecht, die Warenbewegung stets der ersten „grenzüberschreitenden“ Lieferung an einen Abnehmer zuzuordnen, der seinen Unternehmenssitz nicht in demselben Mitgliedstaat wie sein Lieferant hat¹³⁷. Dies ist dann auch die (erste) innergemeinschaftliche Lieferung, die auf Seiten des Abnehmers grundsätzlich die Besteuerung eines innergemeinschaftlichen Erwerbs nach sich zieht¹³⁸. Nur auf diese Weise werden nämlich die Erwerbsbesteuerung eines Unternehmers in einem ihm fremden Mitgliedstaat sowie die dortige Erfassung der anschließenden Lieferung und die damit verbundenen verfahrensrechtlichen Erschwernisse des innergemeinschaftlichen Warenverkehrs vermieden. Dieses Anliegen des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems manifestiert sich schließlich auch in den speziellen Vorgaben der Richtlinie für das innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäft, die entsprechende, wenn auch unvollkommene Vorkehrungen bei mehrfach grenzüberschreitenden Lieferbeziehungen treffen. Überdies sind die Bestimmungen zum Dreiecksgeschäft ersichtlich auf eine Zuordnung der Warenbewegung zur ersten grenzüberschreitenden Lieferbeziehung zugeschnitten, da sich nur so

134 So aber *H. Nieskens*, in: Rau/Dürwächter, UStG, § 3 (Stand 08/07) Rz. 1923.

135 So ausdrücklich EuGH v. 21.2.2008 – Rs. C-271/06 (Netto Supermarkt), n. n. v., Rz. 21.

136 Dazu generell EuGH v. 28.4.1998 – Rs. C-200/96 (Metronome Musik), Slg. 1998, I-1953, Rz. 21; EuGH v. 9.9.2004 – Rs. C-184/02 u. a. (Spanien u. a./Parlament u. Rat), Slg. 2004, I-7789, Rz. 52.

137 Auf eine inländische feste Niederlassung des Abnehmers sollte hingegen aus Gründen der Rechtssicherheit für den jeweiligen Lieferanten nicht abgestellt werden, da deren Identifikation als solche unter Umständen Schwierigkeiten bereiten kann, ohne dass damit im Belastungsergebnis eine Annäherung an das Verbrauchsortprinzip verbunden wäre. Denn beim Reihengeschäft wird eine Steuerbelastung des mittleren Unternehmers ohnehin praktisch nie definitiv, da für den Warenhandel kaum unechte Steuerbefreiungen und ein damit korrespondierender Ausschluss vom Vorsteuerabzug vorgesehen sind und eine solche Befreiung im Übrigen ja regelmäßig auch schon für die Lieferung an den mittleren Unternehmer gälte.

138 A. A. auf Basis vermeintlicher Erwägungen zur Systematik der „Übergangsregelung“ *B. Terra* (Fn. 23), S. 262 f., wonach grundsätzlich der erste Abnehmer einen innergemeinschaftlichen Erwerb verwirklichte.

der gewünschte Vereinfachungseffekt für den mittleren Unternehmer erreichen lässt¹³⁹.

3. Ort der sonstigen Leistung

Wie eingangs bereits geschildert, sah die Zweite Mehrwertsteuerrichtlinie zunächst vor, sonstige Leistungen zwecks Verwirklichung des Verbrauchs-ortprinzips grundsätzlich an dem Ort zu besteuern, an dem die Dienstleistung, das abgetretene oder zur Nutzung überlassene Recht oder der gemietete Gegenstand verwendet oder ausgewertet wurde. Nachdem sich dies als unpraktikabel und konfliktträchtig erwies, schlug der Richtliniengeber in der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie den entgegengesetzten Weg einer Orientierung am Herkunftslandprinzip ein. Er erklärte sonstige Leistungen im Grundsatz dort für steuerbar, wo der Leistungserbringer seinen Unternehmenssitz oder eine feste Niederlassung hat. Daneben wurde jedoch eine beträchtliche Anzahl von Sonderbestimmungen für spezifische Dienstleistungen vorgesehen, bei denen die territoriale Zuordnung nach dem mutmaßlichen Verbrauchsort erfolgen soll.

Insbesondere der Katalog von Leistungen, bei denen sich die Besteuerung nach der Ansässigkeit des Leistungsempfängers richtet, wurde im Laufe der Jahre immer wieder modifiziert. Zu einer grundlegenden Reform kam es jedoch bis vor kurzem nicht¹⁴⁰. Wie schon erwähnt, ist jetzt aber nach fast fünfjährigen Vorarbeiten der Kommission Anfang 2008 eine Richtlinie mit substanzialen Änderungen der Ortsbestimmungen für sonstige Leistungen verabschiedet worden. Sie bleibt zwar hinter den Kommissionsvorschlägen zurück, führt aber gleichwohl in vielen Bereichen zu einer Verbesserung und zur Klärung von Streitfragen. Die neuen Regeln zur territorialen Zuordnung sind überwiegend zum 1.1.2010 umzusetzen und werden im Folgenden im Kontext der Bestimmungen des geltenden Rechts mit erörtert¹⁴¹. Die Analyse beschränkt sich dabei aus Platzgründen auf die Grundregeln sowie auf diejenigen Sondertatbestände, anhand derer sich der Grundkonflikt zwischen Erfordernissen der Sachgerechtigkeit einerseits und eines praktikablen Verwaltungsvollzugs andererseits in besonderem Maße veranschaulichen lässt.

139 Zu den ansonsten eintretenden verfahrensrechtlichen Erschwernissen siehe eingehend *H. Nieskens*, in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 3 (Stand 08/07) Rz. 2022 ff. zur Veranlassung des Transports durch den letzten Abnehmer; entsprechendes gälte für den – freilich eher theoretischen – Fall einer wahlweisen Zuordnung der Warenbewegung zur letzten Lieferbeziehung im Dreieck durch den mittleren Unternehmer gemäß § 3 VI 6, 2. Hs. UStG.

140 Vgl. zu den Einzelheiten ausführlich *R. T. Ainsworth* (Fn. 4), S. 7 f.; *C. Penke* (Fn. 21), S. 72 f.; *H. Stadie*, in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 3a (Stand 02/08) Rz. 13 ff.

141 Einen Gesamtüberblick über den Regelungsgegenstand der Änderungsrichtlinie 2008/8/EG bieten *H. Nieskens*, UR 2008, 677 ff.; *M. Kuttin/W. Berger* (Fn. 108), S. 253 ff.

*a) Grundregel**aa) Systematik*

Bislang richtet sich entsprechend der Vorgabe des Art. 43 MwStSystRL die territoriale Zuordnung einer sonstigen Leistung gemäß § 3a Abs. 1 UStG sowohl im kommerziellen wie im nichtkommerziellen Handel nach dem Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit des Dienstleistungserbringers. Alternativ kommt der Ort einer festen Niederlassung dieses Unternehmers in Betracht, wenn die Dienstleistung von dort aus erbracht wird. Wie sich der amtlichen Begründung zur Vorläuferregelung in der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie entnehmen lässt, wurde diese Festlegung vornehmlich zum Zwecke der Steuervereinfachung getroffen. Außerdem sollten die mit einer eigentlich verbrauchsteuerkonformen Bestimmung des Ortes der tatsächlichen Nutzung oder Verwertung verbundenen Schwierigkeiten vermieden werden¹⁴². Bemerkenswert ist schließlich noch, dass § 3a Abs. 1 UStG von der Richtlinien-terminologie abweicht und den in § 12 AO national vorgeprägten Begriff der Betriebsstätte anstelle desjenigen der festen Niederlassung verwendet.

Neben dieser Grundregel enthalten die Art. 44 ff. MwStSystRL aber eine ganze Reihe ebenfalls einheitlich für den kommerziellen wie den nichtkommerziellen Handel geltender Sondervorschriften für bestimmte Arten von sonstigen Leistungen. Daneben sieht Art. 56 MwStSystRL einen umfangreichen Katalog sonstiger Leistungen vor, bei denen sich der Leistungsort im innergemeinschaftlichen Handel zwischen Unternehmern nach dem Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit bzw. der festen Niederlassung des Leistungsempfängers bestimmt. Eine Verortung der sonstigen Leistung nach der Ansässigkeit des Leistungserbringers ist daher tatsächlich nur bei Leistungen an Endverbraucher die Regel, im kommerziellen Geschäftsverkehr hingegen faktisch die Ausnahme.

Von 2010 an wird dieser Dualismus durch die Einführung zweier diametral entgegengesetzter Grundregeln für Leistungen zu unternehmerischen Zwecken einerseits und für solche zur nichtunternehmerischen Verwendung andererseits noch vertieft werden: Für den nichtkommerziellen Handel bleibt es bei der bisherigen Grundregel. Demgegenüber wird die bisher auf Katalogdienstleistungen begrenzte Ortsbestimmung nach der Ansässigkeit des Leistungsempfängers gemäß Art. 44 MwStSystRL n. F. die neue Grundregel für den kommerziellen Dienstleistungshandel bilden.

142 Vgl. die entsprechende Begründung im Vorschlag der Kommission zur Harmonisierung der Mehrwertsteuer, KOM(1973) 950, S. 11.

bb) Verwirklichung des Ursprungslandprinzips

Es ist offensichtlich, dass eine territoriale Zuordnung zum Unternehmenssitz bzw. zu einer in den Leistungsvorgang eingeschalteten festen Niederlassung des Dienstleistungserbringers tendenziell zu einer Besteuerung nach dem Ursprungslandprinzip führt¹⁴³. Bei der Einführung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems ließe sich zwar möglicherweise noch argumentieren, dass die meisten Dienstleistungen die persönliche Präsenz der Unternehmer erforderten, die ihre aktive Dienstleistungsfreiheit eher selten wahrnahmen und daher Kundenbedürfnisse meist vor Ort in ihrer geschäftlichen Niederlassung befriedigten¹⁴⁴. Ursprungs- und Bestimmungsland fielen daher meist zusammen. Mit der kontinuierlichen Zunahme der grenzüberschreitenden Mobilität sowie dem Aufkommen moderner Kommunikationsformen, die einen physischen Grenzübertritt für die Leistungserbringung häufig entbehrlich machen, lässt sich eine solche Annahme aber selbst bei typisierender Betrachtung nicht mehr aufrecht erhalten.

Der Richtliniengeber ist angesichts einer trotz gewandelter Verhältnisse unveränderten Ortsbestimmung offenbar der Auffassung, dass sich bei sonstigen Leistungen eine Besteuerung nach dem Verbrauchsortprinzip gerade dann nicht durchsetzen lässt, wenn sie von besonderer Bedeutung wäre: nämlich bei der Leistungserbringung unmittelbar gegenüber Endverbrauchern¹⁴⁵. Etwas anderes gilt nur in den noch zu erörternden Spezialfällen der Art. 45 ff. MwStSystRL, wo die Dienstleistungen jeweils einen besonderen Bezugspunkt zu „greifbaren“ Gegenständen oder Einrichtungen haben. In der Tat ist bei privaten Endverbrauchern eine Verlagerung der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger, wie sie im kommerziellen Handel mit Katalogleistungen in Art. 196 MwStSystRL zwingend vorgesehen ist, allenfalls ausnahmsweise bei Leistungen für den privaten Bedarf von Unternehmern praktikabel¹⁴⁶.

143 So auch *H. Stadie*, in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 3a (Stand 02/08) Rz. 5. Der EuGH spricht deshalb auch von einer „fiktiven Lokalisierung“ der Dienstleistung, vgl. EuGH v. 23.1.1986 – Rs. 283/84 (Trans Tirreno Express), Slg. 1983, 231, Rz. 16.

144 Allerdings kommt es auch unter derartigen Umständen nicht zwingend zu einer Besteuerung nach dem Verbrauchsortprinzip, wenn der Kunde sich nach der Leistungserbringung – wie z. B. einem Friseurbesuch – ins Ausland begibt und den fortdauernden Nutzen aus der Dienstleistung dort zieht, oder bei Arbeiten an beweglichen Gegenständen.

145 Zustimmung *H. Stadie*, in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 3a (Stand 02/08) Rz. 167; *ders.*, in: Mössner, Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 3. Aufl. 2005, Rz. G 87; *W. Reiß*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, § 14 Rz. 59; kritisch *H. Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 1998, Rz. 9.37.

146 Vgl. die Kommission in ihrem ursprünglichen Vorschlag für eine Richtlinie zur Änderung der 6. MwStRL, KOM(2003) 882 endg., S. 4; *R. T. Ainsworth* (Fn. 4), S. 14.

Auch fehlt hier bei einer Besteuerung des Leistenden im Bestimmungsland die mit einer Vorsteuerabzugsberechtigung des Leistungsempfängers verbundene Möglichkeit von innerstaatlichen Kontrollmitteilungen. Ohne fiskalische Anreize zur grenzüberschreitenden Kooperation für die Finanzbehörden des Herkunftslandes versprechen auch Ansätze zu einem grenzüberschreitenden Informationsaustausch wenig Erfolg¹⁴⁷. Wahrscheinlich will der Richtliniengeber den mitgliedstaatlichen Finanzverwaltungen auch den damit verbundenen Vollzugsaufwand nicht zumuten. Schließlich möchte man es dem Dienstleistungserbringer scheinbar auch grundsätzlich ersparen, sich mit Verfahrensanforderungen in einer für ihn fremden Rechtsordnung auseinanderzusetzen.

Wenngleich diese Gründe für sich genommen plausibel sind, ist die gegenwärtige wie künftige Inkongruenz zur Regelung des § 3c UStG betreffend Lieferungen an Endverbraucher bzw. zur zugrundeliegenden Vorschrift des Art. 33 MwStSystRL nicht nachvollziehbar. Denn die vorerwähnten Schwierigkeiten treten wie schon erörtert in einem Binnenmarkt ohne Grenzkontrollen auch im nichtkommerziellen Warenverkehr auf. Es wird außerdem noch zu erörtern sein, ob nicht auch im Dienstleistungsverkehr das Konzept einer einzigen Anlaufstelle eine überlegene Alternative zur Lösung des Problems bietet.

cc) Berücksichtigung administrativer Erfordernisse

Die territoriale Zuordnung einer sonstigen Leistung aufgrund der Art. 43 MwStSystRL erlaubt der hiernach steuerberechtigten nationalen Finanzbehörde regelmäßig eine hinreichende Kontrolle und Durchsetzung ihrer Steueransprüche: Richtet sich der Ort der Leistung nach der Unternehmensansässigkeit des Leistungserbringers, hat die Finanzverwaltung nämlich Zugriff auf einen in ihrer Steuerjurisdiktion niedergelassenen Steuerschuldner. Aus Sicht der Unternehmer stellt Art. 43 MwStSystRL sicher, dass dem Leistungserbringer nur in solchen Mitgliedstaaten Steuererklärungs- und Steuerentrichtungspflichten auferlegt werden, in denen sie über eine dauerhafte und auch vom Umfang her signifikante unternehmerische Präsenz und damit über eine gewisse Vertrautheit auch mit den länderspezifischen verfahrensrechtlichen Anforderungen verfügen. Mit erheblichen Schwierigkeiten verbunden sein kann die Anwendung der Ortsbestimmung nach Art. 43 MwStSystRL allerdings insofern, als sich der Leistungserbringer u. U. des nichtunternehmerischen Status seines Vertragspartners vergewissern muss. Hierauf wird im Zusammenhang mit der nachfolgenden Erörterung des Art. 56 MwStSystRL bzw. des § 3a Abs. 3 und 4 UStG noch einzugehen sein.

147 Vgl. W. Widmann, DStJG 13 (1990), S. 119 (131).

dd) Abgrenzbarkeit und Eindeutigkeit der Ortsbestimmung

Anders als bei den bislang erörterten Ortsbestimmungen kann die genaue Festlegung des Leistungsortes nach den Vorschriften des § 3a Abs. 1 UStG bzw. nach der künftigen Grundregel des Art. 45 MwStSystRL n. F. im Einzelfall Probleme bereiten¹⁴⁸. Dies resultiert zum einen aus der Konkretisierungsbedürftigkeit der komplexen gemeinschaftsrechtlichen Konzepte des Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit bzw. der festen Niederlassung. Die damit verbundenen Schwierigkeiten sind letztlich keine anderen als die aus dem internationalen Ertragsteuerrecht bekannten Auslegungsfragen im Zusammenhang mit dem Ort der Geschäftsleitung bzw. der Existenz einer ausländischen Betriebsstätte. Zum anderen muss die Rangfrage zwischen beiden Anknüpfungspunkten geklärt werden, wenn die Dienstleistung tatsächlich von einer festen Niederlassung aus erbracht worden ist.

(1) Der EuGH hat in seiner Rechtsprechung inzwischen beide Konzepte inhaltlich präzisiert. Unter dem Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit soll jedenfalls bei Gesellschaften der Ort verstanden werden, „an dem die wesentlichen Entscheidungen zur allgemeinen Leitung dieser Gesellschaft getroffen und die Handlungen zu deren zentraler Verwaltung vorgenommen werden“¹⁴⁹. Für Einzelunternehmen kann im Grunde nichts anderes gelten; es kommt dann auf den Ort von deren geschäftlicher Leitung an. Zur näheren Bestimmung des so verstandenen Unternehmenssitzes hat der Gerichtshof eine Vielzahl von Faktoren bemüht, wie sie auch im Kontext des Art. 10 AO sowie des Art. 4 (1) OECD-MA herangezogen werden¹⁵⁰. Es wäre unter dem Gesichtspunkt der Rechtssicherheit wünschenswert, wenn der EuGH unbeschadet der gemeinschaftsautonomen Rechtsnatur der in Art. 43 und 56 MwStSystRL verwendeten Begriffe deren Auslegung auch in Zukunft soweit als möglich an konsensfähigen Auslegungsergebnissen zum OECD-MA orientieren würde.

Eine eigenständige Definition muss allerdings entwickelt werden, wenn abweichende oder zusätzliche Zielsetzungen des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems einer engen Anlehnung an die Begrifflichkeiten des OECD-MA entgegenstehen. Dies lässt sich für das Konzept der „festen Niederlassung“ im Sinne der Art. 43 und 56 MwStSystRL feststellen. Zum einen soll dieser Anknüpfungspunkt eine im Verhältnis zum Auffangkriterium des

148 A. A. noch *M. Vellen*, USt-Kongr-Bericht 1999/2000, S. 13 (45 und 51), wonach der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit „leicht und eindeutig“ zu bestimmen sei. Mit der Zunahme moderner Kommunikationsformen und zunehmender Mobilität von Führungskräften lässt sich diese These aber jedenfalls heute nicht mehr aufrechterhalten, vgl. *G. Breuninger/A. Krüger*, in: FS Rädler, 1999, S. 79/80 ff.

149 EuGH v. 28.6.2007 – Rs. C-73/06 (Planzer Luxembourg), Slg. 2007, I-5655, Rz. 60.

150 Siehe im Einzelnen EuGH v. 28.6.2007 – Rs. C-73/06 (Planzer Luxembourg), Slg. 2007, I-5655, Rz. 61; zur Parallelität zu § 10 AO vgl. *H. Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 1998, Rz. 9.35.

Unternehmenssitzes stärkere Annäherung an den mutmaßlichen Verbrauchsort erreichen, und zwar sowohl beim Abstellen auf den Leistungsempfänger als auch bei der Ortsbestimmung nach dem Leistungserbringer¹⁵¹. Demgegenüber muss es bei der Aufteilung von Ertragsteuerhoheiten vornehmlich auf eine zutreffende Lokalisierung der gewinnwirksamen Aktivitäten gehen. Beispielsweise mögen Einrichtungen wie die in § 12 S. 2 Nr. 6 AO genannte Einkaufsstelle einen brauchbaren Indikator für die Radizierung der ertragsteuerlich maßgeblichen Wertschöpfung abgeben; sie erlauben aber keine Aussage zum mutmaßlichen Verbrauchsort.

Zum anderen dient eine an die feste Niederlassung anknüpfende Ortsbestimmung im harmonisierten Mehrwertsteuersystem nicht nur der sachgerechten Aufteilung von Besteuerungsbefugnissen durch Annäherung an den mutmaßlichen Verbrauchsort, sondern auch der Praktikabilität und Sicherstellung der Besteuerung¹⁵². Der steuerberechtigte Mitgliedstaat soll in die Lage versetzt werden, sich unmittelbar an die seine Steuerberechtigung begründende Niederlassung des Steuerschuldners zu halten, um steuerliche Kontrollen durchzuführen und Steueransprüche erforderlichenfalls auf eigenem Territorium zu vollstrecken. Das ist auch bei der Ortsbestimmung ausgehend von der festen Niederlassung des Leistungsempfängers von Bedeutung, weil sich die Steuerschuld dann gemäß Art. 196 MwStSystRL auf diesen verlagert. Umgekehrt soll der jeweilige Steuerschuldner seine Steuererklärungs- und Steuerentrichtungspflichten nur dann in einem Niederlassungsstaat erfüllen müssen, in dem er nicht seinen Unternehmenssitz hat, wenn er vor Ort dauerhaft über genügend eigene personelle wie sachliche Kapazitäten verfügt.

Der EuGH trägt diesen Besonderheiten in seiner ständigen Rechtsprechung zur Auslegung des Kriteriums der festen Niederlassung Rechnung und verlangt dafür einen „durch das ständige Zusammenwirken der für die Erbringung bestimmter Dienstleistungen erforderlichen Personal- und Sachmittel gebildeten Mindestbestand“¹⁵³. Damit werden ein hinreichender Grad an Beständigkeit bzw. räumlicher Verfestigung sowie eine Struktur vorausgesetzt, die von der personellen und technischen Ausstattung her eine auto-

151 Siehe dazu die Argumentation der Kommission in der Rs. Berkholz, zitiert in den Gründen des Urteils des EuGH v. 4.7.1985 – Rs. 168/84 (Berkholz), Slg. 1985, 2251, Rz. 13; a. A. zu Art. 43 MwStSystRL A. *Schreib*, UR 2007, 437 (439). Zum umstrittenen Charakter des Unternehmenssitzes als einem Auffangkriterium auch im Rahmen des Art. 43 MwStSystRL siehe sogleich.

152 Diesen Aspekt vernachlässigte die Ursprungslandkommission, BMF-Schriftenreihe Heft 52, 1992, S. 60.

153 Vgl. EuGH v. 4.7.1985 – Rs. 168/84 (Berkholz), Slg. 1985, 2251, Rz. 18, EuGH v. 20.2.1997 – Rs. C-260/95 (DFDS), Slg. 1997, I-1005, Rz. 20; EuGH v. 17.7.1997 – Rs. C-190/95 (ARO Lease), Slg. 1997, I-4383, Rz. 15; EuGH v. 28.6.2007 – Rs. C-73/06 (Planzer Luxembourg), Slg. 2007, I-5655, Rz. 54. Siehe zur Rechtsprechungsentwicklung eingehend B. *Terra/J. Kajus* (Fn. 4), S. 540 ff.

nome Erbringung der betreffenden Dienstleistungen ermöglicht¹⁵⁴. Die geforderte unmittelbare Ausrichtung an der *Erbringung* der Dienstleistung berücksichtigt angemessen die Verbrauchsteuerteologie der Ortsbestimmung. Sie führt auf der einen Seite dazu, dass Einrichtungen aus dem Begriff der festen Niederlassung auszusondern sind, die nur dazu dienen, für das Unternehmen Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten vorzunehmen, wie etwa das Anwerben von Personal oder den Ankauf von für die Durchführung der Unternehmenstätigkeit erforderlichen Sachmitteln¹⁵⁵.

Auf der anderen Seite können dafür aber für die Zwecke der Ortsbestimmung ausnahmsweise auch rechtlich selbständige Tochtergesellschaften als „feste Niederlassung“ aufgefasst werden, wenn sie wie eine Zweigstelle in die Leistungserbringung involviert sind¹⁵⁶. Letzteres wird man aus Gründen einer praktikablen und auch zwischenstaatlich einheitlichen Handhabung der Besteuerung für Unternehmen und Finanzverwaltung allerdings nur dann annehmen können, wenn es sich um eine zumindest mittelbar hundertprozentige Beteiligung handelt. Dies genügt auch, um einem eventuellen grundfreiheitlichen¹⁵⁷, jedenfalls aber grundrechtlichen¹⁵⁸ Gebot der Rechtsformneutralität Genüge zu tun. Das Abstellen auf einen permanenten

154 EuGH v. 17.7.1997 – Rs. C-190/95 (ARO Lease), Slg. 1997, I-4383, Rz. 15; EuGH v. 28.6.2007 – Rs. C-73/06 (Planzer Luxembourg), Slg. 2007, I-5655, Rz. 55. Gegenteiler Auffassung war bis zum Jahre 1985 der Mehrwertsteuerausschuss aus Vertretern der Mitgliedstaaten und der Kommission, vgl. die Nachweise bei *B. Terra* (Fn. 23), S. 110 f.: Die Fähigkeit zur autonomen Erbringung der Dienstleistung sei keine Voraussetzung für die Annahme einer festen Niederlassung.

155 EuGH v. 28.6.2007 – Rs. C-73/06 (Planzer Luxembourg), Slg. 2007, I-5655, Rz. 56.

156 Vgl. EuGH v. 20.2.1997 – Rs. C-260/95 (DFDS), Slg. 1997, I-1005, Rz. 25 ff., zu Art. 307 S. 2 MwStSystRL; befürwortend unter dem Aspekt des Bestimmungslandprinzips und der Rechtsformneutralität auch *H. Stadie*, in: Rau/Dürwächter, UStG, § 3a (Stand 02/08) Rz. 192. Siehe dazu auch *R. Portale*, *Imposta sul Valore Aggiunto*, 2008, S. 165 mit Nachweisen zur italienischen Rspr. Steuerschuldner bleibt dann die Muttergesellschaft; es muss ihr jedoch gestattet sein, sich zwecks Erfüllung ihrer Steuererklärungs- und Steuerentrichtungspflichten der Tochtergesellschaft als Fiskalvertreterin zu bedienen, weil sie auch bei einer unselbständigen Niederlassung zu diesem Zweck auf deren Personal zurückgreifen könnte.

157 Vgl. dazu EuGH v. 23.2.2006 – Rs. C-253/03 (CLT UFA), Slg. 2006, I-1831, Rz. 14; tendenziell zustimmend *M. Lang*, *IStR* 2006, 397 ff.; *A. Schnitger*, *Die Grenzen der Einwirkung der Grundfreiheiten des EG-Vertrages auf das Ertragsteuerrecht*, 2006, S. 277 ff. Dagegen überzeugend *O. H. Jacobs*, *Internationale Unternehmensbesteuerung*, 6. Aufl. 2007, S. 214 ff.

158 Der EuGH entnimmt dem mehrwertsteuerrechtlichen Neutralitätsgrundsatz in st. Rspr. ein Gebot der Rechtsformneutralität, vgl. EuGH v. 17.2.2005 – Rs. C-453/02 u. a. (Linneweber und Akritidis), Slg. 2005, I-1131, Rz. 24 f.; EuGH v. 12.1.2006 – Rs. C-246/04 (Turn- und Sportunion Waldburg), Slg. 2006, I-589, Rz. 33 f. Der Neutralitätsgrundsatz wiederum ist vom EuGH wiederholt als bereichsspezifische Ausprägung des Gleichheitssatzes apostrophiert worden, vgl. dazu die Nachweise in Fn. 23. Tatsächlich dürfte es sich um eine Ausprägung

organisatorischen Mindestbestand wiederum, der die feste Niederlassung zu autonomen Entscheidungen der täglichen Geschäftsführung und ihrer Umsetzung befähigt¹⁵⁹, kommt den vorerwähnten administrativen Erfordernissen entgegen.

Zu Recht wird der Begriff der festen Niederlassung daher vom EuGH grundsätzlich enger gefasst als das Betriebsstättenkonzept des § 12 AO¹⁶⁰, aber auch als dasjenige des Art. 5 (1) OECD-MA¹⁶¹. Er weist vielmehr eine starke Affinität zur Rechtsfigur der „aus eigenen Mitteln funktionsfähigen Einheit“ im Sinne des Art. 2 Buchst. i Fusionsrichtlinie auf, die der deutsche Gesetzgeber im UmwStG durch das Teilbetriebskonzept zu umschreiben versucht. Wie sich an der Einbeziehung von Tochtergesellschaften zeigt, kann das mehrwertsteuerrechtlich maßgebliche Verständnis der „festen Niederlassung“ aber im Einzelfall entsprechend seiner verbrauchsteuerrechtlichen Interpretation auch über das ertragsteuerliche Betriebsstättenkonzept im Sinne des Art. 5 (7) OECD-MA hinausgehen. Der deutsche Gesetzgeber würde darum gut daran tun, bei der für 2010 ohnehin anstehenden Revision der Ortsbestimmung für Dienstleistungen den Begriff der festen Niederlassung einheitlich auch in § 3a UStG sowie in § 13b UStG¹⁶² zu übernehmen. Gegenwärtig muss die in § 12 AO an sich für das gesamte Steuerrecht einheitlich konzipierte Legaldefinition der Betriebsstätte für die Zwecke des UStG eine gesonderte Auslegung erfahren. Ein Teil der Regelbeispiele sind infolge der gebotenen teleologischen bzw. gemeinschafts-

unternehmerischer Organisationsfreiheit handeln, die von der ungeschriebenen gemeinschaftsrechtlichen Unternehmerfreiheit grundrechtlich geschützt ist.

- 159 Dieses Erfordernis hat GA *Poiães Maduro* in seinen Schlussanträgen v. 27.1.2005 – Rs. C-452/03 (RAL), Slg. 2005, I-3947, Rz. 47, nicht hinreichend berücksichtigt, als er die Präsenz eigenen Personals vor Ort für entbehrlich hielt.
- 160 Vgl. *H. Stadie*, in: Rau/Dürnwächter, UStG, § 3a (Stand 02/08) Rz. 189; a. A. *M. Langer*, in: Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 3a (Stand 04/06) Rz. 29.
- 161 Nach herrschendem Verständnis bedarf es zur Begründung einer Betriebsstätte im Sinne des Art. 5 (1) OECD-MA bzw. des § 12 AO nicht zwingend einer dauerhaften personellen Präsenz, vgl. Art. 42.6 OECD-MK; BFH v. 30.10.1996 – II R 12/92, BStBl. II 1997, 12 (14); *D. Birk*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 12 AO (Stand 08/04) Rz. 22; kritisch *M. Günkel*, in: Gosch/Kroppen/Grother, DBA, Art. 5 OECD-MA (Stand 1997) Rz. 54; *F. Wassermeyer*, in: Debatin/Wassermeyer, DBA, Art. 5 OECD-MA (Stand 09/00) Rz. 33a. Zweifelnd zum generellen Ausschluss solcher Konstellationen vom Konzept der festen Niederlassung iSd MwStSystRL allerdings *W. Reiß*, StB-Jb 1998/99, S. 391 (408). Anders auch *R. Portale*, *Imposta sul Valore Aggiunto*, 2008, S. 163: Das Konzept der Betriebsstätte im Sinne des Art. 5 OECD-MA sollte Ausgangspunkt einer Interpretation des mehrwertsteuerrechtlichen Begriffs der festen Niederlassung sein.
- 162 Diese Vorschrift verwendet zwar nicht den Begriff der „Betriebsstätte“, sondern spricht von der „Zweigniederlassung“, meint aber dasselbe, vgl. dazu auch *C. Hil-ler/H. Friedrich-Vache*, FS Reiß, 2008, S. 251 (260 f.); *H. Stadie*, in: Rau/Dürnwächter, UStG, § 13b (Stand 05/05) Rz. 17.

rechtskonformen Reduktion hier nicht anwendbar¹⁶³, was der Rechtsklarheit nicht zuträglich ist.

(2) Schwierigkeiten kann auch die Frage bereiten, wann eine Leistung von einer Niederlassung erbracht worden ist, wann also eine hinreichend enge Verbindung zwischen der Betriebsstättenaktivität und der steuerbaren sonstigen Leistung besteht. Da die Einbeziehung von festen Niederlassungen in die Ortsbestimmung eine Annäherung an den mutmaßlichen Verbrauchsort gewährleisten soll, kann es für die territoriale Zuordnung jedenfalls nicht entscheidend darauf ankommen, wo der Vertrag über die in Rede stehende Dienstleistung geschlossen wurde und ob dies durch den Repräsentanten einer festen Niederlassung geschah¹⁶⁴. Dieser Gesichtspunkt liefert mit der Zunahme elektronischer Kommunikation, aber auch im nichtkommerziellen Dienstleistungshandel nicht länger ein zuverlässiges Indiz für den mutmaßlichen Verbrauchsort.

Stattdessen müssen dem Verbrauchsortprinzip adäquate und gleichwohl praktikable Zurechnungskriterien identifiziert werden. Kommt es darauf an, ob die Leistung durch eine feste Niederlassung erbracht wurde, können unternehmensinterne Tätigkeiten vorbereitender Natur nicht von ausschlaggebender Bedeutung sein, selbst wenn sie für den intendierten Leistungserfolg wesentlich sein sollten. Denn sie erlauben keine Schlussfolgerungen zum mutmaßlichen Verbrauchsort und lassen sich für die Finanzverwaltung auch nicht stets eindeutig lokalisieren. Ein juristisches Gutachten für eine Privatperson beispielsweise kann an jedem beliebigen Ort erstellt werden, an dem die beauftragte Rechtsanwaltskanzlei entsprechende personelle Kapazitäten vorhält. Erst recht gilt dies für den Ort der Rechnungserteilung¹⁶⁵. Es ist vielmehr entscheidend darauf abzustellen, ob eine – und ggf. welche – feste Niederlassung ihre personellen und sachlichen Ressourcen zum Zwecke der Auftragsabwicklung unmittelbar im Verhältnis zum Kunden eingesetzt hat¹⁶⁶. Dabei muss es bei nicht ortsgebundenen Leistungen genügen, wenn Mitarbeiter der Niederlassung dem Kunden den geschuldeten Leistungserfolg unmittelbar haben zukommen lassen. Im obigen Beispiel

163 Es ist nicht davon auszugehen, dass der Gesetzgeber auch für die Zwecke des harmonisierten Mehrwertsteuerrechts unbedingt an der Geltung der Regelbeispiele festhalten wollte, so dass einer gemeinschaftsrechtskonformen Auslegung nichts entgegensteht.

164 Wie hier *H. G. Ruppe*, Umsatzsteuergesetz, 3. Aufl. 2005, § 3a Rz. 65; *H. Stadie*, in: *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 3a (Stand: 02/08) Rz. 182; *G. v. Streit*, UR 2001, 373 (375); a.A. das UK VAT Tribunal im ZIC case, zitiert nach *A. Schreib*, UR 2007, 437 (438).

165 Insoweit zutreffend Ursprungslandkommission, BMF Schriftenreihe Heft 52, 1994, S. 61.

166 Vgl. auch *S. Pearce/S. Taylor*, *British Tax Guide – VAT, 2007/2008*, S. 117: „establishment most directly concerned“.

käme es also darauf an, von welcher Niederlassung aus die schriftliche Endfassung des Gutachtens dem Mandanten zugesandt wurde.

Der unmittelbare Kontakt zum Kunden bei der Durchführung der sonstigen Leistung wird sich gerade im von Art. 43 MwStSystRL primär erfassten nichtkommerziellen Geschäftsverkehr häufig dort ergeben, wo dieser die Leistung auch nutzen will. Die hier vertretene Auslegung bietet damit trotz der generellen Unzulänglichkeit eines beim Leistungserbringer ansetzenden Ansässigkeitskriteriums noch die beste Gewähr für eine Übereinstimmung mit dem mutmaßlichen Verbrauchsort. Besagtes Kriterium lässt sich auch gut verifizieren und stellt sicher, dass die feste Niederlassung über alle Informationen verfügt, die für die Rechnungsausstellung und die Erfüllung der Steuerklärungspflichten gegenüber den nationalen Finanzbehörden von Belang sind. Mit der Zunahme der elektronischen Kommunikation und der rein digitalen Abwicklung von Aufträgen werden allerdings auch die Grenzen einer verbrauchsteuerteologischen Auslegung des Merkmals der Ausführung durch eine bestimmte Niederlassung deutlich: Der unmittelbare Kundenkontakt kann hier letztlich von jedem Ort aus hergestellt werden, und das Merkmal verliert damit an Aussagekraft. Eine Lösung hierfür bietet nur der Übergang zur Besteuerung am Ansässigkeitsort des Leistungsempfängers, wie er ansatzweise ab 2015 speziell für Telekommunikationsdienstleistungen, Rundfunkdienstleistungen und elektronisch erbrachte Dienstleistungen vorgesehen ist¹⁶⁷.

(3) Auf der Rechtsfolgenseite zu klären ist schließlich noch das Rangverhältnis zwischen Unternehmenssitz einerseits und fester Niederlassung andererseits. Die hierzu bislang ergangene Rechtsprechung des EuGH ist wenig überzeugend. Der Gerichtshof hat schon zu einem vergleichsweise frühen Zeitpunkt die Auffassung geäußert, dass der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit ein vorrangiger Anknüpfungspunkt sei und die Berücksichtigung einer anderen festen Niederlassung im obigen Sinne „nur dann von Interesse [sei], wenn die Anknüpfung an den Sitz nicht zu einer steuerlich sinnvollen Lösung führt oder wenn sie einen Konflikt mit einem anderen Mitgliedstaat zur Folge“ habe. In diesem Rahmen hätten außerdem die nationalen Finanzbehörden eine Wahlmöglichkeit¹⁶⁸. Er hat diesen Standpunkt zwar später relativiert, indem er nicht länger von einer Wahlmöglichkeit der mitglied-

167 Vgl. Art. 58 MwStSystRL in der Fassung des Art. 5 Nr. 1 der Richtlinie 2008/8/EG. Der bloße Umstand, dass Dienstleistungserbringer und Dienstleistungsempfänger über E-Mail miteinander kommunizieren, soll allerdings noch nicht zur Annahme einer elektronischen Dienstleistung berechtigen. Eine Konkretisierung dieser Einschränkung findet sich in Art. 11, 12 der Durchführungs-VO 1777/2005. Zu dem mit der Neuregelung verbundenen Konzept der einzigen Anlaufstelle wird unten unter V. noch eingehender Stellung genommen.

168 EuGH v. 4.7.1985 – Rs. 168/84 (Berkholz), Slg. 1985, 2251, Rz. 16 f.; EuGH v. 20.2.1997 – Rs. C-260/95 (DFDS), Slg. 1997, I-1005, Rz. 19 f.; siehe ferner EuGH v. 2.5.1996 – Rs. C-231/94 (Faaborg-Gelting Linien), Slg. 1996, I-2395, Rz. 17 f.

staatlichen Steuerverwaltung sprach. Stattdessen sollen sich gerade aus der Notwendigkeit einer steuerlich sinnvollen Lösung die Kriterien für die Existenz einer festen Niederlassung folgern lassen¹⁶⁹. Es bleibt aber unklar, ob damit eine regelrechte Revision der Rechtsprechung beabsichtigt war und nunmehr der Ort der festen Niederlassung als vorrangig erachtet wird, wenn eine Geschäftsstelle des Leistungserbringers deren Merkmale aufweist und die fragliche Leistung erbringt.

Geboten wäre eine dahingehende Rechtsprechungswende¹⁷⁰. Völlig verfehlt ist es, der nationalen Finanzbehörden bei der Wahl zwischen den beiden in Art. 43 MwStSystRL genannten Anknüpfungspunkten für die territoriale Zuordnung ein Wahlrecht einzuräumen. Zunächst könnte eine für die Besteuerung so wesentliche Frage nicht im Ermessen der Verwaltung, sondern allenfalls des nationalen Gesetzgebers stehen. Davon abgesehen würden aber vor allem bei unterschiedlicher Ausübung eines solch vermeintlichen Ermessens in den beiden jeweils betroffenen Mitgliedstaaten gerade diejenigen Kompetenzkonflikte provoziert, welche die Regelungen über die Ortsbestimmung nach zutreffendem Bekunden des EuGH¹⁷¹ doch vermeiden sollen¹⁷². Allein sachgerecht ist vielmehr bei Erfüllung der oben diskutierten Voraussetzungen ein Vorrang der Zuordnung zur festen Niederlassung¹⁷³, eben weil eine solche Lösung wie schon erwähnt dem Verbrauchsteuerprinzip besser entspricht, ohne verfahrensrechtliche Erfordernisse zu vernachlässigen. Diese Rangfolge ist in der ab 2010 maßgeblichen Grundregel zur Ortsbestimmung von Dienstleistungen im nichtkommerziellen Handel in Art. 45 S. 2 MwStSystRL n. F. denn auch ausdrücklich vom Richtliniengeber vorgesehen.

169 Vgl. EuGH v. 17.7.1997 – Rs. C-190/95 (ARO Lease), Slg. 1997, I-4383, Rz. 15 f.; EuGH v. 7.5.1998 – Rs. C-390/96 (Lease Plan), Slg. 1998, I-2553, Rz. 24.

170 Wie hier *M. Vellen*, USt-Kongr-Bericht 1999/2000, S. 13 (46 ff.); a. A. wohl *B. Terra* (Fn. 23), S. 113 f. und 122; *A. Schreib*, UR 2007, 437 (439).

171 St. Rspr., vgl. etwa EuGH v. 4.7.1985 – Rs. 168/84 (Berkholz), Slg. 1985, 2251, Rz. 14; EuGH v. 26.9.1996 – Rs. C-327/94 (Dudda), Slg. 1996, I-4595, Rz. 20; EuGH v. 6.11.1997 – Rs. C-116/96 (Reisebüro Binder), Slg. 1997, I-6103, Rz. 12; EuGH v. 27.10.2005 – Rs. C-41/04 (Levob Verzekeringen), Slg. 2005, I-9433, Rz. 32.

172 Zu Recht kritisch auch *H. Stadie*, in: Rau/Dürrewächter, UStG, § 3a (Stand 02/08) Rz. 21.

173 So auch schon *GA Mancini* in seinen Schlussanträgen zur Rs. 168/84 (Berkholz) v. 6.6.1985, Slg. 1985, 2251, 2255; sowie ohne nähere Begründung auch *E. Abella Poblet*, Manual del IVA, 3. Aufl. 2006, S. 755; *R. Portale*, Imposta sul Valore Aggiunto, 2008, S. 162.

b) *Katalogdienstleistungen und künftige Grundregel im kommerziellen Handel*

aa) *Systematik*

Für zahlreiche sog. Katalogdienstleistungen sieht § 3a Abs. 3 und 4 UStG eine von der Grundregel abweichende Ortsbestimmung für den innergemeinschaftlichen kommerziellen Handel vor. Der Ort der Leistung richtet sich bei den dort genannten Umsätzen danach, wo der Empfänger sein Unternehmen betreibt bzw. welche feste Niederlassung des Empfängers die Leistung bezieht. Diese auf Art. 56 MwStSystRL basierende Vorschrift zur territorialen Zuordnung deckt den ganz überwiegenden Teil des Spektrums an sonstigen Leistungen ab, die nicht schon in einer der speziellen Ortsvorschriften der §§ 3a Abs. 2; 3b ff. UStG erfasst sind. Bei Leistungen an einen Unternehmer gelangt die Grundregel des § 3a Abs. 1 UStG bzw. des Art. 43 MwStSystRL daher wie schon erwähnt nur ausnahmsweise zur Anwendung. Flankierend zur Verlagerung des Leistungsortes hin zum Empfänger sieht § 13b Abs. 1 S. 1 Nr. 1, Abs. 2 S. 1 UStG eine Verlagerung der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger vor. Dies entspricht der Vorgabe des Art. 196 MwStSystRL. Auf diese Weise werden die Steuererklärungs- und Steuererichtungspflichten auf den Leistungsempfänger übergeleitet, der sie am Ort seines Unternehmenssitzes bzw. seiner Niederlassung zu erfüllen hat.

Wie oben bereits dargelegt wurde, wird die Ansässigkeit des Leistungsempfängers von 2010 an auch offiziell den Regelfall im kommerziellen Dienstleistungshandel bilden. Art. 44 MwStSystRL n. F. sieht diesbezüglich keine Begrenzung auf Katalogdienstleistungen mehr vor. Es bleibt allerdings beim Vorrang der speziellen Regeln territorialer Zuordnung nach den Art. 44 ff. MwStSystRL bzw. §§ 3a Abs. 2; 3b ff. UStG. Aber auch deren Anwendungsbereich wird von 2010 an in den Art. 46 ff. MwStSystRL n. F. in zunehmendem Maße auf den nichtkommerziellen Handel begrenzt, sodass der Ansässigkeitsort des Leistungsempfängers sukzessive immer größere Bedeutung gewinnt.

Zu einer Neujustierung kommt es ferner insofern, als Art. 56 MwStSystRL bzw. § 3a Abs. 3 UStG gegenwärtig nach zutreffendem Verständnis auch bei einer Leistung an Unternehmer für deren privaten Bedarf einschlägig sind¹⁷⁴. Demgegenüber soll sich die territoriale Zuordnung in solchen Fällen ausweislich des Art. 44 MwStSystRL n. F. sowie des vierten Erwägungsgrundes der Änderungsrichtlinie 2008/8/EG künftig nach der Grundregel

174 *H. Stadie*, in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 3a (Stand 02/08) Rz. 176; dafür lässt sich auch die Regelung des § 13b Abs. 2 S. 3 UStG anführen, vgl. *C. Penke* (Fn. 21), S. 158 ff. Anders aber die h.M., vgl. Abschn. 38 Abs. 5 UStR 2008; *W. Birkenfeld*, USt-Handbuch, § 75 Rz. 1138 und 1140; *A. Leonhard*, in: Bunjes/Geist, UStG, 8. Aufl. 2005, § 3a Rz. 25; *S. Martin*, in: Sölch/Ringleb, UStG, § 3a (Stand 04/04) Rz. 152.

für den nichtkommerziellen Handel richten. Eine Gegen Ausnahme ist allerdings in Art. 43 Nr. 1 MwStSystRL n. F. für Leistungen vorgesehen, die für die Ausführung nichtunternehmerischer Geschäftstätigkeit bezogen werden. Dies betrifft vornehmlich Holdinggesellschaften¹⁷⁵ und entspricht der geltenden Rechtslage¹⁷⁶. Nicht systemkonsequent ist außerdem die beschlossene Einbeziehung nichtunternehmerisch tätiger juristischer Personen in den Anwendungsbereich der neuen Grundregel für Leistungen an andere Steuerpflichtige durch Art. 43 Nr. 2 MwStSystRL n. F. Nach geltendem Recht sind sie nicht einmal von der Sonderregelung für Katalogdienstleistungen erfasst.

bb) Verwirklichung des Verbrauchsortprinzips

Die Besteuerung am Ansässigkeitsort des Leistungsempfängers verwirklicht zumindest näherungsweise das Verbrauchsortprinzip¹⁷⁷. Davon kann ohne Weiteres ausgegangen werden, wenn der unternehmerisch tätige Vertragspartner nur im Mitgliedstaat seines Unternehmenssitzes über eine oder mehrere feste Niederlassungen verfügt. Das Besteuerungsrecht wird dann territorial derjenigen Steuerjurisdiktion zugewiesen, in der die sonstige Leistung als Vorleistung in eigene Umsätze des Unternehmens eingeht. Nur ausnahmsweise kann es hier zu Abweichungen durch die vorübergehende Verwendung für die Ausführung von Umsätzen außerhalb einer festen Niederlassung in einem anderen Staat kommen, etwa im Fall angemieteter Fahrzeuge. Weniger evident, aber immer noch überwiegend wahrscheinlich ist es ferner, dass die nach zutreffender Ansicht bis 2010 noch mit erfassten Leistungen für private Zwecke eines Unternehmers auch im Mitgliedstaat des Unternehmenssitzes konsumiert werden. Relevant wird diese Konstellation nämlich vor allem bei personenbezogenen Unternehmen kleineren oder mittleren Zuschnitts, bei denen der Inhaber typischerweise im näheren Umfeld des Unternehmenssitzes wohnhaft ist.

Nicht gleichermaßen sicher wird das Verbrauchsortprinzip durch Art. 56 MwStSystRL umgesetzt, wenn der Leistungsempfänger über Niederlassungen in verschiedenen Staaten verfügt. Zwar wird eine sonstige Leistung meist in derjenigen Niederlassung ausgewertet oder genutzt werden, an die sie

175 Zur nichtunternehmerischen Sphäre von Holdinggesellschaften eingehend G. Bauer, BB 1994, 1608 (1611 f.) m. w. N.; J. Englisch, UR 2007, 290 (293 ff.) m. w. N.; siehe ferner S. Mühleisen/S. Trapp, UR 2007, 633 (635); kritisch R. Korf, DB 2005, 1357 (1358).

176 Vgl. EuGH v. 6.11.2008 – Rs. C-291/07 (Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet), UR 2008, 925, Rz. 27 ff.; BFH v. 3.11.2005 – V R 56/02, BFH/NV 2006, 889; W. Birkenfeld, in: FS Reiß, 2008, S. 137 (152).

177 So auch OECD, International VAT/GST Guidelines, 2006, Chapter 3, Tz. 5 (dort Fn. 7); H. Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 1998, Rz. 9.48; A. Schreib, UR 2007, 437 (439); H. Stadie, in: Rau/Dürrwächter, UStG, Einf (Stand: 02/07) Rz. 275; M. Vellen, USt-Kongr-Bericht 1999/2000, S. 13 (52).

ausgeführt wurde. Je nach der Art der in Rede stehenden Leistung ist es jedoch in mehr oder minder großem Umfang möglich, den Leistungserfolg auch oder sogar im Wesentlichen den übrigen Niederlassungen in anderen Steuerjurisdiktionen zugutekommen zu lassen. Exemplarisch wären etwa die Übertragung von Patenten, die Erbringung von EDV-Dienstleistungen oder eine wirtschaftliche Beratung. Soweit als möglich und praktikabel ist den sich damit bietenden Manipulationsmöglichkeiten durch eine teleologische Auslegung des Merkmals der „Ausführung“ bzw. im Richtlinienkontext der „Erbringung“ der Leistung „an“ eine bestimmte Niederlassung Rechnung zu tragen; hierauf wird sogleich noch näher einzugehen sein.

Im Übrigen darf nicht übersehen werden, dass es auf eine korrekte Verbrauchsortbestimmung im Kontext des kommerziellen Dienstleistungshandels ebenso wie beim kommerziellen Warenhandel nur ankommt, wenn der Leistungsempfänger nicht zum (vollen) Vorsteuerabzug berechtigt ist. Würde das verfehlt, rein fiskalisch motivierte Konzept unechter Steuerbefreiungen aufgegeben, bedürfte es insoweit überhaupt keiner besonderen Vorkehrungen. Da die Mitgliedstaaten aber wohl auf absehbare Zeit daran festhalten werden und vom EuGH kein primärrechtliches Verdikt zu erwarten ist, sollten fiktive Verrechnungspreise als ergänzende Instrumente zur Absicherung einer korrekten Verbrauchsortbestimmung erwogen werden¹⁷⁸.

cc) Administrierbarkeit und Sicherstellung der Besteuerung

Die Kombination aus einer an die Ansässigkeit des Leistungsempfängers anknüpfenden Ortsbestimmung mit einer Verlagerung der Steuerschuldnerschaft auf eben diesen Leistungsempfänger gewährleistet im kommerziellen Handel regelmäßig eine effektive Durchsetzung der Steueransprüche durch die Finanzverwaltung des Bestimmungslandes. Zum einen können Kontrollen und Nachfragen bei einer inländischen Niederlassung ansetzen. Zum anderen wird die Finanzverwaltung im Regelfall eines vollumfänglichen Vorsteuervergütungsanspruchs des Leistungsempfängers auch rasch Kenntnis von dem fraglichen Umsatz erhalten. Bei nicht voll abzugsberechtigten Unternehmern ist dies freilich nur in geringerem Maße gewährleistet. Bei „atypischen“ Unternehmern ohne Berechtigung zur Geltendmachung in Rechnung gestellter Vorsteuer ist die nationale Steuerbehörde auf die Erklärungsbereitschaft des Leistungsempfängers sowie auf den zwischenstaatlichen Auskunftsverkehr mit dem Herkunftsland angewiesen.

Anders als bei innergemeinschaftlichen Lieferungen muss der Dienstleistungserbringer in seinem Ansässigkeitsstaat aber bislang keine zusammenfassende Meldung der im Inland nicht steuerpflichtigen grenzüberschreitenden Leistungen nach den Art. 262 ff. MwStSystRL einreichen, sodass die entsprechenden Daten nicht per Datenbankzugriff von den Behörden des

¹⁷⁸ Siehe dazu näher unten bei ff).

Bestimmungslandes abgerufen werden können. Ein automatischer Informationsaustausch findet gemäß den Art. 17 Nr. 1; 21 der Zusammenarbeitsverordnung vielmehr im Wesentlichen nur dann statt, wenn die Finanzbehörden des Herkunftslandes Zufallserkenntnisse hinsichtlich im Ausland steuerbarer sonstiger Leistungen erlangen. Dieses Vollzugsdefizit ist auch deshalb nicht nachvollziehbar, weil die Steuerschuldverlagerung bei innergemeinschaftlichen Dienstleistungen der Sache nach dem System der Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen mit Erwerbsbesteuerung entspricht¹⁷⁹.

Im Zuge der Neufassung der Ortsbestimmungen von 2010 an wird diese Schwachstelle durch die Ausdehnung des Systems zusammenfassender Meldungen auf die in Art. 196 MwStSystRL genannten, steuerpflichtigen Umsätze mit Steuerschuldverlagerung behoben werden¹⁸⁰. Dies ist auch dringend erforderlich, da in Zukunft gemäß Art. 43 Nr. 2 MwStSystRL n. F. generell Lieferungen an juristische Personen ohne Vorsteuervergütungsrecht in deren Sitzmitgliedstaat zu besteuern sind.

dd) Belastung der Steuerpflichtigen

Der leistende Unternehmer wird durch die Verknüpfung der Ortsbestimmung nach Art. 56 MwStSystRL mit der Steuerschuldverlagerung auf den Leistungsempfänger von seinen Steuererklärungs- und Steuerentrichtungspflichten gegenüber dem steuerberechtigten Mitgliedstaat entbunden. Eine Ausnahme hiervon ist nur für den Fall vorgesehen, dass der Leistende dort selbst über eine Niederlassung verfügt. Dann aber ist es ihm grundsätzlich auch zuzumuten, dort Mehrwertsteuerschulden zu deklarieren und zu begleichen. Der Leistungsempfänger wiederum muss diesen, auf ihn übergeleiteten Pflichten nur dort nachkommen, wo er seinerseits über eine feste Niederlassung verfügt. Er sieht sich also ebenfalls nicht mit den verfahrensrechtlichen Anforderungen einer ihm fremden Steuerjurisdiktion konfrontiert.

Dieses grundrechts- und grundfreiheitsschonende Verfahren ist auch künftig nach Art. 44 in Verbindung mit Art. 196 MwStSystRL n. F. gewährleistet. Zusätzlich wird dann durch Art. 192a MwStSystRL n. F. erreicht, dass es entgegen § 13b Abs. 4 S. 1 UStG keine „force of attraction“ einer inländischen festen Niederlassung des Leistungserbringers gibt. Eine Steuerschuldverlagerung auf den Leistungsempfänger findet nur dann nicht statt, wenn eine inländische Niederlassung des leistenden Unternehmers die fragliche Leistung auch selbst erbracht hat. Auch ist es künftig ausgeschlossen, dass

¹⁷⁹ Vgl. W. Reiß, in: FS Tipke, 1995, S. 433 (448).

¹⁸⁰ Vgl. Art. 262 lit. c MwStSystRL n. F. Korrespondierend dazu sind die gesammelten Daten auch in die elektronische Datenbank gemäß Art. 24 der Zusammenarbeits-VO 1798/2003 einzustellen, vgl. Art. 1 Nr. 5 der ÄnderungsVO 143/2008 des Rates v. 12.2.2008, ABl. L 44 v. 20.2.2008, S. 1.

der Leistungsempfänger infolge der Anwendung der Grundregel für die Ortsbestimmung von sonstigen Leistungen auf die Inanspruchnahme des langwierigen und aufwendigen grenzüberschreitenden Vorsteuervergütungsverfahrens verwiesen wird, was gegenwärtig aufgrund des beschränkten Leistungskatalogs in Art. 56 MwStSystRL noch geschehen kann.

Ungeachtet dieser Erleichterungen ist aber zunächst festzustellen, dass künftig bereits die Verpflichtung zur zusammenfassenden Meldung eine vor allem für kleine und mittlere Unternehmen nicht unerhebliche verfahrenstechnische Belastung anlässlich der Erbringung innergemeinschaftlicher Dienstleistungen im kommerziellen Handel mit sich bringt¹⁸¹. Bei atypischen Unternehmern im Sinne des § 1a Abs. 3 Nr. 1 lit. a bis c UStG, die ansonsten von Umsatzsteuerpflichten freigestellt sind, ist zudem anders als beim innergemeinschaftlichen Erwerb von Waren keine „Erwerbsschwelle“ für ihre Inpflichtnahme als Leistungsempfänger im Rahmen einer Steuerschuldverlagerung vorgesehen. Für diese verschiedenartige Behandlung von innergemeinschaftlichen Lieferungen und innergemeinschaftlichen Leistungen besteht kein sachlicher Grund, weil zwischen ihnen weder unter materiell-rechtlichen noch unter verfahrensrechtlichen Aspekten relevante Unterschiede bestehen. Damit ist ein gleichheitswidriger Wertungswiderspruch zu konstatieren, der überdies zumindest bei Kleinunternehmern auch einen unverhältnismäßigen Eingriff in deren Unternehmerfreiheit begründet¹⁸².

Der deutsche Gesetzgeber hat dem durch die generelle Ausnahme von der Steuerschuldverlagerung für Angehörige der letztgenannten Personengruppe in § 13b Abs. 2 S. 4 UStG Rechnung zu tragen versucht. Die Regelung ist jedoch durch Art. 196 MwStSystRL nicht gedeckt und folglich richtlinienwidrig¹⁸³. Sie führt zum einen zu Friktionen mit § 3a Abs. 3 UStG, der dessen ungeachtet und wie nach Art. 56 MwStSystRL geboten auch bei der Lieferung an Kleinunternehmer den Ort nach der Ansässigkeit des Leistungsempfängers bestimmt¹⁸⁴. Dessen verfahrenstechnische Entlastung wird

181 So die Einschätzung des Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschusses in seiner Stellungnahme v. 28.4.2004, ECO/128, Tz. 4.3.1.

182 Ähnlich H. Stadie, in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 13b (Stand 10/07 und 05/05) Rz. 119.

183 A. A. H. Stadie, in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 13b (Stand 10/07 und 05/05) Rz. 119, der meint, dieses Erfordernis ergebe sich – hinsichtlich sämtlicher atypischer Unternehmer – aus einer unter Verhältnismäßigkeitsaspekten gebotenen „restriktiven Auslegung“ des Art. 196 MwStSystRL. Eine solche Auslegung gegen den aus Wortlaut und Systemzusammenhang mit Art. 56 MwStSystRL erkennbaren Willen des Richtliniengebers (siehe dazu oben) kommt jedoch nicht in Betracht.

184 A. A. H. Stadie, in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 3a (Stand 02/08) Rz. 175, der – von seinem Standpunkt aus konsequent – die Auffassung vertritt, die atypischen Unternehmer seien spiegelbildlich zu Art. 196 MwStSystRL im Wege „teleologischer Reduktion“ aus dem Anwendungsbereich des Art. 56 MwStSystRL auszunehmen. Dies würde aber voraussetzen, dass der Richtliniengeber die Norm

also dadurch erkaufte, dass dem Leistungserbringer die entsprechenden Steuererklärungs- und Steuerentrichtungspflichten in einer ihm fremden Rechtsordnung aufgebürdet werden. Außerdem kann sich der nichtansässige Leistende gegen diese richtlinienwidrige Heranziehung, mit der er womöglich zunächst gar nicht rechnet, unter unmittelbarer Berufung auf Art. 196 MwStSystRL zur Wehr setzen. Es droht dann eine doppelte Nichtbesteuerung, weil es im Verhältnis zum Leistungsempfänger gleichwohl bei der Geltung des § 13b Abs. 2 S. 4 UStG bleiben muss¹⁸⁵. Abhilfe für atypische Unternehmer könnte tatsächlich nur der europäische Richtlinienggeber durch eine in sich stimmige Ausnahmeregelung schaffen.

Als noch gravierender erweist sich für sämtliche Dienstleistungserbringer die Notwendigkeit, beim Vorliegen einer Katalogdienstleistung – und von 2010 an generell, sofern keine Sondervorschrift gemäß Art. 47 ff. MwStSystRL n. F. eingreift – zur korrekten Leistungsortbestimmung nach dem Status des Leistungsempfängers differenzieren zu müssen¹⁸⁶. Da damit im Regelfall auch eine Entscheidung über die Verlagerung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger verbunden ist, kommt dieser Frage für den leistenden Unternehmer erhebliche Bedeutung zu. Von der zutreffenden Verortung des Umsatzes hängt für ihn dann nicht nur die Höhe der zu überwälzenden Steuerlast ab, sondern die Einpreisung von Umsatzsteuer überhaupt. Wird er von einem Kunden über dessen vermeintliche Unternehmereigenschaft getäuscht, wird es dem Leistungserbringer häufig nicht gelingen, die von ihm nach Aufdeckung der wahren Verhältnisse im Herkunftsland geschuldete Steuer von diesem Kunden noch nachträglich zu erlangen.

Anders als bei innergemeinschaftlichen Lieferungen hat der deutsche Gesetzgeber insoweit keine Vertrauensschutzregelung getroffen. Indes müssen die steuerpflichtigen Unternehmer als bloße „Steuereinnahmer für Rechnung des Staates und im Interesse der Staatskasse“¹⁸⁷ generell vor unverhältnismäßigen Risiken und Belastungen aus dieser Indienstrafe geschützt werden. Dabei ist eine Grenze der Zumutbarkeit jedenfalls dann erreicht, wenn das gesamte Risiko einer Weiterwälzung der gesetzlichen geschuldeten Steuer an den Endverbraucher und ihrer Vereinnahmung durch den Fiskus

unbewusst weiter formuliert hat, als er sie ihrem erkennbaren Sinn und Zweck nach angewendet wissen wollte. Indessen muss angesichts der ausdrücklichen Ausnahmebestimmung in Art. 3 MwStSystRL davon ausgegangen werden, dass der Gemeinschaftsgesetzgeber sich über die Problematik der Heranziehung von atypischen Unternehmern im Zusammenhang mit dem innergemeinschaftlichen kommerziellen Handel generell im Klaren war.

185 Eine unmittelbare Anwendung von Richtlinienrecht zu Lasten der Steuerpflichtigen ist ausgeschlossen, vgl. den Nachweis oben in Fn. 97.

186 Sehr kritisch P. Pichler, SWI 2008, 265 (266); W. Reiß, in: FS Tipke, 1995, S. 433 (438).

187 So ausdrücklich EuGH v. 21.2.2008 – Rs. C-271/06 (Netto Supermarkt), n. n. v., Rz. 21.

einseitig dem steuerpflichtigen Unternehmer zugewiesen wird, selbst wenn er die im Geschäftsverkehr zu erwartende Sorgfalt beachtet hat¹⁸⁸. Es ist daher in analoger Anwendung des § 6a Abs. 4 UStG Vertrauensschutz zu gewähren, sofern der leistende Unternehmer sich mit der gebotenen Sorgfalt von der Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers und eventuell von weiteren für die Ortsbestimmung und eine daran anknüpfende Steuer-schuldverlagerung relevanten Umständen überzeugt hat¹⁸⁹.

Mit Inkrafttreten der Änderungen zur Ortsbestimmung für Dienstleistungen am 1.1.2010 muss sich der leistende Unternehmer außerdem auch noch hinsichtlich der Verwendung seiner Dienstleistung vergewissern. Ausweislich der Präambel zur Änderungsrichtlinie soll Art. 44 S. 1 MwStSystRL n. F. so zu verstehen sein, dass eine Ortsbestimmung nach der Ansässigkeit des unternehmerisch tätigen Leistungsempfängers ausscheidet, wenn die Dienstleistungen für den persönlichen Bedarf des Steuerpflichtigen oder von dessen Personal empfangen werden¹⁹⁰. Im letztgenannten Fall mag es dann entsprechend dem Rechtsgedanken der Art. 16 und 26 MwStSystRL sogar noch darauf ankommen, ob die Zuwendung an das Personal im überwiegenden eigenbetrieblichen Interesse des Unternehmers und damit gerade nicht „für dessen [privaten] Bedarf“ erfolgt¹⁹¹.

All dies wird der Leistungserbringer regelmäßig nicht überprüfen können, er muss sich auf die Angaben seines Vertragspartners verlassen¹⁹². Es kann diesbezüglich auf die oben geübte Kritik zur Parallelregelung für innergemeinschaftliche Lieferungen verwiesen werden. Dies gilt umso mehr, als bei sonstigen Leistungen nach Art. 43 MwStSystRL n. F. der von den Besteuerungsfolgen her mit einer privaten Verwendung vergleichbare Bezug von Leistungen für nicht steuerbare Umsätze die Verlagerung der Steuer-

188 EuGH v. 27.9.2007 – Rs. C-409/04 (Teleos), Slg. 2007, I-7797, Rz. 58; EuGH v. 21.2.2008 – Rs. C-271/06 (Netto Supermarkt), n. n. v., Rz. 22. Vgl. auch *W. Reiß*, Stbg 2004, 113 (117 f.), der allerdings von einer Verletzung des – gleichheitsrechtlich fundierten – Neutralitätsgrundsatzes statt von einem unverhältnismäßigen Eingriff in die Berufsfreiheit ausgeht.

189 Tendenziell gl. *A. H. Stadie*, in: *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 3a (Stand 02/08) Rz. 170. Ein bloßer Steuererlass im Billigkeitswege ist abzulehnen, weil der Gesetzgeber mit § 6a Abs. 4 UStG eine spezielle Regelung für vergleichbare Konstellationen getroffen hat, die im Wege analoger Anwendung Vorrang vor allgemeinen Billigkeitserwägungen haben muss.

190 Ihrem Wortlaut nach ist dann auch die alternative Grundregel des Art. 45 MwStSystRL n. F. nicht anwendbar, weil sie sich nur auf „Nichtsteuerpflichtige“ bezieht, wohingegen Art. 44 MwStSystRL n. F. von „Steuerpflichtigen, die [nicht] als solche handeln“ spricht. Man wird aber davon ausgehen müssen, dass die Steuerpflichtigen in diesen Fällen für die Zwecke der Art. 45 ff. MwStSystRL einem Nichtsteuerpflichtigen gleichzuachten sind.

191 Siehe dazu EuGH v. 16.10.1997 – Rs. C-258/95 (Fillibeck), Slg. 1997, I-5577, Rz. 26 ff.; EuGH v. 11.12.2008 – Rs. C-371/07 (Danfoss u. a.), n. n. v., Rz. 56 ff.

192 *C. Hillek/H. Friedrich-Vache*, in: *FS Reiß*, 2008, S. 251 (267 f.).

schuld auf den unternehmerisch tätigen Leistungsempfänger in dessen Ansässigkeitsstaat gerade nicht ausschließen soll¹⁹³. Insoweit wird also an der gegenwärtigen Rechtslage festgehalten. Letztlich muss das Risiko unzutreffender Besteuerung für den Leistungserbringer durch eine analoge Anwendung des § 6a Abs. 4 UStG abgemildert werden. Dabei muss selbst bei sich aufdrängenden Zweifeln an der angegebenen Verwendung regelmäßig das Einholen einer ausdrücklichen plausiblen Erklärung des Leistungsempfängers genügen, um Vertrauensschutz zu beanspruchen.

ee) Abgrenzbarkeit und Eindeutigkeit der Ortsbestimmung

(1) Hinsichtlich der Auslegung der in Art. 56 MwStSystRL genannten Kriterien des Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit bzw. der festen Niederlassung ergeben sich ähnliche Schwierigkeiten wie schon im Kontext der Grundregel des Art. 43 MwStSystRL. Die gemeinschaftsautonome Interpretation dieser Anknüpfungspunkte und ihres jeweiligen Pendants in § 3a Abs. 3 UStG muss die in diesem Zusammenhang bereits aufgeführten Gesichtspunkte einer sachgerechten, praktikablen und auch dem Unternehmer zumutbaren Ortsbestimmung berücksichtigen. Es kann daher insoweit vollumfänglich auf die dazu gemachten Ausführungen verwiesen werden. Dasselbe gilt hinsichtlich des Vorranges einer Ortsbestimmung unter Anknüpfung an eine bestimmte feste Niederlassung im Verhältnis zum Sitz des Unternehmens, was künftig auch in Art. 44 S. 2 MwStSystRL n. F. klar zum Ausdruck kommt.

Schwierigkeiten kann ferner auch bei Art. 56 MwStSystRL die Zuordnung der Leistung zu einer bestimmten Niederlassung bereiten, freilich nunmehr aus der Perspektive des Leistungsempfängers. Die korrekte Zuordnung spielt hier vor allem bei sog. „global contracts“ eine erhebliche Rolle. Bei multinationalen Unternehmen sind nämlich mitunter sowohl die Zentrale als auch eine in einem anderen Mitgliedstaat etablierte Niederlassung, oder aber Niederlassungen in verschiedenen Steuerjurisdiktionen in die Entgegennahme, Durchführung und Abwicklung eines Auftrags involviert. Dabei kann beim Leistungsbezug noch weniger als hinsichtlich der Leistungserbringung ohne Weiteres davon ausgegangen werden, dass die unmittelbar am Vertragschluss beteiligte Unternehmenseinheit auch diejenige ist, die in erster Linie oder auch nur überhaupt von der in Auftrag gegebenen Dienstleistung profitiert¹⁹⁴. Die Verhandlungsführung, aber auch die Ent-

¹⁹³ Es ist nicht nachvollziehbar, warum diesbezüglich „der Verwaltungsvereinfachung und der Rechtssicherheit für alle Beteiligten“ Priorität eingeräumt wird (so die Begründung der Kommission in ihrem Vorschlag für eine Richtlinie zur Änderung der 6. MwStRL [der insoweit durch Art. 43 Nr. 1 MwStSystRL i. d. F. der RL 2008/8/EG umgesetzt wurde], KOM[2003] 882 endg., S. 12), nicht aber bei Leistungen für den privaten Bedarf.

¹⁹⁴ Siehe dazu die Beispiele in: OECD, Applying VAT/GST to cross-border trade in services and intangibles – emerging concepts for defining place of taxation – second consultation document, 2008, S. 5 ff.

gegennahme oder Bezahlung der Leistung sind hier daher ebenfalls tendenziell ungeeignete Indikatoren eines mehrwertsteuerrechtlich relevanten Leistungsbezugs durch die in Rede stehende Niederlassung¹⁹⁵. Das lässt sich bereits dem Wortlaut der Bestimmung entnehmen, wonach es nicht darauf ankommt, ob „gegenüber“ der festen Niederlassung geleistet wurde, sondern ob die Leistung „für“ sie erbracht wurde.

Eine definitive Zuordnung anhand des bloß formalen Kriteriums der Einschaltung in den Leistungsbezug im Außenverhältnis zum leistenden Unternehmer würde auch tendenziell dem durch Art. 56 MwStSystRL umgesetzten Verbrauchsortprinzip widersprechen, weil dieser äußere Anknüpfungspunkt im kommerziellen Dienstleistungshandel weitgehend gestaltbar ist¹⁹⁶. Allerdings würde auf diese Weise der Steuervollzug für Unternehmer und Finanzverwaltung vereinfacht¹⁹⁷. Schon die äußere Komplexität der Regelung des Art. 56 MwStSystRL und die damit verbundene Abgrenzungproblematik verdeutlichen aber, dass Aspekte der Verwaltungsvereinfachung dem Richtliniengeber ersichtlich als nachrangig erschienen. Sie müssen jedenfalls insoweit hintanstellen, als sich durch eine stärker am Verbrauchsortprinzip orientierte Auslegung sachgerechte Ergebnisse in immer noch praktikabler Weise erzielen lassen.

Zusammenfallen werden der formale Leistungsbezug und die materielle Verwertung allerdings regelmäßig bei Leistungen, die sich in einem einmaligen sofortigen Nutzen erschöpfen oder die aus sonstigen Gründen, etwa infolge ihres Bezugs zu einem bestimmten Grundstück, nur ortsgebunden genutzt und ausgewertet werden können. Für die Katalogleistungen des Art. 56 MwStSystRL lässt sich dies jedoch größtenteils nicht feststellen; und auch unter der Geltung der neuen Grundregel des Art. 44 MwStSystRL n.F. für den kommerziellen Dienstleistungshandel werden derartige Leistungen im Wesentlichen von den zahlreichen Sondervorschriften der Art. 47 ff. MwStSystRL n.F. erfasst werden. Fruchtbar machen lässt sich das Merkmal des Leistungsempfangs im Lichte der vorstehenden Ausführungen daher gegenwärtig lediglich bei den Katalogleistungen der Buchstaben h, i und j des Art. 56 MwStSystRL, entsprechend § 3a Abs. 4 Nr. 12, 13 und 15 UStG.

Im Übrigen muss es primär auf den Ort der tatsächlichen Nutzung und Auswertung ankommen¹⁹⁸, ohne dass dabei die Anforderungen an dessen Nach-

195 Vgl. dazu auch *H. G. Ruppe*, UStG, 2005, § 3 Rz. 65.

196 Siehe dazu auch die Kommission in ihrem ursprünglichen Vorschlag für eine Richtlinie zur Änderung der 6. MwStRL, KOM(2003) 882 endg., S. 11. Ablehnend aus diesem Grunde daher auch *A. Schreib*, UR 2007, 437 (440).

197 Vgl. *B. Terra* (Fn. 23), S. 114: „This [der nachstehend vertretene, am Ort der tatsächlichen Nutzung und Auswertung orientierte Ansatz] would result in a rather muddled allocation of the place of supply of services.“

198 So der High Court und Court of Appeal im ZIC case (siehe oben Fn. 164); *A. Schreib*, UR 2007, 437 (440); a. A. *B. Terra* (Fn. 23), S. 114.

weis überspannt werden dürfen. Zunächst ist zu prüfen, ob überhaupt eine einheitliche Leistung oder nicht vielmehr ein Bündel je selbständig zu beurteilender Leistungen vorliegt¹⁹⁹. Formalen Aspekten wie einem etwaigen Pauschalpreis oder einer einzigen vertraglichen Grundlage kommt dabei keine besondere Bedeutung zu, da sie von den Parteien beliebig gestaltbar sind und daher kaum zur Lokalisierung des mutmaßlichen Verbrauchsortes beizutragen vermögen. Eine Aufteilung in mehrere gesonderte Leistungen wird insbesondere in Betracht kommen, wenn der leistende Unternehmer schon dem äußeren Anschein nach in objektiv eindeutig abgrenzbarer Weise seine Dienste zur unmittelbaren Nutzung und Auswertung durch Niederlassungen in mehreren Mitgliedstaaten erbringt, also etwa im Rahmen einer in Auftrag gegebenen Werbekampagne dem Leistungsempfänger für jede seiner nationalen Niederlassungen Materialien in der jeweiligen Landessprache zur Verfügung stellt²⁰⁰.

Bei einer einheitlichen, nicht auf verschiedene Unternehmenseinheiten aufteilbaren Leistung ist ebenfalls zunächst zu fragen, ob anhand objektiver Merkmale eine eindeutige Zuordnung zur Nutzung durch eine – einzige – feste Niederlassung möglich ist. Maßgeblich ist dabei nach dem Sinn und Zweck der Ortsbestimmung die *unmittelbare* Verwertung der Leistung in der Niederlassung, und zwar letztlich für die Zwecke eigener Umsätze, d. h. für deren Geschäftstätigkeit vor Ort²⁰¹. Gibt beispielsweise eine Unternehmensberatung Empfehlungen zur Optimierung betrieblicher Abläufe einer bestimmten Zweigstelle ab, so ist diese Leistung „für“ diese feste Niederlassung erbracht, auch wenn das Gutachten der Unternehmenszentrale zugeleitet wird. Dasselbe gälte für einen Wettbewerbsverzicht, der sich nur auf das Gebiet einer bestimmten Niederlassung bezieht.

Lässt sich eine die Leistung nutzende Unternehmenseinheit nicht in dieser Weise eindeutig bestimmen, besteht wohl eine Vermutung für die Übereinstimmung von Leistungsbezug und Leistungsverwertung durch eine feste Niederlassung. Diese Vermutung ist aber jedenfalls widerlegt, wenn sich feststellen lässt, dass die feste Niederlassung, welche die Leistung bezogen hat, diese nicht überwiegend selbst nutzt. Überwiegt nachweislich die Nutzung – etwa eines Computerprogramms – durch eine andere feste Niederlassung, ist die Leistungserbringung ihr zuzurechnen. Ansonsten ist sie dessen Charakter als Auffangort entsprechend dem Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit zuzuordnen²⁰². Der leistende Unternehmer kann allerdings die vorstehenden

199 Instruktiv EuGH v. 27.10.2005 – Rs. C-41/04 (Levob Verzekeringen), Slg. 2005, I-9433, Rz. 19 ff.; gl. A. wohl *H. Stadie*, in: Rau/Dürrewächter, UStG, § 3a (Stand 02/08) Rz. 184.

200 A. A. wohl die Finanzverwaltung, vgl. das Beispiel zu Abschn. 38 Abs. 2 UStR.

201 Siehe dazu mit zahlreichen Beispielen *G. v. Streit*, UR 2001, 373 (374 ff.).

202 Ähnlich Abschn. 38 Abs. 4 UStR; *H. G. Ruppe*, Umsatzsteuergesetz, 3. Aufl. 2005, § 3a Rz. 65; *M. Vellen*, USt-Kongr-Bericht 1999/2000, S. 13 (54 f.); insoweit tendenziell gl. A. auch *B. Terra* (Fn. 23), S. 114. A. A. *A. Schreib*, UR 2007, 437

Interna der Verwendung seiner Leistung durch seinen Vertragspartner regelmäßig nicht in zumutbarer Weise überprüfen. Er muss daher auf dessen plausible Angaben vertrauen dürfen, wenn es für die Frage der Steuerschuldverlagerung darauf ankommt. Im Übrigen sind Kommission und Rat gefordert, im Wege der Abwägung zwischen Sachgerechtigkeits- und Praktikabilitätsanforderungen die hier entwickelten oder evtl. auch andere Anknüpfungspunkte in einer Durchführungsverordnung für alle Mitgliedstaaten verbindlich vorzugeben. Eine scheinweise Klärung der vorstehenden Rechtsfragen durch den EuGH ist den Steuerpflichtigen nicht zuzumuten, weil in der Zwischenzeit Kompetenzkonflikte und damit Doppelbesteuerung drohen.

Schließlich dürfte es für die Annahme einer Leistungserbringung „für“ die Niederlassung nicht genügen, wenn die Leistung dort dergestalt ausgewertet wird, dass sie erst nach ihrer „Veredelung“ bzw. nach der Kombination mit Leistungen von Mitarbeitern der Niederlassung für das Stammhaus oder eine andere Niederlassung nutzbar gemacht wird²⁰³. Zum einen lässt sich ein hinreichender „Veredelungsgrad“ vielfach nicht eindeutig und damit im Verhältnis zwischen zwei Besteuerungsjurisdiktionen nicht konfliktfrei bestimmen. Zum anderen spielt die zutreffende Bestimmung des Verbrauchsortes im hier in Rede stehenden kommerziellen Dienstleistungshandel letztlich nur dann eine Rolle, wenn infolge der Verwendung für nicht steuerbare²⁰⁴ oder steuerfreie²⁰⁵ Umsätze keine vollumfängliche Vorsteuervergütung geltend gemacht werden kann. Soweit es der Wettbewerb zulässt, wird die Mehrwertsteuer auf Vorleistungen in diesen Fällen implizit auf den nächsten Abnehmer überwältigt²⁰⁶; dies muss dem Unternehmer auch grundsätzlich ermöglicht werden, weil er anderenfalls entgegen dem Belastungsgrund der Mehrwertsteuer diese selbst zu tragen hätte. Um Wettbewerbsneutralität zu garantieren, müssen die eine solche Vorbelastung aufweisenden, extern bezogenen Dienstleistungen aber möglichst in demjenigen Mitgliedstaat mit Umsatzsteuer belastet werden, in dem sie in die Kalkulation des Preises von

(441) m. w. N., der sich hinsichtlich der letztgenannten Variante faktisch für ein Wahlrecht des Leistungsempfängers ausspricht, indem in solchen Fällen gestaltbare formelle Gesichtspunkte wie das Führen der Vertragsverhandlungen oder die Rechnungsadresse maßgeblich sein sollen. Es ist aber naheliegender, mangels überwiegender Nutzung durch eine bestimmte wirtschaftlich selbständige Unternehmenseinheit von einer Nutzung durch das Unternehmen insgesamt statt durch eine von den Parteien frei wählbare Niederlassung auszugehen und damit zur subsidiären Ortsbestimmung nach dem Unternehmenssitz zu gelangen.

203 A. A. A. *Schreib*, UR 2007, 437 (441).

204 Vgl. EuGH v. 13.3.2008 – Rs. C-437/06 (*Securenta*), UR 2008, 344, Rz. 30; die Rechtsprechung befindet sich insoweit aber noch im Fluss, vgl. die Schlussanträge von GA *Mengozzi* v. 22.12.2008 – Rs. C-515/07 (*Vereniging Noordelijke Land*), n. n. v.

205 Vgl. Art. 168 MwStSystRL bzw. § 15 Abs. 2 UStG.

206 Siehe dazu *H. Stadie*, Umsatzsteuerrecht, 2005, Rz. 10.68.

Ausgangsumsätzen mit eingehen; nach dem Verbrauchsortprinzip sollte auch nur dieser Mitgliedstaat steuerberechtigt sein. Dies ist aber tendenziell der Mitgliedstaat der die Vorleistung „letztlich“ nutzenden Niederlassung.

(2) Was die Abgrenzung zu anderen Ortsbestimmungen anbelangt, so lässt sich nach geltender Rechtslage im kommerziellen Dienstleistungsverkehr vor allem die Zuordnung einer Dienstleistung zur Ortsbestimmung nach Art. 43 MwStSystRL bzw. § 3a Abs. 1 UStG einerseits oder nach Art. 56 MwStSystRL bzw. § 3a Abs. 3 UStG andererseits häufig nicht trennscharf handhaben²⁰⁷. Denn Art. 56 MwStSystRL enthält in zwölf Buchstaben eine Vielzahl von Katalogdienstleistungen, die überdies zum Teil bloß typologisch²⁰⁸ umschrieben sind. Die Abgrenzung kann sich zudem nicht an teleologischen Gesichtspunkten orientieren, da der Richtliniengeber eine willkürliche Auswahl unter den nicht gegenstandsbezogenen Dienstleistungen getroffen hat, hinsichtlich derer abweichend von Art. 43 MwStSystRL das Verbrauchsortprinzip verwirklicht werden soll. So leuchtet es beispielsweise weder unter Sachgerechtigkeitsgesichtspunkten noch unter Praktikabilitätsaspekten ein, dass die Schiedsrichtertätigkeit oder die Tätigkeit als Insolvenzverwalter nicht zu den Katalogdienstleistungen zählt, wohl aber die anwaltliche Vertretung in einem Rechtsstreit²⁰⁹.

Insgesamt erinnert die Abgrenzungsproblematik fatal an diejenige zwischen freiberuflicher Tätigkeit im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG und gewerblicher Tätigkeit im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG: Mit hohem intellektuellen Aufwand wird in einer Vielzahl von Urteilen und Schrifttumsbeiträgen um Differenzierungen gerungen, die nicht den geringsten Gewinn an Steuererechtigkeit versprechen. Überdies wird dadurch ohne Not ein weit(er)es Anwendungsfeld für Kasuistik zur Frage der Einheitlichkeit zusammengesetzter Leistungen und ihrer Charakterisierung eröffnet²¹⁰. Es ist daher zu begrüßen, dass vom 1.1.2010 an mit der Ablösung der Katalogdienstleistungen durch eine generelle Regelung für den innergemeinschaftlichen kommerziellen Dienstleistungshandel zumindest insoweit eine Steuervereinfachung eintritt²¹¹. Im Übrigen bestehen die bereits erwähnten Abgrenzungsprobleme zwischen einer Lieferungen einerseits und einer sonstigen Leistung

207 Zu Recht kritisch *W. Widmann*, DStJG 13 (1990), S. 119 (133).

208 Zum unscharfen Typusbegriff im Vergleich zu klassifikatorischen, abschließend definierbaren Begriffen vgl. *J. Lang*, in: *Tipke/Lang, Steuerrecht*, 19. Aufl. 2008, § 5 Rz. 51 f.

209 Vgl. *EuGH v. 16.9.1997 – Rs. C-145/96 (Hoffmann)*, Slg. 1997, I-4857, Rz. 17 und 22; *BFH v. 12.12.2001 – XI R 56/00, BFH/NV 2002, 447*.

210 Siehe dazu eingehend mit einer Vielzahl von Beispielen *W. Birkenfeld*, in: *FS Reiß*, 2008, 137 (139); *W. Schön*, USt-Kongr-Bericht 2001/2002, S. 17 (28); *W. Widmann*, DStJG 13 (1990), S. 119 (134).

211 Der Dienstleistungskatalog des Art. 56 MwStSystRL bleibt aber im Drittstaatenkontext von Bedeutung, vgl. Art. 59 MwStSystRL n. F.

andererseits²¹². Als bloßer „Gehilfe“ des jeweiligen nationalen Fiskus muss der Unternehmer bei begründeten Zweifeln zur sachlichen Reichweite einzelner Katalogleistungen des Art. 56 MwStSystRL wie auch hinsichtlich sonstiger Abgrenzungsfragen jedenfalls die Möglichkeit haben, bei den Finanzbehörden eine gebührenfreie verbindliche Auskunft einzuholen.

ff) Reformoption: Selektive Besteuerung von grenzüberschreitenden Transaktionen zwischen Unternehmensteilen

Angesichts der Zunahme komplexer grenzüberschreitender Transaktionen zwischen einzelnen Einheiten multinationaler Unternehmen wird der Richtliniengeber zu erwägen haben, ob entgegen der bisherigen Rechtslage²¹³ auch bei rechtlich unselbständigen Niederlassungen eine unternehmensinterne Überlassung von diesen bezogener Rechte oder Leistungen nach Verrechnungspreisgrundsätzen abgerechnet werden sollte. Dies wäre allerdings nach dem Vorbild des Art. 80 MwStSystRL nur dann vorzusehen, wenn es für den Vorsteuerabzug darauf ankommt²¹⁴. Für Leistungsbeziehungen zwischen rechtlich selbständigen Unternehmensteilen besteht nämlich mit Art. 72, 80 MwStSystRL für eine solche Vorgehensweise bereits eine Ermächtigungsgrundlage. Nach dem Prinzip der Rechtsformneutralität²¹⁵ wäre dasselbe auch für unselbständige Niederlassungen vorzusehen.

Unter dieser Bedingung könnte dann im Rahmen der Ortsbestimmung innergemeinschaftlicher Leistungen im kommerziellen Dienstleistungsverkehr auch rein formal darauf abgestellt werden, welche Unternehmenseinheit die geschuldete Leistung vom Dienstleistungserbringer entgegennimmt, ohne damit die Tür für Manipulationen der Steuerbelastung²¹⁶ entgegen dem Verbrauchsortprinzip zu öffnen. Damit bliebe es dem leistenden Unternehmer erspart, Erkundigungen zur tatsächlichen Verwendung seiner Dienste bei seinem Kunden einzuholen und diese soweit als zumutbar zu überprüfen. Um Kompetenzkonflikte und damit einhergehende Doppelbesteuerungs- oder Nichtbesteuerungseffekte zu vermeiden, wäre eine solche Regelung aber verpflichtend vorzuschreiben. Zugleich wäre ein zwischenstaatlicher Verständigungsmechanismus zur Sicherstellung einheitlicher Ergebnisse vor-

212 Siehe dazu oben unter 2.a) ee).

213 Vgl. EuGH v. 23.3.2006 – Rs. C-210/04 (FCE Bank), Slg. 2006, I-2803, Rz. 32 ff.; dies gilt auch im Rahmen einer Organschaft nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG, vgl. Abschn. 21a Abs. 2 UStR 2008. Siehe dazu auch bereits *B. Terra* (Fn. 23), S. 112 f.

214 Die Kommission hat schon in ihrem ursprünglichen Vorschlag für eine Richtlinie zur Änderung der 6. MwStRL, KOM(2003) 882 endg., S. 11, erklärt, derartige Regelungen in Erwägung zu ziehen, hat bislang aber offenbar noch keinen Handlungsbedarf gesehen. Diese abwartende Haltung ist aus den genannten Gründen zu bedauern.

215 Siehe dazu oben Fn. 158.

216 Siehe dazu auch *A. van Doesum* u. a., EC Tax Review 2007, 34 (35).

zusehen²¹⁷. Die Ideallösung bestünde freilich auch hier wieder in der Abschaffung „unechter“ Steuerbefreiungen ohne Vorsteuerabzug.

c) Grundstücksbezogene Leistungen

Nach § 3a Abs. 2 Nr. 1 UStG entspricht bei sonstigen Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück der Ort der Leistung dem Belegenheitsort des Grundstücks. Dies gilt getreu den Vorgaben des Art. 45 MwStSystRL unabhängig davon, ob die Leistung für unternehmerische oder für nicht-unternehmerische Zwecke erbracht wird.

aa) Würdigung

Diese territoriale Zuordnung entspricht dem Verbrauchsortprinzip in hohem Maße, da die in Rede stehenden Dienstleistungen per definitionem ortsgebunden sind und daher regelmäßig am Belegenheitsort verbraucht werden²¹⁸. Selbiger ist auch eindeutig bestimmbar und eignet sich damit an sich gut als Anknüpfungspunkt für die Lokalisierung grundstücksbezogener Umsätze.

Ohne flankierende Verfahrensvorkehrungen im Herkunftsmitgliedstaat, deren Durchsetzung für die dortige Finanzverwaltung auch fiskalisch von Interesse ist, lässt sich die unter Sachgerechtigkeitsaspekten wünschenswerte Besteuerung nach dem Verbrauchsortprinzip im Bestimmungsland mindestens bei nicht vorsteuervergütungsberechtigten Leistungsempfängern indes nicht sicherstellen. Das Gemeinschaftsrecht verpflichtet das Herkunftsland aber derzeit nur zur Weitergabe von Zufallserkenntnissen im zwischenstaatlichen Informationsaustausch auf Basis der Art. 17 Nr. 1; 21 der Zusammenarbeitsverordnung. Auch für die Zukunft sieht Art. 262 lit. c MwStSystRL n. F. keine zusammenfassende Meldung für die von 2010 an in Art. 47 MwStSystRL n. F. erfassten grundstücksbezogenen sonstigen Leistungen vor.

Außerdem muss der Leistungserbringer bei einem Tätigwerden unmittelbar für nicht unternehmerisch tätige Endverbraucher im Bestimmungsland selbst allen steuerverfahrensrechtlichen Pflichten nachkommen. Denn die in § 13b Abs. 1 Nr. 1 UStG vorgesehene Verlagerung der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger lässt sich nur im kommerziellen Handel praktizieren. Gemeinschaftsrechtlich ist nicht einmal dies gewährleistet, weil die Steuerschuldverlagerung auch insoweit ausweislich der Art. 194 (1); 196 MwStSystRL für die Mitgliedstaaten nur fakultativ ist. Dies stellt ebenfalls

217 Vgl. dazu das Konsultationspapier der Kommission (Fn. 15), S. 10 ff.; sowie den Auswertungsbericht v. 24.10.2007, TAXUD/D1/EWS/mav D(2007) 15925, S. 4 f.

218 Vgl. H. Nieskens, UR 2006, 99; H. Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 1998, Rz. 9.39; H. Stadie, in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 3a (Stand: 02/08) Rz. 41; M. Vellen, USt-Kongr-Bericht 1999/2000, S. 13 (51).

eine offensichtliche Fehlleistung des Richtliniengebers dar²¹⁹. Die Entscheidung, ob eher eine Erfüllung von Erklärungs- und Entrichtungspflichten in einem fremden Mitgliedstaat oder aber eine Differenzierung nach dem Status des Kunden zumutbar ist, muss schon um der Rechtsklarheit für die betroffenen Unternehmer willen gemeinschaftsweit einheitlich getroffen werden. Es ist außerdem nicht ersichtlich, was eine von Art. 196 MwStSystRL abweichende Wertung bei grundstücksbezogenen Leistungen rechtfertigen sollte.

Der europäische Richtliniengeber hat damit im Bereich des nichtkommerziellen Handels in schwer nachvollziehbarer Weise²²⁰ eine den Art. 32 und 43 MwStSystRL diametral entgegengesetzte Gewichtung der gesetzlichen Verwirklichung des Verbrauchsortprinzips in der Abwägung mit der damit verbundenen Belastung der Steuerpflichtigen sowie von Vollzugsschwierigkeiten der Finanzverwaltung vorgenommen. Es steht daher zu befürchten, dass sich die angestrebten Besteuerungsfolgen vielfach nur auf dem Papier einstellen werden. Auch für den kommerziellen Dienstleistungsbezug durch atypische Unternehmer ist dies zu erwarten. Dabei stellen diese gerade bei grundstücksbezogenen Dienstleistungen wegen der prinzipiellen Steuerfreiheit von Vermietungsumsätzen nach Art. 135 (1) lit. I MwStSystRL eine praktisch bedeutsame Personengruppe dar²²¹. Diese dem Richtliniengeber zuzurechnende Vernachlässigung der Gewährleistung nicht nur von Rechtssetzungs-, sondern auch von Rechtsanwendungsgleichheit lässt die Regelung des Art. 45 MwStSystRL in einem gleichheitsrechtlich bedenklichen Licht erscheinen. Ein derartiges „strukturelles Vollzugsdefizit“ widerspricht auch dem europarechtlichen Gleichheitssatz.

Die Heranziehung auch kleinerer und mittlerer Unternehmer zu Steuererklärungs- und Steuerentrichtungspflichten in einer Rechtsordnung, mit der sie mangels signifikanter unternehmerischer Präsenz nicht vertraut sind, verstößt zudem in unverhältnismäßiger Weise gegen deren Unternehmerfreiheit. Sie verletzt schließlich auch das der Dienstleistungsfreiheit des Art. 56 EG inhärente Diskriminierungsverbot im Verhältnis zu konkurrierenden rein mitgliedstaatsinternen Dienstleistungserbringern, die sich nicht mit einer solchen „compliance burden“ konfrontiert sehen. Als problematisch erweist es sich schließlich im kommerziellen Geschäftsverkehr, dass die Besteuerung am Belegenheitsort den Leistungsempfänger unter Umständen zur Inanspruchnahme des umständlichen Vorsteuervergütungsverfahrens für ausländische Unternehmer zwingt, wenn er dort keine Umsatzsteuer für

219 Für verbesserungsbedürftig hält dies auch *A. Jansen*, UR 2008, 837 (843).

220 Zum realpolitischen Hintergrund der vielfach inkonsistenten Wertungen im Rahmen der Ortsbestimmungen für sonstige Leistungen vgl. *H. Stadie*, in: Rau/Dürwächter, UStG, § 3a (Stand: 02/08) Rz. 10.

221 So auch die Kommission in ihrem geänderten Vorschlag für eine Richtlinie zur Änderung der 6. MwStRL, vgl. KOM(2005) 334 endg., S. 10.

eigene Ausgangsumsätze schuldet. Relevant wird dies insbesondere bei Hotelübernachtungen.

bb) Folgerungen für Auslegung, Abgrenzung und Konkurrenzverhältnis

Dessen ungeachtet kommt eine enge Auslegung des Art. 45 MwStSystRL bzw. des § 3a Abs. 2 Nr. 1 UStG und insbesondere des geforderten „Zusammenhangs“ mit dem Grundstück de lege lata nicht in Betracht. Zunächst einmal lässt sich dem sechsten Erwägungsgrund der Präambel zur Änderungsrichtlinie 2008/8/EG entnehmen, dass sich der Richtliniengeber bei der Ausgestaltung der Ausnahmen von den Grundregeln zur Ortsbestimmung vom Verbrauchsortprinzip hat leiten lassen, wohingegen die im dritten Erwägungsgrund hervorgehobenen verwaltungstechnischen Erfordernisse in diesem Kontext nicht als maßgeblich erwähnt werden²²². Sodann würde durch eine restriktive Auslegung zugleich der Anwendungsbereich im kommerziellen Dienstleistungshandel zwischen regulären Unternehmern beschnitten, bei dem die Vorschrift aber eine eindeutigere Ortsbestimmung erlaubt als Art. 56 MwStSystRL, ohne dass die Besteuerung gefährdet erschiene. Schließlich und vor allem lässt sich den Regelbeispielen des Art. 45 MwStSystRL und deren Ausweitung durch Art. 47 MwStSystRL n. F. entnehmen, dass der Richtliniengeber der Vorschrift einen weiten Anwendungsbereich beigemessen hat²²³. Genannt sind beispielhaft die Dienstleistungen von Architekten, Sachverständigen, Maklern, Bauaufsichtsunternehmen

222 Auf die Dominanz des Verbrauchsortprinzips bei der Ausgestaltung der besonderen Ortsbestimmungen deutete bereits der geänderte Kommissionsvorschlag für diese Änderungsrichtlinie hin, vgl. KOM(2005) 334 endg., S. 2 f., S. 8 und insbes. S. 7: „Hauptziel des Vorschlags ist es zu gewährleisten, dass Dienstleistungen so weit wie möglich am Ort des tatsächlichen Verbrauchs besteuert werden.“ Zusätzliche Belastungen für die Steuerverwaltung sollten ausgeschlossen sein; damit stand aber letztlich bereits fest, dass eine effektive Kontrolle auch weiterhin nicht gewährleistet sein würde, weil die gegenwärtig in der MwStSystRL sowie in der Zusammenarbeitsverordnung dafür vorgesehenen Instrumentarien nicht ausreichen. Die Erfordernisse wirksamer steuerlicher Kontrolle wurden denn auch nur allgemein und kursorisch als „strukturelle Probleme“ der Verbrauchsortbesteuerung erwähnt, vgl. Kommissionsvorschlag, a. a. O., S. 5 a. E. und insbes. S. 8; sie wurden bei der Begründung der Einzelvorschriften hingegen nicht mehr diskutiert.

223 Tendenziell gl. A. A. Leonhard, in: Bunjes/Geist, UStG, 8. Aufl. 2005, § 3a Rz. 14; sowie – allerdings unter fragwürdiger Bezugnahme auf Praktikabilitätsabwägungen – auch BFH v. 24.11.1994 – V R 30/92, BStBl. II 1995, 151 (152 f.); H. Nieskens, UR 2006, 99 (104). Einen vermittelnden Standpunkt nehmen H. Stadie, in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 3a (Stand 02/08) Rz. 41, 52 ff. und 67 f., sowie B. Terra (Fn. 23), S. 58 ff., ein. Einer eher engen Auslegung neigt in Zweifelsfällen hingegen die Finanzverwaltung zu, vgl. Abschn. 34 Abs. 2 und 9 UStR 2008; ähnlich W. Birkenfeld, USt-Handbuch, § 72 (Stand 05/95) Rz. 1043 ff. Für eine restriktive Auslegung plädiert S. Martin, in: Sölch/Ringleb, UStG, § 3a (Stand 04/07) Rz. 76.

sowie künftig auch die Einräumung von Nutzungsrechten sowie jede Form kurzfristiger Beherbergung.

Daraus kann geschlossen werden, dass grundsätzlich alle diejenigen Dienstleistungen erfasst sein sollen, deren Verbrauch bzw. Verwertung unverrückbar bzw. über ihre gesamte typische Nutzungsdauer hinweg mit dem Erwerb, dem Gebrauch oder der Veräußerung eines *bestimmten* Grundstücks verbunden ist. Nicht ausreichend ist es hingegen, dass sich die sonstige Leistung letztlich nur auf einem – beliebigen – Grundstück verwerten lässt, denn dies lässt sich in der Tat von nahezu jeder Leistung behaupten²²⁴. Auch muss es dem Leistungsempfänger beim Leistungsbezug letztlich zumindest schwerpunktmäßig auf die Übertragung eines Rechts an dieser Immobilie oder auf deren Gebrauch ankommen²²⁵. Zwar wäre auch ansonsten der mutmaßliche Verbrauchsort zutreffend ermittelt. Indes ergibt sich diese Einschränkung aus der Systematik der Art. 45 ff. MwStSystRL bzw. zukünftig der Art. 47 ff. MwStSystRL. Denn anderenfalls würden etwa die besonderen Ortsbestimmungen für Veranstaltungen und Messen in Art. 53 MwStSystRL n. F. oder für die in Art. 55 MwStSystRL n. F. neu geregelten Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen de facto leerlaufen; ein solches Auslegungsergebnis widerspräche dem erkennbaren Willen des Richtliniengebers. Wie sich aus den in den Regelbeispielen erwähnten Makler- und Sachverständigenleistungen ergibt, genügt für die Anwendung des Art. 45 MwStSystRL bzw. des § 3a Abs. 2 Nr. 1 UStG allerdings auch die Absicht einer bloß mittelbaren Verwendung der Leistung für grundstücksbezogene Zwecke im obigen Sinne²²⁶.

Die hier vertretene Auffassung befindet sich im Einklang mit der Leitscheidung „*Heger Rudi*“ des EuGH. Der Gerichtshof verlangt einen „ausreichend direkten“ Zusammenhang mit einem Grundstück. Dies sei dann anzunehmen, wenn selbiges „einen zentralen und unverzichtbaren Bestandteil“ der erbrachten Leistung darstelle²²⁷. Dies stimmt mit der vorstehend angeführten Schwerpunktbetrachtung überein. Außerdem sei es für die Anwendbarkeit der Ortsbestimmung des Art. 45 MwStSystRL wie hier vertreten maßgeblich, ob der Belegenheitsort anzunehmender Weise mit dem Ort des Endverbrauchs der Leistung übereinstimmt²²⁸. Dies rechtfertigt die Einbeziehung auch von nur mittelbarer auf die Grundstücksnutzung bzw. die Übertragung eines Rechts am Grundstück bezogenen sonstigen Leistungen. Wie sich aus den anderen Sprachfassungen ergibt, umfasst der um einer

224 Insoweit zutreffend GA *Sharpston* in ihren Schlussanträgen v. 7.3.2006 – Rs. C-166/05 (*Heger Rudi*), Slg. 2006, I-7749, Rz. 33.

225 Im Ergebnis wie hier *H. Stadie*, in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 3a (Stand 02/08), Rz. 71 und 73; *H. G. Ruppe*, UStG, 2005, § 3a Rz. 32. Siehe ferner die Fallbeispiele bei *C. Bürgler*, in: Berger u. a., UStG 1994, 2006, § 3a Rz. 80 ff.

226 Dazu kritisch *A. Jansen*, UR 2008, 837 (843).

227 EuGH v. 7.9.2006 – Rs. C-166/05 (*Heger Rudi*), Slg. 2006, I-7749, Rz. 23–25.

228 EuGH v. 7.9.2006 – Rs. C-166/05 (*Heger Rudi*), Slg. 2006, I-7749, Rz. 25.

europaweit einheitlichen Anwendung willen gemeinschaftsrechtsautonom auszulegende Begriff des Grundstücks im Übrigen jede Art von „unbeweglichem“, also mit Grund und Boden oder einem darauf errichteten Gebäude fest verbundenem Gegenstand²²⁹. Dies entspricht auch dem vorerwähnten Sinn und Zweck der Bestimmung, eine möglichst weitgehende Annäherung an das Verbrauchsortprinzip zu gewährleisten, wenn infolge der Ortsgebundenheit der sonstigen Leistung typischerweise davon ausgegangen werden kann, dass sie am Belegenheitsort konsumiert oder für Zwecke steuerfreier Umsätze weiterverwendet wird.

Mit Blick auf das Konkurrenzverhältnis zu den übrigen Ortsbestimmungen ist damit abschließend festzustellen, dass die Ortsbestimmung für derartige Leistungen *lex specialis* im Verhältnis zur Grundregel des Art. 43 MwStSystRL bzw. zu den beiden künftigen Grundregeln für den kommerziellen sowie den nichtkommerziellen Dienstleistungshandel ist²³⁰. Das kommt nicht zuletzt auch in den jeweiligen Abschnittsüberschriften zum Ausdruck. Ferner geht die territoriale Zuordnung nach dem Belegenheitsort in ihrem oben beschriebenen Anwendungsbereich der Ortsbestimmung für Katalogleistungen nach Art. 56 MwStSystRL grundsätzlich als die speziellere Norm vor, weil Art. 45 MwStSystRL eine genauere Verwirklichung des Verbrauchsortprinzips gewährleistet und die in Art. 56 MwStSystRL genannten Leistungen um das spezifische Merkmal der Grundstücksbezogenheit ergänzt²³¹. Eine Ausnahme besteht hinsichtlich der nach Art. 56 Abs. 1 lit. h MwStSystRL am Ansässigkeitsort des Leistungsempfängers zu steuernden, ihrer Natur nach ortsgebundenen Leistungen im Zusammenhang mit dem Zugang zu oder der Nutzung von Erdgas- und Elektrizitätsnetzen, da diese Vorgabe ihrerseits die speziellere ist. Vorrang haben schließlich aus diesem Grund auch die schon erwähnten Sonderregelungen für Restaurantdienstleistungen und Veranstaltungen.

Im Rahmen dieses Koordinatensystems lässt sich die Abgrenzung der einzelnen Ortsbestimmungen untereinander im Regelfall relativ trennscharf bewerkstelligen. Probleme bereiten wie auch sonst allerdings die schon mehrfach erörterten zusammengesetzten Leistungen, deren einzelne Komponenten bei isolierter Betrachtung eine unterschiedliche territoriale Zuordnung erführen.

229 Wie hier *H. Stadie*, in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 3a (Stand 02/08) Rz. 45; *B. Terra* (Fn. 23), S. 61; im Ergebnis gl. A. ist auch die Finanzverwaltung, vgl. Abschn. 34 Abs. 1 UStR 2008.

230 Vgl. grundlegend zum Verhältnis zwischen Art. 43 MwStSystRL einerseits und den Art. 44 ff. MwStSystRL andererseits EuGH v. 26.9.1996 – Rs. C-327/94 (Dudda), Slg. 1996, I-4595, Rz. 21; EuGH v. 27.10.2005 – Rs. C-41/04 (Levob Verzekeringen), Slg. 2005, I-9433, Rz. 33.

231 Siehe dazu auch BFH v. 24.11.1994 – V R 30/92, BStBl. II 1995, 151 (152).

d) Konglomerat von am Tätigkeitsort steuerbaren Dienstleistungen

aa) Systematik

Für eine Reihe von gesondert aufgeführten Dienstleistungen sehen die §§ 3a Abs. 2 Nr. 3; 3b Abs. 2 UStG eine territoriale Zuordnung nach dem Tätigkeitsort des Dienstleistungserbringers vor. Es handelt sich dabei entsprechend den Vorgaben des Art. 52 MwStSystRL im Wesentlichen um Dienstleistungen im Zusammenhang mit punktuellen Veranstaltungen²³², Nebentätigkeiten zu Beförderungsdienstleistungen sowie um die Begutachtung und Bearbeitung beweglicher körperlicher Gegenstände. Als Tätigkeitsort ist dabei der Ort anzusehen, an dem der Unternehmer die für die jeweilige Ortsbestimmungsregel typische Haupttätigkeit ausführt²³³.

Von 2010 an darf die Ortsbestimmung für die beiden letztgenannten Leistungskategorien aufgrund des Art. 54 MwStSystRL n. F. allerdings nur noch bei Leistungen an nichtunternehmerisch tätige Endverbraucher Anwendung finden²³⁴. Zwei Jahre später soll sich auch die territoriale Zuordnung von veranstaltungsbezogenen Dienstleistungen bei Unternehmern als Leistungsempfängern nach der neuen Grundregel des Art. 44 MwStSystRL n. F. und mithin nach deren Ansässigkeit richten. Der Veranstaltungsort wird hier nur noch ausnahmsweise bei Dienstleistungen im Zusammenhang mit Eintrittsberechtigungen von Bedeutung sein. Andererseits sollen künftig gemäß Art. 55 MwStSystRL n. F. Restaurant- und Pflegeleistungsdienstleistungen grundsätzlich am Tätigkeitsort besteuert werden²³⁵.

Das vorstehend beschriebene Konglomerat von Vorschriften zur Leistungs-ortbestimmung anhand des Tätigkeitsortes des Leistungserbringers beruht entgegen dem ersten Anschein wohl auf einem gemeinsamen Nenner. Der Richtliniengeber dürfte sich jeweils zur Wahl dieses Anknüpfungspunktes veranlasst gesehen haben, weil die erfassten Vorgänge häufig nicht am Sitz des leistenden Unternehmers oder auf dem Gelände einer festen Niederlassung, sondern standortungebunden erbracht werden. Bei Anwendung der Grundregel des Art. 43 MwStSystRL wurden deshalb Standortverlagerun-

232 Zu diesem Charakteristikum der in Art. 52 lit. a MwStSystRL als zugrunde liegender Richtlinienvorgabe aufgeführten Dienstleistungen vgl. EuGH v. 9.3.2006 – Rs. C-114/05 (Gillan Beach), Slg. 2006, I-2427, Rz. 24.

233 Vgl. C. Bürgler, in: Berger u. a., UStG 1994, 2006, § 3a Rz. 109 f. m. w. N.

234 Auch in diesem Kontext wird für die Zwecke der Ortsbestimmung die Unternehmereigenschaft juristischer Personen mit einer USt-Identifikationsnummer gemäß Art. 43 Nr. 2 MwStSystRL n. F. fingiert.

235 Dies soll allerdings gemäß Art. 57 MwStSystRL n. F. nicht für Pflegeleistungsdienstleistungen an Bord von Schiffen oder Flugzeugen oder in Zügen im Rahmen einer Personenbeförderung gelten, „da es sehr schwer festzustellen wäre, an welchem Ort die Dienstleistung tatsächlich erbracht wird“; vgl. den geänderten Kommissionsvorschlag für eine Richtlinie zur Änderung der 6. MwStRL, KOM(2005) 334 endg., S. 12.

gen und daraus resultierende Wettbewerbsverzerrungen befürchtet²³⁶. Eine solche Motivation lässt sich auch für die Neuregelung betreffend Verpflegungsdienstleistungen belegen²³⁷.

bb) Verwirklichung des Verbrauchsortprinzips?

Eine auf den Tätigkeitsort abstellende territoriale Zuordnung bewirkt im Vergleich zur Alternative einer Besteuerung am Ansässigkeitsort des Leistungserbringers wohl eine Annäherung an den mutmaßlichen Ort des Verbrauchs²³⁸. Indes verwirklichen die hier untersuchten Ortsbestimmungen das Verbrauchsortprinzip nur lückenhaft und um den Preis signifikanter Mängel hinsichtlich der steuerlichen Kontrolle und der Belastung der Steuerpflichtigen mit Verfahrensanforderungen:

An der Regelung des Art. 52 lit. a MwStSystRL betreffend veranstaltungsbezogene Leistungen ist bereits die unsaubere Formulierung des Tatbestands zu kritisieren. Aufgeführt werden dort pauschal „Tätigkeiten auf dem Gebiet der Kultur, der Künste, des Sports, der Wissenschaften, des Unterrichts, der Unterhaltung oder ähnliche Tätigkeiten“, wohingegen der Zusammenhang dieser Leistungen mit einer bestimmten punktuellen Veranstaltung nur indirekt durch die Bezugnahme auch auf die Dienste „der Veranstalter solcher Tätigkeiten“ zum Ausdruck kommt. Dies hat die deutsche Finanzverwaltung und ihr folgend die herrschende Literatur veranlasst, auch nicht veranstaltungsbezogene Dienstleistungen wie etwa die Erstellung wissenschaftlicher Gutachten²³⁹ in den Anwendungsbereich des § 3a Abs. 2 Nr. 3 lit. a UStG mit einzubeziehen²⁴⁰. Damit würde aber das Ziel der Vorschrift verfehlt, eine eindeutige Bestimmung des Tätigkeitsortes unter Ver-

236 Siehe dazu *R. T. Ainsworth* (Fn. 4), S. 6 (dort Fn. 22); *S. Martin*, in: Sölch/Ringleb, UStG, § 3a (Stand 04/08) Rz. 90; *D. Wachweger*, 6. EG-Richtlinie zur Harmonisierung der Umsatzsteuer in den Europäischen Gemeinschaften, 1977, S. 46 f.; und speziell zu Art. 52 lit. a MwStSystRL auch *B. Terra* (Fn. 23), S. 74. Vgl. ferner EuGH v. 26.9.1996 – Rs. C-327/94 (Dudda), Slg. 1996, I-4595, Rz. 24; EuGH v. 9.3.2006 – Rs. C-114/05 (Gillan Beach), Slg. 2006, I-2427, Rz. 18.

237 Vgl. den geänderten Kommissionsvorschlag für eine Richtlinie zur Änderung der 6. MwStRL, KOM(2005) 334 endg., S. 11, wonach die Neuregelung vor allem eine verbrauchsteuerkonforme Verortung des Cateringservice und ähnlichen Dienstleistungen sicherstellen soll.

238 Vgl. *H. Nieskens*, UR 2006, 99; *H. Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 1998, Rz. 9.43 m. w. N.; *M. Vellen*, USt-Kongr-Bericht 1999/2000, S. 13 (51).

239 Vgl. Abschn. 36 Abs. 4 UStR 2008 sowie grundlegend – verfehlt – Abschn. 36 Abs. 1 S. 5 UStR 2008: „Es ist nicht erforderlich, dass der Unternehmer im Rahmen einer Veranstaltung tätig wird.“; ebenso *S. Martin*, in: Sölch/Ringleb, UStG, § 3a (Stand 09/03) Rz. 88 ff. Zu Recht ablehnend *C. Penke* (Fn. 21), S. 203; *H. Stadie*, in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 3a (Stand 02/08) Rz. 85.

240 Ebenso die Handhabung in Österreich, vgl. *C. Bürgler*, in: Berger u. a., UStG 1994, 2006, § 3a Rz. 120 ff.

wirklichung des Verbrauchsortprinzips zu erreichen. Denn die Verwertung solcher Tätigkeiten ist gerade nicht ortsgebunden, und der Tätigkeitsort ist weitgehend frei gestaltbar.

Der EuGH hat denn inzwischen auch zu Recht die Notwendigkeit einer restriktiven Interpretation des Art. 52 lit. a MwStSystRL klargestellt, wobei er die Abgrenzung des Tatbestandes typologisch eher denn klassifikatorisch vornimmt. Seiner Ansicht nach müssen die für die Ortsbestimmung charakteristischen Leistungen in mehr oder minder starker Ausprägung typischerweise drei Kriterien erfüllen: Es muss sich um komplexe, mehrere Einzelkomponenten umfassende Leistungen handeln, die gegenüber einer Vielzahl von Empfängern erbracht werden, und zwar anlässlich einer punktuellen Veranstaltung an einem leicht zu bestimmenden Ort²⁴¹. Der Richtlinienggeber hat dies zum Anlass genommen, den erforderlichen Veranstaltungsbezug in der Neufassung durch Art. 53 MwStSystRL n. F. nunmehr eindeutig zum Ausdruck zu bringen²⁴². Als „punktuell“ wird man dabei grundsätzlich nur solche Veranstaltungen ansehen dürfen, die an einem bestimmten, eindeutig zu lokalisierenden Ort stattfinden, weil ansonsten der Grundgedanke der Vorschrift einer einfach zu ermittelnden Verbrauchsortbestimmung nicht gewährleistet wäre²⁴³.

Aus dem Sinn und Zweck der Ortsbestimmung ergibt sich zugleich, dass sich die „Ähnlichkeit“ einer Tätigkeit mit den in Art. 52 lit. a MwStSystRL ausdrücklich genannten Aktivitäten nicht primär nach ihrem Gehalt²⁴⁴, sondern nach ihrem Veranstaltungsbezug bestimmt, sodass etwa auch Messe-

241 EuGH v. 9.3.2006 – Rs. C-114/05 (Gillan Beach), Slg. 2006, I-2427, Rz. 23 f.; die vorangegangene Entscheidung des EuGH v. 12.5.2005 – Rs. C-452/03 (RAL), Slg. 2005, I-3947, Rz. 32, betreffend der Unterhaltung durch fest installierte Geldspielautomaten lässt sich bei typisierender Betrachtung noch mit diesen Anforderungen vereinbaren.

242 In der Vorschrift ist nicht länger von „ähnlichen Tätigkeiten“, sondern von „ähnlichen Veranstaltungen“ die Rede. Noch deutlicher macht dies die Neufassung der spanischen Version der MwStSystRL, in welcher der bisherige Begriff der „Tätigkeit“ („actividad“) insgesamt durch denjenigen der „Veranstaltung“ („manifestación“) ersetzt wird.

243 Vgl. dazu EuGH v. 9.3.2006 – Rs. C-114/05 (Gillan Beach), Slg. 2006, I-2427, Rz. 24; in der französischen Originalfassung des Urteils spricht der EuGH von einem „endroit précis ... facile à identifier“, d. h. der Möglichkeit einer einfachen und gleichwohl exakten Ortsbestimmung. Schiffsfahrten und Rundwanderungen scheiden daher aus dem Anwendungsbereich aus, zumal die Veranstalter ansonsten auch mit mehrwertsteuerlichen Verfahrensordnungen in mehreren Jurisdiktionen konfrontiert sein könnten; a. A. W. Birkenfeld, USt-Handbuch, § 74 (Stand: 06/97) Rz. 1071; wohl auch BFH v. 23.9.1993 – V R 132/89, BStBl. II 1994, 272 (273 f.).

244 So aber noch BFH v. 23.9.1993 – V R 132/89, BStBl. II 1994, 272 (274); BFH v. 6.11.2002 – V R 57/01, BFH/NV 2003, 827 (828 f.).

dienstleistungen grundsätzlich erfasst sind²⁴⁵. Die Vorschrift erwähnt ferner auch Tätigkeiten, die mit einer bestimmten Veranstaltung „zusammenhängen“, weshalb nach zutreffender Auffassung des Gerichtshofes auch „unerlässliche“ Vorleistungen mit in ihren Anwendungsbereich einbezogen sind²⁴⁶. Als unerlässlich wird man dabei all diejenigen Vorleistungen anzusehen haben, die schon bei objektiver Betrachtung ihrem Gegenstand nach einen spezifischen Bezug zu der fraglichen Veranstaltung aufweisen, so dass davon ausgegangen werden kann, dass sie in die Kostenkalkulation des Veranstalters eingehen werden²⁴⁷.

In diesen Fällen gewährleistet aber eine Besteuerung am Ort der tatsächlichen Bewirkung der Dienstleistungen nicht auch typischerweise eine Verwirklichung des Verbrauchsteuerprinzips, weil insbesondere nicht gegenstandsbezogene Vorbereitungshandlungen wie etwa die Erstellung eines Veranstaltungskonzeptes nicht an den Veranstaltungsort gebunden sind²⁴⁸. Auch diesbezüglich tritt mit der Änderungsrichtlinie 2008/8/EG eine Verbesserung ein, weil künftig für alle in Art. 53 MwStSystRL n. F. genannten Dienstleistungen der Veranstaltungsort den Leistungsort determiniert. Obschon die deutsche Version der Richtlinie diesbezüglich nicht alle Zweifel ausräumt, ergibt sich dieser Befund eindeutig aus einer Vielzahl anderer Sprachfassungen²⁴⁹. Diese sind als für die Auslegung maßgeblich anzusehen,

245 Siehe dazu EuGH v. 9.3.2006 – Rs. C-114/05 (Gillan Beach), Slg. 2006, I-2427, Rz. 25; ebenso nunmehr Abschn. 34a Abs. 2 UStR 2008. Vom 1.1.2010 an wird dies auch ausdrücklich in Art. 53 MwStSystRL n. F. klargestellt.

246 EuGH v. 26.9.1996 – Rs. C-327/94 (Dudda), Slg. 1996, I-4595, Rz. 27.

247 Siehe zu dieser Zwecksetzung der Art. 44 ff. MwStSystRL etwa EuGH v. 26.9.1996 – Rs. C-327/94 (Dudda), Slg. 1996, I-4595, Rz. 23; EuGH v. 15.3.2001 – Rs. C-108/00 (SPI), Slg. 2001, I-2361, Rz. 18 f. Dazu würden etwa technische Dienstleistungen zur Herrichtung des Veranstaltungsortes oder Werbemaßnahmen zählen, nicht aber Finanzierungsdienstleistungen. Tendenziell gl. A. S. *Martin*, in: Sölch/Ringleb, UStG, § 3a (Stand 04/08) Rz. 95; *H. Stadie*, in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 3a (Stand 02/08) Rz. 111; enger hingegen *C. Penke* (Fn. 21), S. 201: nur Leistungen, die eine physische Präsenz am Veranstaltungsort erfordern.

248 Die Finanzverwaltung versucht sich in Abschn. 36 Abs. 2 UStR 2008 mit der Feststellung zu behelfen, dass alle unerlässlichen Vorleistungen als an dem Ort erbracht gelten, an dem die eigentliche Leistung erbracht wird; gl. A. wohl *C. Penke* (Fn. 21), S. 197; *H. Stadie*, in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 3a (Stand 02/08) Rz. 114. Diese an sich sachgerechte Ortsbestimmung lässt sich aber mit dem klar entgegenstehenden Wortlaut des Art. 52 MwStSystRL, der für die Auslegung des § 3a Abs. 2 Nr. 3 UStG maßgeblich ist, nicht vereinbaren.

249 In der deutschen Fassung wird sprachlich zwischen „Dienstleistungen und damit zusammenhängenden Dienstleistungen“ einerseits und „Tätigkeiten“ andererseits differenziert, wobei der Ort der Ausübung der Tätigkeiten für die Ortsbestimmung maßgeblich sein soll. Es bleibt aber unklar, ob der Ausdruck „Tätigkeit“ nur als Oberbegriff für die zuvor genannten Dienstleistungen fungiert. Präziser sind aber etwa die dänische, die französische, die italienische und die spanische

weil sie die angestrebte Besteuerung nach dem Verbrauchsortprinzip gewährleisten²⁵⁰.

Mit Blick auf die Umsetzung des Verbrauchsortprinzips defizitär ist auch die Anknüpfung der territorialen Zuordnung einer Begutachtung von beweglichen körperlichen Gegenständen und der Arbeiten an solchen Gegenständen an den Tätigkeitsort. Da das Bezugsobjekt dieser Leistungen gerade durch seine Mobilität gekennzeichnet ist, werden körperliche Arbeiten daran²⁵¹ nicht notwendig dort stattfinden, wo der Gegenstand später genutzt wird. Vielmehr kann der Auftraggeber den Tätigkeitsort und damit auch die Steuerbelastung durch den Transport des Gegenstandes zum Leistungserbringer im Wesentlichen unter steuerlichen Aspekten gestalten²⁵². Dabei ist einerseits davon auszugehen, dass die ausgeführten Leistungen üblicherweise über einen längeren Zeitraum hin nutzbringend sind, innerhalb dessen der Gegenstand wieder in eine andere Besteuerungsjurisdiktion überführt werden kann. Andererseits wird auch bei Unternehmern im Binnenmarkt kein Grenzausgleich durchgeführt, wenn infolge eines nur vorübergehenden Verbleibs am Tätigkeitsort der Tatbestand des innergemeinschaftlichen Verbringens gemäß § 3 Abs. 1a UStG nicht erfüllt ist.

Aus denselben Gründen ist auch die Beachtung des Verbrauchsortprinzips bei der Begutachtung beweglicher Gegenstände nicht gewährleistet, selbst wenn man zutreffend annimmt, dass sich die Ortsbestimmung nach dem

Version der neu gefassten MwStSystRL. Eindeutig ist von 2011 an auch die deutsche Fassung des dann geltenden Art. 53 MwStSystRL.

- 250 Zur Bedeutung teleologischer Aspekte bei der Entscheidung dafür, welche von divergierenden Sprachfassungen für die Auslegung einer Richtlinienbestimmung maßgeblich sein soll, vgl. EuGH v. 13.12.2007 – Rs. C-408/06 (Götz), Slg. 2007, I-11295, Rz. 29 ff., sowie das Urteil der Großen Kammer des EuGH v. 17.7.2008 – Rs. C-66/08 (Kozłowski), n. n. v., Rz. 35.
- 251 In der deutschen Literatur wird der EuGH vielfach dafür kritisiert, dass er in seinem Urteil v. 6.3.1997 – Rs. C-167/95 (Linthorst), Slg. 1997, I-1195, Rz. 16, unter Arbeiten an Gegenständen nur „körperliche Eingriffe“ verstanden habe, *C. Penke* (Fn. 21), S. 204; *H. Stadie*, in: Rau/Dürrewächter, UStG, § 3a (Stand 02/08) Rz. 123 und 126; vgl. auch einschränkend FG Köln v. 19.12.2006 – 6 K 912/04, EFG 2007, 959 (960 f.); *A. Jansen*, UR 2007, 442 (445). Die Kritik wäre an sich berechtigt, geht aber tatsächlich ins Leere, denn die Formulierung ist einer Übersetzungsschwäche der deutschen Urteilsfassung geschuldet. In der französischen Originalversion ist von einer „intervention physique“ die Rede; diese Wendung kann sowohl körperlicher „Eingriff“ als auch körperlicher „Einsatz“ bedeuten. Dass letzteres gemeint ist, erhellen nicht nur die englische Urteilsfassung („physical action“), sondern auch die Schlussanträge des GA *Fenelly* v. 28.11.1996, Rz. 16, der dort von körperlichen im Gegensatz zu intellektuellen „Arbeiten“ spricht. Es ist nicht ersichtlich, dass der Gerichtshof den Anwendungsbereich der Vorschrift enger verstanden wissen wollte als sein Generalanwalt, dem er auch im Übrigen folgte.
- 252 Kritisch auch *R. T. Ainsworth* (Fn. 4), S. 7; *H. Nieskens*, UR 2006, 99; *C. Penke* (Fn. 21), S. 206.

Ort der Inaugenscheinnahme des Gegenstandes und nicht nach demjenigen der Erstellung oder Abgabe des Gutachtens richtet²⁵³. Eine nahezu optimale Übereinstimmung mit dem Verbrauchsortprinzip lässt sich mithin nur für die am Tätigkeitsort zu besteuernenden Nebentätigkeiten zur Beförderung²⁵⁴ sowie für die künftig ebenfalls dort zu erfassenden Verköstigungsleistungen feststellen.

cc) *Berücksichtigung administrativer Erfordernisse*

Die Besteuerung im Mitgliedstaat des Tätigkeitsortes kann vor allem im nichtkommerziellen Handel signifikante Vollzugsdefizite zur Folge haben, wenn der leistende Unternehmer dort nicht niedergelassen ist. Die zuständige Finanzverwaltung wird dann vor allem bei veranstaltungsbezogenen Leistungen und künftig bei Cateringdienstleistungen auf den guten Willen des Unternehmers angewiesen sein, um von steuerbaren Umsätzen in ihrem Zuständigkeitsbereich Kenntnis zu erlangen. Etwas anderes dürfte nur für Großveranstaltungen gelten, die für den Fiskus „greifbar“ sind, weil ihre Durchführung typischerweise eine Vielzahl von durch inländische Unternehmen erbrachte Vorleistungen voraussetzt²⁵⁵.

Zudem erscheint es auch nur in diesem Fall angesichts der Intensität der wirtschaftlichen und damit auch rechtlichen Integration in den Markt des Bestimmungslandes dem Unternehmer zumutbar, seine Deklarations- und Steuerentrichtungspflichten dort in einer ihm möglicherweise fremden Rechtsordnung zu erfüllen. Ansonsten jedoch liegt in dieser Notwendigkeit ebenso wie bei grundstücksbezogenen Umsätzen ein erhebliches verfahrensrechtliches Hemmnis für den freien Dienstleistungsverkehr.

Im kommerziellen Handel greift in den Fällen eines vom Ansässigkeitsstaat des leistenden Unternehmers verschiedenen Tätigkeitsortes die nach deut-

253 Vgl. EuGH v. 6.3.1997 – Rs. C-167/95 (Linthorst), Slg. 1997, I-1195, Rz. 13, wonach der Begriff der Begutachtung die „Prüfung“ seines körperlichen Zustandes oder die „Untersuchung“ seiner Echtheit beinhaltet, also ihre wesentliche Prägung durch eine Inaugenscheinnahme des Gegenstandes erfährt. Wie hier auch *H. Stadie*, Umsatzsteuerrecht, 2005, Rz. 8.65. Anders die h.M. in der deutschen Literatur, vgl. *W. Birkenfeld*, USt-Handbuch, § 74 (Stand 06/97) Rz. 1075; *M. Langer*, in: Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 3a (Stand 04/06), Rz. 101; *S. Martin*, in: Sölch/Ringleb, UStG, § 3a (Stand 04/08) Rz. 110; *C. Penke* (Fn. 21), S. 206. Differenzierend aus österr. Sicht *C. Bürgler*, in: Berger u. a., UStG 1994, 2006, § 3a Rz. 147 m. w. N. Für die Auffassung des Gerichtshofes lässt sich vor allem der nach der Gesetzessystematik ersichtlich angestrebte Gleichlauf mit der Ortsbestimmung für Arbeiten an beweglichen Gegenständen anführen.

254 Ebenso *C. Penke* (Fn. 21), S. 223. Auch hier ließe sich aber gut vertreten, dass mitunter der Leistungserfolg wie etwa des sicheren Beladens über die gesamte Beförderung hinweg „verwertet“ wird und damit die Ortsbestimmung idealiter im Gleichklang mit § 3b Abs. 1 S. 1 UStG erfolgen müsste, vgl. auch *R. T. Ainsworth* (Fn. 4), S. 6f.

255 Vgl. *C. Penke* (Fn. 21), S. 199.

schem Umsatzsteuerrecht obligatorische Steuerschuldverlagerung auf den Leistungsempfänger nach § 13b Abs. 1 S. 1 Nr. 1, Abs. 2 S. 1 UStG. Sofern dieser im Inland niedergelassen ist, erhöht sich daher die Wahrscheinlichkeit, dass die nationale Finanzverwaltung durch den Leistungsempfänger im Zuge der Deklaration von Ausgangsumsätzen oder anlässlich steuerlicher Kontrollen von den fraglichen Leistungen erfährt. Zu kritisieren ist allerdings auch hier wieder die Ausgestaltung als jedem Mitgliedstaat freigestellte Option auf Gemeinschaftsrechtsebene.

Vor allem bei Veranstaltungen ist zudem denkbar, dass auch der Leistungsempfänger nicht im Mitgliedstaat des Veranstaltungsortes niedergelassen ist. Im Hinblick darauf sieht § 13b Abs. 3 Nr. 4 und 5 UStG in einer Reihe von typischen Konstellationen von vornherein von einer Steuerschuldverlagerung ab. Eine Kenntniserlangung von den am Tätigkeitsort steuerbaren Umsätzen durch die dortige Finanzverwaltung erscheint dann noch am ehesten gewährleistet, wenn der auslandsansässige Leistungsempfänger im Inland Vorsteuervergütungsansprüche geltend macht. Dies setzt allerdings nicht nur seine Vorsteuerabzugsberechtigung, sondern auch die korrekte Inrechnungstellung von Umsatzsteuer durch den leistenden Unternehmer voraus.

Arbeiten an beweglichen Gegenständen wiederum werden meist entweder am Ort einer Niederlassung des leistenden Unternehmers oder in einer solchen des Leistungsempfängers erbracht. Da es im letztgenannten Fall im kommerziellen Handel tendenziell zu einer Verlagerung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger kommt, ist letztlich in beiden Konstellationen gewährleistet, dass der je steuerpflichtige Unternehmer nur in seinem Niederlassungsstaat Mehrwertsteuer deklarieren und entrichten muss. Bei Nebentätigkeiten zur Beförderung im Sinne des § 3b Abs. 2 UStG gilt Ähnliches insofern, als die Leistungen selten in einem aus beider Beteiligten Sicht „drittem“ Mitgliedstaat erbracht werden dürften. Anders verhält es sich aber wie schon erwähnt bei veranstaltungsbezogenen Leistungen.

Problematisch kann sich zudem in allen Konstellationen die Vorsteuervergütung für den Leistungsempfänger gestalten, wenn dieser im Mitgliedstaat des Tätigkeitsortes keine steuerpflichtigen Umsätze erbringt. Er wäre dann grundsätzlich auf das langwierige Vorsteuervergütungsverfahren für auslandsansässige Unternehmer verwiesen. Der Richtliniengeber und ihm folgend der deutsche Gesetzgeber haben versucht dem abzuhelpen: Die Verwendung einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer durch den Empfänger der Leistung soll zu einer Verlagerung des Leistungsortes in den Mitgliedstaat führen, der diese Nummer erteilt hat²⁵⁶. Diese in den §§ 3a Abs. 2 Nr. 3

256 Siehe dazu auch Erwägungsgrund 15 der Präambel zur MwStSystRL sowie eingehend *W. Reiß*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, § 14 Rz. 119 f.; *H. Nieskens*, UR 2006, 99 f.

lit. c S. 2; 3b Abs. 3 S. 2, Abs. 4 UStG enthaltene Regelung kann wohl zu Abweichungen vom Verbrauchsortprinzip führen. Indes ist eine Besteuerung der in Rede stehenden kommerziell gehandelten Dienstleistungen am Tätigkeitsort zur Verwirklichung des Verbrauchsortprinzips ohnehin kaum von Bedeutung; Regelmäßig wird die Steuerbelastung dank einer Vorsteuerabzugsberechtigung des Leistungsempfängers nicht definitiv. Erbringt dieser steuerfreie Ausgangsleistungen oder ist er aus sonstigen Gründen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, muss es dessen ungeachtet nach dem Verbrauchsortprinzip letztlich maßgeblich auf den Ort der Ausgangsleistungen des Leistungsempfängers ankommen. Dieser wird aber häufig nicht mit dem Ort der Erbringung der hier erörterten sonstigen (Vor-)Leistungen übereinstimmen.

Inkonsequent ist es aber, eine an die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer geknüpfte Verlagerung des Leistungsortes nicht auch bei veranstaltungsbezogenen Leistungen vorzusehen. Dies betrifft vor allem auslandsansässige Messeaussteller als Leistungsempfänger. Unbefriedigend ist außerdem die Notwendigkeit für den Leistungserbringer, die Identifikationsnummer zwecks korrekter Besteuerung auf Gültigkeit und Verwendungsberechtigung hin zu prüfen, zumal davon auch die Anwendung des reverse charge-Verfahrens abhängen kann²⁵⁷. Bei Arbeiten an beweglichen Gegenständen muss er gemäß § 3a Abs. 2 Nr. 3 lit. c S. 3 UStG zudem eigentlich wissen, ob der Gegenstand im Anschluss an die Leistung in dem Mitgliedstaat des Tätigkeitsortes verbleibt²⁵⁸. Es stellen sich damit letztlich ähnliche Probleme wie im Kontext der Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen nach § 6a UStG. Der leistende Unternehmer wird häufig die insoweit relevanten Angaben seines Vertragspartners nicht in zumutbarer Weise überprüfen können; es muss daher Vertrauensschutz entsprechend den Vorgaben des § 6a Abs. 4 UStG gewährt werden²⁵⁹. Darüber hinaus eröffnet die Regelung

257 Zu Recht kritisch C. Penke (Fn. 21), S. 209 ff.

258 Sehr kritisch C. Penke (Fn. 21), S. 208 f.

259 Ähnlich H. Stadie, in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 3a (Stand 02/08) Rz. 141 f., der allerdings meint, unmittelbar aus den allgemeinen Rechtsgrundsätzen des Gemeinschaftsrechts argumentieren und auf eine analoge Anwendung des § 6a Abs. 4 UStG verzichten zu können. Indes hat die folgerichtige Entfaltung konkreter gesetzgeberischer Wertungen durch einen Analogieschluss Vorrang vor einem unmittelbaren Rückgriff auf die Schicht zugrundeliegender, noch nicht konkretisierter Prinzipien. Gegen Vertrauensschutz spricht sich S. Martin, in: Sölich/Ringleb, UStG, § 3a (Stand 04/08) Rz. 120 aus, weil eine solche Regelung in § 3a Abs. 2 UStG nicht vorgesehen sei. Selbst wenn man annehmen wollte, dass der Gesetzgeber insoweit eine bewusste Regelungslücke geschaffen und eine Analogie darum auszuschließen hätte, wäre aufgrund vorrangigen Gemeinschaftsrechts indes gleichwohl die Gewährung von Vertrauensschutz geboten, vgl. EuGH v. 21.2.2008 – Rs. C-271/06 (Netto Supermarkt), n. n. v. Der zusätzliche Verweis auf die Entscheidung des BFH v. 2.4.1997 – V B 159/96, BFH/NV 1997, 629 (631), wonach der gute Glaube an die Richtigkeit der Umsatzsteuer-Identifikations-Nr. auch im Kontext des § 6a Abs. 4 UStG nicht geschützt sein soll, trifft zwar vorder-

nicht voll vorsteuerabzugsberechtigten Leistungsempfängern die Möglichkeit, ihre Steuerbelastung zu manipulieren²⁶⁰.

Angesichts der geschilderten Schwierigkeiten ist es zu begrüßen, dass von 2010 an die besonderen Ortsbestimmungsregeln für Nebenleistungen zur Beförderung sowie bei Arbeiten an beweglichen Gegenständen im kommerziellen Handel keine Anwendung mehr finden. Stattdessen gilt die neue Grundregel einer Besteuerung im Ansässigkeitsmitgliedstaat des Leistungsempfängers mit ihren bereits erörterten Vorzügen. Bei veranstaltungsbezogenen Leistungen wird die Maßgeblichkeit des Tätigkeitsortes in Art. 53 MwStSystRL n.F. ab 2011 immerhin auf die Eintrittsberechtigung und damit zusammenhängende Dienstleistungen begrenzt. Konsequenz wäre auch hier aus den genannten Gründen allein der Übergang zur Besteuerung im Ansässigkeitsstaat des Leistungsempfängers.

dd) Eindeutigkeit und Abgrenzbarkeit der Ortsbestimmung

Der Tätigkeitsort als solcher ist regelmäßig eindeutig zu bestimmen. Die Regeln betreffend die territoriale Zuordnung von Nebentätigkeiten zur Beförderung und Restaurationsleistungen werfen auch keine größeren Abgrenzungsprobleme auf. Nebentätigkeiten zur Beförderung lassen sich aufgrund der Regelbeispiele des Art. 52 lit. b MwStSystRL als physische Hilfsarbeiten im Rahmen einer Güterbeförderung klassifizieren, die dazu dienen sollen, den Transport der Ware vorzubereiten und durchzuführen oder die Transportbedingungen zu verbessern. Verpflegungsdienstleistungen wiederum können allenfalls als Bestandteil komplexer Leistungen wie etwa der Beherbergung oder Unterhaltung Zuordnungsprobleme aufwerfen; eine genaue Einordnung oder Aufteilung wird dann aber regelmäßig entbehrlich sein, weil die alternativ einschlägigen Art. 47 MwStSystRL n.F. respektive Art. 53 MwStSystRL n.F. normalerweise keine abweichende Ortsbestimmung zur Folge haben werden.

Hingegen lassen sich Arbeiten an beweglichen Gegenständen im konkreten Einzelfall häufig nicht eindeutig von Werklieferungen abgrenzen²⁶¹. Auch

gründig zu. Zum einen tendierte der BFH aber lediglich zu dieser Auffassung, und zum anderen wäre sie jedenfalls verfehlt; dazu näher *J. Englisch*, UR 2008, 481 (492 f.).

260 Näher dazu *M. Vellen*, USt-Kongr-Bericht 1999/2000, S. 13 (58 f.).

261 Maßgeblich soll die Verkehrsauffassung sein, vgl. BFH v. 9.6.2005 – V R 50/02, BStBl. II 2006, 98 (100); *H. Stadie*, Umsatzsteuerrecht, 2005, Rz. 7.82 ff. Die Verkehrsauffassung ist aber in der Praxis häufig nichts anderes als die subjektive Einschätzung des Gerichts und kann jedenfalls in verschiedenen Mitgliedstaaten zu unterschiedlichen Charakterisierungen führen, falls sich der andere Mitgliedstaat mit Bezugspunkten zur Leistung überhaupt an diesem Differenzierungskriterium orientieren sollte. Die DurchführungsVO 1777/2005 regelt in Art. 3 (1) nur einen Sonderfall, leistet aber im Übrigen keinen Beitrag für eine trennscharfe Abgrenzung.

ein gesonderter Entgeltausweis für die einzelnen Leistungselemente hilft hier nicht weiter²⁶², wenn dadurch eine aus Sicht des Kunden einheitliche Leistung künstlich aufgespalten würde²⁶³. Die ebenfalls in Art. 52 lit. c MwStSystRL aufgeführten Begutachtungen wiederum müssen inhaltlich eingegrenzt werden, um den Leistungskatalog des Art. 56 (1) lit. c MwStSystRL bzw. künftig die insoweit geltende Grundregel nicht auszuhöheln. So spezifiziert etwa § 3a Abs. 4 Nr. 3 UStG ausdrücklich auch die Leistungen von Sachverständigen als Katalogleistung. Die vom EuGH vorgenommene Eingrenzung des Gutachtenzwecks auf die Bewertung des Gegenstandes, eines Schadens oder erforderlicher Restaurierungsarbeiten²⁶⁴ ist willkürlich und findet keine Stütze im Wortlaut oder Zweck der Ortsbestimmung. Ausreichend müsste vielmehr ein hinreichend enger Gegenstandsbezug des Gutachtens sein. Dieser ist im Einzelfall freilich ebenso wenig trennscharf zu bestimmen wie der hinreichende Veranstaltungsbezug bei Vorleistungen im Kontext des Art. 52 lit. a MwStSystRL.

e) Personenbeförderungsleistungen

Die für Personenbeförderungen maßgebliche Ortsbestimmung findet sich in § 3b Abs. 1 UStG. In Übereinstimmung mit den Vorgaben des Art. 46 MwStSystRL gilt als Ort der Beförderungsleistung hier der Ort, an dem die Beförderung bewirkt wird. Bei grenzüberschreitender Beförderung ist selbige daher im Inland nur anteilig nach Maßgabe der dort zurückgelegten Beförderungsstrecke steuerbar, wie § 3b Abs. 1 S. 2 UStG klarstellt²⁶⁵. Für die grenzüberschreitende Beförderung von Waren gilt innerhalb des EG-Binnenmarktes hingegen die Sonderregelung des § 3b Abs. 3 UStG.

Die territoriale Zuordnung von Dienstleistungen der Personenbeförderung entspricht vollumfänglich dem Verbrauchsortprinzip²⁶⁶. Sie ist damit aber auch exemplarisch für die eingangs dieses Beitrags hervorgehobene Gefahr einer damit einhergehenden Vernachlässigung von Erfordernissen des Verwaltungsvollzugs: Der Unternehmer kann hier zwar den jeweils einer bestimmten Besteuerungsjurisdiktion unterfallenden Teil seiner Beförderung und damit seines Entgelts anhand eines Fahrtenschreibers eindeutig bestimmen, und seine Angaben lassen sich dementsprechend verifizieren²⁶⁷. Er sieht sich sodann jedoch damit konfrontiert, bei der Preisbildung die

262 A. A. H. *Stadie*, in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 3a (Stand 02/08) Rz. 123.

263 Siehe dazu grundlegend GA *Kokott*, Schlussanträge v. 12.5.2005 – Rs. C-41/05 (Levob Verzekeringen), Slg. 2005, I-9433, Rz. 65 f. m. w. N. zur Rspr. des EuGH.

264 Vgl. EuGH v. 6.3.1997 – Rs. C-167/95 (Linthorst), Slg. 1997, I-1195, Rz. 13.

265 Siehe dazu auch EuGH v. 6.11.1997 – Rs. C-116/96 (Reisebüro Binder), Slg. 1997, I-6103, Rz. 13 und 15 f.

266 Vgl. R. T. *Ainsworth* (Fn. 4), S. 5; H. *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 1998, Rz. 9.52; M. *Vellen*, USt-Kongr-Bericht 1999/2000, S. 13 (44 und 51).

267 C. *Penke* (Fn. 21), S. 214.

Umsatzsteuerregelungen verschiedener Mitgliedstaaten zu berücksichtigen. Zudem muss er dort die Umsatzsteuer bei der je zuständigen Steuerbehörde anmelden und abführen, selbst wenn er mit den entsprechenden Verfahrenserfordernissen mangels Niederlassung nicht vertraut ist. Wie die Kommission selbst festgestellt hat, ist diese Regel daher „in der Praxis ... recht aufwendig und von den betreffenden Unternehmen nur unter großen Schwierigkeiten anzuwenden.“²⁶⁸

Eine Verlagerung der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger kann zwar zumindest die verfahrensrechtlichen Erschwernisse für den Beförderungsunternehmer abmildern. Sie ist in § 13b Abs. 1 Nr. 1 UStG anders als in der Mehrwertsteuersystemrichtlinie auch grundsätzlich vorgesehen²⁶⁹. In Betracht kommt die Steuerschuldverlagerung aber nur, wenn es sich beim Leistungsempfänger um einen Unternehmer handelt. Die damit verbundene Verlagerung von Mitwirkungspflichten im Steuerverfahren kann zudem auch ihn vor ähnliche Probleme stellen: Gerade bei grenzüberschreitenden Beförderungsleistungen wird es sich häufig so verhalten, dass auch der Leistungsempfänger in dem oder einem Mitgliedstaat der Beförderung nicht ansässig ist und dort auch keine steuerpflichtigen Umsätze tätigt. Damit handelt es sich auch für ihn um eine fremde Rechtsordnung.

Allerdings würden sich für einen vorsteuervergütungsberechtigten Empfänger der Beförderungsleistung unter diesen Umständen administrative Hürden auch ohne Steuerschuldverlagerung ergeben, weil er dann mangels eines zwischenstaatlichen Steuerclearings auf das umständliche und langwierige Vorsteuervergütungsverfahren nach der Achten MwSt-Richtlinie in dem betreffenden Mitgliedstaaten verwiesen wäre²⁷⁰. Vorzugswürdig wäre es daher angesichts der geringeren Bedeutung des Verbrauchsortprinzips im kommerziellen Handel, die Personenbeförderungsleistungen am Ort des Unternehmenssitzes zu besteuern, so wie dies von 2010 an auch für innergemeinschaftliche Güterbeförderungsleistungen vorgesehen ist²⁷¹. Im Übrigen wird die Beförderung als Vorleistung häufig auch gerade dort in

268 So die Kommission in ihrem geänderten Vorschlag für eine Richtlinie zur Änderung der 6. MwStRL, KOM(2005) 334 endg., S. 10.

269 Für den grenzüberschreitenden Taxi- und Flugverkehr sieht das geltende Recht gemäß § 13b Abs. 3 Nr. 2 und 3 UStG von einer Steuerschuldverlagerung ab.

270 Siehe dazu generell W. Schön, USt-Kongr-Bericht 2001/2002, S. 17 (28 ff.) mit zahlreichen Beispielen aus der Rspr. des EuGH; sowie speziell für Beförderungsleistungen C. Penke (Fn. 21), S. 215. Das Vergütungsverfahren kommt demgegenüber nicht zur Anwendung, wenn der Leistungsempfänger als Steuerschuldner gemäß § 18 Abs. 4a UStG eine Steuererklärung abzugeben hat; dies ergibt sich zwar nicht aus dem Wortlaut, aber aus dem Sinn und Zweck der §§ 18 Abs. 9 UStG; 59 UStDV. Im Ergebnis wie hier H. Stadie, in: Rau/Dürnwächter, UStG, § 18 (Stand 02/06) Rz. 633.

271 Vgl. Art. 44 und 49 MwStSystRL i.d.F. der RL 2008/8/EG.

Leistungen an Endverbraucher münden, und danach hat sich die Umsatzsteuerbelastung letztlich nach Möglichkeit auszurichten.

Bei Leistungen an Endverbraucher oder andere Empfänger ohne vollen Vorsteuervergütungsanspruch schließlich besteht für den leistenden Unternehmer stets die Versuchung, seiner Deklarationspflicht im Mitgliedstaat des Verbrauchs nicht nachzukommen, wenn er dort nicht niedergelassen ist. Denn die Finanzverwaltung des steuerberechtigten Staates hat dann meist keine Möglichkeiten zur systematischen Kenntniserlangung von ihrem Steueranspruch und zu dessen Durchsetzung. Der in der Zusammenarbeitsverordnung geregelte Informationsaustausch zwischen den Mitgliedstaaten²⁷² verlangt dem Ansässigkeitsstaat keine besonderen Nachforschungen zugunsten des steuerberechtigten Mitgliedstaates ab und setzt dafür insbesondere auch keine fiskalischen Anreize. Es drohen damit signifikante Vollzugsdefizite. Bei Beförderungsleistungen gibt der Gesetzgeber dies durch die Vereinfachungsregeln der §§ 2 ff. UStDV für kürzere Streckenabschnitte letztlich selbst zu erkennen und nimmt eine Nichtbesteuerung – unter Umständen aber auch eine internationale Doppelbesteuerung – ausdrücklich in Kauf.

IV. Zusammenfassung und Ausblick

Im Bereich des kommerziellen innergemeinschaftlichen Handels wird ein klarer Trend erkennbar, eine Besteuerung nach möglichst einheitlichen Maßstäben am mutmaßlichen Ort des unternehmerischen „Verbrauchs“ vorzunehmen. Die generelle Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs von Waren im Bestimmungsland entspricht seit jeher dieser Zielsetzung. Mit dem Inkrafttreten der Änderungsrichtlinie 2008/8/EG wird dies auch die Kernidee der neuen Grundregel für sonstige Leistungen sein, die fortan am Ort der die Leistung verwertenden Niederlassung des Empfängers zu besteuern sind. Verfahrenstechnisch wird diese näherungsweise Verwirklichung des Verbrauchsortprinzips regelmäßig über eine Verlagerung der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger bewältigt. Beim Dienstleistungshandel geschieht dies explizit; in der Sache zeitigt aber auch die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung bei gleichzeitiger Erwerbsbesteuerung durch den Abnehmer einer Lieferung dieselbe Wirkung²⁷³.

Diese Entwicklung und die damit verbundene Zurückdrängung von besonderen Ortsbestimmungen im kommerziellen Handel ist grundsätzlich zu begrüßen. Sie vereinfacht den Steuervollzug für Finanzverwaltung und Unternehmer und reduziert die Schwierigkeit einer Abgrenzung zwischen

272 Vgl. VO 1798/2003 v. 7.10.2003, ABl. L 264 v. 15.10.2003, S. 1, Tz. 17 und 21.

273 Siehe dazu auch W. Reiß, StB-Jb 1998/99, S. 391 (395 f.); dens., in: FS Tipke, 1995, S. 433 (448).

verschiedenen Ortsbestimmungen. Zugleich wahrt die Besteuerung an der Niederlassung des Leistungsempfängers bzw. am Zielort eines Warentransports zumindest tendenziell das Verbrauchsortprinzip. Eine exakte Verwirklichung ist im Handelsverkehr zwischen Unternehmern wegen deren grundsätzlicher Vorsteuervergütungsberechtigung ohnehin von geringerer Bedeutung²⁷⁴. Auch die OECD nähert sich in ihren Beratungen über Empfehlungen zur Ortsbestimmung für grenzüberschreitende Dienstleistungen und die grenzüberschreitende Rechteübertragung diesem Konzept an²⁷⁵. Eine weitere Vereinfachung würde erreicht, wenn auch der Ort der innergemeinschaftlichen Lieferung nach der Niederlassung des Abnehmers bestimmt würde. Die fehleranfällige Qualifizierung komplexer Leistungen in der Grauzone zwischen Lieferung und sonstiger Leistung verlore dann an Bedeutung. Einbußen an Verbrauchsteuergerechtigkeit sind damit aus den genannten Gründen kaum verbunden.

Bei der gegenwärtigen verfahrenstechnischen Ausgestaltung der vorerwähnten Ortsbestimmungsregeln besteht allerdings die Notwendigkeit, zum einen zwischen innerstaatlichen und innergemeinschaftlichen Transaktionen sowie zum anderen auch zwischen unternehmerischem und nichtunternehmerischem Erwerb zu differenzieren. Entsprechende Nachweispflichten und Missbrauchsgefahren sind die Folge. Solange diesbezüglich keine Veränderungen beschlossen werden, ändert sich letztlich nur die Quelle, nicht aber das Ausmaß administrativer Mehrbelastungen für die grenzüberschreitend agierenden Unternehmen und der Kontrollschwierigkeiten für die nationalen Finanzverwaltungen²⁷⁶. Der Erwerb von grenzüberschreitend gehandelten Waren oder Dienstleistungen zum Nettopreis bewirkt zudem Liquiditätsvorteile, aus denen Wettbewerbsverzerrungen zu Lasten inländischer Anbieter resultieren²⁷⁷.

Mindestens die unterschiedliche Steuerbelastung von rein innerstaatlichen Umsätzen einerseits und grenzüberschreitend realisierten Transaktionen andererseits kann daher auf Dauer nicht befriedigen. Kommission und Mit-

274 Wo sich dies ausnahmsweise in relevantem Ausmaß anders verhält – etwa bei Vorleistungen zu steuerfreien grundstücksbezogenen Dienstleistungen – kann dies im kommerziellen Handel ein Festhalten an besonderen Ortsbestimmungen wie diejenigen des § 3a Abs. 2 Nr. 1 UStG rechtfertigen, solange an dem verfehlten Konzept unechter Befreiungen festgehalten wird. A. A. offenbar A. Jansen, UR 2008, 837 (843), der vorschlägt, tendenziell gerade Vorleistungen aus dem Anwendungsbereich der Ortsbestimmung auszunehmen.

275 Vgl. OECD (Fn. 194).

276 Vgl. die negative Einschätzung durch C. Grandcolas, Asia-Pacific Tax Bulletin 2007, 39 (40); siehe auch Ursprungslandkommission, BMF Schriftenreihe Heft 52, 1994, S. 16.

277 Vgl. den Bericht der Kommission, VAT – The Place of Supply of Services, Summary Report on the outcome of the TAXUD Consultation, 2003, TAXUD/C3/2357, S. 3 f.

gliedstaaten werden sich längerfristig wohl entscheiden müssen, ob sie den kommerziellen Handel grundsätzlich von der Besteuerung ausnehmen²⁷⁸ oder aber auch grenzüberschreitende Transaktionen einer Besteuerung beim leistenden Unternehmer unterwerfen²⁷⁹. Letzteres impliziert zwar abwicklungstechnische Komplikationen²⁸⁰, böte aber den Vorteil eines Erhalts des Systems fraktionierter Zahlungen. Vor allem erlaubt eine durchgängige Besteuerung auch einen Verzicht auf Differenzierungen nach dem Status und Verwendungszweck des Abnehmers²⁸¹, sofern die vorstehend skizzierten Ortsbestimmungen für den kommerziellen Handel an die nachfolgend erörterten Regeln für Transaktionen mit Endverbrauchern angeglichen würden.

Im nichtkommerziellen Handel mit Endverbrauchern wäre an sich eine Orientierung der Ortsbestimmung am Verbrauchsortprinzip noch weitaus eher angezeigt, weil hier die Steuerbelastung definitiv wird. Die Grundsätze der Wettbewerbsneutralität, der gleichmäßigen Belastung nach der Konsumleistungsfähigkeit und der internationalen Steuerverteilungsgerechtigkeit würden daher bei Warenlieferungen eine Besteuerung an dem Ort nahelegen, an dem eine Beförderung oder Versendung durch den Unternehmer endet. Bei Abhollieferungen wäre typisierend darauf abzustellen, wo dem Endverbraucher Verfügungsmacht verschafft wird. Bei Dienstleistungen wäre nach denselben Prämissen als Grundregel eine Besteuerung an dem Ort vorzusehen, wo dem Endverbraucher der Nutzen aus der Dienstleistung zugänglich gemacht wird²⁸². Damit ist nicht notwendig, aber doch näherungsweise eine

278 So die Vorschläge von *W. Widmann*, UR 2002, 14 ff., sowie von *P. Kirchhof* in dem von ihm vorgelegten USt-Gesetzbuch, 2008, vgl. § 1 UStGB; siehe auch *dens.*, in: Nieskens (Hrsg.), Deutsche Umsatzsteuer im europäischen Kontext, 2008, S. 55 (61).

279 Die Kommission ist sich der Notwendigkeit einer solchen Debatte bewusst, vgl. Mitteilung der Kommission v. 20.10.2003, Bilanz und Aktualisierung der Prioritäten der MwSt-Strategie, KOM(2003) 614 endg., S. 21 f.; siehe ferner *L. Kovács*, in: Nieskens, Deutsche Umsatzsteuer im europäischen Kontext, 2008, S. 35 (37 ff.).

280 Vgl. *M. Keen*, Canadian Tax Journal 2000, 409 ff.; grundsätzliche Kritik äußert *P. Kirchhof*, in: Nieskens, Deutsche Umsatzsteuer im europäischen Kontext, 2008, S. 55 (59 ff.).

281 Vgl. *W. Reiß*, in: FS Tipke, 1995, S. 433 (438); *J. Swinkels*, International VAT Monitor 2008, 103 (111).

282 Überzeugend *W. Reiß*, StB-Jb 1998/99, S. 391 (409 f.); allerdings stimmt dies entgegen der dort geäußerten Einschätzung nicht stets mit dem Tätigkeitsort im Sinne des § 3a Abs. 2 UStG überein. Siehe ferner *P. Kirchhof*, USt-Gesetzbuch, 2008, §§ 15 und 18. A.A. *A. Ratzel*, Umsatzbesteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen, 2003, S. 148 ff., der meint, es würden dann vielfach Dienstleistungen besteuert, die aus Wettbewerbsgründen nicht besteuert werden müssten. Dabei übersieht er jedoch, dass eine sachgerechte Ortsbestimmung nicht nur Wettbewerbsneutralität sicherstellen, sondern auch eine Aufkommenszuweisung nach dem Verbrauchsortprinzip und eine gleichmäßige Belastung aller Konsumenten in der betreffenden Steuerjurisdiktion sicherstellen soll.

Besteuerung am Ort der tatsächlichen Nutzung oder Verwendung verbunden. Eines differenzierten Systems von Sonderregeln bedürfte es damit nicht mehr²⁸³, zumal selbiges schon gegenwärtig wie auch nach den 2010 in Kraft tretenden Modifikationen im Wesentlichen auf eine solche Ortsbestimmung hinausläuft. Nur wenn bei Dienstleistungen, die keine physische Präsenz des Leistungsempfängers am Tätigkeitsort des Leistenden erfordern, der Ort des Zugangs zur Nutzungsmöglichkeit ausnahmsweise nicht eindeutig oder nur unter Schwierigkeiten bestimmbar wäre, könnte stattdessen gesetzlich auf den Ansässigkeitsort des Leistungsempfängers rekurriert werden²⁸⁴.

Allerdings scheidet in allen Fällen eine Verlagerung der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger im nichtkommerziellen Handel aus. Damit besteht das Dilemma, entweder dem leistenden Unternehmer Mitwirkungspflichten in einer ihm fremden Steuerjurisdiktion aufzuerlegen und Vollzugsdefizite zu riskieren²⁸⁵ oder aber doch nach dem Herkunftslandprinzip mit all dessen Nachteilen zu besteuern. Das geltende Mehrwertsteuerrecht schwankt willkürlich zwischen diesen beiden Polen. Abhilfe könnte nur ein Besteuerungsmechanismus schaffen, der sich verfahrenstechnisch am Herkunftslandprinzip, materiell-rechtlich aber am Verbrauchsortprinzip orientiert. Einen dahingehenden Vorschlag hat die Kommission erstmals im Jahr 2003 gemacht: Das Konzept einer einzigen Anlaufstelle sieht vor, dass Unternehmer ihre mehrwertsteuerlichen Pflichten für ihre Tätigkeiten in der gesamten EU in dem Mitgliedstaat erfüllen können, in dem sie ansässig sind. Sie würden ihre Steuererklärungen dort über ein einziges Portal einreichen, von dem aus die Angaben automatisch an diejenigen Mitgliedstaaten weitergeleitet werden, dem die jeweilige Leistung nach dem Verbrauchsortprinzip territorial zugeordnet wird²⁸⁶. Zwischenzeitlich war erwogen worden, diese verfahrensrechtliche Erleichterung flächendeckend für alle diejenigen grenzüberschreitenden Umsätze vorzusehen, in denen eine Umkehrung der Steuerschuldnerschaft nicht in Betracht kommt²⁸⁷.

283 Kritisch zum gegenwärtigen Konglomerat von Ortsbestimmungen auch *H. Stadie*, in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 3a (Stand 02/08) Rz. 10.

284 Insoweit zutreffend *A. Ratzel*, Umsatzbesteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen, 2003, S. 148 für Online-Dienste. Vgl. zur Subsidiarität des Ansässigkeitskriteriums auch die Überlegungen der OECD, International VAT/GST Guidelines, 2006, Chapter 3, Tz. 8; *P. Kirchhof* (Fn. 282), § 19 (2). Die Verifizierung des Wohnortes des Endverbrauchers ist im Übrigen zwar nicht unproblematisch, aber technisch zu bewältigen, vgl. auch *P. Kirchhof*, a. a. O., S. 230; *M. Vellen*, USt-Kongr-Bericht 1999/2000, S. 13 (56).

285 Dies ist offenbar das Konzept des von *P. Kirchhof* vorgelegten USt-Gesetzbuchs, 2008, vgl. § 24 I 2 UStGB, siehe aber auch S. 208 f.

286 Vgl. die Mitteilung der Kommission v. 20.10.2003, Bilanz und Aktualisierung der Prioritäten der MwSt-Strategie, KOM(2003) 614 endg., S. 16 ff.

287 Vgl. die Vorschläge der Kommission zur Vereinfachung mehrwertsteuerlicher Pflichten v. 29.10.2004, KOM(2004) 728 endg., S. 5.

Angesichts anhaltender Widerstände der mitgliedstaatlichen Finanzverwaltungen haben sich Kommission und Rat dann aber vorerst²⁸⁸ darauf beschränkt, die einzige Anlaufstelle von 2015 an nur für bestimmte Dienstleistungen zu implementieren, die typischerweise ohne physische Präsenz des Dienstleisters erbracht werden²⁸⁹. Abweichend von den schon bestehenden Sonderregeln für drittstaatsansässige Anbieter von eCommerce-Dienstleistungen nach den Art. 357 ff. MwStSystRL soll außerdem der Zahlungsverkehr nicht bei der einzigen Anlaufstelle konzentriert werden. Vielmehr muss die Mehrwertsteuer jeweils in dem Mitgliedstaat entrichtet werden, in dem sie auch geschuldet wird. Dieser Mitgliedstaat bleibt auch für den Erlass des Steuerbescheids und die steuerliche Kontrolle zuständig²⁹⁰. Die Kommission fürchtete, ein echtes Steuerclearing durch den jeweiligen Mitgliedstaat der einzigen Anlaufstelle würde die nationalen Finanzverwaltungen überfordern²⁹¹.

Selbst und gerade ein solch minimalistisches „one stop shop“-Konzept stößt aber bei Vertretern der Finanzverwaltung jedenfalls in Deutschland noch auf geharnischte Kritik: Man fürchtet einerseits erhöhte Missbrauchsgefahren infolge reduzierter Möglichkeiten der Finanzbehörden des Bestimmungslandes, die Angaben des Unternehmers anhand von Rechnungen zeitnah zu verifizieren²⁹². Andererseits werde die Abwicklung des Verfahrens erschwert, wenn im Zuge der Veranlagung oder der Vollstreckung doch wieder direkt mit dem Steuerpflichtigen Kontakt aufgenommen werden müsse. Die Freiwilligkeit des Verfahrens für die Unternehmer provoziere zudem Abstimmungsschwierigkeiten zwischen den nationalen Finanzverwaltungen. Schließlich stelle das Verfahren erhöhte Anforderungen an die fachkundige Beratung des Steuerpflichtigen wie auch an die Mitarbeiter der Finanzverwaltungen.

Angesichts der geschilderten Alternativen zur einzigen Anlaufstelle ist die defensive Haltung der Mitgliedstaaten zu bedauern. Die Kritikpunkte sind zwar überwiegend berechtigt; sie könnten aber durch eine Optimierung des

288 Zum grundsätzlichen Festhalten an den ursprünglichen, weitreichenden Plänen siehe *F. Huschens*, NWB Fach 7, 7063 (7072) unter Verweis auf Erwägungsgrund 8 der RL 2008/8/EG.

289 Im Einzelnen handelt es sich um Telekommunikationsdienstleistungen, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen sowie elektronisch erbrachte Dienstleistungen, vgl. Art. 5 der RL 2008/8/EG v. 12.2.2008.

290 Vgl. die Vorschläge der Kommission zur Vereinfachung mehrwertsteuerlicher Pflichten v. 29.10.2004, KOM(2004) 728 endg., S. 5; sowie den geänderten Vorschlag für eine Richtlinie zur Änderung der 6. MwStRL, KOM(2005) 334 endg., S. 15.

291 Vgl. die Vorschläge der Kommission zur Vereinfachung mehrwertsteuerlicher Pflichten v. 29.10.2004, KOM(2004) 728 endg., S. 6.

292 Vgl. hierzu und zum Folgenden *S. Filtzinger*, UR 2007, 169 ff; *W. Widmann*, in: *FS Reiß*, S. 321 (327 ff.). Siehe dazu auch die Stellungnahme des UmsatzsteuerForums, UR 2004, 410 (411). Ablehnend ferner *H. Nieskens*, UR 2006, 99 (102).

vorgesehenen Verfahrens weitestgehend entkräftet werden: Statt die Anlaufstelle auf eine bloße „Briefkasten“-Funktion zu reduzieren, sollte sie nach dem Vorbild der Art. 357 ff. MwStSystRL zu einer umfassenden Clearing-Stelle ausgebaut werden, die auch für Veranlagung und Beitreibung der Steuer verantwortlich ist²⁹³. Die Praxis der US-amerikanischen Steuerverwaltung bietet reichhaltiges Anschauungsmaterial dafür, wie sich dies auch im Massenverfahren bewältigen lässt²⁹⁴. Insbesondere könnte die Betreuung bei der Abgabe von Steuererklärungen gegenüber der einzigen Anlaufstelle sowie die Abwicklung des Zahlungsverkehrs auf zertifizierte Wirtschaftsteilnehmer ausgelagert werden²⁹⁵. Auf diese Weise würde die Finanzverwaltung entlastet, die Fehleranfälligkeit minimiert und die steuerliche Kontrolle im Herkunftsland erleichtert. Außerdem wäre das Verfahren verpflichtend in all denjenigen Fällen vorzuschreiben, in denen keine Steuerschuldverlagerung stattfindet.

Ein solch umfassendes Konzept setzt allerdings ein gewisses Maß an gegenseitigem Vertrauen in die Integrität und Leistungsfähigkeit der Finanzverwaltung des jeweiligen Herkunftsmitgliedstaates sowie in deren Bereitschaft zur steuerlichen Kontrolle zugunsten eines fremden Fiskus voraus²⁹⁶. Als problematisch erweist sich dabei bei realistischer Betrachtung, dass bislang keine fiskalischen Anreize für eine effiziente Erhebung und Kontrolle im Herkunftsmitgliedstaat vorgesehen sind²⁹⁷. Abgemildert werden könnten diesbezügliche Bedenken aber durch eine Partizipation am Steueraufkommen, das aus den über die einzige Anlaufstelle anzumeldenden Umsätzen im nichtkommerziellen Handel resultiert²⁹⁸. Für Unternehmer und Verbraucher bliebe das Verbrauchsortprinzip gewahrt. Nur hinsichtlich der Aufkommensverteilung würde partiell davon abgewichen, was aber angesichts der Alternativen signifikanter Vollzugsdefizite oder einer vollständigen Orientierung am Herkunftslandprinzip gut vertretbar erscheint. Im Übrigen

293 Tendenzuell gl. A. W. Reiß, in: FS Tipke, 1995, S. 433 (451 f.); ders., USt-Kongr-Bericht 2004, 2007, S. 13 (42); ders., in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, § 14 Rz. 63.

294 Siehe dazu eingehend R. T. Ainsworth, Boston University School of Law Working Paper Series, Working Paper No. 06-27, abrufbar unter <http://www.bu.edu/law/faculty/scholarship/papers.html>, S. 11 ff.

295 Siehe zu den entsprechenden US-amerikanischen Reformvorstellungen R. T. Ainsworth (Fn. 4), S. 33 ff.; W. Hellerstein, IBCF Bulletin 2005, 170 (181 ff.).

296 Vgl. auch H. Kogels, in: FS Vanistendael, 2008, S. 587 (593); ähnlich P. B. Musgrave, VAT Monitor 2001, 105 (115).

297 Kritisch auch M. Tumpel (Fn. 21), S. 157; weniger skeptisch offenbar W. Reiß, in: FS Tipke, S. 433 (451); ders., USt-Kongr-Bericht 2004, 2007, S. 13 (41 f.). Siehe dazu jetzt auch die Mitteilung der Kommission v. 23.11.2007, KOM(2007) 758 endg., S. 8.

298 Als Vorbild könnte die Übergangsregelung in Art. 32 der Neufassung der VO 1798/2003 durch die VO 143/2008 betreffend die Umstellung der Besteuerung von Telekommunikationsdienstleistungen vom Ursprungs- auf das Bestimmungslandprinzip dienen; ähnlich Art. 12 der Zins-RL 2003/4B/EG.

kann von den Mitgliedstaaten und ihren Finanzverwaltungen erwartet werden, dass sie verstärkte Anstrengungen zur Erleichterung des Vollzugs für die Steuerpflichtigen unternehmen. Im Lichte der Warenverkehrsfreiheit und der Unternehmerfreiheit ist es nämlich keineswegs gleichgültig, ob administrativer Aufwand im Zusammenhang mit der Durchführung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems beim Steuerpflichtigen oder bei der Finanzverwaltung anfällt²⁹⁹.

Die Reformdebatte zur Ortsbestimmung hat mit dem jüngst verabschiedeten Mehrwertsteuerpaket nach alledem nur ein vorläufiges Ende gefunden. Für die Zukunft wäre es wünschenswert, sie um rechtsvergleichende Erkenntnisse aus anderen Jurisdiktionen mit vergleichbaren Problemen zu bereichern³⁰⁰. Geboten sind im Vergleich zum Ist-Zustand in jedem Fall der Verzicht auf eine übermäßige Ausdifferenzierung der Ortsbestimmungsregeln, eine klare materiell-rechtliche Orientierung am Verbrauchsortprinzip, die Reduzierung von Missbrauchsrisiken und die Minimierung administrativer Belastungen für die Steuerpflichtigen.

299 So aber *W. Widmann*, in: FS Reiß, 2008, S. 321 (329).

300 Vgl. dazu neben den Nachweisen in Fn. 295 die rechtsvergleichenden Analysen von *R. Sthanumoorthy*, VAT in a Federal System: Selected Country Experiences, 2006; und von *R. Bird/J. Mintz/T. Wilson*, National Tax Journal 2006, 889 ff.; sowie die Reformvorschläge von *M. Keen/S. Smith*, Economic Policy 1996, 375 ff.; *dies.*, International Tax and Public Finance 1999, 741 ff. („VIVAT“); *R. Bird/P.-P. Gendron*, International Tax and Public Finance 1998, 429 ff.; *dies.*, International Tax and Public Finance 2000, 753 („Dual VAT“); sowie von *R. Varasano* und darauf aufbauend von *C. E. McLure*, dargelegt in International Tax and Public Finance 2000, 723 ff. („CVAT“); siehe ferner weitere Nachweise bei *A. Schenk/O. Oldman*, Value Added Tax – A comparative approach, 2007, S. 373 ff.

Gemeinschaftsrechtliche Vorgaben nationaler Missbrauchsbekämpfung im Lichte der neueren Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs

Thomas Henze, M. L. E.

Referent im Kabinett von Generalanwältin *Juliane Kokott*,
Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften, Luxemburg

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none">I. Einleitung1. Der Begriff des Missbrauchs im Mehrwertsteuerrecht der Gemeinschaft2. Ausdrückliche Vorgaben für die nationale Missbrauchsbekämpfung in der Mehrwertsteuer-SystemrichtlinieII. Vorgaben der Rechtsprechung für die nationale Missbrauchsbekämpfung i. e. S.1. Die Entwicklung des Missbrauchsbegriffs in der Rechtsprechung außerhalb des Mehrwertsteuerrechts2. Aktuelle Rechtsprechung zur Missbrauchsbekämpfung im Bereich der Mehrwertsteuer<ul style="list-style-type: none">a) Urteil Halifaxb) Urteil Centralan Property | <ul style="list-style-type: none">c) Urteil Bupa-Hospitalsd) Urteil Part Service3. Rechtsfolgen missbräuchlichen Verhaltens4. ZwischenergebnisIII. Vorgaben der Rechtsprechung für nationale Maßnahmen zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung1. Karussell-Betrug und betrügerische innergemeinschaftliche Lieferungen2. Betrugsbekämpfung durch FristenregelungenIV. Schlussbemerkung: allgemeine Grundsätze für die Bekämpfung von Missbrauch und Steuerhinterziehung1. Rechtssicherheit2. Verhältnismäßigkeit3. Neutralität4. Fazit |
|---|--|

I. Einleitung

1. Der Begriff des Missbrauchs im Mehrwertsteuerrecht der Gemeinschaft

Die Mehrwertsteuer bildet einen wichtigen Kostenfaktor für die Unternehmen und Verbraucher. Daher ist der Anreiz für die Steuerpflichtigen groß, ihre Umsätze so zu gestalten, dass möglichst wenig Mehrwertsteuer zu entrichten ist.¹ Es ist grundsätzlich legitim, wenn Steuerpflichtige versuchen, dieses Ziel zu erreichen, indem sie Auslegungsspielräume oder Lücken im Gesetz zu ihren Gunsten nutzen.

¹ Vgl. Urteil v. 21.2.2006 – C-255/02, Halifax u. a., Slg. 2006, I-1609, Rz. 73.

Irgendwann ist jedoch die Grenze zwischen einer zulässigen Steuergestaltung und einer missbräuchlichen Praxis überschritten. Wann dies der Fall ist, kann sich im harmonisierten Mehrwertsteuersystem der Gemeinschaft nicht allein aus dem nationalen Recht ergeben. Vielmehr muss der nationale Gesetzgeber dabei die Vorgaben der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStSystRL)² und der allgemeinen Rechtsgrundsätze einhalten. Auch Umsätze, die im Rahmen missbräuchlicher steuerlicher Konstruktionen getätigt werden, sind nämlich noch immer als wirtschaftliche Tätigkeit anzusehen, die in den Anwendungsbereich der Richtlinie fällt.

Davon abzugrenzen sind betrügerische Praktiken, die zur Steuerhinterziehung führen.³ Im Gegensatz zum Missbrauch im eben beschriebenen Sinne täuscht der Steuerpflichtige den Fiskus hier über steuerrelevante Umstände, indem er falsche Angaben macht, Tatsachen verschweigt oder gefälschte Belege vorlegt. Auf diese Weise fingierte oder manipulierte Transaktionen sind nicht einmal wirtschaftliche Tätigkeiten im Sinne der Richtlinie.⁴ Die Richtlinie und die allgemeinen Rechtsgrundsätze enthalten Vorgaben für nationale Vorschriften zur Vorbeugung und Bekämpfung der Hinterziehung von Mehrwertsteuer. Da diese Vorschriften oft auch den ehrlichen Steuerpflichtigen belasten, müssen sie vor allem verhältnismäßig sein.

Nach einem kurzen Überblick über die positiv rechtliche Erwähnung der Missbrauchs- und Betrugsbekämpfung in der MwStSystRL werde ich in einem ersten Teil die Rechtsprechung des EuGH zur Missbrauchsbekämpfung im engeren Sinne untersuchen. Im zweiten Teil befasse ich mich dann mit den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben für nationale Vorschriften zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung. Abschließend möchte ich die allgemeinen Rechtsgrundsätze des Gemeinschaftsrechts herausarbeiten, aus denen der Gerichtshof Leitlinien und Grenzen für nationale Vorschriften zur Bekämpfung von Missbrauch und Steuerhinterziehung im Bereich der Mehrwertsteuer abgeleitet hat.

2 Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. EG L 347, S. 1), zuletzt geändert durch Richtlinie 2008/8/EG des Rates vom 12.2.2008 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG bezüglich des Ortes der Dienstleistung (ABl. EG L 44, S. 11), die die Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17.5.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1) zum 1.1.2007 abgelöst hat.

3 Vgl. zu dieser Unterscheidung *W. Schön*, Der „Rechtsmissbrauch“ im Europäischen Gesellschaftsrecht, in: FS Wiedemann, München 2002, S. 1271, 1277 f., der konstatiert, dass der EuGH diese Grenzlinie nicht immer mit letzter Präzision zieht.

4 Vgl. EuGH, Urteil v. 12.1.2006 – C-354/03, C-355/03 und C-484/03, Optigen u. a., Slg. 2006, I-483, Rz. 51, und Urteil Halifax (zitiert in Fn. 1, Rz. 59).

2. Ausdrückliche Vorgaben für die nationale Missbrauchsbekämpfung in der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie

Die MwStSystRL enthält selbst keine allgemeine Definition des Missbrauchs oder der Steuerhinterziehung. Vielmehr überlässt sie es den Mitgliedstaaten, im Rahmen der Umsetzung der Richtlinie Regelungen zur Bekämpfung entsprechender Praktiken einzuführen. An einigen Stellen in der Richtlinie verweist der Gemeinschaftsgesetzgeber ausdrücklich darauf, dass die Mitgliedstaaten in dem jeweiligen Regelungskontext „Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen“ – so die zumeist verwendete Begriffstria – begegnen können. Als Beispiel sei Art. 131 MwStSystRL⁵ zitiert:

„Die Steuerbefreiungen der Kapitel 2 bis 9 werden unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften und unter den Bedingungen angewandt, die die Mitgliedstaaten zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der dieser Befreiungen sowie zur Verhinderung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung oder Missbrauch festlegen.“

Diese Bestimmung ist den jetzt in einem Titel zusammengefassten Steuerbefreiungen gleichsam als allgemeiner Teil vorangestellt. Früher enthielt jede einzelne der über die Sechste Richtlinie verstreuten Befreiungsvorschriften einen im Wesentlichen gleichlautenden Einleitungssatz⁶.

Welche Bedeutung den drei Begriffen „Steuerhinterziehung“, „Steuerumgehung“ oder „Missbrauch“ zukommt, bleibt dabei unklar. Zwar finden sich die beiden Kategorien der Steuerhinterziehung und des Missbrauchs wieder, die ich im vorliegenden Kontext voneinander abgrenzen möchte. Daneben erwähnt die Richtlinie aber noch Steuerumgehungen. Eine über die beiden anderen Begriffe hinausgehende, eigenständige Bedeutung dürfte der Steuerumgehung indes nicht zukommen.⁷

Eine Gefahr der Begriffsverwirrung entsteht außerdem, wenn man andere Sprachfassungen betrachtet⁸. Auf Englisch werden in der zitierten Passage die Worte „evasion, avoidance or abuse“ verwendet, während im Französischen von „fraude, évasion et abus“ die Rede ist. Dabei entspricht der englische Begriff „evasion“ der Steuerhinterziehung, während das französische

5 Zuvor war die entsprechende Formulierung in den einzelnen Befreiungsvorschriften der Sechsten Richtlinie enthalten (vgl. Art. 13 A und B [jeweils im Einleitungssatz], Art. 14 Abs. 1, Art. 15 Abs. 1 sowie Art. 28c Teil A und B).

6 Siehe auch *W. C. Lobse*, verwirrende Begriffsvielfalt im Gemeinschaftsrecht, in: FS Reiß, Köln, 2008, S. 645, 654.

7 Nach Auffassung von *A. Zalasinski* liegen den entsprechenden englischen Begriffen „abuse“ und „circumvention“ verschiedene rechtliche Konzepte zugrunde. Abuse gehe vom subjektiven Recht des Steuerpflichtigen aus, während die anderen Begriffe eher an den objektiven Gehalt der Steuergesetze anknüpften (*A. Zalasinski*, Some basic Aspects of the Concept of Abuse in the Tax Case Law of the European Court of Justice, Intertax 2008, 156, 158 ff.).

8 Eingehend dazu *W. C. Lobse*, a. a. O. (Fn. 6).

„évasion“ die nicht unbedingt strafbare Steuerumgehung bedeutet. Schon die Begriffe in den verschiedenen Sprachfassungen der Richtlinie bergen also ein gewisses Potential für Missverständnisse. Dies gilt auch für ihre Verwendung in Urteilen des Gerichtshofs, die auf Französisch, der internen Arbeitssprache des Gerichtshofs, verfasst und beraten und dann in die anderen Gemeinschaftssprachen übersetzt werden.⁹ Auch aus diesem Grund sollte der Wortwahl allein nicht ausschlaggebende Bedeutung beigemessen werden.

In Art. 273 der MwStSystRL (Art. 22 Abs. 8 Sechste Richtlinie) wird eine andere Formel verwendet. Diese Bestimmung ermächtigt die Mitgliedstaaten, über die in der Richtlinie hinaus geregelten Pflichten der Steuerpflichtigen weitere Pflichten vorzusehen, die sie als erforderlich erachten, um die genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu vermeiden. Dabei dürfen diese Pflichten nicht zu einer Ungleichbehandlung von inländischen und innergemeinschaftlichen Umsätzen und zu Formalitäten beim Grenzübertritt führen. Die Bekämpfung von Missbrauch und Steuerumgehung wird an dieser Stelle nicht angesprochen.

Gemäß Art. 394 und 395 MwStSystRL (Art. 27 Sechste Richtlinie) dürfen die Mitgliedstaaten unter bestimmten Voraussetzungen sogar von der Richtlinie abweichende Sonderregelungen beibehalten bzw. einführen, „um die Steuererhebung zu vereinfachen oder Steuerhinterziehungen oder -umgehungen zu verhindern“. Hier fehlt wiederum der Verweis auf die Missbrauchsbekämpfung, dagegen wird die Verhinderung von Steuerumgehungen erwähnt.

Die Richtlinie 2006/69/EG des Rates vom 24.7.2006¹⁰ hat darüber hinaus ein ganzes Bündel von Detailregelungen zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung oder -umgehung in die Sechste Richtlinie eingeführt, auf die ich hier im Einzelnen nicht eingehen will.¹¹

In einigen anderen Bereichen, die in der Rechtsprechung des Gerichtshofs zum Missbrauch eine wichtige Rolle gespielt haben, insbesondere bei den Regeln über den Vorsteuerabzug, fehlt eine ausdrückliche Erwähnung der Bekämpfung von Missbrauch und Steuerhinterziehung als Element nationaler Umsetzungsbestimmungen gänzlich.

⁹ Vgl. A. Zalasinski, a. a. O. (Fn. 7), S. 159.

¹⁰ Richtlinie 2006/69/EG des Rates vom 24.7.2006 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG hinsichtlich bestimmter Maßnahmen zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung oder -umgehung, zur Vereinfachung der Erhebung der Mehrwertsteuer sowie zur Aufhebung bestimmter Entscheidungen über die Genehmigung von Ausnahmeregelungen (ABl. EG L 221, S. 9).

¹¹ Vgl. die Regeln über die mehrwertsteuerliche Organschaft Art. 11 Abs. 2 MwStSystRL (Art. 4 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie), die Übertragung von Gesamtvermögen Art. 19 Abs. 2 MwStSystRL (Art. 5 Abs. 8 der Sechsten Richtlinie) und die Bemessungsgrundlage bei Leistungen an nahe stehende Steuerpflichtige Art. 80 Abs. 1 MwStSystRL.

Insgesamt lässt dieser nicht abschließende Überblick über die einschlägigen Stellen der Richtlinie die Schlussfolgerung zu, dass die Richtlinie die Bekämpfung von Missbrauch und Steuerhinterziehung als Ziel des Gemeinsamen Mehrwertsteuersystems anerkennt¹² und den Mitgliedstaaten ausdrücklich Spielräume zum Erlass entsprechender Vorschriften eröffnet. Zu Recht hat sich der Gemeinschaftsgesetzgeber selbst detaillierter Regelungen und Definitionen enthalten. Sie bleiben den Mitgliedstaaten überlassen, die besser in der Lage sind, den zahllosen Erscheinungsformen von Steuerhinterziehung und Missbrauch zu begegnen, die in der Praxis auftreten. Gleichwohl bilden die Richtlinie und die bei ihrer Anwendung zu beachtenden allgemeinen Rechtsgrundsätze den Rahmen für die nationalen Vorschriften. Dem Europäischen Gerichtshof kommt die Aufgabe zu, diesen im Sekundärrecht nur grob umrissenen Rahmen näher zu präzisieren und auf diese Weise eine einheitliche Anwendung der gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben sicherzustellen. Daher soll im Folgenden seine einschlägige Judikatur im Zentrum stehen.

II. Vorgaben der Rechtsprechung für die nationale Missbrauchsbekämpfung i. e. S.

Der Gedanke der rechtmisbräuchlichen Berufung auf das Gemeinschaftsrecht ist zunächst in Entscheidungen zu Bereichen außerhalb der Mehrwertsteuerregelungen entwickelt worden. Da die dort gelegten Fundamente auch für die Rechtsprechung zur Sechsten Mehrwertsteuerrechtlinie grundlegende Bedeutung erlangt haben, erscheint ein kurzer Exkurs zur Entwicklung des Begriffs des Rechtsmissbrauchs angebracht.¹³

1. Die Entwicklung des Missbrauchsbegriffs in der Rechtsprechung außerhalb des Mehrwertsteuerrechts

Zum ersten Mal taucht der Gedanke des Rechtsmissbrauchs in der Rechtsprechung zu den Grundfreiheiten auf. Das Urteil *van Binsbergen* von 1974¹⁴ betraf einen Prozessbevollmächtigten niederländischer Staatsangehö-

12 So die st. Rspr. des EuGH, Urteil Halifax (zitiert in Fn. 1, Rz. 71); v. 22.5.2008 – C-162/07, Ampliscientifica und Amplifin, noch nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht, Rz. 29; und v. 17.7.2008 – C-132/06, Kommission/Italien, noch nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht, Rz. 46.

13 Eingehend dazu *R. de la Feria*, Prohibition of Abuse of (Community) Law: The Creation of a new general Principle of EC Law through Tax, CMLR 2008, 395 ff. Siehe ferner *K. Engsig Sørensen*, Abuse of Rights in Community Law: A Principle of Substance or merely Rhetoric, CMLR 2006, 423 ff.: speziell zur Steuerumgehung im Bereich der direkten Steuern und zu den Grundfreiheiten *D. Weber*, Tax Avoidance and the EC-Treaty Freedoms, Eucotax Series of European Taxation Vol. 11, Den Haag 2005, sowie zum Gesellschaftsrecht: *W. Schön*, a. a. O. (Fn. 3).

14 EuGH, Urteil v. 3.12.1974–33/74, *van Binsbergen*, Slg. 1974, 1299.

rigkeit, der während eines laufenden Verfahrens seinen Sitz nach Belgien verlegte. Aufgrund der Niederlassung im Ausland verlor er nach den einschlägigen Bestimmungen das Recht, in den Niederlanden vor Gericht aufzutreten. Diese Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit für Rechtsanwälte hielt der Gerichtshof damals aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses für gerechtfertigt. Insbesondere führte er aus:

„...einem Mitgliedstaat kann nicht das Recht zum Erlass von Vorschriften abgesprochen werden, die verhindern sollen, dass der Erbringer einer Leistung, dessen Tätigkeit ganz oder vorwiegend auf das Gebiet dieses Staates ausgerichtet ist, sich die [Dienstleistungsfreiheit] zunutze macht, um sich den Berufsregelungen zu entziehen, die auf ihn Anwendung fänden, wenn er im Gebiet dieses Staates ansässig wäre.“¹⁵

Die Aussage, dass ein Mitgliedstaat verhindern kann, dass sich einige seiner Staatsangehörigen die im Vertrag gewährten Freiheiten zunutze machen, um sich der Anwendung der nationalen Vorschriften missbräuchlich zu entziehen, hat der Gerichtshof seitdem in vielen Urteilen¹⁶ wiederholt. Zugleich hat er mit der Zeit immer weiter eingeschränkt, was als nicht legitime Ausübung der Grundfreiheiten und damit als missbräuchlich anzusehen ist.¹⁷

So hat er etwa im Centros-Urteil¹⁸ festgestellt, dass es keine missbräuchliche Berufung auf die Niederlassungsfreiheit darstellt, wenn eine Gesellschaft in einem Mitgliedstaat mit dem Ziel gegründet worden ist, in den Genuss vorteilhafter Rechtsvorschriften zu kommen. Dabei hat der Gerichtshof akzeptiert, dass die Gesellschaft ihre wirtschaftliche Tätigkeit von vornherein gar nicht in dem Gründungsstaat ausüben wollte, sondern über eine Zweigniederlassung in einem anderen Mitgliedstaat. Ausgehend von der van Binsbergen-Formel hätte man dies auch als missbräuchliche Umgehung der Vorschriften über die Gründung einer Kapitalgesellschaft

15 Urteil van Binsbergen (zitiert in Fn. 14, Rz. 13).

16 Zur *Warenverkehrsfreiheit*: EuGH Urteil v. 10.1.1985–229/83, Leclerc u. a., (Slg. 1985, 1, Rz. 27 und v. 11.12.2003 – C-322/01, Doc Morris, Slg. 2003, I-14887, Rz. 129. Zur *Freizügigkeit der Arbeitnehmer* Urteil v. 21.6.1988–39/86, Lair, Slg. 1988, 3161, Rz. 43. Zur *Niederlassungsfreiheit*: Urteil v. 7.2.1979–115/78, Knoors, Slg. 1979, 399, Rz. 25; v. 3.10.1990 – C-61/89, Bouchoucha, Slg. 1990, I-3551, Rz. 14 und 9.3.1999 – C-212/97, Centros, Slg. 1999, I-1459, Rz. 24. Zur *Dienstleistungsfreiheit*: EuGH, Urteil v. 3.2.1993 – C-148/91, Veronica Omroep Organisatie, Slg. 1993, I-487, Rz. 12; v. 5.10.1994 – C-23/93, TV10, Slg. 1994, I-4795, Rz. 21. Zur *sozialen Sicherheit*: Urteil v. 2.5.1996 – C-206/94, Paletta, Slg. 1996, I-2357, Rz. 24. Zur *gemeinsamen Agrarpolitik*: Urteil v. 3.3.1993 – C-8/92, General Milk Products, Slg. 1993, I-779, Rz. 21. Zum *Gesellschaftsrecht*: Urteil v. 12.5.1998 – C-367/96, Kefalas u. a., Slg. 1998, I-2843, Rz. 20.

17 Vgl. W. Schön, a. a. O. (Fn. 3), S. 1280 f., der dies aus dem methodischen Ansatz des Gerichtshofs herleitet, in dem die volle Wirksamkeit des Gemeinschaftsrechts im Vordergrund steht. Kritisch zu der Rechtsprechung des EuGH: P. Fischer, Überlegungen zum *frans-legis*-Gedanken nach deutschem und europäischem Recht, in: FS Reiß, Köln 2008, 621 ff.

18 Zitiert in Fn. 16.

am Ort der wirtschaftlichen Tätigkeit einordnen können.¹⁹ Im Urteil Cadbury Schweppes²⁰, das die britischen Bestimmungen über die Hinzurechnungsbesteuerung – Controlled foreign company (CFC) – Rules – betraf, knüpfte der Gerichtshof jüngst wieder an die Centros-Rechtsprechung an.

Von besonderer Bedeutung für die Entwicklung des Missbrauchsbegriffs ist aber vor allem das im Jahr 2000 ergangene Urteil Emsland-Stärke²¹ aus dem Bereich der Agrarpolitik. In dieser Entscheidung verwendete der Gerichtshof erstmals eine aus einem subjektiven und einem objektiven Element zusammengesetzte Missbrauchsdefinition. Der dem Urteil zugrunde liegende Sachverhalt macht den Missbrauch besonders deutlich: Ein deutsches Unternehmen lieferte seine aus Kartoffeln hergestellten Stärke-Produkte in die Schweiz und erhielt hierfür Ausfuhrerstattungen. Anschließend wurden die Produkte umgehend wieder in die Gemeinschaft eingeführt. Da die einschlägige Gemeinschaftsregelung die Zahlung der Ausfuhrerstattung in einem solchen Fall nicht ausschloss, musste der Gerichtshof auf den Gedanken des Rechtsmissbrauchs zurückgreifen, um die Rückforderung der Ausfuhrerstattungen zu rechtfertigen: Die Feststellung eines Missbrauchs setze zum einen voraus, dass eine Gesamtwürdigung der objektiven Umstände ergibt, dass trotz formaler Einhaltung der gemeinschaftsrechtlichen Bedingungen das Ziel der Regelung nicht erreicht wurde. Zum anderen müsse die Absicht bestehen, sich einen gemeinschaftsrechtlich vorgesehenen Vorteil dadurch zu verschaffen, dass die entsprechenden Voraussetzungen willkürlich geschaffen würden.²²

Dieser kurze Rückblick zeigt, dass der Begriff des Missbrauchs in der Rechtsprechung des Gerichtshofs in zwei grundverschiedenen Konstellationen auftaucht, nämlich zum einen wenn sich der Betroffene missbräuchlich auf Gemeinschaftsrecht, insbesondere die Grundfreiheiten beruft, um sich den nationalen Rechtsvorschriften zu entziehen, zum anderen, wenn er missbräuchlich Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts in Anspruch nimmt, um Vorteile zu erlangen, die mit Ziel und Zweck der betreffenden Vorschriften im Widerspruch stehen.²³

19 *De la Feria*, a. a. O. (Fn. 13), S. 407 f., sieht darin eine bewusste Weiterentwicklung des Missbrauchsgedankens: Solange ein Bereich nicht harmonisiert sei, habe der Betroffene die Wahl zwischen verschiedenen Rechtsordnungen. Habe der Gemeinschaftsgesetzgeber dagegen gemeinsame Regeln aufgestellt, dann dürfe diese nicht mehr umgangen werden.

20 Urteil vom 12.9.2006 – C-196/04, Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas, Slg. 2006, I-7995, Rz. 35 und 37.

21 Urteil vom 14.12.2000 – C-110/99, Emsland-Stärke, Slg. 2000, I-11569.

22 Urteil Emsland-Stärke (zitiert in Fn. 21, Rz. 52 und 53).

23 Vgl. die Schlussanträge des Generalanwalts *Poiares Maduro* vom 7.4.2005, Halifax u. a. (C-255/02), Bupa Hospitals u. a. (C-419/02) und University of Huddersfield (C-223/03, Slg. 2006, I-1609, Nr. 64). Siehe auch *W. Schön*, Rechtsmissbrauch und Europäisches Steuerrecht, in: FS Reiß, Köln 2008, 571, 572 f.

Charakteristisch für die zweite Fallgruppe ist, dass das betreffende Rechtsgebiet bereits Gegenstand sekundär-rechtlicher Regeln war, die dem Einzelnen Rechte verleihen, wie etwa die Regeln über Ausfuhrerstattungen, die Gegenstand des Urteils Emsland-Stärke waren. Diese Fallgruppe ist daher auch für die harmonisierte Mehrwertsteuer von Bedeutung. So verleiht die MwStSystRL dem Steuerpflichtigen bestimmte Rechte, wie z. B. das Recht auf Vorsteuerabzug oder auf Befreiung bestimmter Umsätze, die potenziell missbräuchlich beansprucht werden können.

2. Aktuelle Rechtsprechung zur Missbrauchsbekämpfung im Bereich der Mehrwertsteuer

Die Definition des Missbrauchs im Urteil Emsland-Stärke fand deswegen im Urteil Halifax Eingang in den Bereich der Mehrwertsteuer. Mit dieser Entscheidung, die für die Missbrauchsdefinition von zentraler Bedeutung ist, möchte ich meinen Überblick über die aktuelle Rechtsprechung zur Missbrauchsbekämpfung beginnen. Neben der eigentlichen Definition des Missbrauchs – vor allem inwieweit subjektive und objektive Elemente darin eine Rolle spielen – ist auch eine Untersuchung des methodischen Ansatzes des Gerichtshofs von Interesse. In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ob der Gerichtshof den Gedanken des Rechtsmissbrauchs eher als eigenständigen Rechtsgrundsatz oder als Interpretationsmaxime im Rahmen der teleologischen Auslegung ansieht.

a) Urteil Halifax²⁴

Dem Urteil Halifax liegt ein komplizierter Sachverhalt zugrunde, der von der besonderen Kreativität der britischen Steuerberater zeugt. Im Kern sollte durch eine Reihe von Transaktionen zwischen mehreren Gesellschaften eines Konzerns erreicht werden, dass die Mehrwertsteuer auf die Baukosten für vier Call-Center als Vorsteuer abgezogen werden konnte, obwohl die von Halifax erbrachten Finanzdienstleistungen überwiegend von der Mehrwertsteuer befreit waren. Die dabei abgeschlossenen zivilrechtlichen Verträge waren alle wirksam. Auch waren die beteiligten Akteure ihren Pflichten gegenüber der Finanzverwaltung ordnungsgemäß nachgekommen.

In Beantwortung der ersten Vorlagefrage führte der Gerichtshof zunächst aus, dass der Begriff der steuerpflichtigen „wirtschaftlichen Tätigkeit“ ein weit auszulegender objektiver Begriff ist. Auf die Absichten, die ein Steuerpflichtiger mit einem Umsatz verfolgt, kommt es deshalb nicht an. Insbesondere sind auch Transaktionen, die allein dazu dienen, einen Steuervorteil zu erlangen, wirtschaftliche Tätigkeiten im Sinne der Richtlinie.²⁵

²⁴ Zitiert in Fn. 1.

²⁵ Urteil Halifax (zitiert in Fn. 1, Rz. 54 bis 59).

Bei der zweiten Frage drang der Gerichtshof zum Kern des Falles vor: Kann der Vorsteuerabzug versagt werden, wenn er nur durch künstliche Konstruktionen ermöglicht worden ist? Hierzu verweist der Gerichtshof auf seine Rechtsprechung in anderen Rechtsgebieten, in der er bereits anerkannt hat, dass eine missbräuchliche Berufung auf das Gemeinschaftsrecht nicht erlaubt ist. Allerdings hebt er zugleich hervor, dass die Anwendung eines allgemeinen Missbrauchsverbots mit dem Grundsatz der Rechtssicherheit in Einklang gebracht werden muss. Außerdem erinnert er an seine Rechtsprechung, nach der es einem Steuerpflichtigen grundsätzlich erlaubt ist, seine Tätigkeit so zu gestalten, dass sich seine Steuerpflicht in Grenzen hält.²⁶

Im Ergebnis knüpfte der EuGH die Feststellung einer missbräuchlichen Praxis – ähnlich wie bereits im Urteil Emsland-Stärke – an zwei Bedingungen:

„[D]ie fraglichen Umsätze [müssen] trotz formaler Anwendung der Bedingungen der einschlägigen Bestimmungen der Sechsten Richtlinie und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts einen Steuervorteil zum Ergebnis haben, dessen Gewährung dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderliefe.

Zum anderen muss auch aus einer Reihe objektiver Anhaltspunkte ersichtlich sein, dass mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt wird. Denn ... das Missbrauchsverbot [ist] nicht relevant, wenn die fraglichen Umsätze eine andere Erklärung haben können als nur die Erlangung von Steuervorteilen.“²⁷

Im Hinblick auf die Anwendung des ersten Kriteriums verweist der Gerichtshof auf Sinn und Zweck des Vorsteuerabzugs: Er soll den Unternehmer nur bezüglich solcher Vorleistungen von der Steuer entlasten, die im Zusammenhang mit dessen steuerpflichtigen Leistungen stehen. Es würde zudem gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität verstoßen, wenn es einem Steuerpflichtigen wie Halifax entgegen dieser Zielsetzung gelingen würde, trotz der Befreiung der eigenen Leistung, die Vorsteuer abzuziehen, während ein vergleichbarer Steuerpflichtiger, der keine künstlichen Transaktionen vornimmt, dies nicht kann.²⁸

Bei der Prüfung des zweiten Kriteriums kommt es nach den Ausführungen des Gerichtshofs u. a. auf den rein willkürlichen Charakter der Umsätze sowie die rechtlichen, wirtschaftlichen und personellen Verbindungen zwischen den Beteiligten an.²⁹ Hervorzuheben ist, dass diese Voraussetzung in

26 Urteil Halifax (zitiert in Fn. 1, Rz. 68 bis 73).

27 Urteil Halifax (zitiert in Fn. 1, Rz. 74 und 75).

28 Urteil Halifax (zitiert in Fn. 1, Rz. 78 bis 80). In einem ähnlich gelagerten Fall kommt BFH unter Verweis auf das Urteil Halifax zum selben Schluss (Urteil v. 9.11.2006 – V R 43/04, BFHE 215, 379, Rz. 52 ff.), kritisch dazu *H. List*, Der Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts aus der Sicht des § 42 AO und des Gemeinschaftsrechts, DB 2007, 131.

29 Urteil Halifax (zitiert in Fn. 1, Rz. 81). Der BFH a. a. O. (Fn. 28, Rz. 46 ff.) hält ertragssteuerliche Gründe nicht für ausreichend, um Missbrauch auszuschließen.

einem gewissen Spannungsverhältnis zu der Aussage des Gerichtshofs steht, dass es für die Qualifikation als wirtschaftliche Tätigkeit nicht auf die Motive des Wirtschaftsteilnehmers ankommt. Diese Motive hält der Gerichtshof in jenem Kontext jedoch letztlich auch deswegen für unbeachtlich, weil sie nicht zu ermitteln sind. Deswegen hebt er bei der Missbrauchsprüfung hervor, dass die Absicht der Steuervermeidung aufgrund *objektiver Anhaltspunkte* erkennbar sein muss.³⁰

Die besondere Bedeutung des Urteils Halifax liegt sicher darin, dass der Gerichtshof darin das Verbot des Rechtsmissbrauchs erstmals im Bereich der Mehrwertsteuer als eigenständigen Grundsatz angewandt hat. Dies hatte der Gerichtshof bis dahin vermieden. Stattdessen ging er eher den Weg, missbräuchliche Praktiken durch eine restriktive, am Ziel der Vorschrift ausgerichtete Auslegung zu begegnen. Dies zeigen die beiden folgenden Beispiele.

b) Urteil *Centralan Property*³¹

Die Ausgangslage in der Rechtssache *Centralan Property*, in der das Urteil nur zwei Monate vor dem Urteil Halifax erging, ist mit jenem Fall durchaus vergleichbar. Auch hier sollte durch eine komplexe Gestaltung ein Anspruch auf Vorsteuerabzug kreiert werden, der dem Betroffenen, hier der Universität Lancashire, mangels eigener steuerpflichtiger Leistungen unter normalen Umständen nicht zustand.

Die Universität errichtete ein Gebäude, das anschließend Gegenstand einer Reihe von Transaktionen zwischen der Universität und verschiedenen Gesellschaften, u. a. *Centralan* war, deren Alleingesellschafterin die Universität war. Am Ende dieser Transaktionen vermietete *Centralan* das Gebäude für 999 Jahre an eine andere Gesellschaft. Dieser Umsatz war steuerbefreit. Kurz danach veräußert *Centralan* das durch diese „Vermietung“ praktisch wertlose Gebäude für einen symbolischen Preis zuzüglich Mehrwertsteuer an die Universität zurück. Das Gebäude war bis zu dieser Veräußerung nur Gegenstand steuerfreier Umsätze gewesen, so dass die Vorsteuer für seine Errichtung nicht hatte abgezogen werden können. Die letzte Übertragung des symbolischen Eigentums sah *Centralan* als gewerbliche Verwendung an und verlangte die Berichtigung des ursprünglichen Vorsteuerabzugs für den verbleibenden Berichtigungszeitraum. Dies lief auf die Erstattung der gesamten Vorsteuer hinaus.

Der Gerichtshof machte diesem Plan einen Strich durch die Rechnung. Aus dem Sinn und Zweck der Berichtigungsvorschrift schloss er, dass nicht nur

³⁰ Siehe dazu *M. Lang*, Rechtsmissbrauch im Gemeinschaftsrecht im Lichte von Halifax und Cadbury Schweppes, SWI 2006, 273, 275 f. Für die Beibehaltung des subjektiven Elements *W. Schön*, a. a. O. (Fn. 23), S. 594 ff.

³¹ EuGH, Urteil v. 15.12.2005 – C-63/04, *Centralan Property*, Slg. 2006, I-11087.

die letzte Veräußerung sondern ggf. auch mehrere zeitnahe und unlösbar miteinander verbundene Transaktionen bei der Berichtigung des Vorsteuerabzugs zu berücksichtigen seien. Da nur der symbolische Verkauf des Resteigentums steuerpflichtig war, ging er von einer anteiligen gewerblichen Verwendung aus. Folglich gestattete er auch nur einen anteiligen und damit ebenfalls symbolischen Vorsteuerabzug.³²

Interessant ist, dass die Kommission in diesem Verfahren unter Verweis auf die gleichzeitig anhängige Rechtssache Halifax vorgeschlagen hatte, die Berichtigung des Vorsteuerabzugs wegen Missbrauchs auszuschließen. Generalanwältin *Kokott* hatte dieselbe Lösung wie der Gerichtshof vorgeschlagen und ging in ihren Schlussanträgen deswegen nur kurz auf dieses Vorbringen ein. Sie ließ die Existenz eines allgemeinen Verbots des Rechtsmissbrauchs im Bereich der Mehrwertsteuer ausdrücklich offen. Eines Rückgriffs auf dieses Institut bedürfe es nicht, wenn künstlichen Operationen bereits durch eine am Ziel ausgerichtete Auslegung der Berichtigungsvorschrift die steuerliche Anerkennung versagt werden könne.³³

c) Urteil *Bupa-Hospitals*³⁴

Im Urteil *Bupa-Hospital* vom gleichen Tag wie das Urteil *Halfax* und *University of Huddersfield*³⁵, verzichtete der Gerichtshof ebenfalls auf den Rückgriff auf das allgemeine Missbrauchsverbot, obwohl auch in diesem Fall – ähnlich wie in der Rechtssache *Halfax* – versucht werden sollte, durch künstliche Operationen einen Anspruch auf Vorsteuerabzug zu erhalten.

Die *Bupa-Hospitals* waren nach der Rechtsprechung der englischen Gerichte berechtigt, auf ihre Lieferungen von Prothesen und Medikamenten an ihre Patienten den Nullsteuersatz anzuwenden. Ihre Leistungen waren also steuerfrei. Gleichwohl stand ihnen das Recht auf Vorsteuerabzug zu. Als Reaktion auf diese Beurteilung der Leistungen durch die Rechtsprechung kündigte die britische Regierung die Abschaffung des Rechts auf Vorsteuerabzug für entsprechende Leistungen an. Die *Bupa-Hospitals* gingen daher in großem Stil Vereinbarungen über den Erwerb von Medizinprodukten mit verbundenen Unternehmen ein. Obwohl die im Einzelnen zu liefernden Waren noch nicht abschließend feststanden, wurden bereits Vorauszahlungen in Millionenhöhe geleistet. *Bupa* wollte sich durch den Kunstgriff der Vorauszahlungen für künftige Lieferungen noch das Recht auf Vorsteuerabzug sichern, um so der Abschaffung dieses Rechts zuvor zu kommen.

32 Urteil *Centralan Property* (zitiert in Fn. 31, Rz. 82).

33 Schlussanträge v. 17.3.2005, *Centralan Property* (C-63/04Slg. 2006, I-11087, Nrn. 60 und 61). Siehe dazu *de la Feria*, a. a. O. (Fn. 13), S. 421.

34 EuGH, Urteil v. 21.2.2006 – C-419/02, *Bupa-Hospitals*, Slg. 2006, I-1685).

35 EuGH, Urteil v. 21.2.2006 – C-223/03, *University of Huddersfield*, Slg. 2006, I-1751.

Der Gerichtshof stützte sich in seiner Antwort auf die Vorlagefragen ausschließlich auf die Auslegung des Art. 10 der Sechsten Richtlinie. Danach tritt der Steuertatbestand grundsätzlich im Zeitpunkt der Lieferung ein; zugleich entsteht auch der Steueranspruch. Bei Anzahlungen kann der Steueranspruch ausnahmsweise bereits vor Eintreten des Steuertatbestands, nämlich bei Vereinnahmung der Zahlung, geltend gemacht werden. Der Gerichtshof legte diese Ausnahme eng aus: Wenn die Steuer vor der Verwirklichung des Steuertatbestands fällig werde, müssten alle maßgeblichen Elemente der künftigen Lieferung schon bekannt sein.³⁶ Bei pauschalen Vorauszahlungen auf nicht genau festgelegte zukünftige Lieferungen ist dies nicht der Fall. Obwohl es sich wohl weitgehend um Scheingeschäfte handelte, qualifizierte der Gerichtshof auch diese Konstruktion nicht ausdrücklich als Missbrauch, sondern begegnete ihr durch eine restriktive Auslegung der Vorschriften über das Eintreten des Steueranspruchs.

*d) Urteil Part Service*³⁷

Im Urteil Part Service hatte der Gerichtshof noch einmal Gelegenheit, seine Aussagen zum Missbrauch im Urteil Halifax aufzugreifen. In der Sache ging es um die vertragliche Gestaltung eines Mietkaufvertrages über ein Kraftfahrzeug. Dabei trat zwischen die Leasinggesellschaft und den Nutzer noch eine Finanzierungsgesellschaft, die zum selben Konzern wie die Leasinggesellschaft gehörte. Die Finanzierungsgesellschaft übernahm den Versicherungs- und den Finanzierungsanteil an dem Leasinggeschäft, die für sich genommen befreite Leistungen waren. Dadurch verringerte sich die Steuer für die Nutzungsüberlassung.

Auf die erste Vorlagefrage des italienische Kassationshofs hin bestätigte der Gerichtshof, dass eine Gestaltung nur im Wesentlichen, aber nicht ausschließlich auf die Erzielung eines Steuervorteils gerichtet sein muss, um als missbräuchliche Praxis zu gelten.³⁸

Anschließend ging er auf die Frage ein, unter welchen Umständen verschiedene Umsätze als Gesamtleistung zu qualifizieren sind. Anknüpfend an das Urteil Levob³⁹ führte der EuGH dazu aus, eine Gesamtleistung liege vor, wenn mehrere Bestandteile objektiv eine einzige wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre.⁴⁰ An sich hätte der Fall allein mithilfe dieses Kriteriums gelöst werden können. Da die Leasingraten selbst kaum kostendeckend für die Leasinggesellschaft waren und die Finanzierungs- und Leasinggesellschaft einem Konzern angehörten, hätte man

36 Urteil Bupa-Hospitals (zitiert in Fn. 34, Rz. 48).

37 EuGH, Urteil v. 21.2.2008 – C-425/06, Part Service, Slg. 2008, I-897.

38 Urteil Part Service (zitiert in Fn. 37, Rz. 43).

39 EuGH, Urteil v. 27.10.2005 – C-41/04, Levob Verzekeringen et OV Bank, Slg. 2005, I-9433.

40 Urteil Part Service (zitiert in Fn. 37, Rz. 53).

den Mietkauf als einheitliche Leistung einordnen können. Entsprechend ihrem Hauptbestandteil der Vermietung bzw. des Verkaufs des Fahrzeugs wäre diese Leistung insgesamt als steuerpflichtige Dienstleistung oder Lieferung zu behandeln gewesen.

Dennoch prüft der Gerichtshof weiter, weil das vorliegende Gericht sich bei der abschließenden Beurteilung des Umsatzes „veranlasst sehen [könnte], seine Prüfung auf die Suche nach Hinweisen auf eine missbräuchliche Praxis auszudehnen.“⁴¹

Zum ersten Element der Missbrauchsdefinition stellt der Gerichtshof fest, dass es dem Ziel von Art. 11 Teil A Abs. 1 der Sechsten Richtlinie zuwiderläuft, Teile aus der Steuerbemessungsgrundlage auszugliedern, um durch ihre isolierte Behandlung als befreite Leistungen einen Steuervorteil zu erlangen.⁴² Auch das zweite Element bejaht der Gerichtshof: die Gestaltung sei im Wesentlichen auf die Erlangung des Vorteils gerichtet, eventuelle schliche Gründe für die Aufspaltung der Leistungen würden demgegenüber in den Hintergrund treten.⁴³

3. Rechtsfolgen missbräuchlichen Verhaltens

Schließlich ist noch kurz auf die Rechtsfolgen der Feststellung einer missbräuchlichen Praxis einzugehen. Dazu hat der Gerichtshof im Urteil Halifax ausgeführt, dass die Umsätze neu zu definieren sind, wobei der konstruierte Teil quasi hinweg gedacht werden muss.⁴⁴ Vorsteuer, die der Steuerpflichtige zu Unrecht abgezogen hat, muss er erstatten. Dabei kann er u. U. tatsächlich nicht geschuldete Steuern für fingierte Ausgangsumsätze gegenrechnen. Weitergehende Sanktionen wie etwa Strafzahlungen hält der Gerichtshof für unzulässig, weil sie zu einer Verletzung des Neutralitätsgrundsatzes führen und es dafür an einer Rechtsgrundlage in der Richtlinie fehlt.⁴⁵

In diesem Zusammenhang ist zu bemerken, dass Art. 273 MwStSystRL es den Mitgliedstaaten zwar überlässt, über die in der Richtlinie hinaus geregelten Pflichten der Steuerpflichtigen weitere Pflichten vorzusehen, die sie als erforderlich erachten, um die genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu vermeiden. Die Bekämpfung von Missbrauch wird an dieser Stelle dagegen nicht erwähnt.

41 Urteil Part Service (zitiert in Fn. 37, Rz. 55).

42 Urteil Part Service (zitiert in Fn. 37, Rz. 60 f.).

43 Urteil Part Service (zitiert in Fn. 37, Rz. 62).

44 Urteil Halifax (zitiert in Fn. 1, Rz. 94)

45 Urteil Halifax (zitiert in Fn. 1, Rz. 93). Anders jedoch EuGH, Urteil v. 15.1.2009 – C-502/07, K-1, noch nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht, Rz. 20 f.

4. Zwischenergebnis

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass der Gerichtshof bis zum Urteil Halifax eher dazu tendierte, etwaigen Missbräuchen allein durch eine teleologische Auslegung der einschlägigen Vorschriften zu begegnen. Dies hat den Vorteil, dass das zweite Element der Missbrauchsdefinition nicht ermittelt zu werden braucht: Die Finanzbehörden müssen nicht aufgrund objektiver Anhaltspunkte nachweisen, dass bestimmte Umsätze keinen wirtschaftlichen Sinn haben, sondern allein zur Erzielung eines Steuervorteils vorgenommen wurden. Seit dem Urteil Halifax wird nun der Rechtsmissbrauch als eigenständiger Grundsatz bei der Auslegung der Richtlinie berücksichtigt. Das Urteil Part Service bestätigt diese Tendenz. Insbesondere wenn das vorlegende Gericht das allgemeine Missbrauchsverbot selbst ausdrücklich ins Spiel bringt, scheint der Gerichtshof verstärkt darauf abzustellen.

Die Anerkennung eines allgemeinen Verbots des Rechtsmissbrauchs im Mehrwertsteuerrecht der Gemeinschaft hat für die Mitgliedstaaten eine doppelte Konsequenz: Zum einen wird dadurch deutlich, dass auch entsprechende in den nationalen Rechtsordnungen vorgesehene allgemeine Verbote⁴⁶ grundsätzlich zulässig sind. Zum anderen müssen die nationalen Missbrauchsregelungen aber den Vorgaben entsprechen, die der Gerichtshof im Urteil Halifax entwickelt hat. Zu weite Formulierungen, die steuerliche Gestaltungen allein deswegen verwerfen, weil sie auf eine Minderung der Steuer gerichtet sind, genügen diesen Vorgaben nicht. Zusätzlich muss auch das zweite Element der Missbrauchsdefinition berücksichtigt werden: die Erlangung des Steuervorteils muss dem Sinn und Zweck der anzuwendenden Steuervorschriften widersprechen. Diese Bedingung dient vor allem der Rechtssicherheit. Wegen dieser engen Kopplung des Missbrauchsverbots an den Sinn und Zweck der anzuwendenden Vorschriften bestehen zwischen dem allein auf die Teleologie abstellenden Ansatz und der Berücksichtigung des Missbrauchsverbots als eigenständigem Rechtsgrundsatz bei der Anwendung der Regelungen über die Mehrwertsteuer nur geringe praktische Unterschiede.

Insofern unterscheidet sich die Tragweite des Verbots des Rechtsmissbrauchs im Kontext der Auslegung und Anwendung der MwStSystRL und im Zusammenhang mit der Anwendung von Grundfreiheiten. Im Urteil Cadbury Schweppes hat es der Gerichtshof abgelehnt, den Gedanken des Rechtsmissbrauchs bei der Bestimmung des Schutzbereichs der Niederlassungsfreiheit zu berücksichtigen, also den Tatbestand gewissermaßen teleologisch zu reduzieren. Vielmehr ordnete er die Bekämpfung der missbräuch-

46 Dies bestätigen insbesondere auch die Schlussanträge des Generalanwalts *Poiates Maduro* in den Rechtssachen Halifax u. a. (zitiert in Fn. 23, Nrn. 77 ff.), in denen er auf die in vielen Mitgliedstaaten existierenden allgemeinen Missbrauchsverbote verweist (ebd., Fn. 72).

lichen Ausübung der Grundfreiheiten dem Bereich der Rechtfertigung zu. Als Rechtfertigungsgrund kommt das Missbrauchsverbot aber nur in Betracht, wenn es als eigenständiger zwingender Grund des Allgemeininteresses anerkannt ist.

Im Bereich der Mehrwertsteuer dienen allgemeine Missbrauchsvorschriften der Mitgliedstaaten dagegen letztlich der Umsetzung derjenigen Vorschriften der Richtlinie, deren Umgehung oder ungerechtfertigte Inanspruchnahme sie beugen. Solange der Wortlaut einer innerstaatlichen Vorschrift zur Missbrauchsbekämpfung eine richtlinienkonforme Auslegung zulässt, bedarf es daher auch keiner Ermächtigung der Mitgliedstaaten gemäß Art. 395 MwStSystRL für den Erlass einer entsprechenden Bestimmung.⁴⁷ Eine Sondermaßnahme im Sinne von Art. 395 ist nämlich nur gegeben, wenn eine Abweichung von der Richtlinie beabsichtigt ist.

III. Vorgaben der Rechtsprechung für nationale Maßnahmen zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung

In den unter II. behandelten Missbrauchsfällen streiten sich der Steuerpflichtige, der bestimmte Umsätze angemeldet hat, und das Finanzamt in der Regel um die Qualifikation einer steuerlichen Gestaltung; d. h. es geht um die rechtliche Qualifikation eines konkreten, zutreffend vom Steuerpflichtigen dargelegten Sachverhalts. Die Rechtsprechung des EuGH zu innerstaatlichen Maßnahmen zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung basiert auf einer anderen Ausgangslage.

Typisch sind hier vor allem zwei Konstellationen. Die erste Fallgruppe ist dadurch charakterisiert, dass bereits ein betrügerischer Vorgang stattgefunden hat oder jedenfalls ein konkreter Verdacht der Steuerhinterziehung besteht. Die innerstaatlichen Vorschriften zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung werden dabei aber auf Steuerpflichtige angewandt, die selbst nicht wissentlich oder jedenfalls nicht nachgewiesenermaßen an der Steuerhinterziehung beteiligt waren. Die Fälle, mit denen sich der Gerichtshof hier zu befassen hatte, standen zumeist im Kontext von Karussell-Betrügereien oder (mutmaßlich) betrügerischen innergemeinschaftlichen Lieferungen (dazu im Folgenden unter 1.)

⁴⁷ So der BFH im Bezug § 42 AO unter Verweis auf das Urteil Halifax (a. a. O., Fn. 28, Rz. 35 bis 37). Näher zu dieser Frage Schlussanträge Halifax (zitiert in Fn. 23, Nrn. 76 ff.). Der Generalanwalt hält die Einhaltung des Verfahrens nach dem entsprechenden Art. 27 der Sechsten Richtlinie im Hinblick auf allgemeine Missbrauchsverbote im Ergebnis nicht für erforderlich. A. A. *H.-F. Lange*, Rechtsmissbrauch im Mehrwertsteuerrecht, DB 2006, 519, 521, und *C. Wäger*, Anmerkung zum Urteil Halifax, UR 2006, 240, 242.

In der zweiten Fallgruppe hatte sich der Gerichtshof mit präventiv aufgestellten Erklärungs- oder Nachweispflichten bzw. Fristenregelungen zu befassen, die Steuerpflichtige treffen, ohne dass es konkret zu Steuerhinterziehungen gekommen ist (dazu im Folgenden unter 2.).

In beiden Fallgruppen liegt der Schwerpunkt auf der Prüfung der Verhältnismäßigkeit entsprechender nationaler Vorschriften, soweit sie „Unschuldige“ treffen.

1. Karussell-Betrug und betrügerische innergemeinschaftliche Lieferungen

In der Praxis hat sich in den letzten Jahren vor allem der Karussell-Betrug in all seinen Erscheinungsformen zu einem großen Problem entwickelt. So ist auch der Gerichtshof mehrfach mit entsprechenden Fallgestaltungen befasst worden. Der erste Fall in dieser Serie war die Rechtssache *Optigen*⁴⁸. Im Kern stellte sich hier die Frage, welche Auswirkungen es auf den Vorsteuerabzug hat, wenn der betreffende Umsatz zwar selbst nicht betrugsbehaftet war, es aber in der vorausgegangenen Lieferkette zu Steuerhinterziehungen gekommen ist. Dazu führte der Gerichtshof aus, dass es für die Frage, ob eine steuerpflichtige wirtschaftliche Tätigkeit vorliegt, allein auf die objektive Natur des jeweiligen Umsatzes ankommt.⁴⁹ Vorausgegangene oder nachfolgende Ereignisse änderten nichts an dem Charakter des Umsatzes.⁵⁰ Somit bleibt auch das Recht auf Vorsteuerabzug des gutgläubigen Erwerbers davon unberührt, dass bei früheren Umsätzen in der Lieferkette Steuerhinterziehungen begangen wurden.⁵¹ Den erworbenen Gegenständen haftet dadurch also nicht dauerhaft ein Makel an.

Auch im Fall *Federation of Technological Industries*⁵² waren die Konsequenzen aus einem Karussell-Betrug zu prüfen. Auf dem Prüfstand war hier, unter welchen Bedingungen ein Mitgliedstaat Dritte gesamtschuldnerisch mit dem eigentlichen Steuerschuldner haften lassen kann. Durch entsprechende Regelungen wäre es möglich, die etwa durch den „missing trader“ hinterzogene Steuer bei einem späteren gutgläubigen Erwerber zu erheben. Art. 21 Abs. 3 der Sechsten Richtlinie ermächtigt die Mitgliedstaaten zu entsprechenden Regelungen, ohne nähere Bedingungen dafür aufzustellen. Der Gerichtshof leitete jedoch Grenzen für eine Mithaftung Dritter aus dem Verhältnismäßig-

48 Zitiert in Fn. 4. Siehe zur Anwendung der im Urteil *Optigen* aufgestellten Grundsätze durch den BFH: Urteil v. 19.4.2007 – V R 48/04, BFHE 217, 194, Rz. 53 ff.

49 Urteil *Optigen* (zitiert in Fn. 4, Rz. 51) und Urteil v. 6.7.2006 – C-439/04 und C-440/04, Kittel und Recolta Recycling, Slg. 2006, I-6161, Rz. 44.

50 Urteil *Optigen* (zitiert in Fn. 4, Rz. 54).

51 Urteil *Optigen* (zitiert in Fn. 4, Rz. 52) und Urteil *Kittel und Recolta* (zitiert in Fn. 49, Rz. 45).

52 EuGH Urteil v. 11.5.2006 – C-384/04, *Federation of Technological Industries u. a.*, Slg. 2006, I-4191.

keitsgrundsatz her. Wer weder wusste noch bei Anwendung der erforderlichen Sorgfalt wissen konnte, dass es bei vorausgegangenen Umsätzen zu Unregelmäßigkeiten gekommen ist, braucht auch nicht für die von anderen hinterzogenen Steuern zu haften.⁵³

Auf der gleichen Linie liegt auch das Urteil *Teleos*⁵⁴. Es betrifft die Anforderungen an die Befreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen, die häufig in ein Betrugskarussell eingebunden werden. Die Konzeption der Besteuerung des innergemeinschaftlichen Handels weist nämlich Schwachstellen auf, die besonders leicht für Steuerhinterziehungen ausgenutzt werden können.

Der High Court leitete sein Ersuchen in der Rechtssache *Teleos* mit der treffenden Formulierung ein: Der Sachverhalt betreffe Mobiltelefone, die gar nicht mobil waren. Tatsächlich ging es um lediglich vorgetäuschte grenzüberschreitende Transaktionen. Der Erwerber hatte sich zwar verpflichtet, die Ware in einen anderen Mitgliedstaat zu transportieren und überließ dem Veräußerer entsprechende Transportpapiere. Die Lieferungen wurden aufgrund dieser Nachweise auch zunächst als innergemeinschaftliche Lieferungen von der Steuer befreit. Später erwiesen sich die Transportpapiere aber als Fälschungen. Der Verbleib der Telefone konnte nicht geklärt werden.

Wegen der besonderen Betrugsgefahr, mit der innergemeinschaftliche Lieferungen behaftet sind, betonte der Gerichtshof, dass ein Anspruch auf Befreiung nur besteht, wenn die Ware den Ursprungsstaat tatsächlich verlassen hat.⁵⁵ Die Übergabe an den Erwerber, der sich verpflichtet hat, die Ware in den Bestimmungsstaat zu transportieren, reicht dafür nicht aus. Ähnlich wie im Urteil *Federation of Technological Industries* hielt der Gerichtshof es allerdings für einen Verstoß gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, den Veräußerer für das betrügerische Verhalten des Erwerbers haften zu lassen, das er weder als solches erkannte noch bei Anwendung der erforderlichen Sorgfalt hätte erkennen können.⁵⁶

2. Betrugsbekämpfung durch Fristenregelungen

Die Einführung von Fristen kann ein geeignetes Instrument zur Vorbeugung und Bekämpfung betrügerischer Praktiken sein. Ausschlussfristen für die Anmeldung oder Verbuchung bestimmter steuerrelevanter Umstände oder

53 Urteil *Federation of Technological Industries* (zitiert in Fn. 52, Rz. 33) und Urteil *Kittel und Recolta* (zitiert in Fn. 49, Rz. 51).

54 EuGH, Urteil v. 27.9.2007 – C-409/04, *Teleos*, Slg. 2007, I-7797. Näher dazu *T. Henze*, Gemeinschaftsrechtliche Vorgaben für den Nachweis der innergemeinschaftlichen Lieferung, EU-UStB 2007, 89. Vgl. zu der parallelen Problematik bei Ausfuhrlieferungen in Drittstaaten: EuGH, Urteil v. 21.2.2008 – C-271/06, *Netto Supermarkt*, Slg. 2008, I-771.

55 Urteil *Teleos* (zitiert in Fn. 54, Rz. 42).

56 Urteil *Teleos* (zitiert in Fn. 54, Rz. 65).

für den Antrag auf Erstattung von Steuern dienen u. a. dazu, steuerliche Sachverhalte zeitnah zu dokumentieren, bevor Manipulationen vorgenommen werden können. In Betracht kommen grundsätzlich auch Wartefristen, die bis zu einer Steuererstattung in Kauf genommen werden müssen. Beide Formen der Fristenregelung erschweren allerdings die Durchsetzung von Ansprüchen der Steuerpflichtigen, die ihnen nach der MwStSystRL zustehen. Sie müssen deswegen in einem angemessenen Verhältnis zu dem beabsichtigten Ziel der Betrugsbekämpfung stehen, wie die beiden folgenden Entscheidungen des Gerichtshofs illustrieren.

Mit einer speziellen Form der Ausschlussfrist hatte sich der Gerichtshof im Urteil *Collée*⁵⁷ zu befassen, das auf eine Vorlage des BFH zurückgeht. Fraglich war, inwieweit die in seiner Rechtsprechung entwickelte materielle Bedingung, dass die zum Nachweis dienenden Aufzeichnungen laufend und zeitnah geführt werden müssen, mit den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben in Einklang steht.

Die in Deutschland ansässige Fa. Collée hatte für eine Lieferung von Neufahrzeugen nach Belgien eine Zwischenperson eingeschaltet, da es ihr aufgrund ihres Vertriebsvertrages offenbar nicht erlaubt war, PKW an Kunden in einem anderen Mitgliedstaat zu verkaufen. Das Finanzamt betrachtete die Lieferung des Strohmanns nach Belgien als Scheingeschäft und versagte die Befreiung als innergemeinschaftliche Lieferung. Daraufhin wollte Collée die Lieferung als eigene innergemeinschaftliche Lieferung umqualifizieren, was das Finanzamt ebenfalls nicht anerkannte, weil der entsprechende Buchnachweis erst verspätet geführt worden sei. Unstreitig war dabei, dass die Gegenstände tatsächlich an einen Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat geliefert und auch dorthin befördert worden waren.

In diesem Kontext hält es der EuGH für einen Verstoß gegen die Grundsätze der steuerlichen Neutralität und der Verhältnismäßigkeit, wenn die Befreiung allein wegen der verspäteten Erstellung und Vorlage des Buchnachweises abgelehnt wird, obwohl die materiellen Voraussetzungen im Übrigen tatsächlich vorliegen.⁵⁸ Zwar diene die Pflicht, zeitnahe Aufzeichnungen zu führen, dem legitimen Ziel, die jederzeitige Überprüfung der Buchführung zu ermöglichen und Manipulationen vorzubeugen. Wenn die verspätete Nachweisführung infolge der Umqualifizierung des Umsatzes jedoch zu keinerlei Gefährdung des Steueraufkommens geführt hat, darf die Befreiung nach Auffassung des EuGH nicht versagt werden. Erschwerend kommt hinzu, dass das UStG und die UStDV selbst keine exakte Frist für die Führung des Buchnachweises vorsahen. Vielmehr ergab sich die Verspätung nur aus

57 EuGH, Urteilv. 27.9.2007 – C-146/05, *Collée*, Slg. 2007, I-7861. Näher dazu *T. Henze*, a. a. O. (Fn. 54).

58 Urteil *Collée* (zitiert in Fn. 57, Rz. 29 und 31).

den in der Rechtsprechung entwickelten Vorgaben. Dies hält der Gerichtshof im Hinblick auf den Grundsatz der Rechtssicherheit für bedenklich.⁵⁹

Der BFH hat im Urteil in der Hauptsache die vom EuGH aufgestellten Grundsätze angewandt und seine frühere Rechtssprechung aufgegeben, die in dem rechtzeitigen Buchnachweis noch eine materielle Anspruchsvoraussetzung für die Steuererstattung gesehen hatte.⁶⁰

Gegenstand des Urteils *Sosnowska*⁶¹ war schließlich eine polnische Regelung, die für die Vorsteuererstattung an Steuerpflichtige, die seit weniger als einem Jahr registriert waren, eine Frist von 180 Tagen vorsah, falls keine Sicherheit geleistet wurde. Für länger etablierte Steuerpflichtige galt dagegen eine 60-tägige Frist. Der Gerichtshof betonte zwar das legitime Interesse der Mitgliedstaaten an der Bekämpfung von Steuerhinterziehungen und Missbrauch.⁶² Gleichwohl hielt er diese rein präventive innerstaatliche Maßnahme für unverhältnismäßig, da sie dem Steuerpflichtigen keine Möglichkeit einräume nachzuweisen, dass die Umsätze ordnungsgemäß abgewickelt worden sind, um die Erstattung vor Ablauf der 180 Tage zu erlangen.⁶³ Insgesamt sei die Frist für die Erstattung der Vorsteuer unangemessen lang.⁶⁴

IV. Schlussbemerkung: allgemeine Grundsätze für die Bekämpfung von Missbrauch und Steuerhinterziehung

Der EuGH hat wiederholt betont, dass die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen ein Ziel ist, das von der Sechsten Richtlinie anerkannt und gefördert wird.⁶⁵ Es ist sogar die Pflicht der Mitgliedstaaten, für die ordnungsgemäße und vollständige Erhebung der Mehrwertsteuer zu sorgen.⁶⁶ Bei der Ausgestaltung von Regeln zur Bekämpfung von Missbrauch und Steuerhinterziehung sind die Mitgliedstaaten jedoch – wie immer wenn sie die Richtlinie umsetzen – an die allgemeinen Rechtsgrundsätze gebunden.

59 Urteil Collée (zitiert in Fn. 57, Rz. 32).

60 BFH, Urteil v. 6.12.2007 – V R 59/03, BFHE 219, 469.

61 EuGH, Urteil v. 10.7.2008 – C-25/07, *Sosnowska*, noch nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht.

62 Urteil *Sosnowska* (zitiert in Fn. 61, Rz. 22).

63 Urteil *Sosnowska* (zitiert in Fn. 61, Rz. 24).

64 Urteil *Sosnowska* (zitiert in Fn. 61, Rz. 27).

65 EuGH, Urteil v. 29.4.2004 – C-487/01 und C-7/02, *Gemeinde Leusden und Holin Groep*, Slg. 2004, I-5337, Rz. 76; v. 6.7.2006 – C-439/04 und C-440/04, *Kittel und Recolta Recycling*, Slg. 2006, I-6161, Rz. 54; und *Teleos* (zitiert in Fn. 54 Rz. 61).

66 Vgl. insbesondere Urteil *Kommission/Italien* (zitiert in Fn. 12, Rz. 37 und 46).

1. Rechtssicherheit

Im Kontext der Bekämpfung des Missbrauchs ist vor allem der Grundsatz der Rechtssicherheit zu beachten. Einerseits müssen entsprechende Regeln so flexibel sein, dass sie der Verwaltung ermöglichen auf die vielfältigen Gestaltungsmöglichkeiten zu reagieren, die findige Steuerpflichtige sich zur Steuervermeidung ausdenken. Andererseits müssen die Steuerpflichtigen vorhersehen können, ob und in welchem Umfang ihre Umsätze der Steuer unterliegen. Um hier ein gewisses Maß an Klarheit zu erreichen, muss vor allem die Zielsetzung der anwendbaren Steuerregelungen berücksichtigt werden. Dabei erübrigt sich möglicherweise durch eine teleologische Auslegung der Bestimmung der Rückgriff auf vage Missbrauchsvorschriften. Wie der Fall *Collée* zeigt, müssen aber auch Vorschriften, die der Vorbeugung der Steuerhinterziehung dienen, hinreichend klar und bestimmt sein.

2. Verhältnismäßigkeit

Für die Beurteilung der Vereinbarkeit innerstaatlicher Regelungen zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung kommt dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz eine zentrale Rolle zu. Zur Sicherstellung einer ordnungsgemäßen Steuererhebung kann der Steuergesetzgeber den Steuerpflichtigen zwar Nachweispflichten auferlegen und Fristen für die Erfüllung ihrer Pflichten setzen. Jedoch dürfen entsprechende Regelungen nicht über das hinausgehen, was zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung erforderlich ist, und damit unangemessen hohe Hürden für die Verwirklichung der durch die Richtlinie verliehenen Ansprüche aufstellen. Besonders bei rein präventiven Maßnahmen legt der Gerichtshof einen strengen Maßstab an. Ferner darf der Fiskus das Risiko von Steuerausfällen durch kriminelles Verhalten einzelner Steuerpflichtiger nicht anderen, an diesen Vorgängen Unbeteiligten auferlegen.

Allerdings müssen die Steuerpflichtigen selbst ebenfalls einen Beitrag zum ordnungsgemäßen Funktionieren des Mehrwertsteuersystems leisten. Gerade bei betrugsanfälligen Transaktionen wie innergemeinschaftlichen Lieferungen treffen die Steuerpflichtigen Sorgfaltspflichten. So müssen sie sich im Rahmen ihrer Möglichkeiten etwa vergewissern, dass ihr Geschäftspartner eine existierende Mehrwertsteurnummer verwendet und unter seiner Geschäftsadresse auch tatsächlich erreichbar ist.

3. Neutralität

Schließlich müssen die Mitgliedstaaten den Grundsatz der steuerlichen Neutralität beachten. Er gebietet einerseits, dass Lieferungen und Dienstleistungen genau proportional zu ihrem Wert besteuert werden. Der Vorsteuerabzug stellt sicher, dass es nicht zu einer Kumulation der Mehrwertsteuer auf den verschiedenen Stufen von der Erzeugung eines Produkts bis zum

Verbraucher kommt. Als wesentliches Element des Mehrwertsteuersystems darf der Vorsteuerabzug weder ungerechtfertigt verweigert noch ungerechtfertigt gewährt werden. Die Grenze bildet dabei nicht selten der Missbrauch.

Zugleich ist der Neutralitätsgrundsatz aber auch eine besondere Ausprägung des Gleichheitssatzes. Vergleichbare Umsätze müssen auch steuerlich gleich behandelt werden. Wer selbst gutgläubig legale Umsätze tätigt, muss wie alle sich rechtmäßig verhaltenden Steuerpflichtigen besteuert werden. Der Umstand, dass außerhalb seiner Einflussosphäre missbräuchliche oder betrügerische Vorgänge stattgefunden haben, darf dem gutgläubigen Steuerpflichtigen nicht zugerechnet werden.

4. Fazit

Abschließend bleibt festzuhalten, dass der Gemeinschaftsgesetzgeber die Ausgestaltung der Vorschriften zur Bekämpfung von Missbrauch und Steuerhinterziehung im Bereich der Mehrwertsteuer weitgehend den Mitgliedstaaten überlassen hat. Durch die Grundsätze der Rechtssicherheit, der Verhältnismäßigkeit und der steuerlichen Neutralität bleibt aber gewährleistet, dass die Anwendung des gemeinsamen Mehrsteuersystems nicht aufgrund nationaler Vorschriften zur Bekämpfung von Missbrauch und Steuerhinterziehung zu stark auseinander driftet. Der Europäische Gerichtshof steht in diesem Kontext vor der nicht immer leichten Aufgabe, eine angemessene Berücksichtigung der genannten Grundprinzipien sicherzustellen, ohne dabei die praktische Realität des Vollzugs der Steuererhebung vor Ort aus den Augen zu verlieren.

Diskussion

zu den Referaten von Prof. Dr. *Holger Stadie*,
Prof. Dr. *Joachim Englisch* und *Thomas Henze*

Leitung
Prof. Dr. *Roman Seer*

Prof. Dr. Seer

Herr *Henze* vielen Dank für diesen sehr instruktiven Vortrag. Zu den Fragen der Grenzen und Vorgaben des Gemeinschaftsrechts für eine Missbrauchsbekämpfung müssen wir uns mit zwei, aus meiner Sicht unabhängigen Teilen, die ihr Referat hier bestimmt haben, beschäftigen.

Ich hätte eine Frage, die sie vielleicht nachher noch mit beantworten können: Haben sie hinsichtlich des Verständnisses des EuGH von dem Missbrauchstatbestand, einem ungeschriebenen Missbrauchstatbestand, im Verhältnis zu unserem § 42 AO nationaler Prägung eine griffige Unterscheidung gesehen oder würden sie sagen, das Verständnis, das wir hier national jedenfalls in der Regel haben, deckt sich mit dem, was gemeinschaftsrechtlich zu formulieren ist? Das würde mich hier an der Stelle interessieren.

Im Übrigen möchte ich von vornherein keine besondere Struktur in die Diskussion bringen, weil nämlich alle drei Vorträge selbständige Vorträge waren. Ich möchte sie nicht künstlich davon abhalten, jetzt hier Wortbeiträge zu geben, d. h. sie können also an alle drei Referenten unmittelbar hier Fragen stellen.

Prof. Dr. Reiß

Zunächst zum Beitrag von *Holger Stadie*. Die Frage „Systemgerechtigkeit oder nicht Systemgerechtigkeit“ kann man unter dem Aspekt diskutieren: Ist das verfassungsgemäß oder verfassungswidrig? Aber ich denke, losgelöst davon kann man natürlich auch die Frage diskutieren – und dieser Gesellschaft steht das nicht schlecht an –, ob eine Regelung systemwidrig ist, selbst wenn man meinen würde, sie sei durch irgendetwas anderes gerechtfertigt. Insoweit gestatte ich mir ein ganz kurzes Beispiel:

Wir haben einen Unternehmer, der mit Autos handelt. Er lässt sich von der Bank einen Kredit geben. Die Bank hat steuerfrei ein Gebäude angemietet. Ich gehe für einen Moment davon aus, dass nicht optiert worden ist. Die Bank hat auch nicht optiert. Der Autohändler tätigt steuerpflichtige Umsätze. Was haben wir? Auf zwei Vorstufen ist Umsatzsteuer angefallen: Umsatzsteuer, die angefallen ist beim Vermieter, und Umsatzsteuer, die angefallen ist bei der Bank. Wenn ich von der Systematik ausgehe, dass der

Unternehmer nicht belastet werden soll, dann hätte die Bank das zu tragen oder sie gibt es weiter an den Autohändler. Jetzt kann man natürlich sagen: Der Autohändler wird es weiter abwälzen auf den Endverbraucher. Gut, das kann man annehmen. Aber sicher ist das nicht. Im Übrigen kann ich ein Gegenbeispiel bilden und könnte sagen, ich habe einen Autohändler, der lässt sich sein Verkaufsgebäude mit eigenen Mitteln bauen. Der ist dann mit keinerlei nicht abziehbarer und irgendwo und irgendwie an ihn abgewälzter Vorsteuer belastet. So viel zu der Frage, was systematisch ist und was nicht systematisch ist.

Eine ganz andere Frage ist, ob es, um Ausführungen von Herrn *Englisch* aufzugreifen, möglicherweise Gegengründe gibt, warum man unechte Befreiungen rechtfertigen kann. Ich persönlich bin der Meinung, es gibt keine. Aber gut. Ich könnte das Beispiel weiter fortführen, will das aber nicht tun. Wenn ich allerdings über die Grenze hinwegschaue, kommt auch noch heraus, dass der Unternehmer mit der nicht abziehbaren Vorsteuer eines anderen Landes belastet wird. Das kann schon gar nicht richtig sein.

Also, Herr *Englisch*, vielleicht nur soviel. Dass wir unterschiedlich in Europa sprechen, erschwert die Sache. Aber ich glaube nicht, dass wir deshalb in Europa eine einheitliche Sprache vorschreiben müssen. Das ist ein Vollzugshindernis, welches da ist. Da können wir wenig dran machen.

Im Übrigen haben mir Ihre Ausführungen prima gefallen. Nur würde ich über die Gewichtung nachdenken wollen. Sie betonen den Vorzug des Verbrauchslandprinzips, ja sie gehen davon aus, und sagen: Grundsatz ist das Verbrauchslandprinzip. Dann sagen sie im Grunde genommen aber, vereinfacht gesprochen – ich überspitze jetzt mal – ja aber bei den sonstigen Leistungen bleibt es im Ergebnis beim Herkunftslandprinzip. Wir müssen dort beim Herkunftslandprinzip bleiben, weil wir alles andere nicht vollziehen können. Da bleiben mir Zweifel, ob die Gewichte richtig gesetzt worden sind. Ansonsten stimme ich gerne zu.

Nur noch eine Frage zur Emslandstärke. Emslandstärke besagt: Wir brauchen ein subjektives Element und wir brauchen ein objektives Element. Was hätte sich eigentlich bei Emslandstärke geändert, wenn das Zeug in die Schweiz geschafft worden wäre in der Absicht, dass es da bleiben solle, und kurz nachdem man über die Grenze ist, aus welchen Gründen auch immer, stellt man fest, es kommt wieder zurück. Kommt es wirklich auf die Absicht an?

Prof. Dr. Stadie

Wolfram, ich habe Deine Frage doch im Vortrag beantwortet. Die Bank hätte auf die Steuerfreiheit insoweit verzichten können und dann hätte sie den Teil des Vorsteuerabzugs, der von dem angemieteten Gebäude auf die Lieferung des Autos entfällt. Um mehr kann es ja auch nicht gehen, als Vorsteuer abziehen zu können. Ich habe doch vorhin den Satz eingeflochten, die

Banken sehen das offensichtlich nicht mal als Problem an, sonst würden sie auf die Steuerfreiheit verzichten, sobald sie gegenüber Unternehmern ihre Dienstleistung erbringen. Und du hast gesagt, es ist ein Autohändler, und er ist doch ein Unternehmer und dem gegenüber hätte die Bank doch auf die Steuerfreiheit verzichten können.

Prof. Dr. Englisch

Ja, Herr *Reiß*, das ist natürlich richtig: Die Sprache müssen wir nicht vereinheitlichen. Aber wir müssen uns damit auseinandersetzen, dass wir verschiedene Sprachen haben und eben auch Steuerformulare in verschiedenen Sprachen gehalten sind. Zwingt das nicht dazu, das mit zu berücksichtigen bei der Frage, was den Unternehmern zumutbar ist? Ist es ihnen tatsächlich zumutbar, Verfahrenspflichten im Ausland unter diesen Bedingungen nachzukommen? Und ich fürchte, was die Frage der Gewichtung angeht, habe ich mich vielleicht ein bisschen missverständlich ausgedrückt. Ich wollte zum Ausdruck bringen, solange die Mitgliedstaaten sich nicht auf ein vernünftiges Verfahren einigen – und aus meiner Sicht wäre das eine fortentwickelte einzige Anlaufstelle – solange man da keinen Konsens findet, sollte man lieber wieder zum Herkunftslandprinzip übergehen. Aber ich würde als vorzugswürdigere Lösung ganz klar erachten materiell-rechtlich Verbrauchslandprinzip mit einer verfahrensrechtlichen Komponente, die sich nach dem Herkunftslandprinzip orientiert, sprich die einzige Anlaufstelle. Das wäre die beste Lösung, m.E. an sich auch geboten, weil zur Verwirklichung des Verbrauchslandprinzips geeignet und damit eigentlich nach Verhältnismäßigkeitsgrundsätzen auch die vorzugswürdigere.

Ob der EuGH das aber so einfordern wird, da darf man wohl Zweifel haben.

Henze

Ja, Herr Prof. *Seer*, Sie werden jetzt keine abschließende Antwort von mir erhalten. Ich kann hier nicht im Namen des Gerichtshofs sprechen und jetzt schon sagen, wie der Gerichtshof § 42 AO bewerten würde, wenn er ihm einmal vorliegt. Der Sinn meiner Ausführungen sollte eigentlich dahingehen, dass es relativ viel Freiraum für die Mitgliedstaaten gibt, Missbrauchsvorschriften zu gestalten, solange die zwei Hauptelemente darin vorkommen: die Verkennung oder Verfehlung des Sinnes der Vorschrift auf der einen Seite und auf der anderen Seite das Element der Steuervermeidung. Diese beiden Elemente – man kann sie auch als künstliche Konstruktion zur Erzielung eines Steuervorteils zusammenfassen – denke ich, liegen wahrscheinlich auch der AO zugrunde. Bei der genauen Formulierung und Anwendung in den Einzelfällen kann es vielleicht mal Konstellationen geben, die dann dem EuGH zu weit gehen. Aber ich glaube, vom Grundsatz her ist das wahrscheinlich in Ordnung.

Zur Frage von Prof. *Reiß* nach der Bedeutung der Absicht, im Urteil *Emslandsstärke*: Ich würde sagen, dass die damals anwendbare Vorschrift nicht durchdacht war. Natürlich hätte es auch ein Geschäft eines Brokers sein können, der mit diesen Produkten dealt. Wenn er nach der Ausfuhr feststellt, dass er einen Abnehmer in der Gemeinschaft findet, dann darf er die Ware natürlich auch wieder einführen. Das ist vielleicht auch nicht das ideale Beispiel. Wenn man sich die Konstruktion anguckt, die bei *Halifax* gewählt wurde, sieht man, dass das nur funktioniert, wenn ein Plan dahinter steht und das ist es, was der Gerichtshof hier mit Absicht meint, eine gezielte künstliche Konstruktion zur Vermeidung der Steuer. Das ist ein wichtiges Element, das beim Missbrauchsgedanken eine Rolle spielt.

Prof. Dr. Lang

Ich möchte an das anknüpfen, was Herr Seer gefragt hat: Es geht um das Missbrauchsverständnis des EuGH im Verhältnis zu § 42 AO. Die bisherigen Ausführungen zeigen, dass die Grundüberlegungen zur Steuerumgehung international doch sehr ähnlich sind. Es gibt Länder ohne die positive Regelung eines § 42 AO. Gleichwohl entwickeln sich ähnliche Dogmatiken, etwa die *substance-over-form-doctrine* oder die innentheoretische Sicht, indem die Steuerumgehung durch teleologische Interpretation abgewehrt wird. So kann ich mir gut vorstellen, dass die Gesamtplandoktrin auch den europäischen Missbrauchsbegriff beeinflusst. Das zeigt exemplarisch der *Ausfuhrfall*. Ein Missbrauch liegt vor, wenn der Gesamtplan eine anschließende Wiedereinfuhr umfasst. Wie ist Ihre Meinung dazu?

Henze

Ganz kurz dazu: Interessant an dem Fall *Halifax*, an dem das maßgeblich ausgearbeitet wurde, ist, dass es ein britischer Fall war. Die Briten haben keine allgemeine Missbrauchsvorschrift. Für sie liegt sogar der Rechtsgedanke insgesamt relativ fern, weswegen dort die Gestaltungen besonders kreativ sind. Man macht sich offenbar zu Recht Hoffnungen, damit weiterzukommen. Insofern war der Gerichtshof vielleicht auch nicht herausgefordert, hier die Dogmatik, die im Ursprungsland zu Grunde lag, zu berücksichtigen bei seiner Auslegung. Die fehlte eben. Nichtsdestoweniger hat der Gerichtshof aus Anlass dieses Verfahrens eine interne rechtsvergleichende Studie angestellt und hat untersucht, wie die Missbrauchsbekämpfung in den verschiedenen Mitgliedstaaten ausgestaltet ist. Für seine internen Zwecke hat er sich also durchaus einen Überblick verschafft und wahrscheinlich auch Anleihen genommen. Ich meine auch, dass Generalanwalt *Maduro* in seinen Schlussanträgen entsprechende rechtsvergleichende Betrachtungen angestellt hat.

Andererseits ist es natürlich für den Gerichtshof schwierig, bei einem Fall wie *Halifax*, wo die Frage nach dem Gesamtplan gar nicht spezifisch auf-

geworfen war, nähere Ausführungen dazu zu machen. Ich gebe Ihnen Recht, dass das bei Emslandstärke eine größere Rolle spielte. Aber bei dem Fall Halifax war klar, dass es einen Gesamtplan gab. Da brauchte man nicht zu sehr auf diesem Element zu bestehen.

Ihre Analyse zeigt eigentlich, dass wir noch am Anfang der Entwicklung der Rechtsprechung des EuGH stehen. Ich denke, das ist natürlich ein Problem für die Rechtssicherheit, wenn noch nicht alle Möglichkeiten voll entwickelt sind. Ich könnte mir vorstellen, gerade aus Deutschland, wo die dogmatische Seite immer sehr gut ausgearbeitet wird, wird sicherlich noch einmal der eine oder andere Fall bei uns landen. Dann wird der EuGH vielleicht Gelegenheit haben, die Dinge aufzugreifen, die Sie angesprochen haben.

Prof. Dr. Hüttemann

Herr *Stadie*, Sie haben für ihre steuerrechtliche Analyse einen klassischen deutschen Ansatz gewählt: Man prüft die Verfassungswidrigkeit der Norm danach, ob ein Systembruch vorliegt. Ich meine, dass man bei der Analyse der Richtlinienbestimmungen einen Schritt früher ansetzen müsste. Man sollte zunächst fragen, ob die Richtlinie überhaupt ein „System“ von Vergünstigungsregelungen erkennen lässt und welchen Zwecken die einzelnen Entlastungsregelungen dienen.

Sie haben insoweit angedeutet, man finde zu den Zwecken praktisch nichts, vielleicht sei das alles auch „zwecklos“. Der EuGH hat sich demgegenüber in den letzten Jahren recht viel Mühe gegeben, aus den einzelnen Befreiungstatbeständen jeweils eine bestimmte *ratio legis* abzuleiten. Geht man etwa mit dem EuGH davon aus, dass die Befreiung der Leistungen der Sozialfürsorge der Entlastung der Verbraucher dient, dann drängt sich doch die systematische Frage auf, ob die Beschränkung der Befreiung auf Leistungen der letzten Stufe – und damit zugleich die Versagung des Vorsteuerabzugs für Vorleistungen – mit diesem Zweck vereinbar ist oder nicht. Dies wäre m. E. eine systematische Frage, die man zunächst nach dem Zweck der Befreiungsnorm prüfen müsste, bevor man die Frage der Verfassungswidrigkeit aufwirft. Ich teile insoweit die grundsätzlichen Bedenken gegen die Versagung des Vorsteuerabzugs, weil der Entlastungszweck eigentlich dafür spricht, alle Vorsteuerbelastungen herauszunehmen. Damit wäre die Frage aber immer noch nicht gelöst. Vielmehr müsste man weiter überlegen, ob und aus welchen Gründen der Richtliniengeber den Vorsteuerabzug versagen darf. Lagen dieser Entscheidung möglicherweise oder wahrscheinlich fiskalische Erwägungen zugrunde? Daran schließt sich die Frage an, ob der EuGH eine solche Beschränkung aus europarechtlichen Gründen beanstanden darf. Insoweit könnte man u. U. auf den Neutralitätsgrundsatz zurückgreifen, dessen Anwendung allerdings Schwierigkeiten bereitet, weil letztlich jede Befreiungsnorm die Neutralität des Mehrwertsteuersystems durchbricht. Auf diese Fragen werden wir vom EuGH vielleicht in der anhängigen

Rechtssache zur Besteuerung von Postdienstleistungen einige Hinweise erhalten. Dies zur europarechtlichen Analyse der Vorschriften.

Was Ihren letzten Punkt anbetrifft, das Chaos, welches Sie ausgemacht haben, so möchte ich Sie fragen, ob nicht der deutsche Gesetzgeber selbst dieses Chaos dadurch angerichtet hat, dass er seit über zwanzig Jahren in der Vorstellung lebt, sein altes UStG mehr oder weniger unverändert fortführen zu können, ohne einen Blick in die Richtlinie und die dazu ergangene EuGH-Rechtsprechung zu werfen. Als Beispiel sei nur auf die Problematik der Vereinsbeiträge hingewiesen, wo der deutsche Gesetzgeber das einschlägige EuGH-Urteil seit vielen Jahren einfach nicht zur Kenntnis nimmt und eine ausdrückliche gesetzliche Reaktion bis heute aussteht. Angesichts solcher Fälle habe ich doch Zweifel, ob man dem deutschen Gesetzgeber mit der These – jeder Einzelfall muss vorgelegt werden – selbst in solchen Fällen noch weitere Obstruktionsmöglichkeiten geben sollte, wo der EuGH die unmittelbare Anwendung einer Richtlinienvorschrift bereits ausdrücklich festgestellt hat.

Prof. Dr. Stadie

Herr *Hüttemann*, Zweckmäßigkeitserwägungen oder die Frage nach dem Zweck einer Norm kann man natürlich stellen. Ich hatte aber mein Thema gleich mit dem ersten Satz eingeleitet, dass ich mir nur eine *rechtliche* Fragestellung vorgenommen hatte. Die Zwecke von irgendwelchen Befreiungen, § 4 Nr. 16, § 4 Nr. 20 und was es da alles gibt, die könnte ich zwar alle behandeln, aber das gehörte nach meinem Verständnis nicht zum Thema. Wir sind eine *juristische* Gesellschaft und ich frage dann nur nach dem Zweck einer Norm, wenn ich verfassungsrechtlich oder gemeinschaftsrechtlich zu klären habe, ob z. B. wie hier ein Verstoß gegen Art. 3 GG oder gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz als ungeschriebenes Gemeinschaftsgrundrecht vorliegt.

Wenn ich diese verfassungsrechtliche Frage habe, dann kann ich nach dem Zweck fragen. Der von Ihnen herangezogene Neutralitätsgrundsatz ist übrigens auch in der Rechtsprechung des EuGH nicht immer ein gemeinschafts- bzw. verfassungsrechtliches Problem, sondern häufig auch nur ein Prinzip, das der Richtlinie als solcher innewohnt und damit aber kein gemeinschaftsrechtlicher, vergleichbar einem verfassungsrechtlichen Maßstab ist.

Das muss man fein auseinanderhalten. Natürlich wohnt der Richtlinie – aber sie ist keine Verfassung, sondern ganz normale Rechtsnorm – ein Prinzip inne. Nur ein Verstoß gegen dieses selbst gesetzte Prinzip ist deshalb doch noch nicht ein Anlass für den EuGH, eine Richtlinienvorschrift selbst als solche aufzuheben.

Ich weiß nicht, ob ich das rübergebracht habe. Ich muss doch genau unterscheiden, wonach ich frage. Geht es um die verfassungsrechtliche Kom-

ponente oder um Zweckmäßigkeitüberlegungen als rein ökonomisches Problem. Ob etwas zweckmäßig ist oder ob ich nicht noch eine Befreiung einführe oder noch eine, das entscheidet der Gesetzgeber.

Prof. Dr. Englisch

Ich fühle mich doch ein wenig zum Widerspruch herausgefordert, Herr *Stadie*. Insofern möchte ich den ganz kurz anbringen. Ich würde schon meinen, dass die Frage von Herr *Hüttemann* in die richtige Richtung zielt. Insofern können wir uns einmal fragen: Liegt einer Steuerbefreiung vielleicht ein Zweck zugrunde, ein erkennbarer Zweck, das ist natürlich erforderlich, das mag nicht bei jeder der Fall sein, aber wenn es denn so ist: ein Zweck, der dazu führt, dass man eigentlich tatsächlich von jeglicher Belastung absehen sollte, und das wäre auch aus meiner Sicht beispielsweise bei den ärztlichen Heilbehandlungsleistungen der Fall. Hier wird eigentlich immer ein existentieller Bedarf belastet und das darf nicht geschehen. Ich meine, auch nach gemeinschaftsrechtlichen Maßstäben darf das nicht geschehen. Deswegen ist durchgängig von der Belastung abzusehen. Soweit das nicht der Fall ist, soweit wir also nicht sagen, die Befreiung ist jetzt irgendwelchen existentiellen Bedürfnissen geschuldet, stellt sich aus meiner Sicht gleichwohl auch eine rechtliche Frage und die setzt in der Tat beim gemeinschaftsrechtlichen Gleichbehandlungsgrundsatz an. Zunächst einmal, der EuGH hat mehrfach betont, dass auch das Neutralitätsprinzip der Richtlinie eine Ausprägung des Gleichbehandlungsgrundsatzes ist. Davon kann ich abweichen, das muss ich aber rechtfertigen und die Rechtfertigung kann nicht rein fiskalisch sein, würde ich jedenfalls meinen. Aber davon abgesehen müssen wir doch eigentlich endlich einmal ernst machen – und da sehe ich den EuGH auch bisher noch nicht wirklich hinreichend bereit dazu – mit dem Verbrauchsteuergedanken. Die Umsatzsteuer ist eine allgemeine Verbrauchsteuer und deswegen müssen an sich Verbraucher allgemein gleich belastet sein. Dann kann es nicht sein, dass die Belastung bei bestimmten Befreiungen faktisch 9 % beträgt, weil eben typischerweise, was weiß ich, 10 % nicht abziehbare Vorleistungssteuer überwältigt wird und bei den anderen dann 19 % und bei den Ärzten meinetwegen 7 %, weil die weniger Eingangsleistungen haben oder sagen wir bei den Röntgenologen sind es dann vielleicht doch wieder 10 %, weil die höhere Apparate-Beschaffungsvorleistungen haben. Das kann ja nicht richtig sein.

Wenn wir sagen, es muss einheitlich der Verbraucher belastet sein, dann kann ich nicht eine Vorsteuerbefreiung versagen, sondern ich muss sagen, es gibt gewisse Gemeinwohlzwecke, da ist die Belastung einheitlich null und ansonsten bitte einheitlich neunzehn.

Prof. Dr. Stadie

Ich muss direkt dazu was sagen. Ich zitiere Sie wortwörtlich: „Wenn wir sagen, der Verbrauch muss einheitlich belastet werden“, dann ist das eine rechtspolitische Überlegung. Sie spielen Richtliniengeber. Wie Sie sehen, hat es die Richtlinie eben anders gesagt.

Prof. Dr. Sieker

Ich möchte etwas zu dem Vortrag von Herr *Henze* sagen und dann eine Frage an ihn richten. Herr *Henze*, Sie haben ihren Vortrag mit der Frage beendet, ob der Ansatz des EuGH zum Missbrauchs begriff gelungen erscheine. Aus meiner Sicht hat der EuGH überzeugende Ansätze gefunden und das will ich kurz begründen, bevor ich zu meiner Frage komme. Der EuGH hat darauf verzichtet den Missbrauch explizit zu definieren und hat darauf hingewiesen, dass es nicht möglich sei, ohne Rückgriff auf die einschlägige materiell-rechtliche Norm festzustellen, ob jemand eine Norm missbraucht hat.

Meiner Ansicht nach kann man den Missbrauch ohnehin nicht als solchen definieren. Insofern finde ich den Ansatz überzeugend, zunächst auf die einschlägige materiell-rechtliche Norm und deren teleologische Auslegung zurückzugreifen.

Der zweite Punkt, den ich für überzeugend halte und der sich aus diesem prinzipiellen Ansatz ergibt, betrifft die Rechtsfolgen. Die Rechtsfolgen sind bei diesem Verständnis aus der Norm zu entnehmen, die ich für anwendbar halte, und es ist nicht etwa ein Sachverhalt zu fingieren, wie es § 42 AO nahe legt.

Der dritte Punkt bezieht sich auf die subjektiven Elemente. Diese Frage ist auch hier umstritten gewesen. Herr *Lang* hat bereits darauf hingewiesen und Sie auch: Man kommt bei gegenläufigen Geschäften, bei Gestaltungen, die gegenläufige Elemente enthalten, nicht um subjektive Elemente herum, weil man feststellen können muss, ob die einzelnen Elemente der Gestaltung, also Ausfuhrlieferung und anschließende Wiedereinfuhr, einheitlich geplant waren. Insofern ist das die Bestätigung der Gesamtplandoktrin, und dann kann man die Fälle, die Herr *Reiß* eben angesprochen hat, unterschiedlich lösen: In dem einen Fall kann man den Gesamtplan feststellen, in dem anderen nicht.

Das eigentliche Problem besteht darin, den Gesamtplan zu ermitteln. Das ist extrem schwierig. Dazu kann man nicht nur allein auf den engen oder noch feststellbaren zeitlichen Zusammenhang abstellen, sondern muss auf mehrere Indizien zurückgreifen, beispielsweise darauf, ob der Erfolg eingetreten ist.

Nun zu meiner Frage: „Welche Bedeutung messen Sie den berühmten außersteuerrechtlichen Motiven zu, die nach der Sichtweise derjenigen, die § 42

AO für erforderlich halten, dazu führen, dass der Missbrauch verneint wird, wenn es dem Steuerpflichtigen gelingt, nachvollziehbare außersteuerliche Gründe vorzutragen?“

Henze

Danke für das Lob an den EuGH. Was die Frage nach der korrekten Behandlung betrifft: Sie sagten, man braucht keine Sachverhalte umzukonstruieren. Zum Teil ist das doch erforderlich. Im Fall Halifax hat der Gerichtshof ja ausgesprochen, dass man die Umsätze, unter sozusagen entsprechender Berücksichtigung der Ziele des Gesetzes, neu definieren muss. D. h. im Grunde genommen muss man diese verschiedenen Vermietungen, Rückvermietungen und Veräußerungen, die in Halifax eine Rolle spielten, komplett streichen. Man muss sagen, es gab eine Gesellschaft A, die hat der Gesellschaft B ein Gebäude überlassen. Das war steuerbefreit und dafür gibt es keinen Vorsteuerabzug. Was da für künstliche zivilrechtliche Konstruktionen gemacht wurden, das muss man, glaube ich, weglassen. Ich glaube, damit ist man schon nahe an der Formulierung in § 42 AO.

Die Ermittlung des Gesamtplans ist in der Tat ein Problem. Der Gerichtshof hat ja immer wieder an verschiedenen Stellen Andeutungen gemacht. Es müssen eigentlich objektive Anhaltspunkte sein, die für diese subjektiven Ziele als Beleg dienen. Der Gerichtshof hat beispielsweise die personelle Verflechtung zwischen den Beteiligten als Indiz gesehen. Natürlich kann der Gerichtshof im Vorabentscheidungsverfahren nie einen kompletten Katalog an Elementen aufstellen. Er gibt ja immer Hinweise für den konkreten Fall. Aber beispielsweise bei dem Fall Part Service, den ich hier nicht ausführlich vorgestellt habe, wurde das Geschäft aufgespalten in die Versicherungs- und Finanzdienstleistung einerseits – die wurden als befreite Leistung ausgegliedert – und das Fahrzeug-Leasing oder die Nutzungsüberlassung andererseits, die dann der einzig noch zu besteuerte Teil war. Dazu stellte der Gerichtshof fest, dass der zu besteuerte Teil eigentlich den Wert der ganzen Leistung gar nicht abdeckte und dass das Geschäft für das Leasingunternehmen allein gar nicht lukrativ gewesen wäre. Die hätten quasi ohne Gewinn gearbeitet. Aus solchen Elementen kann der Gerichtshof natürlich schließen, dass die Beteiligung verschiedener Gesellschaften, die wirtschaftlich keinen Sinn ergibt, offenbar eine künstliche Konstruktion ist, die von einem Plan zur Steuervermeidung getragen ist.

Und da komme ich jetzt auch zu Ihrem letzten Element, inwieweit eine Exkulpierung durch den Nachweis eines ökonomischen Sinns möglich ist. Das spielte bei den Mehrwertsteuerfällen bisher nicht so eine Rolle. Anders ist es bei den Ertragsteuerfällen. Im Urteil Cadbury Schweppes stellte sich hinsichtlich der Hinzurechnungsbesteuerung die Frage, ob das Tochterunternehmen, das einbezogen werden soll, einer wirklichen Tätigkeit in dem Konzern nachgeht oder eine reine Briefkastenfirma ist. Da spielt die öko-

nomische Rechtfertigung schon eine gewisse Rolle. Der Gerichtshof würde hier wahrscheinlich anerkennen, wenn man eine ökonomische, aus der Geschäftspolitik resultierende Begründung für den Betrieb dieser Tochtergesellschaft fände. Dann wäre es sicherlich kein Missbrauch und die Hinzurechnungsbesteuerung wäre nicht zulässig. Bei einem geeigneten Fall könnte ich mir vorstellen, eine ähnliche Argumentation auch im Bereich der Mehrwertsteuer zuzulassen.

Prof. Dr. Kube

Herr *Englisch*, Sie haben das Verbrauchsortprinzip unter Rückgriff auf die oder zumindest in Zusammenhang mit der Einordnung der Umsatzsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer entwickelt und dann aufgezeigt, ob und inwieweit die Regelungen über die Steuerzuordnung diesem Verbrauchsortprinzip folgen, gegebenenfalls typisierend, oder ob unter Praktikabilitäts Gesichtspunkten doch der Herkunftsort oder der Ansässigkeitsstaat maßgeblich sein soll. Meine Frage ist nun die, ob das Verbrauchsortprinzip eine reine Setzung, eine Konvention ist, die zu brauchbaren Ergebnissen führt, insbesondere Doppelbesteuerungen vermeidet, oder ob diesem Prinzip ein weitergehender, steuerrechtfertigender Gedanke zu Grunde liegt. Aus dem Ertragsteuerrecht kennen wir die Steuerrechtfertigung nach dem territorial verstandenen Äquivalenzprinzip. So stellt sich die Frage, ob der Verbrauch an einem bestimmten Ort als steuerlegitimierendes Kriterium im Umsatzsteuerrecht dienen könnte. Dazu ist m. E. zu sagen, dass der Verbrauch als solcher nur Leistungsfähigkeit indiziert. Deshalb ist er die richtige Bemessungsgrundlage für die Höhe der Umsatzsteuer. Aber der Verbrauch oder der Verbrauchsort deutet nicht unmittelbar darauf hin, welcher Staat die Steuer vereinnahmen soll. Die Frage nach der Rechtfertigung der Zuordnung von Besteuerungshoheiten in diesem Bereich ist damit noch offen.

Prof. Dr. Englisch

Herr *Kube*, zunächst vielleicht vorab, m. E. lässt sich Doppelbesteuerung zumindest in der Theorie durch jegliches Prinzip verwirklichen, solange es nur einheitlich innerhalb der Gemeinschaft umgesetzt ist. Sie können natürlich auch komplett nach dem Herkunftslandprinzip besteuern. Wenn sich alle Mitgliedstaaten gleichermaßen daran halten, vermeiden Sie auch tendenziell, wenn es korrekt umgesetzt wird in jedem Mitgliedstaat, Doppelbesteuerung und doppelte Nichtbesteuerung. Bleibt wohl, meine ich, dass sachgerecht in der Tat das Verbrauchsortprinzip ist und dass wie Sie es auch sagten, dem bestimmte Prinzipien bzw. Sachgerechtigkeitserwägungen zu Grunde liegen. Das ist zum einen in zwischenstaatlichen Bereichen eine äquivalenztheoretische Überlegung. Sie könnten ja bei der Aufteilung des Verbrauchsteueraufkommens – und die Umsatzsteuer ist nach Art. 1 MwStSystRL eine Verbrauchsteuer – zum einen so vorgehen, dass Sie sagen, Sie verteilen das Einkommen dorthin, wo der Verbraucher ansässig ist, das

wäre also ein ertragsteuerliches Konzept. Das funktioniert aber bei den indirekten Verbrauchsteuern nicht, denn Sie können schlecht nachprüfen, wo denn jemand, der jetzt gerade irgendwo eine Seife einkauft, tatsächlich ansässig ist. Und dementsprechend müssen Sie auf ein anderes Kriterium abstellen und das ist letztlich ein weiterer sachgerechter Gesichtspunkt, nämlich unter dem Schutz welcher Rechtsordnung diese Verbrauchsvorteile tatsächlich konsumiert werden können. Und das ist eben die Rechtsordnung, in der der Verbrauch stattfindet. Das heißt, sachgerechter Maßstab ist dann eben das Verbrauchsortprinzip, schon unter dem Gesichtspunkt, dass es die einzig praktikable Möglichkeit ist, eine unter äquivalenztheoretischen Gesichtspunkten begründete Verteilung des Aufkommens vorzunehmen.

Darüber hinaus sprechen dafür aber m. E. noch zwei weitere Gesichtspunkte, das hat eigentlich Herr Tumpel schon angesprochen: Nur durch eine Orientierung am Verbrauchsort lässt sich idealiter eine Wettbewerbsverzerrung zwischen konkurrierenden Anbietern substituierbarer Waren vermeiden, weil dann nämlich jeder Unternehmer im gleichen Maß dieselbe Umsatzsteuer auf dem lokalen, d. h. nationalen Markt überwälzen muss und dazu eben auch im Wettbewerb in der Lage ist. Darüber hinaus spielt auch die Überlegung eine Rolle, dass sich nur dadurch eine Gleichbelastung von Verbrauchern, die ja letztlich Steuerdestinatäre sind, sicherstellen lässt, auch über nicht miteinander substituierbare Gütergruppen hinweg. Denn Sie könnten natürlich auch einwenden, dass sich im Wettbewerb immer eine bestimmte Effektivbelastung substituierbarer Güter durchsetzen wird, die überwälzt werden kann. Aber es soll ja auch eine über alle Produktgruppen gleiche Belastung sein, weil sich natürlich in den Konsumaufwendungen – egal ob Sie Aufwendungen für eine Hotelübernachtung oder für einen Radio-kauf tätigen – tendenziell immer nur dieselbe Leistungsfähigkeit ausdrückt. Dementsprechend soll das auch alles gleich belastet sein. Deshalb müssen Sie zum Verbrauchsortprinzip übergehen, weil nur dann gewährleistet ist, dass immer nur die Umsatzsteuer des relevanten Marktes bei allen Gütergruppen gleichermaßen letztlich im Wettbewerb überwälzt werden wird.

Also diese drei Aspekte sind es m. E., die dazu führen, dass das Verbrauchsortprinzip nicht nur ein praktikabler Maßstab ist, oder einer, der allgemein als gerecht angesehen werden könnte, sondern tatsächlich der, den man zu Grunde legen muss, wenn man sich denn an Gerechtigkeitserwägungen orientieren möchte.

Die Besteuerung unentgeltlicher Umsätze

Prof. Dr. *Hans Nieskens*
Vorsitzender UmsatzsteuerForum, München

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|--|
| I. Einleitung | 2. Vermeintliches Gleichstellungsdefizit |
| II. Abgrenzung entgeltlicher/
unentgeltlicher Umsatz | 3. Teilweise unternehmerisch
verwendete Dienstleistungen |
| III. Systematischer Ansatz | V. Arbeitnehmerverbrauch |
| 1. Umsatzsteuer als allgemeine
Verbrauchssteuer | 1. Grundsätze |
| 2. Gleichbehandlungsgrundsatz | 2. BFH, Urt. v. 27.2.2008 – XI R
50/07 |
| 3. EuGH, Wolfgang Seeling | VI. Unentgeltliche Zuwendung aus
unternehmerischer Veranlassung |
| 4. EuGH, Hausgemeinschaft
Wollny | 1. Anwendungsbereich |
| 5. Systematische Rechtsfolgen | 2. Systematischer Lösungsansatz |
| IV. Vorsteuerabzug und Belastung | VII. Zusammenfassende Thesen |
| 1. Grundsätze | VIII. Ausblick |

I. Einleitung

Die Besteuerung unentgeltlicher Umsätze ist eigentlich ein der Umsatzsteuer fremder Ansatz, da die Umsatzsteuer grundsätzlich die nachhaltige Teilnahme am Markt erfassen will und gerade diese Teilnahme sich im Erfolgsfall durch ein auf Einnahmeerzielung ausgerichtetes Angebot am Markt bezieht.¹

Konsequenterweise hat der Gesetzgeber durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002² mit Wirkung zum 1.4.1999 die vormaligen selbständigen Besteuerungstatbestände des Eigenverbrauchs in § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und Nr. 2 UStG a. F. ersatzlos aufgehoben und stattdessen diese als den entgeltlichen Leistungen gleichgestellte Umsätze definiert. Die Besteuerung unentgeltlicher Umsätze ist im Kern somit nichts anderes als die Besteuerung unentgeltlicher Wertabgaben, also des Eigenverbrauchs.

*Wagner*³ hat jüngst den Eigenverbrauch als Dauerkrankheit der deutschen Umsatzsteuer beschrieben, die als Pflegefall anerkannt sei und als solche

¹ Vgl. hierzu *Widmann*, Zur Umsatzbesteuerung von Einnahmen oder: Wie soll der Selbstversorger belastet werden?, UR 2007, 13 (13).

² StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999, BGBl. I 1999, 402 = BStBl. I 1999, 304.

³ *Wagner*, Umsatzsteuerliche Behandlung des privaten Konsums unternehmerischer Gegenstände in 25 Jahren UmsatzsteuerForum, in Nieskens (Hrsg.), Deutsche

möglichst lange am Leben gehalten werden solle. So ist es auch nicht verwunderlich, dass bereits anlässlich der Beratungen zum Gesetz über Steuer-milderungen zur Erleichterung der Wirtschaftslage 1926 intensiv über eine Befreiung der Eigenverbrauchsumsatzsteuer für Landwirte diskutiert wurde⁴, und das, obwohl der Eigenverbrauch erstmals im UStG 1918⁵ enthalten war. Kein geringerer als die SPD sprach sich im Rahmen der Beratungen gegen eine solche Befreiung aus, da man befürchtete, dass die Umsatzsteuer damit zu einer Steuer mutieren würde, die nur noch die Umsätze in der Stadt treffen würde.⁶

Auch im Ausland hat man – nicht zuletzt aufgrund der vielen deutschen Vorlagen an den EuGH⁷ – mittlerweile erkannt, dass der Eigenverbrauch wohl des deutschen liebstes Kind ist.⁸

Verantwortlich für dieses ambivalente Verhältnis in Deutschland zum Eigenverbrauch ist u. a. der nach wie vor nicht geklärte systematische Ansatz der Besteuerung: Soll der Unternehmer als Selbstversorger mit einem Fremdversorger verglichen werden⁹ oder dient die Besteuerung ausschließlich der Rückgängigmachung eines zu Unrecht geltend gemachten Vorsteuerabzugs?¹⁰

Wenig hilfreich¹¹ sind im Übrigen in diesem Zusammenhang die gesetzgeberischen Aktivitäten, die mal den Begriff des Eigenverbrauchs durch den der unentgeltlichen Wertabgabe¹² einer Lieferung oder sonstigen Leistung gegen

Umsatzsteuer im europäischen Kontext – 25 Jahre UmsatzsteuerForum, S. 101 (101).

4 Popitz/Kloss/Grabower, Kommentar zum UStG, 3. Aufl. 1928, S. 380/381 zum StMildG v. 31.3.1926.

5 Gesetz v. 26.7.1918, RGBl. 1918, 959.

6 Popitz/Kloss/Grabower, Kommentar zum UStG, 3. Aufl. 1928, S. 380/381.

7 Vgl. aus jüngster Zeit: EuGH, Urt. v. 17.5.2001 – Rs. C-322/99 und C-323/99 – Fischer und Brandenstein, UR 2001, 293; EuGH, Urt. v. 8.3.2001 – Rs. C-415/98 – Baksci, UR 2001, 149; EuGH, Urt. v. 8.5.2003 – Rs. C-269/00 – Wolfgang Seeling, UR 2003, 388; EuGH, Urt. v. 21.5.2005 – Rs. C-25/03 – HE, UR 2005, 324; EuGH, Urt. v. 14.9.2006 – Rs. C-72/05 – Hausgemeinschaft Wollny, UR 2006, 638.

8 Farmer, Auslegung der Sechsten Umsatzsteuerrichtlinie durch den Europäischen Gerichtshof, in Mößlang (Hrsg.), Umsatzsteuer-Kongress-Bericht 1995/1996, 97 (107).

9 Vgl. in diesem Sinne Stadie, Anm. zu EuGH, Urt. v. 14.9.2006 – Rs. C-72/05 – Hausgemeinschaft Wollny, UR 2007, 645.

10 Vgl. in diesem Sinne Widmann, Zur Umsatzbesteuerung von Entnahmen oder: Wie soll der Selbstversorger belastet werden?, UR 2007, 13 ff.

11 Ebenso Wagner, Umsatzsteuerliche Behandlung des privaten Konsums unternehmerischer Gegenstände in 25 Jahren UmsatzsteuerForum, in Nieskens (Hrsg.), Deutsche Umsatzsteuer im europäischen Kontext – 25 Jahre UmsatzsteuerForum, S. 101 (104).

12 Art. 7 Nr. 1 und 2 StEntlG v. 24.3.1999, BGBl. I 1999, 402.

Entgelt gleichgestellt haben, mal den Begriff der Kosten zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage durch den Begriff der Ausgaben ersetzen.¹³

II. Abgrenzung entgeltlicher/unentgeltlicher Umsatz

Ausgehend vom gesetzgeberischen Ansatz in § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG sind unentgeltlich diejenigen Umsätze, die zwar eine Lieferung oder Leistung auslösen, für die aber kein Entgelt entrichtet wird. Damit sind zunächst diejenigen Umsätze aus der hier anstehenden Betrachtung auszugliedern, die ein Entgelt auslösen haben oder auslösen sollen.

Es ist darauf hinzuweisen, dass alleine mittels vertraglicher Gestaltung ein einheitlicher entgeltlicher Vorgang nicht künstlich in zwei Umsätze – der eine entgeltlich, der andere unentgeltlich – aufgespalten werden kann. Diese gerade beim Asset-Deal häufig anzutreffende Gestaltung mit Ausgliederung eines Dienstleistungsanteils verlangt eine Bewertung ausgerichtet am Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung. Die Sicht des Durchschnittsverbrauchers¹⁴ bestimmt maßgeblich, inwieweit der vereinbarte Dienstleistungsanteil mit ratierlicher Entgeltzahlung als umsatzsteuerlich selbständig beurteilt werden kann.

Entgeltlichkeit liegt bereits dann vor, wenn zwischen den am Leistungsaustausch Beteiligten ein Leistungsentgelt vereinbart worden ist, es aber – später – tatsächlich nicht zur Zahlung kommt. In diesem Fall ist ein Leistungsaustausch anzunehmen, die Nichtzahlung führt zu einer Berichtigung gem. § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG¹⁵. Geklärt ist seit der EuGH-Entscheidung in Sachen Hotel Scandic Gåsabäck¹⁶, dass alleine der Umstand einer auffallend großen Diskrepanz zwischen tatsächlich entrichtetem und angemessenem Entgelt oder den bei der Leistung entstandenen Kosten nicht zu einem unentgeltlichen Umsatz in der unternehmerischen Sphäre mit anschließender Weiterleistung in der Privatsphäre führen kann.¹⁷

Damit hat der EuGH den seit jeher geltenden Grundsatz bestätigt: Der Umsatzsteuer ist das Äquivalenzprinzip fremd.¹⁸ Das notwendige Korrektiv zur Vermeidung eventueller missbräuchlicher Gestaltungen bietet eine dem

13 Vgl. Art. 5 Nr. 7 EURUmsG v. 9.12.2004, BGBl. I 2004, 3310 (3318).

14 EuGH, Ur. v. 25.2.1999 – Rs. C-349/96 – Card Protection Plan, UR 1999, 254; BFH, Ur. v. 9.10.2002 – V R 5/02, BStBl. II 2004, 470.

15 BFH, Ur. v. 16.2.1994 – XI R 65/89, BFH/NV 1994, 832.

16 EuGH, Ur. v. 20.1.2005 – Rs. C-412/03 – Hotel Scandic Gåsabäck, UR 2005, 98.

17 So *Weiß* in Raupach (Hrsg.), Werte und Wertermittlung im Steuerrecht, Köln 1984, S. 352, 360; kritisch hierzu bereits *Reiß*, Neubesinnung bei der Eigenverbrauchsbesteuerung?, StuW 1984, 175 (176, 178).

18 Vgl. hierzu Schlussanträge des Generalanwalts Colomer, EuGH v. 23.11.2004 – Rs. C-412/03 – Hotel Scandic Gåsabäck, Rz. 35, www.curia.eu.int/de; bestätigt durch EuGH, Ur. v. 3.3.1994 – Rs. C-16/93 – Tolsma, Rz. 14, UR 1994, 399.

§ 10 Abs. 5 UStG vergleichbare Regelung über einen Antrag gem. Art. 395 MwStSystRL, von dem Deutschland augenscheinlich Gebrauch gemacht hat.¹⁹ Soweit der EuGH eine Ausnahme von der Unbeachtlichkeit des Äquivalenzprinzips in der Umsatzsteuer im Falle einer nur symbolischen Vergütung angedacht hat, trägt dieser Gedanke einer auf Masse ausgerichteten Steuer aber kaum Rechnung: Wann liegt nur eine symbolische Vergütung vor und wann schon ein umsatzsteuerlich erhebliches Entgelt?²⁰ Richtigerweise sollte stets und in allen Fällen ein Entgelt – und mag es auch noch so gering sein – ein entgeltlicher Umsatz angenommen werden. Es besteht im Übrigen auch keine systematische Notwendigkeit, den Grundsatz der mangelnden Äquivalenz aufzuweichen. Der Gefahr eines möglichen Missbrauchs beugt das nationale Recht zum einen durch die Regulierungsfunktion der Mindest-Bemessungsgrundlage in § 10 Abs. 5 UStG, zum anderen durch außerumsatzsteuerliche Korrekturen zur Bekämpfung eines möglichen Missbrauchs, wie beispielsweise den neu gefassten § 42 AO, vor. Diese Sichtweise ist zumindest so lange EU-konform, wie der EuGH nicht ausdrücklich den gegenteiligen Standpunkt eingenommen hat, eine Entscheidung, die er in seiner Entscheidung *Hotel Scandic Gåsabäck* aber – mangels Annahme einer nur symbolischen Gegenleistung – ausdrücklich offengelassen hat.²¹

Bleibt somit das Äquivalenzprinzip in jeder Gestaltung für die Umsatzsteuer unbeachtlich, so folgt hieraus auch zwingend die Zulässigkeit der tatbestandlichen Negierung des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG alleine durch eine – wenn auch nur geringfügige – Entgeltlichkeit des Umsatzes.²² Sobald also der Unternehmer für den aus unternehmerischen Gründen zugewendeten Gegenstand eine Gegenleistung empfängt, ist der Tatbestand des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG ausgeschlossen.

Damit erübrigt sich aus umsatzsteuerlicher Sicht zwischen Entgeltlich- und Teilentgeltlichkeit zu unterscheiden. Auch der teilentgeltliche Umsatz bleibt umsatzsteuerlich entgeltlicher Umsatz. Abzugrenzen ist alleine der nicht entgeltliche, also der unentgeltliche Umsatz.

Es ist schließlich noch darauf hinzuweisen, dass nicht jeder unentgeltliche Umsatz – wie im Übrigen auch nicht jeder entgeltliche Umsatz – der Umsatzbesteuerung unterliegt. Speziell im Falle der Geschäftsveräußerung im Ganzen ordnet der Gesetzgeber in § 1 Abs. 1a UStG die Nichtsteuerbarkeit

19 Vgl. zuletzt BFH, Urt. v. 15.11.2007 – V R 15/06, Rz. 17, UR 2008, 556 und BFH, Urt. v. 27.2.2008 – XI R 50/07, UR 2008, 558.

20 Siehe hierzu BFH, Urt. v. 15.11.2007 – V R 15/06, Rz. 17, UR 2008, 556, wo der BFH jedenfalls ein symbolisches Entgelt bei einer Zahlung in Höhe von 8,5 % der tatsächlich angefallenen Kosten abgelehnt hat.

21 EuGH, Urt. v. 20.1.2005 – Rs. C-412/03 – *Hotel Scandic Gåsabäck*, Rz. 25, 26, UR 2005, 98.

22 So schon *Ammann*, Rechnungsausstellung und Vorsteuerabzug bei vermeintlich unentgeltlichen Zuwendungen i. S. d. § 3 Abs. 1b Nr. 3 UStG, UR 2000, 149.

an. Aus verbrauchsteuerlicher Sicht ist dieser Ansatz nur folgerichtig, da bei einer Vermögens- oder Teilvermögensübertragung von Unternehmensvermögen gerade kein außerunternehmerischer Konsum ausgelöst wird, der durch eine Umsatzbesteuerung erfasst werden soll. Wie schwierig aber bisweilen die Abgrenzung einer noch als Geschäftsveräußerung im Ganzen zu bewertenden unternehmerischen Handlung zu einer schon zu steuernden unentgeltlichen Wertabgabe ist, zeigen die beiden Urteile des BFH²³ zur Bewertung der unentgeltlichen Übertragung von Miteigentumsanteilen. In Änderung seiner vormaligen Rechtsprechung bewertet der BFH nunmehr die Übertragung eines Miteigentumsanteils unter Beibehaltung der mit dem Miteigentumsanteil verbundenen Vermietungstätigkeit als Geschäftsveräußerung im Ganzen und damit als nicht steuerbaren Vorgang (§ 1 Abs. 1a UStG). Hierdurch wird insbesondere die Vorsteuerberichtigung gem. § 15a UStG beim ursprünglichen Alleineigentümer verhindert. Im Übrigen völlig zutreffend hat der BFH unter Beachtung verbrauchsteuerlicher Kriterien als alleine entscheidungserheblich angesehen, dass die vormalig vom Alleineigentümer ausgeübte Vermietungstätigkeit durch die gleichzeitig mit der Miteigentumsübertragung entstandene Bruchteilsgemeinschaft unverändert fortgeführt wird, das Unternehmen als solches damit übertragen wurde.²⁴

Aus dem systematischen Zusammenhang des § 1 Abs. 1a UStG und § 3 Abs. 1b, Abs. 9a UStG folgt schließlich auch, dass § 1 Abs. 1a UStG als *lex specialis* zu § 3 Abs. 1b, Abs. 9a UStG anzusehen ist. Die Geschäftsveräußerung im Ganzen ist damit nicht in der Lage, über den Tatbestand einer unentgeltlichen Wertabgabe Umsatzsteuer auslösen zu können.²⁵

III. Systematischer Ansatz

Nach wie vor unklar ist der systematische Ansatz einer Besteuerung unentgeltlicher Umsätze. Die Beantwortung dieser Frage ergibt sich unter maßgeblicher Beachtung des Belastungsziels der Umsatzsteuer.

1. Umsatzsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer

Mittlerweile unbestritten ist, dass der Belastungsgrund der Umsatzsteuer²⁶ in der Besteuerung des allgemeinen Verbrauchs liegt und lediglich aus Prak-

23 BFH, Urt. v. 6.9.2007 – V R 41/05, BStBl. II 2008, 65 = UR 2008, 858 und BFH, Urt. v. 22.11.2007 – V R 5/06, BStBl. II 2008, 448 = UR 2008, 255.

24 BFH, Urt. v. 6.9.2007 – V R 41/05, Rz. 41 und 47, BStBl. II 2008, 65.

25 *Widmann* in Plückerbaum/Malitzky/Widmann, UStG, § 3 Abs. 1b RZ 10; *Nieskens* in Rau/Dürwächter, UStG, § 3 UStG Anm. 1133.

26 Vgl. hierzu ausführlich *Reiß*, Der Belastungsgrund der Umsatzsteuer und seine Bedeutung für die Auslegung des Umsatzsteuergesetzes, DStJ 13 (1990), 3 ff. m. w. N.

tikabilitätsgründen der Verbraucher nicht direkt besteuert wird.²⁷ Zwar definiert § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG die von einem Unternehmer ausgeführten entgeltlichen Lieferungen und sonstigen Leistungen als Anknüpfungspunkt der Umsatzbesteuerung. Gem. § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG ist der Unternehmer (grundsätzlich) Schuldner der Steuer.

Dieser Anknüpfungspunkt ist aber nur technischer Natur. Die systematische Ausgestaltung der Umsatzsteuer als eine vom jeweiligen leistenden Unternehmer überwälzbare Steuer, die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs beim Leistungsempfänger, der ebenfalls Unternehmer ist, und das hieraus ableitbare Prinzip der Neutralität der Steuer innerhalb der Unternehmerkette führen dazu, dass letztendlich der Endverbraucher der Steuerträger ist. Belastungsgrund²⁸ oder, wie *Reiß*²⁹ es formuliert, „Steuergut der Umsatzsteuer“ sind die Aufwendungen oder die Einkommensverwendungen der Endverbraucher. Besteuert wird der Verbrauch im Sinne einer in der Verwendung von Einkommen bzw. Aufwendungen für gebrauchsfähige Güter zum Ausdruck kommenden Leistungsfähigkeit des Konsumenten oder Endverbrauchers.³⁰ Auch der EuGH bestätigt in gefestigter Rechtsprechung den systematischen Ansatz der Umsatzsteuer als einer Besteuerung der Einkommensverwendung durch den Verbraucher für dessen nicht unternehmerischen Konsum.³¹

Indes berührt die Analyse der Umsatzsteuer als eine allgemeine Verbrauchsteuer nicht eine akademische Frage alleine nach dem Belastungsgrund. Vielmehr spiegelt sich in dieser Erkenntnis das Wesen der Umsatzsteuer wider. Der Belastungsgrund als systemtragender Grundgedanke der Umsatzsteuer findet sich folglich auch im Rahmen der Besteuerung unentgeltlicher Umsätze, zunächst im Grundtatbestand der Gegenstands- und Leistungsentnahme durch den Unternehmer. Einer systematisch eigenständigen Untersuchung bedürfen die Sondertatbestände des Arbeitnehmerverbrauchs und die unentgeltliche Zuwendung aus unternehmerischen Gründen.

27 Vgl. hierzu *Stadie*, Umsatzsteuerrecht, Rz. 1.13; *ders.* in Rau/Dürrwächter, UStG, Einf. Anm. 58 m. w. N.; anders dagegen noch BFH, Urt. v. 9.3.1989 – V B 44/48, BStBl. II 1989, 580; BVerfG, Urt. v. 5.3.1974 – I BvR 712/68, BVerfGE 36, 321.

28 *Stadie*, Umsatzsteuerrecht, Rz. 1.15.

29 *Reiß* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Aufl. Köln 2008, § 14 Rz. 1.

30 *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II 1993, 893 ff. – fortgeführt Bd. II, 2. Aufl. 2003, 968.

31 Vgl. z. B. EuGH, Urt. v. 15.10.2002 – Rs. C-427/98 – Kommission./ Deutschland, UR 2002, 523; EuGH, Urt. v. 10.9.2002 – Rs. C-141/00 – Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH, UR 2002, 513; EuGH, Urt. v. 6.11.2003 – Rs. C-45/01 – Christoph-Dornier-Stiftung für klinische Psychologie, UR 2003, 584 m. Anm. *Widmann* – vgl. hierzu *Nieskens*, Aktuelles zur EuGH-Rechtsprechung – Fünf Thesen zum besseren Missverständnis des EuGH, UR 2004, 441 (446/447).

2. Gleichbehandlungsgrundsatz

Die Besteuerung der unentgeltlichen Umsätze, in Form der Gegenstands- und Leistungsentnahme durch den Unternehmer, erfolgt alleine aus Gründen einer Gleichbehandlung des sich selbst versorgenden Unternehmers mit einem Privatkonsumenten. Wie der EuGH³² in ständiger Rechtsprechung betont, soll durch die Gleichstellung verhindert werden, dass „ein Steuerpflichtiger, der beim Erwerb oder bei der Herstellung eines seinem Unternehmen zugeordneten Gegenstands die Mehrwertsteuer abziehen konnte, der Zahlung dieser Steuer entgeht, wenn er diesen Gegenstand ganz oder teilweise privat nutzt“³³. Durch den Vergleich des sich selbst versorgenden Unternehmers mit dem Endverbraucher soll gewährleistet werden, dass der selbst konsumierende Unternehmer keinen ungerechtfertigten Vorteil gegenüber dem Endverbraucher genießt, der einen entsprechenden Gegenstand oder eine entsprechende Dienstleistung einkauft und dafür Umsatzsteuer entrichtet.³⁴

Der hieraus ableitbare systematische Ansatz für die Besteuerung der unentgeltlichen Wertabgabe liegt folglich nicht in der Fiktion begründet, der sich selbst versorgende Unternehmer leiste quasi an sich selbst. Die bereits von *Popitz*³⁵ vertretene Fiktionstheorie hat der BFH³⁶ zu Recht verworfen. Es geht nicht darum, Verkehrsakte kraft Gesetzes zu fingieren, sondern schlicht um eine aus verbrauchsteuerlicher Sicht zwingende Gleichstellung des Unternehmers als Marktteilnehmer mit dem Unternehmer als Konsumenten.³⁷ Der Vergleich muss daher auch auf der Unternehmerebene eintreten mit der Konsequenz, dass die Bemessungsgrundlage im Falle der Gegenstandsentnahme gem. § 10 Abs. 4 Nr. 1 UStG nur der Einkaufspreis im Zeitpunkt des Umsatzes und nicht der aktuelle Wiederbeschaffungspreis aus einer gedachten Fremdversorgung sein kann.³⁸ Die Vermeidung umsatzsteuerlich unbelasteten Endverbrauchs beim sich selbst versorgenden Unternehmer setzt folglich nicht systematisch dort an, wo der typische Privatkonsument als Endverbraucher am Marktgeschehen teilnimmt. Nicht die Ebene

32 Zuletzt EuGH, Urt. v. 14.9.2006 – Rs. C-72/05 – Hausgemeinschaft Wollny, UR 2006, 638.

33 EuGH, Urt. v. 14.9.2006 – Rs. C-72/05 – Hausgemeinschaft Wollny, UR 2006, 638, Rz. 31.

34 EuGH, Urt. v. 14.9.2006 – Rs. C-72/05 – Hausgemeinschaft Wollny, UR 2006, 638, Rz. 32.

35 *Popitz* in *Popitz/Kloss/Grabower*, UStG 1926, D. Eigenverbrauch I, S. 380, 388; ebenso RFH, Urt. v. 11.1.1927 – V A 746/26, RStBl. 1927, 102; RFH, Urt. v. 11.10.1929 – V A 263/29, RStBl. 1930, 122; BFH, Urt. v. 9.2.1961 – V 66/58, BStBl. III 1961, 173.

36 BFH, Urt. v. 3.11.1983 – V R 4, 5/73, BStBl. II 1984, 169.

37 *Reiß* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 19. Aufl. Köln 2008, § 14 Rz. 67.

38 A. A., wohl immer noch aus der Sicht der Fiktionstheorie, *Widmann*, Zur Umsatzbesteuerung von Entnahmen oder: Wie soll der Selbstversorger belastet werden? UR 2007, 13 (15).

des Konsumenten ist die für Vergleichszwecke heranzuziehende Belastungsebene, sondern die Ebene des Unternehmers. Erwirbt der Unternehmer eine Leistung, die er privat konsumiert, hat er zu Unrecht Vorsteuern geltend machen können, die ein privater Konsument in dieser Situation nicht beanspruchen kann. Rechtlich erfolgt diese Korrektur des zu Unrecht geltend gemachten Vorsteuerabzugs aber nicht durch eine Vorsteuerberichtigung, sondern durch die Besteuerung des privaten Konsums.

Hieraus erklärt sich auch der vom EuGH³⁹ verfolgte Ansatz einer Verknüpfung zwischen Vorsteuerabzug und Besteuerung der unentgeltlichen Wertabgabe. In Randziffer 35 und 36 seines Urteils in der Rechtssache Wollny findet sich daher folgende Aussage:

„Zum einen soll ... dadurch, dass der Steuerpflichtige zur Zahlung von Beträgen gezwungen wird, die den Vorsteuerabzügen entsprechen, zu deren Vornahme er nicht berechtigt war, verhindert werden, dass ihm ein ungerechtfertigter wirtschaftlicher Vorteil gegenüber dem Endverbraucher verschafft wird. Zum anderen soll ein Zusammenhang zwischen Vorsteuerabzug und Erhebung der Mehrwertsteuer sicher gestellt werden.“⁴⁰

3. EuGH, Wolfgang Seeling

Unter Beachtung des zuvor dargestellten systematischen Ansatzes war die Entscheidung des EuGH in Sachen Wolfgang Seeling⁴¹ aus der Sicht der Besteuerung eines unentgeltlichen Umsatzes konsequent. Bekanntermaßen hat der EuGH in der Rechtssache Wolfgang Seeling die durch den Unternehmer bewirkte private Nutzung einer ansonsten dem Unternehmensvermögen zugeordneten Immobilie als steuerpflichtige unentgeltliche Wertabgabe bewertet. Er hat den deutschen Ansatz einer analogen Anwendung des § 4 Nr. 12a UStG abgelehnt.⁴² Letztlich hat der EuGH systematisch zutreffend den die Immobilie selbst nutzenden Unternehmer nicht wie einen auf der Endstufe stehenden Privatkonsumenten behandelt, der durch seine Nutzung die Immobilie quasi durch sich selbst steuerfrei anmietet. Er hat vielmehr den Unternehmer auf der Unternehmerebene mit einem Privatkonsumenten verglichen, der keinen Vorsteuerabzug begehren kann. Logischerweise erfolgte die Besteuerung der unentgeltlichen Wertabgabe zur Verhinderung eines ungerechtfertigten Vorsteuerabzugs aus der Anschaffung/Herstellung der Immobilie. Der Fehler des Urteils – wenn es sich denn überhaupt geziem, dem EuGH Fehler zu unterstellen – liegt alleine im Zuordnungswahlrecht.⁴³ Denn nur wegen des Zuordnungswahlrechts, aus-

39 EuGH, Urt. v. 14.9.2006 – Rs. C-72/05 – Hausgemeinschaft Wollny, UR 2006, 638.

40 EuGH, Urt. v. 14.9.2006 – Rs. C-72/05 – Hausgemeinschaft Wollny, UR 2006, 638, Rz. 35, 36.

41 EuGH, Urt. v. 8.5.2003 – Rs. C-269/00 – Wolfgang Seeling, UR 2003, 388.

42 EuGH, Urt. v. 8.5.2003 – Rs. C-269/00 – Wolfgang Seeling, UR 2003, 388, Rz. 50.

43 So schon *Nieskens* in Kirchhof/Nieskens (Hrsg.), FS für Wolfram Reiß, Wahlrechte in der Umsatzsteuer, S. 45 (62/63).

geübt zugunsten einer Zuordnung insgesamt zum Unternehmensvermögen, bedurfte es überhaupt der Korrektur eines ungerechtfertigten Vorsteuerabzugs über die Eigenverbrauchsbesteuerung. Das Zuordnungswahlrecht verstößt gegen den Belastungsgrund der Umsatzsteuer. Der Verstoß liegt im Vergleich zum nichtunternehmerisch tätigen Immobiliennutzer, der seine Immobilie nicht seinem Unternehmensvermögen zuordnen kann. Der selbst nutzende Unternehmer genießt durch den nur ratierlich bewirkten Ausgleich der zu Unrecht geltend gemachten Vorsteuer ungerechtfertigte Privilegien, vor allem im Hinblick auf seine Liquidität und mögliche Zinsvorteile.⁴⁴ Die angedachte Richtlinienänderung⁴⁵ – vgl. Entwurf zu Art. 168a MwStSystRL – geht jedenfalls in die richtige Richtung. Vielleicht wäre es aber auch viel simpler, die in Art. 16 und 26 MwStSystRL angeordnete fiktive Gleichstellung auf die Befreiungsnorm des Art. 135 Abs. 1 Buchst. 1 MwStSystRL – ihm folgend § 4 Nr. 12a UStG – schlicht auszudehnen⁴⁶.

4. EuGH, Hausgemeinschaft Wollny

In der Nachfolgeentscheidung Wollny⁴⁷ hat der EuGH bekanntlich die deutsche Regelung zur Bestimmung der Bemessungsgrundlage in den Eigenverbrauchsfällen Wolfgang Seeling, § 10 Abs. 4 Nr. 2 Sätze 2 und 3 UStG, bestätigt. Eine kritische Analyse dieser Entscheidung belegt den Verdacht, dass der EuGH – schockiert über die Auswirkungen seiner Entscheidung Wolfgang Seeling – die dadurch eröffneten systemwidrigen Gestaltungsmöglichkeiten schlicht eindämmen wollte. Symptomatisch sind seine Aussagen in Randziffer 39 seines Urteils:

„Darüber hinaus lässt sich, ..., durch diese Lösung verhindern, dass es bei einer von der Mehrwertsteuer befreiten Veräußerung des Gebäudes nach Ablauf des Zeitraums für die Berichtigung der Vorsteuerabzüge zu einem unversteuerten Endverbrauch kommt.“⁴⁸

Der Charakter einer bloßen Reparaturmaßnahme lässt sich eindrucksvoll daraus ableiten, dass der EuGH in seiner Entscheidung nicht etwa den Begriff der „Ausgaben“ in Art. 75 MwStSystRL (§ 10 Abs. 4 Nr. 2 UStG) definiert, sondern nur den Ermessensrahmen vorgibt, innerhalb dessen sich jeder Mitgliedstaat bewegen kann. Der EuGH hat nicht mehr, aber auch nicht weniger festgestellt, dass die deutsche Regelung in § 10 Abs. 4 Nr. 2 UStG ermessensfehlerfrei ist. Im Umkehrschluss folgt hieraus aber zwin-

44 Ebenso *Reiß* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Aufl. Köln 2008, § 14 Rz. 156, *Stadie*; Umsatzsteuerrecht, Rz. 15.49.

45 Vorschlag zur Änderung der MwStSystRL v. 7.11.2007, KOM(2007) 677 endgültig 2007/0238 (CNS).

46 Ebenso *Reiß*, Kein Renditefonds – Zur Begründungsqualität der jüngsten EuGH-Rechtsprechung zur 6. EG-Richtlinie, UR 2003, 426 (440).

47 EuGH, Urt. v. 14.9.2006 – Rs. C-72/05 – Hausgemeinschaft Wollny, UR 2006, 638.

48 EuGH, Urt. v. 14.9.2006 – Rs. C-72/05 – Hausgemeinschaft Wollny, UR 2006, 638, Rz. 39.

gend, dass auch andere Lösungen – wie beispielsweise die vormalige Regelung mit ihrer Anknüpfung an ertragsteuerliche AfA-Grundsätze – ebenfalls ermessensfehlerfrei sein können.⁴⁹

5. Systematische Rechtsfolgen

Umstritten sind die aus dem Urteil Wollny ableitbaren systematischen Folgerungen für die Besteuerung unentgeltlicher Umsätze. Nach Auffassung von *Stadie*⁵⁰ und *Wagner*⁵¹ soll die Besteuerung der unentgeltlichen Wertabgabe alleine als bloße Rückabwicklung des zu Unrecht geltend gemachten Vorsteuerabzugs dienen. Besteuerung der unentgeltlichen Wertabgabe und die Vorsteuerberichtigung seien zwei Mechanismen mit der gleichen wirtschaftlichen Wirkung zur Erreichung der durch die Umsatzsteuer ausgelösten gemeinsamen Zielsetzung. Trotz der unterschiedlichen Gesetzestechnik zur Vermeidung willkürlicher Ergebnisse seien beide Mechanismen aufeinander abzustimmen. Hieraus sei zu folgern, dass:

- in allen Fällen die unentgeltliche Wertabgabe nur innerhalb des nach § 15a UStG maßgeblichen Vorsteuerberichtigungszeitraums geboten sei;
- die Steuer auf den Eigenverbrauch sich stets nach dem Steuersatz auszurichten habe, der bei Geltendmachung des Vorsteuerabzugs gegolten habe;
- der Entnahmewert nur mit dem noch nicht verbrauchten Vorsteuerrestwert anzusetzen sei.⁵²

Unter Beachtung dieser Vorgaben müsste die zum 1.1.2008 bewirkte Entnahme eines am 1.1.2006 angeschafften Pkw's mit 16 % besteuert werden, bezogen auf einen Restwert von maximal 4/5 der ursprünglichen Anschaffungskosten. Die Entnahme eines Gebäudes im 11. Jahr nach Anschaffung und Zuordnung zum Unternehmensvermögen wäre zwar steuerbar, wegen des mit dem Ablauf des Berichtigungszeitraums gem. § 15a UStG verbundenen kompletten Verbrauchs aber mit einer Bemessungsgrundlage von null Euro anzusetzen.⁵³

49 So BFH, Urt. v. 19.4.2007 – V R 56/04, UR 2007, 650; a. A. *Stadie*, Anm. zu EuGH, Urt. v. 14.9.2006 – Rs. C-72/05 – Hausgemeinschaft Wollny, UR 2006, 645.

50 *Stadie*, Anm. zu EuGH, Urt. v. 14.9.2006 – Rs. C-72/05 – Hausgemeinschaft Wollny, UR 2006, 645.

51 *Wagner*, Umsatzsteuerliche Behandlung des privaten Konsums unternehmerischer Gegenstände in 25 Jahren UmsatzsteuerForum, in Nieskens (Hrsg.), Deutsche Umsatzsteuer im europäischen Kontext – 25 Jahre UmsatzsteuerForum, S. 101 (112 ff.).

52 *Stadie*, Anm. zu EuGH, Urt. v. 14.9.2006 – Rs. C-72/05 – Hausgemeinschaft Wollny, UR 2006, 645.

53 So *Stadie*, Anm. zu EuGH, Urt. v. 14.9.2006 – Rs. C-72/05 – Hausgemeinschaft Wollny, UR 2006, 645, 646 und *Wagner*, Umsatzsteuerliche Behandlung des pri-

Richtig ist zunächst an der Auffassung *Wagners* und *Stadies*, dass die Besteuerung der unentgeltlichen Wertabgabe bei Entnahme eines Gegenstandes durch den Unternehmer im Ergebnis den zu Unrecht vorgenommenen Vorsteuerabzug rückabwickelt. Beide verkennen aber den entscheidenden systematischen Ansatz, der mit der Besteuerung der unentgeltlichen Wertabgabe verbunden ist. Die Gewährung des Vorsteuerabzugs nämlich im Zeitpunkt des Eingangsumsatzes ist alleine deswegen zu gewähren, weil der Unternehmer in diesem Zeitpunkt die Eingangsleistung noch unternehmerisch verwendet wissen wollte. Die zu einem späteren Zeitpunkt bewirkte private Konsumtion führt dazu, dass erst in diesem Zeitpunkt die Herauslösung des Gegenstandes oder der Leistung aus dem Unternehmensvermögen angestrebt wird und folglich auch erst in diesem Konsumtionszeitpunkt die Gleichstellung mit einem Privatkonsumenten auf der Unternehmerebene herbeizuführen ist.⁵⁴

Die Richtigkeit dieser systematischen Bewertung ergibt sich unter Hinzuziehung der Bestimmungen zur Bemessungsgrundlage in Art. 74 MwStSystRL, ihm folgend § 10 Abs. 4 Nr. 1 UStG, mit Ansatz des Einkaufspreises „jeweils zu den Preisen, die im Zeitpunkt der Bewirkung dieser Umsätze festgestellt werden“ bzw. „jeweils zum Zeitpunkt des Umsatzes“ bewirkt werden. Die Bestimmung zur Bemessungsgrundlage ist eben kein offensichtlicher Webfehler, wie *Stadie*⁵⁵ meint, keine Inkonsequenz, die dem Richtlinien- bzw. Gesetzesziel widerspricht.⁵⁶ Sie ist vielmehr die begrifflich-logische Konsequenz der Erkenntnis, dass die aus verbrauchssteuerlichen Gesichtspunkten notwendige Gleichstellung des sich selbst versorgenden Unternehmers mit einem Privatkonsumenten erst in dem Moment erforderlich wird, in dem der Unternehmer den Willen zur Privatkonsumtion aktualisiert. Es hieße interessensorientiert zu diskutieren, wollte man ein wünschenswertes Ergebnis damit rechtfertigen, dass man entgegenstehende, folgerichtige gesetzgeberische Regelungen als „Gefährdung einer aus-

vaten Konsums unternehmerischer Gegenstände in 25 Jahren UmsatzsteuerForum, in Nieskens (Hrsg.), Deutsche Umsatzsteuer im europäischen Kontext – 25 Jahre UmsatzsteuerForum, S. 101 (112 ff.).

54 Ebenso *Reiß* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Aufl. Köln 2008, § 14 Rz. 72; *Widmann*, Zur Umsatzbesteuerung von Entnahmen oder: Wie soll der Selbstversorger belastet werden?, UR 2007, 13 (15).

55 *Stadie*, Anm. zu EuGH, Urt. v. 14.9.2006 – Rs. C-72/05 – Hausgemeinschaft Wollny, UR 2006, 645, 646.

56 So aber *Stadie*, Anm. zu EuGH, Urt. v. 14.9.2006 – Rs. C-72/05 – Hausgemeinschaft Wollny, UR 2006, 645, 646 und *Wagner*, Umsatzsteuerliche Behandlung des privaten Konsums unternehmerischer Gegenstände in 25 Jahren UmsatzsteuerForum, in Nieskens (Hrsg.), Deutsche Umsatzsteuer im europäischen Kontext – 25 Jahre UmsatzsteuerForum, S. 101 (112 ff.).

schließlich als Vorsteuerkorrekturregelung zu rechtfertigenden Eigenverbrauchsbesteuerung⁵⁷ herabqualifizieren würde.

Letztlich wird damit auch den Vorgaben des EuGHs Rechnung getragen, der in der Entscheidung Fischer und Brandenstein festgestellt hat:

„Die Bezugnahme auf den im Zeitpunkt der Entnahme festgestellten Einkaufspreis mag widersprüchlich erscheinen, da es um einen Gegenstand geht, der begriffsnotwendig vor der Entnahme erworben wurde. Sie findet sich jedoch im Wortlaut von Art. 74 MwStSystRL. Unter diesem Preis ist der Restwert des Gegenstandes im Zeitpunkt der Entnahme zu verstehen.“⁵⁸

Der Restwert ist damit der Wert, der dem Gegenstand im Zeitpunkt der Entnahme durch einen Privatkonsumenten beigelegt wird. Das Überstülpen von Berichtigungszeiträumen indiziert keine Aussage zur Maßgeblichkeit eines möglichen Wertverzehr und betrifft zudem auch völlig andere Anwendungsbereiche. Letzteres folgt bereits aus der durch die MehrwertsteuerSystemRichtlinie vorgegebenen Optionsmöglichkeit, z. B. bei Grundstücken einen Berichtigungszeitraum von bis zu 20 Jahren vorsehen zu können (Art. 187 Abs. 1 Unterabs. 3 MwStSystRL). Damit läuft systematisch die Entnahme mit der Erfassung des privaten Konsums durch den sich selbst versorgenden Unternehmer parallel zu einer umsatzsteuerauslösenden Leistungsbewirkung gegenüber einem zahlenden Dritten.⁵⁹

Im Übrigen führt dieser systematische Ansatz zur Rechtfertigung der Besteuerung eines unentgeltlichen Umsatzes gem. § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG (Art. 26 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL). In den Anwendungsfällen des § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG verfolgt der Gesetzgeber trotz mangelnden Vorsteuerabzugs systematisch ebenfalls die Gleichstellung des sich selbst versorgenden Unternehmers mit einem Privatkonsumenten. Zwar ist die Gleichstellung nicht über einen rückgängig zu machenden Vorsteuerabzug zu erreichen. Hierauf kann es richtigerweise bei § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG auch gar nicht ankommen, da die aus dem Unternehmen entnommene Dienstleistung erst über die am Markt angebotene, mit Hilfe der Dienstleistung erbrachten Leistung der Umsatzsteuer unterliegt.⁶⁰ Der Belastungsvergleich

57 So unzutreffend Walden, Die Umsatzsteuer als indirekte Verbrauchsteuer, Diss. 1988, S. 198 und ihm folgend Wagner, Umsatzsteuerliche Behandlung des privaten Konsums unternehmerischer Gegenstände in 25 Jahren UmsatzsteuerForum, in Nieskens (Hrsg.), Deutsche Umsatzsteuer im europäischen Kontext – 25 Jahre UmsatzsteuerForum, S. 101 (112 ff.).

58 EuGH, Urt. v. 17.5.2001 – Rs. C-322/99 – Fischer und Brandenstein, UR 2001, 293, Rz. 80.

59 Vgl. hierzu Wagner, Umsatzsteuerliche Behandlung des privaten Konsums unternehmerischer Gegenstände in 25 Jahren UmsatzsteuerForum, in Nieskens (Hrsg.), 25 Jahre UmsatzsteuerForum, S. 101 (112 ff.), der von einem Gleichstellungsdefizit spricht; vgl. hierzu ausführlich IV. 2.

60 Reiß in Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Aufl. Köln 2008, § 14 Rz. 69.

erzwingt die Besteuerung der unentgeltlichen Wertabgabe alleine deswegen, weil der Privatkonsument ohne unternehmerischen Bereich diese Dienstleistung nur mit umsatzsteuerlicher Belastung konsumieren könnte. Auch insoweit bewirkt die Besteuerung der unentgeltlichen Wertabgabe durch den Unternehmer, dass der private Konsum durch den Unternehmer nicht steuerlich entlastet wird.⁶¹

Im Ergebnis bleibt es also dabei, dass die Entnahme eines dem Unternehmensvermögens zugeordneten Gegenstandes aus außerunternehmerischen Gründen unabhängig vom Berichtszeitraum mit dem Einkaufspreis im Zeitpunkt der Entnahme und dem dann gültigen Steuersatz anzusetzen ist. Die Entnahme eines Grundstücks (nach Erstbezug) ist nach dem deutschen Umsatzsteuerrecht steuerpflichtig.⁶² Die Steuerbefreiung muss sich aber – entgegen der bisherigen Auffassung der Verwaltung⁶³ – über den Anwendungsvorrang aus Art. 16 i. V. m. Art. 135 Abs. 1 Buchst. j MwStSystRL ergeben.⁶⁴ Die Kommission vertritt die gleiche Rechtsauffassung, wie sich aus der zweiten Stufe ihres Vertragsverletzungsverfahrens, gerichtet gegen Deutschland, ergibt.⁶⁵ Wenig hilfreich ist in diesem Zusammenhang auch die Annahme der Steuerbefreiung für solche Entnahmen, die sich als Schenkung an dritte Personen darstellen.⁶⁶ Zwar führt die Schenkung zu einer Rechtsträgeränderung in Bezug auf das geschenkte Grundstück und unterliegt dieser Vorgang steuerbar dem Grunderwerbsteuergesetz. Dieser Vorgang löst jedoch keine Steuerbefreiung gem. § 4 Nr. 9a UStG aus, da die Schenkung sich im Privatbereich nach der erfolgten Entnahme vollzieht.⁶⁷ Es wird also erst entnommen, bevor geschenkt werden kann⁶⁸ und eben diese Entnahme löst keine Befreiung nach der deutschen Norm des § 4 Nr. 9a UStG aus.⁶⁹ Nur unter Beachtung des Anwendungsvorrangs der MehrwertsteuerSystemRichtlinie kann sich der Steuerpflichtige direkt und unmittelbar auf die

61 *Klenk* in Sölch/Ringleb, UStG, § 3 UStG Rz. 603.

62 Abschn. 71 Abs. 1 UStR 2008.

63 Abschn. 71 Abs. 1 UStR 2008 – jetzt aber BMF, Schr. v. 22.9.2008 – IV B 8-S 7109/078/10002, www.bundesfinanzministerium.de.

64 So schon *Klenk*, UR 2004, 145 (149).

65 Mit Gründen versehene Stellungnahme der EU-Kommission im Rahmen des Vertragsverletzungsverfahrens – 2. Stufe – gem. Art. 226 EG-Vertrag, v. 31.1.2008, 2005/4909, www.ec.europa.eu/community.

66 *Wagner*, Umsatzsteuerliche Behandlung des privaten Konsums unternehmerischer Gegenstände in 25 Jahren UmsatzsteuerForum, in Nieskens (Hrsg.), Deutsche Umsatzsteuer im europäischen Kontext – 25 Jahre UmsatzsteuerForum, S. 101 (110 und Fn. 23).

67 So bisher BFH, Beschl. v. 5.10.1993 – V B 58/93, UR 1994, 158.

68 *Nieskens* in Rau/Dürwächter, UStG, § 3 UStG Rz. 1114; *Lippross*, Umsatzsteuerrecht, S. 272.

69 So auch, allerdings ohne EU-rechtlichen Ansatz, BMF, Schr. v. 13.4.2004 – IV B 7-S 7206–3/04, UR 2004, 331.

MehrwertsteuerSystemRichtlinie berufen und ist die Entnahme von Grundstücken von der Umsatzsteuer zu befreien.⁷⁰

IV. Vorsteuerabzug und Belastung

1. Grundsätze

Die zuvor dargestellte Gleichbehandlung des sich selbst versorgenden Unternehmers mit einem Privatkonsumenten führt zu einer Besteuerung unentgeltlicher Wertabgaben durch Belastung der Einkommensverwendung des Unternehmers für seinen außerunternehmerischen Verbrauch.⁷¹ Wird folglich die Einkommensverwendung beim Unternehmer bereits durch die Veräußerung des Vorsteuerabzugs belastet, muss eine erneute Besteuerung zur Vermeidung einer Schlechterstellung des sich selbst versorgenden Unternehmers ausscheiden. Diesen Vorgaben entsprechen die Regelungen in Art. 16 und 26 Abs. 1 Buchst. a MwStSystRL, ihnen folgend § 3 Abs. 1b Satz 2 und § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG. Ist der Vorsteuerabzug bei Erwerb des Gegenstandes zwar möglich, löst die unentgeltliche Wertabgabe jedoch Ausgaben aus, die nicht vorsteuerentlastet sind, sind diese Ausgaben insoweit nicht mit in die Bemessungsgrundlage für die unentgeltliche Wertabgabe einzubeziehen.⁷²

2. Vermeintliches Gleichstellungsdefizit

Der Vergleich zwischen der Entnahme eines dem Unternehmensvermögen zugeordneten Gegenstandes für außerunternehmerische Zwecke und der steuerpflichtigen Veräußerung dieses Gegenstandes scheint einen systematischen Wertungswiderspruch zu beinhalten, wenn der Unternehmer bei Erwerb dieses Gegenstandes keine Vorsteuerabzugsmöglichkeit hatte. Während die Entnahme zwingend nicht steuerbar ist, löst die entgeltliche Leistungsabgabe stets Umsatzsteuer aus. Der mangelnde Vorsteuerabzug bei Erwerb führt im Falle der entgeltlichen Veräußerung zu einer Mehrfachbelastung mit Umsatzsteuer, ein Umstand, der systematisch durch die Regelung in § 3 Abs. 1b Satz 2 UStG ausgeschlossen worden ist. In der Entscheidung *Baksci* finden sich hierzu folgende Ausführungen des EuGH:

„Dabei ist der Umstand, dass der Steuerpflichtige den Gegenstand gebraucht von einem Nichtsteuerpflichtigen erworben hat und daher nicht die auf ihm lastende restliche Vorsteuer abziehen konnte, ohne Bedeutung, wenn der Steuerpflichtige den Gegenstand ganz

70 So jetzt auch die Verwaltung, BMF, Schr. v. 22.9.2008 – IV B 8 – S 7109/078/10002, www.bundesfinanzministerium.de, allerdings ohne die nach der MwStSystRL vorgegebene Differenzierung eines entnommenen Grundstücks vor und nach Erstbezug.

71 *Reiß* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Aufl. Köln 2008, § 14 Rz. 68.

72 EuGH, Urt. v. 25.5.1993 – Rs. C-193/91 – Mohsche, UR 1993, 309 m. Anm. Widmann; nunmehr § 10 Abs. 4 Nr. 2 Satz 1 UStG.

oder teilweise seinem Unternehmensvermögen zugeführt hat. Es handelt sich hierbei um einen dem Unternehmen zugeordneten Gegenstand, dessen Veräußerung eine steuerbare Lieferung im Sinne der Mehrwertsteuer-Richtlinie darstellt.“⁷³

De lege lata verbietet sich damit im Falle der entgeltlichen Veräußerung eines ohne Vorsteuerabzug erworbenen, aber dem Unternehmensvermögen zugeordneten Gegenstandes eine analoge Anwendung des § 3 Abs. 1b Satz 2 UStG.⁷⁴

Auch de lege ferenda besteht kein Handlungsbedarf einer Gleichbehandlung.⁷⁵ Mit der entgeltlichen Veräußerung des Gegenstandes tritt der Unternehmer als Marktteilnehmer auf. Er bewirkt einen Umsatz, der Umsatzsteuer auslöst. Einer irgendwie gearteten Gleichstellung mit einem Privatkonsumenten bedarf es hierbei nicht, da in der Person des Unternehmers handelnd keine Vergleichsnotwendigkeit besteht. Damit ist auch das vom EuGH in der Entscheidung Baksci⁷⁶ postulierte Wahlrecht abzulehnen. Der EuGH gestattet dem Unternehmer zur Vermeidung einer möglichen Doppelbelastung mit Umsatzsteuer im Falle der geplanten Veräußerung wahlweise den Gegenstand erst nicht steuerbar zu entnehmen, um ihn sodann in der Privatsphäre nichtsteuerbar zu veräußern. Reiß nennt diese Gestaltungsmöglichkeit schlicht abwegig und weist zutreffend auf eine Überschreitung der Kompetenzen des EuGH als Rechtsprechungsorgan gegenüber dem Gemeinschaftsgesetzgeber hin.⁷⁷

3. Teilweise unternehmerisch verwendete Dienstleistungen

Soweit ersichtlich ist die Frage ungeklärt, welche Konsequenzen umsatzsteuerlich solche Dienstleistungen auslösen, die (von vornherein) teilweise unternehmerisch verwendet werden bzw. wie bei nachträglichen Dienstleistungen zu verfahren ist, die einen Gegenstand betreffen, der ohne Vorsteuerabzugsmöglichkeit erworben und zum Teil außerunternehmerisch genutzt wird.

Die systematische Frage, die zu klären ist, lautet, ob auch für diese Dienstleistungen über das vom EuGH⁷⁸ postulierte Zuordnungswahlrecht eine völlige Vorsteuerentlastung mit anschließender Besteuerung der außerunternehmerischen Verwendung erfolgen oder aber der Vorsteuerabzug von

73 EuGH, Urt. v. 8.3.2001 – Rs. C-415/98 – Baksci, UR 2001, 149.

74 Reiß in Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Aufl. Köln 2008, § 14 Rz. 71.

75 Anders Wagner, Umsatzsteuerliche Behandlung des privaten Konsums unternehmerischer Gegenstände in 25 Jahren UmsatzsteuerForum, in Nieskens (Hrsg.), Deutsche Umsatzsteuer im europäischen Kontext – 25 Jahre UmsatzsteuerForum, S. 101, 109 Fn. 21.

76 EuGH, Urt. v. 8.3.2001 – Rs. C-415/98 – Baksci, UR 2001, 149.

77 Reiß in Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Aufl. Köln 2008, § 14 Rz. 71.

78 EuGH, Urt. v. 4.10.1995 – Rs. C-291/92 – Armbrecht, UR 1995, 485 = BStBl. II 1996, 392.

vornherein auf die unternehmerische Verwendung ohne Eigenverbrauchsbesteuerung begrenzt werden soll.

Richtigerweise berührt diese Frage aber nicht die Besteuerung der außerunternehmerischen Nutzung, sondern den Umfang des Zuordnungswahlrechts. Eines solchen Zuordnungswahlrechts bei Dienstleistungen – ungeachtet, ob einmalig oder dauerhaft genutzt – bedarf es wegen der klaren Abgrenzbarkeit der Sphären im Unterschied zum verwendeten Gegenstand nicht.⁷⁹ Ein systematisch zutreffendes Ergebnis wird alleine durch die Kürzung des Vorsteuerabzugs erreicht, so dass z. B. das angemietete Hotelzimmer nur insoweit zum Vorsteuerabzug berechtigt, wie der Unternehmer es prozentual für sein Unternehmen nutzt.⁸⁰ Eine Besteuerung der außerunternehmerischen Verwendung entfällt mangels Tatbestandsmäßigkeit.⁸¹ Hieraus folgt aber zugleich eine Beschränkung des Anwendungsbereichs von § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG im Wesentlichen auf die Fälle, in denen die außerunternehmerisch verwendete Dienstleistung nicht von einem Dritten bezogen wurde, sondern aus dem Unternehmen selbst für die außerunternehmerischen Zwecke, also originär, erbracht wurde.⁸²

V. Arbeitnehmerverbrauch

1. Grundsätze

Auch die Besteuerung der unentgeltlichen Zuwendung durch den Unternehmer an das Personal für dessen privaten Bedarf ist unter Verbrauchsteuergesichtspunkten systemgerecht. Zwar wird nicht der unternehmerische Privatverbrauch selbst belastet, sondern vielmehr der ermöglichte außerunternehmerische Verbrauch durch das Personal des Unternehmers. Insofern kann es keinen Unterschied machen, ob der Arbeitnehmer einen Teil seines Barlohns zur Befriedigung seines privaten Verbrauchs verwendet oder die privat konsumierte Leistung als Teil des Lohns für seine geleistete Arbeit empfängt. Stets führt der private Konsum zu einer von ihm zu tragenden Umsatzsteuerbelastung. Sie wird quasi stellvertretend durch den Unternehmer bewirkt.⁸³

Die Schwierigkeit aller drei Tatbestände zur Erfassung unentgeltlicher Zuwendungen an Arbeitnehmer, § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 2, § 3 Abs. 9a Nr. 1

79 A. A. *Lohse*, Die Zuordnung im Mehrwertsteuerrecht, Diss. 1999, S. 286 f., 289 ff.

80 Ebenso *Klenk* in Sölch/Ringleb, UStG, § 3 UStG Rz. 658; BFH, Urt. v. 23.9.1993 – V R 87/89, BStBl. II 1994, 200.

81 *Reiß* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Aufl. Köln 2008, § 14 Rz. 68.

82 Vgl. hierzu m. w. N. *Nieskens* in Rau/Dürwächter, UStG, § 3 UStG Anm. 1400 ff.

83 *Nieskens* in Rau/Dürwächter, UStG, § 3 UStG Rz. 1208; *Klenk* in Sölch/Ringleb, UStG, § 3 UStG Rz. 352 und *Reiß* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Aufl. Köln 2008, § 14 Rz. 75.

und § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG, liegt systematisch darin begründet, dass letztlich jede Abgabe durch den Unternehmer unternehmerisch motiviert erfolgt. Die unentgeltliche Wertabgabe stellt damit aus Sicht des Unternehmers eine Entlohnung des Arbeitnehmers dar und löst vor allem im Falle einer Sachzuwendung beim Unternehmer den Vorsteuerabzug aus.⁸⁴ Damit entzieht sich diese unentgeltliche Wertabgabe eigentlich dem systematischen Ansatz einer Gleichstellung zwischen Unternehmer und Privatkonsumenten. Nur bei Wechsel der Betrachterebene, vom Unternehmer zum Privatkonsumenten, rechtfertigt sich die Belastungsbetrachtung, wonach in der Person des Privatkonsumenten kein unsteuerter Letztverbrauch möglich sein darf. Die Richtigkeit dieses Systemansatzes im Bereich des Arbeitsnehmerverbrauchs wird indes indiziert durch die vom Unternehmer tatsächlich an sein Personal erbrachte Lieferung oder sonstige Leistung.⁸⁵ Gibt der Unternehmer diese Leistung unentgeltlich ab, ermöglicht er seinem Personal einen unsteuererten Letztverbrauch. Dies soll die Besteuerung der unentgeltlichen Wertabgabe verhindern. Gleichzeitig folgt hieraus aber zwingend, dass eine aus überwiegend bedingten eigenbetrieblichen Interessen erfolgte Wertabgabe den Tatbestand der unentgeltlichen Wertabgabe nicht auslösen kann, da in diesen Fällen die Notwendigkeit, einen unsteuererten Letztverbrauch zu verhindern, nicht besteht. Der Arbeitnehmer erhält in diesen Fällen schlechterdings nichts zugewendet, was bei ihm als wirtschaftlicher Vorteil verbrauchsfähig wäre. Der Unternehmer erbringt keine Leistung in Form der Zuwendung eines wirtschaftlichen Vorteils an einen Dritten. Hiervon ist nur bei zweckgerichteter privater Bedürfnisbefriedigung zugunsten des Arbeitnehmers auszugehen; nur insoweit liegt tatbestandlich eine Zuwendung für den privaten Bereich des Arbeitnehmers vor.⁸⁶

2. BFH, Urt. v. 27.2.2008 – XI R 50/07⁸⁷

Unter Beachtung dieser Vorgaben ist das jüngste Urteil des BFH zur verbilligten Überlassung von Arbeitskleidung durch den Unternehmer an sein Personal zu kurz gesprungen. In dem vom BFH zu entscheidenden Fall ging es um eine GmbH, die den bei ihr beschäftigten Metzgern und Verkäuferinnen Arbeitskleidung mit aufgesticktem GmbH-Emblem zur Verfügung stellte. Die GmbH ihrerseits mietete die Arbeitskleidung von einem Service-

84 *Reiß* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Aufl. Köln 2008, § 14 Rz. 75.

85 *Reiß* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Aufl. Köln 2008, § 14 Rz. 75.

86 Vgl. EuGH, Urt. v. 16.10.1997 – Rs. C-258/95 – Fillibeck, UR 1998, 61 Rz. 29, 30; BFH, Urt. v. 15.11.2007 – V R 15/06, DStR 2008, 817, Rdnr. 22 und BFH, Urt. v. 27.2.2008 – XI R 50/07, BFH/NV 2008, 1086, Rdnr. 13 und 14; *Klenk* in Sölch/Ringleb, UStG, § 3 UStG Rz. 363; *Birkenfeld*, USt-Hdb., § 81 Rz. 1221, 1252, die die Abgrenzung alleine am Tatbestandsmerkmal „für den privaten Bereich“ des Arbeitnehmers festmachen wollen.

87 BFH, Urt. v. 27.2.2008 – XI R 50/07, BFH/NV 2008, 1086, bestätigt durch BFH, Urt. v. 29.5.2008 – V R 12/07, BFH/NV 2008, 1635.

unternehmen, das auch die Reinigung und den Austausch der Arbeitskleidung übernahm. Die GmbH machte aus den Rechnungen des Serviceunternehmens den Vorsteuerabzug geltend, die Arbeitnehmer mussten für die während der Arbeitszeit zu tragende und stets im Betrieb verbleibende Arbeitskleidung ein Entgelt entrichten.

Während die Finanzbehörde in diesem Vorgang einen entgeltlichen Leistungsaustausch annahm und über die Mindestbemessungsgrundlage die um ca. 2/3 höheren tatsächlichen Kosten als Bemessungsgrundlage ansetzte, lehnte der BFH den Ansatz der Mindestbemessungsgrundlage ab. Seiner Auffassung nach begründete die Überlassung der Arbeitskleidung keine ausgeführte Leistung der GmbH „aufgrund des Dienstverhältnisses“. Da ohne Entgeltsvereinbarung die Zuwendung wegen überwiegenden betrieblichen Interesses nicht steuerbar sei, müsse auch der Ansatz der Mindestbemessungsgrundlage ausscheiden.

Richtigerweise fehlt es aber bereits an einer Leistung der GmbH an ihre Arbeitnehmer. Die von den Arbeitnehmern getätigten Zahlungen weisen keinen Entgeltcharakter auf, sondern stellen eine umsatzsteuerlich irrelevante Zuschussung dar. Soweit der BFH in der Überlassung und Reinigung der Arbeitskleidung einen verbrauchsfähigen Vorteil und damit eine Leistung sehen will, verkennt er, dass im Verhältnis Arbeitgeber – Arbeitnehmer eine Leistung im Sinne von zugewendeten wirtschaftlichen Vorteil nur dann angenommen werden kann, wenn und soweit die Zuwendung überwiegend und damit zweckgerichtet dem privaten Bedarf des Arbeitnehmers zukommen soll. Die vom BFH angestellte Vergleichbarkeit zwischen unentgeltlicher Wertabgabe und Leistung im Leistungsaustausch bei einer Abgabe aus überwiegend betrieblichem Interesse erfolgte schlicht auf der falschen Stufe. Nicht auf der Stufe der Bemessungsgrundlage, sondern auf der Stufe der Leistung spielt die Frage der überwiegend betrieblich motivierten Wertabgabe die dominante Rolle. Der Vollständigkeit halber bleibt nur zu erwähnen, dass die unternehmerisch veranlasste Wertabgabe nicht durch § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG aufgefangen werden kann. § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 2 UStG ist *lex specialis*.⁸⁸

VI. Unentgeltliche Zuwendung aus unternehmerischer Veranlassung

1. Anwendungsbereich

Obwohl erst mit Wirkung zum 1.4.1999 durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002⁸⁹ neu in das Umsatzsteuergesetz eingefügt, weist der Anwendungsbereich des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG kaum relevante

⁸⁸ *Widmann* in Plückerbaum/Malitzky/Widmann, UStG, § 3 Abs. 1b UStG Rz. 22; *Nieskens* in Rau/Dürnwächter, UStG, § 3 UStG Anm. 1134.

⁸⁹ StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999, BGBl. I 1999, 402 = BStBl. I 1999, 304.

Anwendungsfälle auf.⁹⁰ Verantwortlich hierfür ist zum einen die Verknüpfung des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG über Satz 2 mit § 15 Abs. 1a UStG. Zum anderen greift der Steuertatbestand der unentgeltlichen Zuwendung aus unternehmerischen Gründen nur in den Fällen einer Sachzuwendung, nicht dagegen – mangels entsprechender Regelung in § 3 Abs. 9a UStG – in den Fällen einer unentgeltlich abgegebenen sonstigen Leistung aus unternehmerischen Gründen. Schließlich ist bei der Zuwendung aus unternehmerischen Gründen stets zu fragen, ob sie nicht als Rabatt, Zugabe oder schlichte Nebenleistung zu einer entgeltlichen Leistung zu bewerten ist.⁹¹

Hieraus folgt zusammenfassend, dass eine aus unternehmerischen Gründen veranlasste Zuwendung dann nicht zu besteuern ist, wenn⁹²:

- sie ein Entgelt auslöst,
- sie als Rabatt oder Zugabe mit dem zugrunde liegenden entgeltlichen Umsatzgeschäft als einheitlicher Liefervorgang zu bewerten ist⁹³,
- die abgegebenen Gegenstände einer Werbeleistung und damit einer sonstigen Leistung dienen,
- die zugewendeten Gegenstände bloße unselbständige Nebenleistungen zu einem zugrunde liegenden Leistungsaustausch darstellen,
- die hingegebenen Gegenstände keine Zuwendung im Sinne von Überlassung eines noch gebrauchsfähigen Wirtschaftsgutes darstellen,
- oder schließlich der zugewendete Gegenstand in einem Geschenk aus betrieblichem Anlass besteht, ungeachtet der Frage, in welcher Höhe Anschaffungs- oder Herstellungskosten ausgelöst worden sind. Bei Anschaffungskosten über 35 Euro greift der Ausschluss der Steuerbarkeit über § 3 Abs. 1b Satz 2 UStG, bei solchen bis 35 Euro der Ausschluss über § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG.

⁹⁰ Vgl. ausführlich hierzu *Nieskens* in Rau/Dürrwächter, UStG, § 3 UStG Anm. 1255 ff.; ebenso *Reiß* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Aufl. Köln 2008, § 14 Rz. 79.

⁹¹ Vgl. hierzu *Lippross*, Umsatzsteuerliche von Rückvergütungen im Rahmen von Verkaufsförderungssystemen, UR 2006, 142; kritisch hierzu *Klenk* in Sölch/Ringleb, UStG, § 3 UStG Rz. 381 – Stichwort „Zugabe“.

⁹² Vgl. in diesem Sinne auch Abschn. 24b Abs. 13–18 UStR 2008.

⁹³ Anders in diesen Fällen aber dann, wenn die Zugabe später, vor allem durch Einlösung sog. Gutscheine, erfolgt, vgl. EuGH, Urt. v. 27.4.1999 – Rs. C-48/97 – Kuwait Petroleum (GB) Ltd., UR 1999, 278; in Umsetzung dieses Urteils vgl. BFH, Urt. v. 15.11.2006 – X R 33/03, UR 2006, 477.

2. Systematischer Lösungsansatz

In der Entscheidung *Kuwait Petroleum*⁹⁴ hat der EuGH entschieden, dass der Regelungsgehalt des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG durch Art. 16 MwStSystRL gedeckt ist. Alleine der Umstand eines Vorsteuerabzugs und einer unentgeltlichen Leistungsabgabe rechtfertigt für ihn dabei den steuerlichen Ausgleich durch Besteuerung der Wertabgabe.⁹⁵ Der EuGH verkürzt mit dieser Betrachtung aber unzulässigerweise die Bewertungsebene. Richtigerweise setzt unter verbrauchsteuerlicher Sicht die Besteuerung der unentgeltlichen Wertabgabe einen Unternehmer voraus, der statt als Marktteilnehmer als Konsument auftritt. Erst jetzt – und nur jetzt – zwingt die Gleichstellung des sich selbst versorgenden Unternehmers mit einem Privatkonsumenten zu einem steuerlichen Ausgleich. Die Sicherstellung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zwingt zu einer Besteuerung der unentgeltlichen Abgabe, aber nur, wenn diese außerunternehmerisch motiviert ist.⁹⁶ Hiervon weicht § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG insoweit systemwidrig⁹⁷ ab, als die unentgeltliche Zuwendung aus unternehmerischen Gründen besteuert werden soll.⁹⁸

Jede andere Betrachtung hieße eine – ebenfalls unternehmerisch motivierte – verbilligte Leistungsabgabe mindestens mit dem für die unentgeltliche Wertabgabe maßgebenden Bewertungsansatz der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Gerade dies hat der EuGH in der Entscheidung *Hotel Scandic Gäsabäck*⁹⁹ aber ausdrücklich abgelehnt.

Im Unterschied zum systematischen Ansatz beim Arbeitnehmerverbrauch ist auch unbeachtlich, ob die Zuwendung beim Leistungsempfänger zu einer

94 EuGH, Urt. v. 27.4.1999 – Rs. C-48/97 – *Kuwait Petroleum (GB) Ltd.*, UR 1999, 278.

95 EuGH, Urt. v. 27.4.1999 – Rs. C-48/97 – *Kuwait Petroleum (GB) Ltd.*, UR 1999, 278, Rz. 22.

96 Vgl. hierzu Art. 8 Nr. 2 Buchst. a RegE StEntlG 1999/2000/2002, BT-Drucks. 14/23 = BR-Drucks. 910/98.

97 *Widmann*, Was sind unentgeltliche Zuwendungen i. S. v. § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG?, UR 2000, 19.

98 Vgl. hierzu auch BFH, Urt. v. 14.5.2008 – XI R 60/07, BFH/NV 2008, 1633 – unentgeltliche Überlassung eines auf dem Grundstück der Bundesrepublik Deutschland gebauten Kreisverkehrs, damit die Erteilung einer Baugenehmigung für den Bau einer Tankstelle erreicht werden konnte – die Besteuerung kann systemrechtlich nicht damit gerechtfertigt werden, dass der Unternehmer, der den Kreisverkehr gebaut hatte, hieraus einen Vorsteuerabzug geltend machen konnte, der wieder ausgeglichen werden musste; diese Betrachtung verkennt, dass die Kosten des Kreisverkehrs durch die unternehmerische Betätigung – Vermietung der Tankstelle, im Übrigen unter Abwälzung der anteiligen Kosten der Baukosten des Kreisverkehrs – Eingang in Ausgangsumsätze gefunden haben.

99 EuGH, Urt. v. 20.1.2005 – Rs. C-412/03 – *Hotel Scandic Gäsabäck*, UR 2005, 98.

privaten Verwendung führt.¹⁰⁰ Der Unternehmer will mit der Zuwendung nicht einen privaten Konsum beim Leistungsempfänger ermöglichen, wie in den Fällen der Wertabgabe an das Personal, soweit deren private Bedürfnisbefriedigung beabsichtigt ist. Bei der unternehmerisch veranlassten unentgeltlichen Zuwendung gem. § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG steht alleine die zweckgerichtete Absicht des Unternehmers im Vordergrund, mit der Zuwendung seine zukünftige unternehmerische Tätigkeit zu sponsern. Der Wert der Abgabe aktualisiert sich folglich in den späteren entgeltlichen Umsätzen und bedarf daher keiner gesonderten Besteuerung.

Die hierdurch ausgelöste Systemwidrigkeit setzt sich fort, indem – quasi im Sinne einer doppelten Systemwidrigkeit – nur die Sachzuwendungen, nicht aber die Zuwendungen sonstiger Leistungen unentgeltlich und aus unternehmerischen Gründen erfasst werden.

Zusammengefasst verstößt § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG gegen den Verbrauchsteuercharakter der Umsatzsteuer und das Gleichbehandlungsgebot. Nicht zuletzt auch wegen des zuvor beschriebenen rudimentären Anwendungsbereichs der Norm sollte *de lege ferenda* § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG schnellstmöglich durch den Gesetzgeber wieder gestrichen werden.¹⁰¹

VII. Zusammenfassende Thesen

Unter Beachtung der zuvor gemachten Ausführungen lassen sich folgende Thesen aufstellen:

1. In der Umsatzsteuer gilt das Äquivalenzprinzip uneingeschränkt. Ein Entgelt, und sei es auch noch so gering, für eine ausgeführte Leistung führt stets zu einem entgeltlichen Umsatz.
2. Der systematische Ansatz für die Besteuerung unentgeltlicher Umsätze leitet sich aus dem Belastungsgrund der Umsatzsteuer als einer allgemeinen Verbrauchsteuer ab. Die Besteuerung der unentgeltlichen Umsätze erfolgt alleine aus Gründen einer Gleichbehandlung des sich selbst versorgenden Unternehmers mit einem Privatkonsumenten.
3. Zwar bewirkt die Besteuerung der unentgeltlichen Umsätze *de facto* eine Rückabwicklung der zu Unrecht geltend gemachten Vorsteuern. Hieraus folgt aber nicht, in der Besteuerung eine Vorsteuerberichtigung zu sehen.

¹⁰⁰ Ebenso *Klenk* in *Sölch/Ringleb*, UStG, § 3 UStG Rz. 372; a. A. *Reiß* in *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 19. Aufl. Köln 2008, § 14 Rz. 79, der im Wege einer einengenden Interpretation § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG nur für die Fälle angewendet wissen will, in denen beim Empfänger der Zuwendung eine außerunternehmerische Verwendung nicht ausgeschlossen werden kann – m. E. verwechselt Reiß hierbei die zu betrachtenden Handlungsebenen (siehe oben).

¹⁰¹ *Reiß* in *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 19. Aufl. Köln 2008, § 14 Rz. 79.

Aus der EuGH-Entscheidung in Sachen *Wollny* ergibt sich nichts Gegenteiliges.

4. Die Besteuerung der unentgeltlichen Umsätze erfolgt systemkonsequent erst mit der willentlichen Wertabgabe, sodass vor allem die Entnahme-eigenverbrauchsbesteuerung nicht am Berichtigungszeitraum des § 15a UStG auszurichten ist.
5. Die Besteuerung eines gelieferten Gegenstandes gegen Entgelt und die Nichtsteuerbarkeit der Entnahme eines Gegenstandes, jeweils unter der Maßgabe, dass der Gegenstand ohne Vorsteuerabzugsmöglichkeit erworben und dem Unternehmensvermögen zugeführt worden ist, bewirkt kein Gleichstellungsdefizit.
6. Teilweise unternehmerisch verwendete Dienstleistungen lösen keine Besteuerung als unentgeltliche Wertabgabe aus. Es wird bereits der Vorsteuerabzug gem. § 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG beschränkt.
7. Überlässt der Arbeitgeber seinem Personal Gegenstände und ist diese Überlassung überwiegend unternehmerisch motiviert, liegt mangels der Zuwendung eines verbrauchsfähigen Vorteils an den Arbeitnehmer keine Leistung vor. Unabhängig von einer Zahlung durch den Arbeitnehmer löst dieser Vorgang keine Umsatzsteuer aus.
8. Der neu geschaffene Tatbestand des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG ist de lege ferenda ersatzlos zu streichen.

VIII. Ausblick

Wie sehr die Umsatzsteuer gerade auch im Bereich der unentgeltlichen Wertabgaben anfällig für Reformüberlegungen ist, zeigt das von *Kirchhof* vorlegte Umsatzsteuergesetzbuch zur Reform der Umsatzsteuer und der Verkehrsteuer.¹⁰²

Wieder in § 1 E-UStG geregelt, will *Kirchhof* die Leistungen der Umsatzsteuer unterwerfen, die ein Unternehmer entnimmt; er verzichtet also auf die klassische Einteilung in Entnahme, Leistungs- und Arbeitnehmerverbrauch und versteht die Eigenverbrauchsbesteuerung nicht als einen Sonderfall der Leistungsbesteuerung, die aus Gründen der Gleichstellung als Leistung gegen Entgelt fingiert wird.

Die Entnahme ist für ihn ausschließlich die Zuwendung eines Vorteils zu unternehmensfremden Zwecken; auf den Tatbestand des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG verzichtet er – entsprechend den oben dargelegten Gründen – folgerichtig.

¹⁰² *Kirchhof*, Umsatzsteuer Gesetzbuch – Ein Vorschlag zur Reform der Umsatzsteuer und der Verkehrssteuern, Heidelberg 2008.

Der Arbeitnehmerverbrauch ist für ihn ein Anwendungsfall der Leistungsentnahme, da der Unternehmer erst für sich entnehme, ehe er dem Unternehmenszugehörigen die Leistung im Privatbereich zuwenden könne. Er verkennt dabei den grundsätzlich unternehmerisch bedingten Ansatz der Zuwendung.

Die Verknüpfung zwischen Vorsteuerabzug und Besteuerung löst der Vorschlag über die Regelung zur Bemessungsgrundlage: in § 12 des Vorschlags soll sich die Bemessungsgrundlage in den Entnahmefällen, in denen der Vorsteuerabzug endgültig ausgeschlossen ist, aus der Differenz zwischen Angebotspreis und Einkaufsentgelt ergeben. Auffällig ist, dass der Angebotspreis als Preis definiert wird, den der entnehmende Unternehmer zahlen müsste, wenn er wie ein Dritter die Leistung bezogen hätte.

Die gedachte Fremdversorgung bereitet damit der eigentlich überwundenen Fiktionstheorie, also der fiktiven Leistung an sich selbst, wieder den Weg.

Es bleibt abzuwarten, ob und welche dieser Ansätze sich durchsetzen werden. Jedenfalls gilt auch bei der Besteuerung der unentgeltlichen Umsätze, was generell für die Umsatzsteuer gilt: es bleibt weiter spannend.

Der Steuerpflichtige: Unternehmereigenschaft und Unternehmersphäre

Prof. Dr. *Hans-Friedrich Lange*
Richter am Bundesfinanzhof, München

Inhaltsübersicht

- I. Einleitung
- II. Die Sphärentheorie
 - 1. Rechtsgrundlagen
 - 2. Rechtsprechung des BFH
 - 3. Rechtsprechung des EuGH
 - 4. Auffassung der Finanzverwaltung
 - 5. Literatur
 - 6. Stellungnahme
- III. Auswirkungen der Sphärentheorie auf die Steuerbarkeit
- IV. Auswirkungen der Sphärentheorie auf die Abziehbarkeit von Vorsteuerbeträgen
 - 1. Rechtsgrundlagen
 - 2. Rechtsprechung des EuGH zum Vorsteuerabzug einer Holding
 - 3. Grundsatz: Erfordernis eines „direkten und unmittelbaren Zusammenhangs“ zwischen Eingangsumsatz und besteuertem Ausgangsumsatz
 - a) Begründung dieses Erfordernisses
 - b) Keine allgemeingültige Präzisierung des Kriteriums des direkten und unmittelbaren Zusammenhangs möglich
 - c) Direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen Eingangsumsatz und besteuertem Ausgangsumsatz durch Kostenzurechnung
 - 4. Ausnahme 1: Fehlmaßnahmen
 - 5. Ausnahme 2: Zusammenhang eines Eingangsumsatzes (lediglich) mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Unternehmers
 - a) Begründung dieser Ausnahme
 - b) Konkretisierung dieser Fallgruppe durch den EuGH (Kausalzusammenhang)
 - 6. Stellungnahme
 - a) Kein unbeschränkter Vorsteuerabzug allein aufgrund einer partiellen Unternehmereigenschaft einer Holding
 - b) Unmaßgeblichkeit einer Zuordnung einer Beteiligung zum Unternehmen
 - c) Ausreichen eines bloßen Nutzens einer Beteiligung für den unternehmerischen Bereich (sog. strategische Beteiligung)?
 - 7. Nachweispflicht des Unternehmers
- V. Auswirkungen der Sphärentheorie auf die Vorsteueraufteilung
 - 1. Rechtsgrundlagen für die Vorsteueraufteilung
 - 2. EuGH-Rechtsprechung zur Aufteilung von Vorsteuerbeträgen zwischen wirtschaftlichen und nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten
 - a) Ergänzende Regelung der Mitgliedstaaten erforderlich
 - b) Inhaltliche Anforderungen an die Neuregelung
 - 3. Stellungnahme
 - a) Neuregelung zur Vorsteueraufteilung durch Gesetz oder Rechtsverordnung erforderlich
 - b) Rechtslage bis zur Neuregelung
- VI. Ausblick: Zur Entscheidung des Falles *Securenta*

I. Einleitung

In einer Anmerkung zu dem EuGH-Urteil *Securenta* vom März 2008¹ finden sich folgende Aussagen²:

Die Sphärentheorie

- „wurde vor der Geltung des harmonisierten Umsatzsteuerrechts entwickelt,
- kann sich auf keine Fundstelle im Gesetz oder europäischer Richtlinie stützen,
- beruht auf rechtlichen Annahmen, die durch die spätere Rechtsprechung längst überholt sind“ und
- hat „schädliche Wirkungen“, weil sie dazu geführt hat, dass sich der BFH in seinem zurückweisenden Urteil in der Sache *Securenta*³ „zu einer unpräzisen Aufforderung hat hinreißen lassen“.

Also: Was hat es mit der Unternehmersphäre bzw. der Sphärentheorie auf sich?

II. Die Sphärentheorie

1. Rechtsgrundlagen

a) *UStG*

Der Umsatzsteuer unterliegen Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer ... „im Rahmen seines Unternehmens“ ausführt (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG).

Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt (§ 2 Abs. 1 Satz 1 UStG). Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers (§ 2 Abs. 1 Satz 2 UStG).

Die juristischen Personen des öffentlichen Rechts sind nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG) und ihrer land- oder forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig.

¹ EuGH, Urteil v. 13.3.2008 – Rs. C-437/06 – *Securenta*, UR 2008, 344.

² Vgl. *Korf*, IStR 2008, 294, 295.

³ BFH, Urteil v. 18.11.2004 – V R 16/03, BFHE 208, 461, BStBl II 2005, 503.

b) Richtlinie 77/388/EWG

Der Mehrwertsteuer unterliegen Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die „ein Steuerpflichtiger als solcher“ ausführt (Art. 2 Nr. 1 der Richtlinie 77/388/EWG).

Als Steuerpflichtiger gilt, wer eine der in Abs. 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbstständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis (Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG).

Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts gelten nicht als Steuerpflichtige, soweit sie die Tätigkeiten ausüben oder Umsätze bewirken, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten oder Umsätzen Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben (Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG).

c) MwStSystRL

Der Mehrwertsteuer unterliegen Lieferungen von Gegenständen, die „ein Steuerpflichtiger als solcher“ ... tätigt (Art. 2 Nr. 1 Buchst. a der MwStSystRL).

Der Mehrwertsteuer unterliegen Dienstleistungen, die „ein Steuerpflichtiger als solcher“ ... erbringt (Art. 2 Nr. 1 Buchst. b der MwStSystRL).

Als „Steuerpflichtiger“ gilt, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbstständig ausübt (Art. 9 Abs. 1 der MwStSystRL).

Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts gelten nicht als Steuerpflichtige, soweit sie die Tätigkeiten ausüben oder Umsätze bewirken, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten oder Umsätzen Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben (Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 1 der MwStSystRL).

2. Rechtsprechung des BFH

„Ein Unternehmen kann neben seinem unternehmerischen auch einen nicht-unternehmerischen Bereich haben“⁴.

⁴ So BFH, Urteil v. 20.12.1984 – V R 25/76, BFHE 142, 524, BStBl II 1985, 176, Leitsatz; vgl. auch BFH, Urteil v. 21.5.1987 – V R 109/77, BFHE 150, 368, BStBl II 1987, 735; v. 20.1.1988 – X R 48/81, BFHE 152, 556, BStBl II 1988, 557; v. 25.3.1988 – V R 101/83, BFHE 153, 171, BStBl II 1988, 649; v. 28.11.1991 – V R 95/86, BFHE 167, 207, BStBl II 1992, 569; v. 30.7.1992 – V R 95/87, BFH/NV 1993, 202; v. 11.2.1993 – V R 57/88, BFH/NV 1994, 506; v. 18.5.1993 – V R 134/89, BFHE 172, 159, BStBl II

3. Rechtsprechung des EuGH

a) Rechtsprechung zu Holding-Gesellschaften

Der EuGH ist ebenfalls dieser Auffassung. Das ergibt sich insbesondere aus seiner Rechtsprechung zu Holding-Gesellschaften.

Unter einer Holding versteht man eine Gesellschaft, deren Unternehmensgegenstand darin besteht, unmittelbar oder mittelbar auf Dauer Beteiligungen an einem oder mehreren rechtlich selbständigen Unternehmen zu halten und zu verwalten⁵. Dabei wird vielfach unterschieden zwischen einer (bloßen) „Finanzholding“ und einer „Führungs- oder Funktionsholding“⁶. M. E. ist umsatzsteuerrechtlich die Unterscheidung zwischen einer „passiven“ Holding-Gesellschaft und einer „aktiven“ (Umsätze ausführenden) Holding-Gesellschaft⁷ treffender⁸.

Der EuGH hat in ständiger Rechtsprechung bei Holding-Gesellschaften wie folgt zwischen wirtschaftlichen und nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten differenziert – und zwar gelegentlich bei ein und derselben Holding (sog. „gemischte Holding“).

aa) Erwerb, Halten und Veräußerung von Gesellschaftsanteilen (Beteiligungen)

„Der bloße Erwerb und das bloße Halten von Gesellschaftsanteilen sind keine wirtschaftlichen Tätigkeiten im Sinne der Sechsten Richtlinie, die den Erwerber und Inhaber zum Steuerpflichtigen machen würden. Der bloße Erwerb von Beteiligungen an anderen Unternehmen stellt nämlich keine Nutzung eines Gegenstands zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen dar, da eine etwaige Dividende als Ergebnis dieser Beteiligung auf dem bloßen Eigentum an dem Gegenstand beruht und keine Gegenleistung für eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der Sechsten Richtlinie ist (vgl. Urteile Harnas & Helm, Randnr. 15, und Floridienne und Berginvest, Randnr. 21). Wenn derartige Tätigkeiten als solche keine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der

1993, 885; v. 31.1.2002 – V R 61/96, BFHE 197, 372, BStBl II 2003, 813; v. 1.7.2004 – V R 64/02, BFH/NV 2005, 252; v. 18.11.2004 – V R 16/03, BFHE 208, 461, BStBl II 2005, 503, unter II.2.c; BFH, Beschluss v. 14.4.2008, XI B 171/07, BFH/NV 2008, 1215.

5 Vgl. *Lutter*, in *Lutter, Holding-Handbuch*, § 1 Rz. 11; *K. Schmidt*, *Gesellschaftsrecht*, 4. Aufl., § 3 II.2.c.

6 Vgl. z. B. *Lutter*, in *Lutter, Holding-Handbuch*, § 1 Rz. 16 ff.; *Stapperfend*, UR 2006, 112; *BMF*, Schreiben v. 26.1.2007, BStBl I 2007, 211, 212, Rz. 6; Abschn. 18 Abs. 2 Sätze 9 und 10 UStR 2008.

7 So *Lohbeck/Specker*, in *Transaktionen, Vermögen, Pro Bono*, Festschrift zum zehnjährigen Bestehen von P + P Pöllath + Partner, 2008, 233, 247; vgl. auch *Englisch*, UR 2007, 290, 291.

8 Siehe zur Kritik an den Begriffen „Führungsholding“ und „geschäftsführende“ Holding *Mühleisen/Trapp*, UR 2007, 634 f.

Richtlinie darstellen, muss dasselbe auch für die Veräußerung solcher Beteiligungen gelten (vgl. Urteile Wellcome Trust, Randnr. 33, und vom 26. Juni 2003 in der Rechtssache C-442/01, KapHag, Slg. 2003, I-6851, Randnrn. 38 und 40)⁹.

bb) Beteiligung einer Holding-Gesellschaft an anderen Unternehmen ohne ein Eingreifen in die Verwaltung dieser Unternehmen (sog. „passive“ Holding-Gesellschaft)

„Eine Holding-Gesellschaft, deren einziger Zweck der Erwerb von Beteiligungen an anderen Unternehmen ist, ohne dass diese Gesellschaft – unbeschadet ihrer Rechte als Aktionärin oder Gesellschafterin – unmittelbar oder mittelbar in die Verwaltung dieser Gesellschaften eingreift, ist nicht Mehrwertsteuerpflichtiger und damit nicht zum Vorsteuerabzug gemäß Artikel 17 der Sechsten Richtlinie berechtigt“¹⁰.

cc) Beteiligung einer Holding-Gesellschaft an anderen Unternehmen mit einem – steuerbaren – Eingreifen in die Verwaltung dieser Unternehmen (sog. „aktive“ Holding-Gesellschaft)

„Eingriffe einer Holding in die Verwaltung von Unternehmen, an denen sie Beteiligungen erworben hat, sind eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Artikels 4 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie 77/388 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern, wenn sie Tätigkeiten darstellen, die gemäß Artikel 2 der Richtlinie der Mehrwertsteuer unterliegen, wie etwa das Erbringen von administrativen, finanziellen, kaufmännischen und technischen Dienstleistungen der Holding an ihre Tochtergesellschaften“¹¹.

dd) Dividenden aus Beteiligungen

„Dividenden aus Beteiligungen sind kein Entgelt für eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der Sechsten Richtlinie 77/388 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern und fallen daher nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer“¹².

9 EuGH, Urteil v. 29.4.2004 – Rs. C 77/01 – EDM, EuGHE 2004, I-4295, UR 2004, 292, Rz. 57.

10 EuGH, Urteil v. 20.6.1991 – Rs. C-60/90 – Polysar, EuGHE 1991, I-3111, UR 1993, 119, Leitsatz.

11 EuGH, Urteil v. 27.9.2001 – Rs. C-16/0 – Cibo Participations, EuGHE 2001, I-6663, UR 2001, 500, Leitsatz 1.

12 EuGH, Urteil v. 27.9.2001 – Rs. C-16/0 – Cibo Participations, EuGHE 2001, I-6663, UR 2001, 500, Leitsatz 3.

ee) Ausgabe neuer Aktien

„Die Ausgabe neuer Aktien stellt unabhängig davon, ob sie aus Anlass der Börseneinführung der betreffenden Gesellschaft ausgeführt wird oder nicht, keinen Umsatz dar, der in den Anwendungsbereich von Artikel 2 Nummer 1 der Sechsten Richtlinie 77/388 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern in der durch die Richtlinie 95/7 geänderten Fassung fällt¹³.“

ff) Verkauf von Aktien und sonstigen Wertpapieren

„Tätigkeiten, die im bloßen Verkauf von Aktien und sonstigen Wertpapieren wie etwa Beteiligungen an Investmentfonds bestehen, stellen keine wirtschaftlichen Tätigkeiten im Sinne von Artikel 4 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie dar und fallen somit nicht in deren Anwendungsbereich¹⁴.“

gg) Anlagen in Investmentfonds

„Anlagen in Investmentfonds sind keine Dienstleistung „gegen Entgelt“ im Sinne von Artikel 2 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie und fallen deshalb ebenfalls nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer¹⁵.“

hh) Gewährung verzinslicher Darlehen, Anlagen in Form von Bankeinlagen oder in Wertpapiere

„Dagegen stellen die jährliche Gewährung verzinslicher Darlehen durch eine Holdinggesellschaft an ihre Beteiligungsgesellschaften und die Anlagen der Holdinggesellschaft in Form von Bankeinlagen oder in Wertpapiere wie Schatzanweisungen oder Zertifikate wirtschaftliche Tätigkeiten, die ein Steuerpflichtiger als solcher ausführt, im Sinne von Artikel 2 Nummer 1 und 4 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie dar¹⁶.“

*b) Anmerkungen**aa) Bestätigung der Sphärentheorie durch das EuGH-Urteil Securenta*

Der EuGH hat diese Unterscheidung zwischen wirtschaftlichen und nicht-wirtschaftlichen Tätigkeiten in seinem Urteil *Securenta* schon ausweislich der Leitsätze – mit aller Klarheit – wieder aufgenommen¹⁷.

13 EuGH, Urteil v. 26.5.2005 – Rs. C-465/03 – Kretztechnik, EuGHE 2005, I-4357, UR 2005, 382, Leitsatz 1.

14 EuGH, Urteil v. 29.4.2004 – Rs. C 77/01 – EDM, EuGHE 2004, I-4295, UR 2004, 292, Leitsatz 1.

15 EuGH, Urteil v. 29.4.2004 – Rs. C 77/01 – EDM, EuGHE 2004, I-4295, UR 2004, 292, Leitsatz 1.

16 EuGH, Urteil v. 29.4.2004 – Rs. C 77/01 – EDM, EuGHE 2004, I-4295, UR 2004, 292, Leitsatz 1.

17 Vgl. EuGH, Urteil v. 13.3.2008 – Rs. C-437/06 – *Securenta*, UR 2008, 344, Leitsätze 1 und 2.

Wie unter diesen Umständen angenommen werden kann, „dass es wohl verfehlt wäre, die *Securenta*-Entscheidung (des EuGH) als Bestätigung der Sphärentheorie zu interpretieren“¹⁸, erscheint nicht nachvollziehbar. Vielmehr hat der EuGH mit diesem Urteil die Sphärentheorie bestätigt¹⁹.

bb) Keine Modifizierung der Rechtsprechung des EuGH zur Unternehmereigenschaft der Holding im Umsatzsteuerrecht zu erwarten

Die Erwartung, der EuGH werde seine vorstehend dargestellte Rechtsprechung zur Unternehmereigenschaft der Holding im Umsatzsteuerrecht im Sinne seiner Ausführungen zum Unternehmerbegriff i.S. des Art. 87 Abs. 1 EG modifizieren²⁰, entbehrt jeder Grundlage²¹. Denn der EuGH hat seine Ausführungen zu Art. 87 Abs. 1 EG ausdrücklich auf den „Begriff des Unternehmens ... im Rahmen des Wettbewerbsrechts“ beschränkt²².

4. Auffassung der Finanzverwaltung

Die Finanzverwaltung geht davon aus, dass (auch) eine Personal- oder Kapitalgesellschaft neben einem unternehmerischen Bereich auch einen nicht-unternehmerischen Bereich haben kann²³.

5. Literatur

In der Literatur gibt es unterschiedliche Auffassungen zur Geltung der Sphärentheorie²⁴. Einige Autoren halten die Sphärentheorie für nicht (mehr) überzeugend²⁵ während die h. M. von ihrer (Weiter-)Geltung ausgeht²⁶.

18 So *Eggers/Korf*, DB 2008, 719, 723.

19 So zutreffend *Birkenfeld*, NWB Nr. 18 v. 28.4.2008, Vorsteuerabzug, Fach 7, S. 7044; *Martin*, BFH-PR 2008, 316; *Nieskens*, EU-UStB 2008, 20; *Langer/Zugmaier*, DStR 2008, 617; *Hahne*, BB 2008, 766.

20 So *Stadie*, UR 2007, 1, unter Hinweis auf das EuGH, Urteil v. 10.1.2006 – Rs. C-222/04, *Cassa di Risparmio di Firenze*, EuGHE 2006, I-289 = EuZW 2006, 306 = HFR 2006, 407; zustimmend *Mühleisen/Trapp*, UR 2007, 633, 639.

21 Vgl. *Englisch*, UR 2007, 290, 292; *Wäger*, in Festschrift für Reiß, 2008, S. 229, 237.

22 Vgl. EuGH, Urteil v. 10.1.2006 – Rs. C-222/04, *Cassa di Risparmio di Firenze*, EuGHE 2006, I-289 = EuZW 2006, 306 = HFR 2006, 407, Rz. 107–125.

23 Vgl. BMF, Schreiben v. 4.10.2006, BStBl I 2006, 614; v. 26.1.2007, BStBl I 2007, 211; Abschn. 213a, 213 b UStR 2008.

24 Vgl. *Vellen*, UStB 2007, 312, m. w. N.

25 Vgl. *von Streit*, UR 2003, 1; *Grünwald*, DStR 2005, 1377, 1380 f.; *Feldt*, UR 2007, 161; *Korf*, IStR 2008, 294, 295.

26 Vgl. *Klenk*, in Sölch/Ringleb, UStG, § 2 Rz. 185 ff.; *Wagner*, in Sölch/Ringleb, UStG, § 15 Rz. 234 ff.; *Birkenfeld*, NWB Nr. 18 v. 28.4.2008, Vorsteuerabzug, Fach 7, S. 7041 ff.; *Stadie*, in Rau/Dürrwächter, UStG, § 2 Rz. 498; *Meyer*, in Offerhaus/Söhn/Lange, UStG, § 1 Rz. 300, § 2 Rz. 150 ff.; *Robisch*, UR 2001, 100, 102 f.; *Eggers*, UR 2008, 348, 350; *Wäger*, in Festschrift für Reiß, 2008, S. 229, 237.

6. Stellungnahme

Die Sphärentheorie ist – entgegen einer Äußerung in der Literatur – kein „Konstrukt“²⁷. Sie ergibt sich vielmehr zwingend aus den dargelegten Vorschriften des UStG – und zwar in erster Linie aus § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG²⁸ – und den entsprechenden Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts.

Danach kann jeder Unternehmer neben seinem unternehmerischen Bereich auch einen nichtunternehmerischen Bereich haben. Das gilt nicht nur für natürliche Personen, bei denen aufgrund ihrer privaten Existenz ein solcher Bereich stets gegeben ist, sondern auch für andere Unternehmer unabhängig von der Rechtsform.

Dabei wird der unternehmerische Bereich durch selbständige gewerbliche/berufliche (= wirtschaftliche) Tätigkeiten definiert²⁹. Ob dieser Bereich im Unternehmen organisatorisch abgrenzbar ist, spielt keine Rolle³⁰.

Bei einer juristischen Person des öffentlichen Rechts stellt in der Regel³¹ der hoheitliche Bereich die nichtunternehmerische Sphäre dar³².

III. Auswirkungen der Sphärentheorie auf die Steuerbarkeit

Die Unterscheidung zwischen einem unternehmerischen (wirtschaftlichen) und einem nichtunternehmerischen (nichtwirtschaftlichen) Bereich hat gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG, Art. 2 Nr. 1 der Richtlinie 77/388/EWG und Art. 2 Nr. 1 Buchst. a und b der MwStSystRL zur Folge, dass nur unternehmerische bzw. wirtschaftliche Leistungen steuerbar sein können.

27 So aber *Eggers/Korf*, DB 2008, 719, 721, Fn. 15.

28 Vgl. BFH, Urteil v. 20.12.1984 – V R 25/76, BFHE 142, 524, BStBl II 1985, 176, unter B. 2.; a. A. *Stadie*, in Rau/Dürrwächter, UStG, § 2 Rz. 497, der § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG für maßgebend hält.

29 Zutreffend *Wäger*, in Festschrift für Reiß, 2008, S. 229, 237 f.

30 A. A. *Habne*, BB 2008, 766.

31 Vgl. aber insbesondere den Wettbewerbsvorbehalt des Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG bzw. des Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 2 der MwStSystRL, siehe dazu *Lange*, UR 1999, 385 sowie den Vorlagebeschluss des BFH v. 20.12.2007 – V R 70/05, BFH/NV 2008, 719.

32 Vgl. BFH, Urteil v. 20.12.1984 – V R 25/76, BFHE 142, 524, BStBl II 1985, 176, unter B. 3 b; v. 9.10.2002 – V R 64/99, BFHE 200, 119, BStBl II 2003, 375; BFH-Beschluss v. 31.7.2007 – V B 44/06, BFH/NV 2007, 2365.

IV. Auswirkungen der Sphärentheorie auf die Abziehbarkeit von Vorsteuerbeträgen

1. Rechtsgrundlagen

a) UStG

Der Unternehmer kann die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer „für sein Unternehmen ausgeführt worden sind“, als Vorsteuerbetrag abziehen (§ 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG).

Vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist die Steuer für die Lieferungen ... sowie für die sonstigen Leistungen, „die der Unternehmer zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet“ (§ 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG).

b) Richtlinie 77/388/EWG

„Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden“, ist der Steuerpflichtige befugt, die im Inland geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert wurden oder geliefert werden bzw. erbracht wurden oder erbracht werden, von der von ihm geschuldeten Steuer abzuziehen (Art. 17 Abs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG).

c) MwStSystRL

„Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden“, ist der Steuerpflichtige berechtigt, in dem Mitgliedstaat, in dem er diese Umsätze bewirkt, die in diesem Mitgliedstaat geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert bzw. erbracht wurden oder werden, vom Betrag der von ihm geschuldeten Steuer abzuziehen (Art. 168 Buchst. a der MwStSystRL).

2. Rechtsprechung des EuGH zum Vorsteuerabzug einer Holding

Der EuGH hat sich in mehreren Urteilen zum Vorsteuerabzug einer Holding geäußert. Hervorzuheben sind folgende Entscheidungen:

a) *EuGH-Urteil Abbey National*³³

Sachverhalt: Abbey National begehrte den Vorsteuerabzug für die Honorare von Dienstleistungen, die zur Durchführung einer Geschäftsveräußerung im Ganzen in Anspruch genommen worden waren.

³³ EuGH, Urteil v. 22.2.2001 – Rs. C-408/98 – Abbey National, EuGHE 2001, I-1361, UR 2001, 164.

Leitsatz: „Hat ein Mitgliedstaat von der in Artikel 5 Absatz 8 der Sechsten Richtlinie 77/388 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern vorgesehenen Möglichkeit Gebrauch gemacht, sodass die Übertragung eines Gesamtvermögens oder eines Teilvermögens so behandelt wird, als ob keine Lieferung von Gegenständen vorliegt, so gehören die Ausgaben des Übertragenden für die Dienstleistungen, die er zur Durchführung der Übertragung in Anspruch nimmt, zu seinen allgemeinen Kosten; sie weisen damit grundsätzlich einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit seiner gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit auf. Führt der Übertragende sowohl Umsätze aus, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch Umsätze, für die dieses Recht nicht besteht, kann er deshalb gemäß Artikel 17 Absatz 5 der Sechsten Richtlinie 77/388 nur den Teil der Mehrwertsteuer abziehen, der auf den Betrag der erstgenannten Umsätze entfällt. Weisen jedoch die verschiedenen Dienstleistungen, die der Übertragende für die Durchführung der Übertragung in Anspruch genommen hat, einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit einem klar abgegrenzten Teil seiner wirtschaftlichen Tätigkeit auf, sodass die Kosten dieser Dienstleistungen zu den allgemeinen Kosten dieses Unternehmens teils gehören, und unterliegen alle Umsätze dieses Unternehmens der Mehrwertsteuer, so kann der Steuerpflichtige die gesamte Mehrwertsteuer abziehen, die seine Ausgaben für die Vergütung dieser Dienstleistungen belastet.“

b) *EuGH-Urteil Cibo Participations*³⁴

Sachverhalt: Cibo Participations beehrte den Vorsteuerabzug für Dienstleistungen, die ihr im Zusammenhang mit dem Erwerb von Beteiligungen an ihren drei, auf dem Fahrradsektor tätigen Tochtergesellschaften berechnet worden waren. Diese Dienstleistungen bezogen sich insbesondere auf Betriebsrevisionen, Leistungen bei der Aushandlung des Preises der Aktien, die Ausgestaltung der Übernahme der Mehrheit in den Gesellschaften sowie juristische und steuerrechtliche Leistungen³⁵.

Leitsatz 2: „2. Die Kosten, die einer Holding für die bei Erwerb einer Beteiligung an einer Tochtergesellschaft erworbenen Dienstleistung entstanden sind, gehören zu ihren allgemeinen Kosten und hängen deshalb grundsätzlich direkt und unmittelbar mit ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit zusammen. Wenn die Holding deshalb sowohl Umsätze tätigt, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch Umsätze, für die dieses Recht nicht besteht, ergibt sich aus Artikel 17 Absatz 5 Unterabsatz 1 der Sechsten Richtlinie

34 EuGH, Urteil v. 27.9.2001 – Rs. C-16/0 – Cibo Participations, EuGHE 2001, I-6663, UR 2001, 500.

35 EuGH, Urteil v. 27.9.2001 – Rs. C-16/0 – Cibo Participations, EuGHE 2001, I-6663, UR 2001, 500, Rz. 9.

77/388 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern, dass sie den Vorsteuerabzug nur für den Teil der Mehrwertsteuer vornehmen kann, der dem Betrag der erstgenannten Umsätze entspricht.“

c) *EuGH-Urteil Kretztechnik*³⁶

Sachverhalt: Kretztechnik beehrte den Abzug von Mehrwertsteuerbeträgen, die sie auf Leistungen im Zusammenhang mit der Ausgabe von Aktien aus Anlass ihrer Einführung an der Frankfurter Börse entrichtet hatte. Geschäftsgegenstand von Kretztechnik war die Entwicklung und der Vertrieb von elektromedizinischen Geräten.

Leitsatz 2: „2. Nach Artikel 17 Absätze 1 und 2 der Sechsten Richtlinie 77/388 in der durch die Richtlinie 95/7 geänderten Fassung besteht ein Recht auf Abzug der gesamten Vorsteuer, die die Aufwendungen eines Steuerpflichtigen für die verschiedenen Leistungen belastet, die er im Rahmen einer Ausgabe von Aktien bezogen hat, sofern es sich bei sämtlichen Umsätzen, die dieser Steuerpflichtige im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit vornimmt, um besteuerte Umsätze handelt.“

d) *EuGH-Urteil Investrand*³⁷

Sachverhalt: Investrand beehrte den Vorsteuerabzug aus ihr 1996 entstandenen Rechtsberatungskosten. Die Kosten betrafen eine zu ihrem Vermögen gehörende Forderung, die bereits 1989 – bevor Investrand mehrwertsteuerpflichtig wurde (1.1.1993) – entstanden war.

Leitsatz: „Art. 17 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie 77/388 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern ist dahin auszulegen, dass die Kosten für Beratungsdienste, die ein Steuerpflichtiger zur Feststellung der Höhe einer Forderung, die zum Vermögen seines Unternehmens gehört und die mit einer vor Entstehung seiner Mehrwertsteuerpflichtigkeit erfolgten Veräußerung von Anteilen zusammenhängt, in Anspruch genommen hat, in Ermangelung von Nachweisen dafür, dass diese Dienste ihren ausschließlichen Grund in der von dem Steuerpflichtigen ausgeübten wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne der Sechsten Richtlinie haben, keinen direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit dieser Tätigkeit aufweisen und folglich nicht zum Abzug der auf ihnen lastenden Mehrwertsteuer berechtigen.“

³⁶ EuGH, Urteil v. 26.5.2005 – Rs. C-465/03 – Kretztechnik, EuGHE 2005, I-4357, UR 2005, 382.

³⁷ EuGH, Urteil v. 8.2.2007 – Rs. C-435/05 – Investrand, EuGHE 2007, I-1315, UR 2007, 225

e) *EuGH-Urteil Securenta*³⁸

Sachverhalt: Securenta begehrte den Vorsteuerabzug aus Aufwendungen, die ihr im Zusammenhang mit dem Erwerb neuen Kapitals (durch Ausgabe von Aktien und Einräumung stiller Beteiligungen) entstanden waren. Securenta übte drei Arten von Tätigkeiten aus:

1. nicht steuerbare Tätigkeiten,
2. steuerbare, aber steuerbefreite Tätigkeiten und
3. steuerbare und steuerpflichtige Tätigkeiten.

Es stellte sich die Frage, ob und ggf. in welchem Umfang ein Unternehmer zum Abzug der Vorsteuerbeträge auf Aufwendungen berechtigt ist, die keinen bestimmten Ausgangstätigkeiten zugeordnet werden können³⁹.

Leitsatz 1: „1. Für den Fall, dass ein Steuerpflichtiger zugleich steuerpflichtigen oder steuerfreien wirtschaftlichen Tätigkeiten und nichtwirtschaftlichen, nicht in den Anwendungsbereich der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage fallenden Tätigkeiten nachgeht, ist der Abzug der Vorsteuer auf Aufwendungen im Zusammenhang mit der Ausgabe von Aktien und atypischen stillen Beteiligungen nur insoweit zulässig, als diese Aufwendungen der wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen im Sinne des Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie zuzurechnen sind.“

3. Grundsatz: Erfordernis eines „direkten und unmittelbaren Zusammenhangs“ zwischen Eingangsumsatz und besteuertem Ausgangsumsatz

a) *Begründung dieses Erfordernisses*⁴⁰

„(20). Wie der Gerichtshof bereits festgestellt hat, regelt Artikel 17 Absatz 5 der Sechsten Richtlinie, der bei der Auslegung des Absatzes 2 dieser Bestimmung zu beachten ist, das Recht auf Abzug der Mehrwertsteuer, wenn diese sich auf Eingangsumsätze bezieht, die von dem Steuerpflichtigen „sowohl für Umsätze verwendet werden, für die nach den Absätzen 2 und 3 ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch für Umsätze, für die dieses Recht nicht besteht“. Die Verwendung der Worte „für ... verwendet werden“ in dieser Bestimmung zeigt, dass das in Absatz 2 vorgesehene Recht auf Vorsteuerabzug nur entsteht, wenn die bezogenen Gegenstände oder Dienstleistungen

³⁸ EuGH, Urteil v. 13.3.2008 – Rs. C-437/06 – Securenta, UR 2008, 344.

³⁹ Vgl. EuGH, Urteil v. 13.3.2008 – Rs. C-437/06 – Securenta, UR 2008, 344, Rz. 26.

⁴⁰ Vgl. EuGH, Urteil v. 8.6.2000 – Rs. C-98/98 – Midland, EuGHE 2000, I-4177, UR 2000, 342, Rz. 20, 21, 24.

direkt und unmittelbar mit Ausgangsumsätzen, die das Recht auf Vorsteuerabzug eröffnen, zusammenhängen, und dass dabei der vom Steuerpflichtigen verfolgte endgültige Zweck unerheblich ist (vgl. Urteil vom 6. April 1995 in der Rechtssache C-4/94, BLP Group, Slg. 1995, I-983, Randnrn. 18 und 19).

(21) Diese Auslegung wird durch Artikel 2 der Ersten Richtlinie bestätigt, nach der nur der Mehrwertsteuerbetrag abgezogen werden kann, der die verschiedenen Kostenelemente eines besteuerten Umsatzes unmittelbar belastet.

...

(24) Somit ist auf die erste Frage zu antworten, dass Artikel 2 der Ersten Richtlinie und Artikel 17 Absätze 2, 3 und 5 der Sechsten Richtlinie so auszulegen sind, dass grundsätzlich ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, bestehen muss, damit der Steuerpflichtige zum Vorsteuerabzug berechtigt ist und der Umfang dieses Rechts bestimmt werden kann.“

b) Keine allgemeingültige Präzisierung des Kriteriums des direkten und unmittelbaren Zusammenhangs möglich⁴¹

„(25) Soweit das nationale Gericht mit dem ersten Teil der zweiten Frage weitere Klarheit über die Art des „direkten und unmittelbaren Zusammenhangs“ erhalten möchte, halten Midland, die Regierung des Vereinigten Königreichs und die Kommission den Versuch, präziser formulieren zu wollen, zu Recht für vergeblich. Angesichts der Verschiedenheit der gewerblichen und beruflichen Umsätze lässt sich in der Tat die für die Abzugsfähigkeit der Vorsteuer erforderliche Beziehung zwischen den jeweiligen Eingangs- und den Ausgangsumsätzen für alle denkbaren Fälle nicht genauer bestimmen. Es ist Sache des nationalen Gerichts, das Kriterium des direkten und unmittelbaren Zusammenhangs auf den Sachverhalt des bei ihm anhängigen Rechtsstreits anzuwenden und dabei alle Umstände zu berücksichtigen, unter denen die betreffenden Umsätze ausgeführt worden sind.“

c) Direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen Eingangsumsatz und besteuertem Ausgangsumsatz durch Kostenzurechnung⁴²

„(27) Nach dem Grundprinzip des Mehrwertsteuersystems, das sich aus Artikel 2 der Ersten und Artikel 2 der Sechsten Richtlinie ergibt, wird die Mehrwertsteuer auf jeden Produktions- oder Vertriebsvorgang erhoben,

⁴¹ Vgl. EuGH, Urteil v. 8.6.2000 – Rs. C-98/98 – Midland, EuGHE 2000, I-4177, UR 2000, 342, Rz. 25.

⁴² Vgl. EuGH, Urteil v. 22.2.2001 – Rs. C-408/98 – Abbey National, EuGHE 2001, I-1361, UR 2001, 164, Rz. 27, 28.

abzüglich der Mehrwertsteuer, mit der die verschiedenen Kostenelemente unmittelbar belastet worden sind (Urteil *Midland Bank*, Randnr. 29).

(28) Nach diesem Prinzip und dem Grundsatz, dass ein Recht auf Vorsteuerabzug nur entsteht, wenn die bezogenen Gegenstände oder Dienstleistungen direkt und unmittelbar mit besteuerten Umsätzen zusammenhängen, setzt das Recht auf Abzug der für diese Gegenstände oder Dienstleistungen entrichteten Mehrwertsteuer voraus, dass die für den Bezug dieser Leistungen getätigten Aufwendungen zu den Kostenelementen der besteuerten Umsätze gehören. Die Aufwendungen müssen somit Teil der Kosten der Ausgangsumsätze sein, für die die Gegenstände und Dienstleistungen verwendet werden. Daher müssen die Kostenelemente in der Regel entstanden sein, bevor der Steuerpflichtige die besteuerten Umsätze ausführt, denen sie zuzurechnen sind (Urteil *Midland Bank*, Randnr. 30).“

4. Ausnahme 1: Fehlmaßnahmen⁴³

„(22) Wie der Gerichtshof jedoch auch entschieden hat, bleibt ein einmal entstandenes Recht auf Vorsteuerabzug erhalten, auch wenn die beabsichtigte wirtschaftliche Tätigkeit nicht zu besteuerten Umsätzen geführt hat oder wenn der Steuerpflichtige die Gegenstände oder Dienstleistungen, die zu dem Abzug geführt haben, aufgrund von Umständen, die von seinem Willen unabhängig waren, nicht im Rahmen steuerpflichtiger Umsätze verwenden konnte (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 29. Februar 1996 in der Rechtssache C-110/94, *INZO*, Slg. 1996, I-857, Randnrn. 20 und 21, *Ghent Coal Terminal*, Randnr. 20, und vom 8. Juni 2000 in der Rechtssache C-396/98, *Schloßstraße*, Slg. 2000, I-0000, Randnr. 42).

(23) Diese Rechtsprechung läßt also ausnahmsweise und unter bestimmten Voraussetzungen auch dann ein Recht auf Vorsteuerabzug zu, wenn ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen, die zum Vorsteuerabzug berechtigenden, nicht hergestellt werden kann.“

5. Ausnahme 2: Zusammenhang eines Eingangsumsatzes (lediglich) mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Unternehmers

a) Begründung dieser Ausnahme⁴⁴

„(24). Ein Recht auf Vorsteuerabzug wird jedoch zugunsten des Steuerpflichtigen auch bei Fehlen eines direkten und unmittelbaren Zusammenhangs zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehre-

⁴³ Vgl. EuGH, Urteil v. 8.6.2000 – Rs. C-98/98 – *Midland*, EuGHE 2000, I-4177, UR 2000, 342, Rz. 22, 23

⁴⁴ Vgl. EuGH, Urteil v. 8.2.2007 – Rs. C-435/05 – *Investrand*, EuGHE 2007, I-1315, UR 2007, 225, Rz. 24.

ren Ausgangsumsätzen dann angenommen, wenn die Kosten für die fraglichen Dienstleistungen zu seinen allgemeinen Aufwendungen gehören und – als solche – Bestandteile des Preises der von ihm gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen sind. Derartige Kosten hängen nämlich direkt und unmittelbar mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen zusammen (vgl. u. a. Urteile *Midland Bank*, Randnrn. 23 und 31, und *Kretztechnik*, Randnr. 36).“

*b) Konkretisierung dieser Fallgruppe durch den EuGH
(Kausalzusammenhang)*

Aufwendungen für Eingangsumsätze müssen ihren ausschließlichen Grund (Entstehungsgrund) in der vom Steuerpflichtigen ausgeübten steuerpflichtigen wirtschaftlichen Tätigkeit haben⁴⁵.

Dafür reicht nicht aus, dass ein Eingangsumsatz sich auf ein Wirtschaftsgut (z. B. eine Forderung) bezieht, das zum Unternehmensvermögen gehört⁴⁶.

Ausreichend ist dagegen, wenn (vorsteuerbelastete) Aufwendungen im Zusammenhang mit der Ausgabe von Aktien oder atypischen stillen Beteiligungen angefallen sind und das so erworbene Kapital für die wirtschaftliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen eingesetzt worden ist⁴⁷ oder die wirtschaftliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen stärken sollte⁴⁸.

6. Stellungnahme

a) Kein unbeschränkter Vorsteuerabzug allein aufgrund einer partiellen Unternehmereigenschaft einer Holding

Angesichts dieser EuGH-Rechtsprechung kann der in der Literatur vertretene Auffassung, dass ein Vorsteuerabzug keinen Abzugsbeschränkungen unterliege, wenn die Holding überhaupt – in einem Teilbereich – als Unternehmerin anzusehen sei⁴⁹, nicht gefolgt werden⁵⁰.

45 EuGH, Urteil v. 8.2.2007 – Rs. C-435/05 – *Investrand*, EuGHE 2007, I-1315, UR 2007, 225, Leitsatz und Rz. 33.

46 EuGH, Urteil v. 8.2.2007 – Rs. C-435/05 – *Investrand*, EuGHE 2007, I-1315, UR 2007, 225, Rz. 31.

47 EuGH, Urteil v. 13.3.2008 – Rs. C-437/06 – *Securenta*, UR 2008, 344, Rz. 28.

48 EuGH, Urteil v. 26.5.2005 – Rs. C-465/03 – *Kretztechnik*, EuGHE 2005, I-4357, UR 2005, 382, Rz. 36; EuGH, Urteil v. 8.2.2007 – Rs. C-435/05 – *Investrand*, EuGHE 2007, I-1315, UR 2007, 225, Rz. 35 ff.

49 Vgl. *Robisch*, UR 2001, 100, 102 f.; *von Streit*, UR 2003, 1, 6; *Mühleisen/Trapp*, UR 2007, 633, 636; *Englisch*, UR 2007, 290, 294; *Küffner/Zugmaier*, DStR 2007, 472, 473.

50 Vgl. *Klenk*, in *Sölch/Ringleb*, UStG, § 2 Rz. 180 „Holding“; *Stapperfend*, UR 2006, 112, 118; *Wäger*, in *Festschrift für Reiß*, 2008, S. 229, 239 f.

Soweit sich diese Ansicht auf die EuGH-Urteile KapHag⁵¹ und Kretztechnik⁵² beruft und ausführt, diesen Urteilen sei keine Beschränkung des Vorsteuerabzugs zu entnehmen⁵³, wird übersehen, dass beiden Urteilen ein Sachverhalt zu Grunde lag, bei dem die jeweilige Klägerin über keinen außerunternehmerischen Bereich verfügte und nur Umsätze ausführte, die zum vollen Abzug der in Rechnung gestellten Vorsteuer berechtigten⁵⁴.

b) Unmaßgeblichkeit einer Zuordnung einer Beteiligung zum Unternehmen

Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung gibt es im vorliegenden Zusammenhang für einen Unternehmer kein Verbot⁵⁵ oder – in anderen Fällen – eine Pflicht⁵⁶, eine Beteiligung an einem anderen Unternehmen seinem Unternehmen zuzuordnen. Eine Zuordnung der Beteiligung zum Unternehmen ist für den Vorsteuerabzug unerheblich. Denn es geht hier nicht um eine gewissermaßen vergegenständlichte Zurechenbarkeit von Eingangsumsätzen zu bestimmten im Unternehmen gehaltenen Wirtschaftsgütern (Beteiligungen), sondern um das Vorliegen eines direkten und unmittelbaren Zusammenhangs zwischen Eingangsumsätzen und der wirtschaftlichen (Gesamt-)Tätigkeit des Unternehmers⁵⁷.

c) Ausreichen eines bloßen Nutzens einer Beteiligung für den unternehmerischen Bereich (sog. strategische Beteiligung) ?

Fraglich ist, ob den Anforderungen des EuGH (bereits) dadurch entsprochen wird, dass eine Beteiligung „von Nutzen für einen unternehmerischen Bereich ist oder sein kann“⁵⁸, z. B. durch den Erwerb oder die Veräußerung einer sog. „strategischen Beteiligung“⁵⁹.

Deshalb ist m. E. auch die Auffassung der Finanzverwaltung⁶⁰ nicht zweifelsfrei, das Erwerben, Halten und Veräußern einer gesellschaftsrechtlichen Beteiligung stelle (auch) dann eine unternehmerische Tätigkeit dar, wenn die

51 EuGH, Urteil v. 26.6.2003 – Rs. 442/01 – KapHag, EuGHE 2003, I-6851, UR 2003, 443.

52 EuGH, Urteil v. 26.5.2005 – Rs. C-465/03 – Kretztechnik, EuGHE 2005, I-4357, UR 2005, 382.

53 Vgl. *Küffner/Zugmaier*, DStR 2007, 472, 473.

54 Zutreffend *Nattkämper*, EU-UStB 2008, 41, 42.

55 Vgl. BMF, Schreiben v. 26.1.2007, BStBl I 2007, 211, Rz. 4; Abschn. 18 Abs. 2 Satz 5 UStR.

56 Vgl. BMF, Schreiben v. 26.1.2007, BStBl I 2007, 211, Rz. 9; Abschn. 213b Satz 1 UStR 2008.

57 Vgl. *Englisch*, UR 2007, 290, 294 f.; siehe auch *Wäger*, in Festschrift für Reiß, 2008, S. 229, 239.

58 So *Nattkämper*, EU-UStB 2008, 41, 45.

59 So *Englisch*, UR 2007, 290, 295.

60 Vgl. BMF, Schreiben v. 26.1.2007, BStBl I 2007, 211, 212, Rz. 7; Abschn. 18 Abs. 2 Satz 12 Nr. 2 UStR.

Beteiligung der Förderung einer bestehenden oder beabsichtigten unternehmerischen Tätigkeit (z. B. Sicherung günstigerer Einkaufskonditionen, Verschaffung von Einfluss bei potentiellen Konkurrenten, Sicherung günstiger Absatzkonditionen) diene.

Das von der Finanzverwaltung zur Begründung herangezogene EuGH-Urteil⁶¹ trägt diese Auffassung jedenfalls nicht. Der EuGH entschied in diesem Urteil, nach Artikel 19 Absatz 2 der Richtlinie 77/388/EWG seien Gelderträge, die ein Unternehmen der Immobilienverwaltung als Entgelt für die auf eigene Rechnung erfolgte Anlage von Mitteln erhalte, die es von den Eigentümern oder Mietern erhalten habe, in den genannten Nenner einzubeziehen. Diese Erträge stellten zwar das Entgelt für Dienstleistungen dar, die der Mehrwertsteuer unterlägen und nach Artikel 13 Teil B Buchstabe d der Richtlinie 77/388/EWG von ihr befreit seien, doch könne die fragliche Anlage nicht zu den Hilfsumsätzen gerechnet werden, weil im Bezug der Zinsen dafür eine unmittelbare, dauerhafte und notwendige Erweiterung der steuerbaren Tätigkeit der Unternehmen der Immobilienverwaltung liege.

Einen Bezug dieser Entscheidung (einschließlich der vom EuGH dafür gegebenen Begründung) zu der hier interessierenden Frage, unter welchen Voraussetzungen das Erwerben, das Halten und Veräußern einer gesellschaftsrechtlichen Beteiligung eine unternehmerische Tätigkeit ist, vermag ich nicht zu erkennen.

7. Nachweispflicht des Unternehmers

Der Steuerpflichtige muss anhand objektiver Umstände nachweisen, dass die Aufwendungen für einen bestimmten Eingangsumsatz zu den Kostenelementen eines zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsatzes gehören⁶².

V. Auswirkungen der Sphärentheorie auf die Vorsteueraufteilung

1. Rechtsgrundlagen für die Vorsteueraufteilung

UStG: Verwendet der Unternehmer einen für sein Unternehmen gelieferten eingeführten oder innergemeinschaftlich erworbenen Gegenstand oder eine von ihm in Anspruch genommene sonstige Leistung nur zum Teil zur Ausführung von Umsätzen, die den Vorsteuerabzugs ausschließen, so ist der Teil

61 EuGH, Urteil v. 11.07.1996 – Rs. C-306/94 – Régie dauphinoise, EuGHE 1996, I-3695, UR 1996, 304.

62 Vgl. EuGH, Urteil v. 8.6.2000 – Rs. C-98/98 – Midland, EuGHE 2000, I-4177, UR 2000, 342, Rz. 32; EuGH, Urteil v. 8.2.2007 – Rs. C-435/05 – Investrand, EuGHE 2007, I-1315, UR 2007, 225, Leitsatz.

der jeweiligen Vorsteuerbeträge nicht abziehbar, der den zum Ausschluss vom Vorsteuerabzugs führenden Umsätzen wirtschaftlich zuzurechnen ist (§ 15 Abs. 4 Satz 1 UStG).

Richtlinie 77/388/EWG: Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen von einem Steuerpflichtigen sowohl für Umsätze verwendet werden, für die ... ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch für Umsätze, für die dieses Recht nicht besteht, „ist der Vorsteuerabzug nur für den Teil der Mehrwertsteuer zulässig, der auf den Betrag der erstgenannten Umsätze entfällt“ (Art. 17 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG).

MwStSystRL: Soweit Gegenstände und Dienstleistungen von einem Steuerpflichtigen sowohl für Umsätze verwendet werden, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug ... besteht, als auch für Umsätze, für die kein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, „darf nur der Teil der Mehrwertsteuer abgezogen werden, der auf den Betrag der erstgenannten Umsätze entfällt“ (Art. 173 Abs. 1 der MwStSystRL).

2. EuGH-Rechtsprechung zur Aufteilung von Vorsteuerbeträgen zwischen wirtschaftlichen und nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten

a) Ergänzende Regelung der Mitgliedstaaten erforderlich⁶³

„(32). Mit seiner zweiten Frage möchte das vorliegende Gericht wissen, ob für den Fall, dass ein Vorsteuerabzug nur insoweit zulässig ist, als die Aufwendungen des Steuerpflichtigen wirtschaftlichen Tätigkeiten zuzurechnen sind, die Aufteilung der auf diese Aufwendungen entfallenden Vorsteuerbeträge nach einem Investitionsschlüssel oder in entsprechender Anwendung des Art. 17 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie nach einem Umsatzschlüssel vorzunehmen ist.

(33). Zur Beantwortung dieser Frage ist festzustellen, dass die Sechste Richtlinie nicht regelt, welche Methoden oder Kriterien die Mitgliedstaaten anwenden müssen, wenn sie Bestimmungen erlassen, die eine Aufteilung der Vorsteuerbeträge danach zulassen, ob sich die entsprechenden Aufwendungen auf wirtschaftliche oder auf nichtwirtschaftliche Tätigkeiten beziehen. Wie die Kommission bemerkt hat, betreffen die Regelungen in Art. 17 Abs. 5 und Art. 19 der Sechsten Richtlinie nämlich ausschließlich die Vorsteuer auf Aufwendungen im Zusammenhang mit wirtschaftlichen Tätigkeiten, wobei sie diese in steuerpflichtige, zum Vorsteuerabzug berechtigte, und steuerfreie, kein solches Recht eröffnende Tätigkeiten unterteilen.

(34). Daher und damit die Steuerpflichtigen die notwendigen Berechnungen anstellen können, obliegt es den Mitgliedstaaten, unter Beachtung der dem

⁶³ EuGH, Urteil v. 13.3.2008 – Rs. C-437/06 – *Securita*, UR 2008, 344, Rz. 32 ff.

Gemeinsamen Mehrwertsteuersystem zugrunde liegenden Prinzipien die hierfür geeigneten Methoden und Kriterien festzulegen.“

b) Inhaltliche Anforderungen an die Neuregelung

„Die Festlegung der Methoden und Kriterien zur Aufteilung der Vorsteuerbeträge zwischen wirtschaftlichen und nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten im Sinne der Sechsten Richtlinie 77/388 steht im Ermessen der Mitgliedstaaten, die bei der Ausübung ihres Ermessens Zweck und Systematik dieser Richtlinie berücksichtigen und daher eine Berechnungsweise vorsehen müssen, die objektiv widerspiegelt, welcher Teil der Eingangsaufwendungen jeder dieser beiden Tätigkeiten tatsächlich zuzurechnen ist.“⁶⁴

3. Stellungnahme

a) Neuregelung zur Vorsteueraufteilung durch Gesetz oder Rechtsverordnung erforderlich

Die nach dem EuGH erforderliche „Festlegung der Methoden und Kriterien zur Aufteilung der Vorsteuerbeträge zwischen wirtschaftlichen und nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten“⁶⁵ hat der Mitgliedstaat durch Gesetz oder Rechtsverordnung zu treffen – eine bloße Verwaltungsvorschrift reicht nicht aus⁶⁶.

Dazu zunächst ein eher vordergründiges Argument: Der EuGH spricht – wie bereits zuvor der Generalanwalt – in diesem Zusammenhang von einem „Ermessen der Mitgliedstaaten“, nicht von einem Ermessen der Finanzverwaltungen⁶⁷. Das ist ein kleiner, aber feiner Unterschied.

Jedenfalls weist nur eine gesetzliche Regelung oder eine Rechtsverordnung die erforderliche verbindliche Außenwirkung auf, die erforderlich ist – wie der EuGH ausführt – „damit die Steuerpflichtigen die notwendigen Berechnungen anstellen können“⁶⁸. Verwaltungsanweisungen, selbst wenn ihnen der Bundesrat zugestimmt hat – wie bei den UStR –, haben „nur Weisungscharakter und stellen keine Gesetzesbestimmung ... dar“, wie der EuGH bereits klargestellt hat⁶⁹. Es ging damals um Art. 13 Teil B der Richtlinie

64 EuGH, Urteil v. 13.3.2008 – Rs. C-437/06 – *Securenta*, UR 2008, 344, Leitsatz 2.

65 EuGH, Urteil v. 13.3.2008 – Rs. C-437/06 – *Securenta*, UR 2008, 344, Leitsatz 2.

66 So im Ergebnis wohl auch *Nattkämper*, EU-UStB 2008, 41, 44; vgl. auch *Korf*, IStR 2008, 294, 296; *Eggers/Korf*, DB 2008, 719, 721.

67 Vgl. *Matheis*, UVR 2008, 44, 47

68 Vgl. EuGH, Urteil v. 13.3.2008 – Rs. C-437/06 – *Securenta*, UR 2008, 344, Rz. 34.

69 Vgl. EuGH, Urteil v. 16.1.2003 – Rs. C-315/00 – *Maierhofer*, EuGHE 2003, I-563, UR 2003, 86.

77/388/EWG (Vermietung und Verpachtung von Grundstücken), wo es abschließend heißt: „Die Mitgliedstaaten können weitere Ausnahmen vom Geltungsbereich dieser Befreiung vorsehen“.

b) Rechtslage bis zur Neuregelung

Solange eine entsprechende Regelung durch Gesetz bzw. Rechtsverordnung noch nicht ergangen ist, darf der Unternehmer nach seiner Wahl jeden Aufteilungsmaßstab wählen, der – entsprechend den Anforderungen des EuGH⁷⁰ – objektiv widerspiegelt, welcher Teil der Eingangsaufwendungen der wirtschaftlichen Tätigkeit und welcher Teil der Eingangsaufwendungen der nicht wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmers zuzurechnen ist⁷¹.

Die Auffassung, die Unternehmer hätten einstweilen „freie Wahl über die anzuwendende Methode, sofern diese objektiv und nicht unverhältnismäßig ist“⁷², erscheint zu weitgehend.

Eine lediglich durch Verwaltungsvorschrift getroffene zwingende Aufteilungsregelung wäre für den Steuerpflichtigen unverbindlich.

VI. Ausblick: Zur Entscheidung des Falles *Securenta*

Ob der Fall *Securenta* jemals abschließend entschieden wird, erscheint fraglich. Denn *Securenta* soll im Jahre 2007 Insolvenz angemeldet haben⁷³. Deshalb ist offen, ob das niedersächsische Finanzgericht – oder der BFH – überhaupt Gelegenheit bekommen wird, sich zum anzuwendenden Aufteilungsmaßstab zu äußern.

Äußerungen zum mutmaßlichen Entscheidungsergebnis wären derzeit wohl recht spekulativ. Denn der BFH hatte den Fall *Securenta* seinerzeit an das niedersächsische FG mit der Begründung zurückverwiesen, das FG habe nicht festgestellt, ob im Streitfall ein nicht unternehmerischer Bereich vorhanden sei und gegebenenfalls wie weit dieser nichtunternehmerische Bereich reiche; diese Feststellungen seien im zweiten Rechtsgang ausgehend von der bezeichneten Rechtsprechung des EuGH nachzuholen⁷⁴.

Das FG dagegen hat – soweit ersichtlich – diese Feststellungen nicht getroffen und es vorgezogen, sogleich den EuGH anzurufen, obwohl der BFH in seinem zurückverweisenden Urteil ausdrücklich ausgeführt hatte, eine Vor-

70 Vgl. EuGH, Urteil v. 13.3.2008 – Rs. C-437/06 – *Securenta*, UR 2008, 344, Leitsatz 2.

71 Vgl. *Nattkämper*, EU-USStB 2008, 41, 44.

72 So *Langer/Zugmaier*, DStR 2008, 617.

73 Vgl. *Nattkämper*, EU-USStB 2008, 41, 44.

74 Vgl. BFH, Urteil v. 18.11.2004 – V R 16/03, BFHE 208, 461, BStBl II 2005, 503, unter II. 2.c aa.

lage an den EuGH komme im derzeitigen Verfahrensstadium nicht in Betracht, weil der entscheidungserhebliche Sachverhalt vom FG noch nicht aufgeklärt sei⁷⁵.

Diese Frage nach Vorliegen und Umfang eines nichtunternehmerischen Bereichs im Streitfall war übrigens keine „unpräzise Aufforderung“ an die Vorinstanz, zu der der BFH sich „hat hinreißen lassen“⁷⁶. Diese Frage tatsächlicher Art⁷⁷ war und ist nach wie vor klärungsbedürftig⁷⁸.

Denn es ist unklar, welche Tätigkeiten Securenta im Einzelnen ausgeübt hat und wie sich der Zusammenhang zwischen den geltend gemachten Vorsteuerbeträgen und diesen Tätigkeiten darstellt.

In der Literatur wird z. B. die Erörterung vermisst, ob Securenta nicht bereits in den Bereich eines gewerblichen Wertpapierhändlers gelangt sei oder ob die erhaltenen Dividenden durch Securenta im unternehmerischen Bereich reinvestiert worden seien⁷⁹.

Insoweit besteht allerdings kein „Anreiz für weitere Vorlagefragen an den EuGH“⁸⁰. Der EuGH hat bekanntlich – wie auch der BFH – nur über Rechtsfragen zu entscheiden.

75 Vgl. BFH, Urteil v. 18.11.2004 – V R 16/03, BFHE 208, 461, BStBl II 2005, 503, unter II. 2.c bb.

76 So aber *Korf*, IStR 2008, 294, 295.

77 Das verkennt *Korf*, IStR 2008, 294, 295.

78 Vgl. *Nattkämper*, EU-UStB 2008, 41, 45 f.

79 Vgl. *Nattkämper*, EU-UStB 2008, 41, 46.

80 So *Nattkämper*, EU-UStB 2008, 41, 46; vgl. auch *Hahne*, BB 2008, 766, 767.

Die öffentliche Hand als Steuerpflichtiger

Prof. Dr. *Ekkehart Reimer*, Universität Heidelberg

Inhaltsübersicht

- I. Grundlagen
 - 1. Empirie
 - a) Tätigkeitsbereiche
 - aa) Daseinsvorsorge i. w. S.
 - bb) Aus der Daseinsvorsorge ausbrechende Tätigkeiten
 - cc) Verwaltung knapper Gemeinschaftsgüter
 - dd) Vermögensverwaltung
 - b) Akteure
 - c) Rechtsformen
 - d) Fazit
 - 2. Interessenlagen
 - 3. Problemdimensionen im Recht
 - a) Methodik der Einwirkungen des Gemeinschaftsrechts
 - b) Verfassungsrechtliche Vorgaben
 - aa) Wettbewerbsfreiheit und -gleichheit
 - bb) Garantien finanzieller Eigenständigkeit
 - c) Einfachrechtliche Ansatzpunkte
- II. Öffentlich-rechtlich verfasste Unternehmen als Steuerpflichtige
 - 1. Persönliche Steuerpflicht
 - a) Grundlagen: Die Kriterientrias von Rechtsform – Aufgabe – Wettbewerb
 - aa) Maßgeblichkeit der Rechtsform
 - bb) Maßgeblichkeit der Aufgabe
 - cc) Maßgeblichkeit des Kriteriums „Wettbewerb“
 - b) Technik und Systematik der Unternehmerdefinition
 - aa) Verhältnis von § 2 Abs. 3 zu § 2 Abs. 1 UStG
 - bb) Sonderauslegungen von § 4 KStG für Zwecke der Umsatzsteuer?
 - c) Das Kriterium „sich wirtschaftlich herausheben“
 - d) Das Kriterium der „wirtschaftlichen Tätigkeit“ (§ 4 Abs. 1 Satz 1 KStG)
 - e) Vermögensverwaltung
 - f) Hoheitsbetriebe
 - g) Zurechnungseinheiten und Innenumsätze
 - aa) Zusammenfassung heterogener Tätigkeiten zu einem Betrieb gewerblicher Art
 - bb) Beteiligung an Personengesellschaften
 - cc) Die umsatzsteuerliche Organschaft der öffentlichen Hand (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG)
 - h) Zwischenergebnis
 - 2. Steuerbarkeit einzelner Umsätze
 - 3. Steuerbefreiungen für einzelne Umsätze
 - 4. Bemessungsgrundlage bei bezuschussten Leistungen eines Betriebs gewerblicher Art an Private
 - a) Auseinanderfallen von Zuschussgeber und leistendem Betrieb gewerblicher Art
 - b) Leistungsnähe des Zuschusses
 - aa) Kein Austauschverhältnis zwischen Zuschussgeber und Betrieb gewerblicher Art
 - bb) Keine Förderung des Betriebs gewerblicher Art
 - cc) Alternativität von persönlicher oder sachlicher Zweckbindung
 - 5. Steuersatz
 - a) Gemeinnützige Betriebe gewerblicher Art
 - b) Katalogtätigkeiten
 - 6. Zwischenergebnis

- III. Die öffentliche Hand als Steuerträger
 - 1. Bedarfsdeckungsgeschäfte
 - 2. Sachleistungen der Sozialversicherung
- IV. Die öffentliche Hand im Binnenmarkt
 - 1. Fehlen eines Kollisionsrechts der öffentlichen Aufgaben
 - 2. Besonderheiten bei den Ortsregeln für Inbound-Fälle

- V. Zusammenfassung und Ausblick
 - 1. Reformen durch den Bundesgesetzgeber
 - 2. Neukonzeption auf Gemeinschaftsebene
 - a) Das Postulat: Entlastung aller Eingangsumsätze der öffentlichen Hand
 - b) Methodenwahl
 - aa) Verschonung
 - bb) Vorsteuerabzug
 - c) Zusammenfassung

„Rechte Tasche – linke Tasche“. Diese Verdichtung des Themas ist eine unterkritische Verkürzung. Je zergliederter ein Gemeinwesen ist, je mehr öffentliche Haushalte es gibt und je besser sie – auch unter dem Einfluss des Beihilfenrechts – rechtlich und wirtschaftlich gegeneinander abgeschottet werden, desto plausibler ist es, dass die öffentliche Hand Umsatzsteuer nicht nur von anderen, sondern auch von sich selber fordert, dass die öffentliche Hand dabei sowohl Steuerpflichtiger als auch Endverbraucher ist, kurz: dass der Staat die Dreifachrolle von Steuergläubiger, Steuerschuldner und Steuerträger einnimmt. Es gibt aber auch beachtliche Gegengründe. Insofern sind Selbstbelastung und Selbstentlastung des Staates gleichermaßen voraussetzungsreich.

Damit liegt es auch auf der Hand, dass die umsatzsteuerrechtliche Stellung der öffentlichen Hand und ihrer Betriebe gewerblicher Art eine Vielzahl an Rechtsproblemen aufwirft. Wie facettenreich diese Rechtsprobleme sind, zeigt sich schon daran, dass sich die Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft zum zweiten Mal mit ihnen befasst: Im Jahr 1989 hat *Wilfried Wagner* sie im Kloster Banz bereits ausführlich untersucht¹. Die Rechtsentwicklung ist seither nicht stehen geblieben². Der nachfolgende Beitrag möchte die Grundlinien und Grundfragen des Themas aus heutiger Sicht aufbereiten.

- 1 *Wilfried Wagner*, Umsatzsteuer und öffentliche Hand, in: Lothar Woerner (Hrsg.), Umsatzsteuer in nationaler und europäischer Sicht, DStJG Bd. 13 (1990), S. 59 ff.
- 2 Hervorzuheben sind die Schriften von *Bernhard Weich*, Öffentliche Hand im System der Umsatzsteuer (1996) und *Rainer Hüttemann*, Die Besteuerung der öffentlichen Hand (2002); außerdem die Beiträge von *Roman Seer*, Inhalt und Funktion des Begriffs „Betrieb gewerblicher Art“ für die Besteuerung der öffentlichen Hand, DStR 1992, 1751 ff. (Teil 1) und 1790 ff. (Teil 2); *Wilfried Wagner*, Der leise Abschied des Betriebes gewerblicher Art aus dem Umsatzsteuerrecht, UR 1993, 301 ff.; *Wolfram Reiß*, Der vorschnelle Abschied vom Betrieb gewerblicher Art, UR 1994, 388 ff.; *Eduard Forster*, Einfluß des europäischen Gemeinschaftsrechts auf die deutsche Umsatzbesteuerung der Tätigkeiten von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, UR 1996, 73 ff.; *Jan Boetius*, Der Begriff „Ausübung öffentlicher Gewalt (Hoheitsbetrieb)“ im Steuerrecht, DB 1996 Beil. Nr. 17; *Friedrich Klenk*, Umsatzbesteuerung bei Unternehmen von Körperschaften des öffentlichen Rechts nach dem deutschen

Der erste Teil der nachfolgenden Untersuchung zeigt, wie die Rechtsprobleme aus der Wirklichkeit eines wirtschaftlichen, partiell erwerbswirtschaftlichen Staatshandelns entstehen, in dessen Umfeld dann divergierende Interessen aufeinander treffen. Viele dieser Interessen sind verfassungsrechtlich geschützt; und einfachgesetzlich schlagen sich die daraus resultierenden Rechtsprobleme an unterschiedlichen Ansatzpunkten innerhalb des Steueratbestands und in unterschiedlichen Normen nieder (I.). Dem folgt in einem zweiten Teil die Detailanalyse der eigentlichen, d. h. im technischen Sinne verstandenen *Steuerpflicht* der öffentlichen Hand und ihrer Ausgangsumsätze. Dabei geht es zentral um das Institut des Betriebs gewerblicher Art (II.). Komplementär dazu widmet sich der – deutlich kürzere – dritte Teil der öffentlichen Hand als Endverbraucherin, d. h. als Steuerträgerin oder sogar als Destinatär, also der Seite der Eingangsumsätze (III.). Während die Untersuchung bis zu diesem Punkt noch ganz die beschränkte Perspektive einer als geschlossen gedachten Volkswirtschaft einnimmt, wirft der vierte Teil (IV.) ein kurzes Schlaglicht auf die grenzüberschreitenden Sachverhalte und damit auch die spezifischen Regelungen für den Binnenmarkt.

I. Grundlagen

1. Empirie

a) Tätigkeitsbereiche

In Deutschland betragen die Einnahmen der Gebietskörperschaften aus wirtschaftlicher Tätigkeit im Jahr 2006 etwa 17,5 Mrd. Euro³. Blickt man auf die Tätigkeitsbereiche, die hinter diesen Einnahmen stehen, so steht an vorderster Stelle die Daseinsvorsorge.

aa) Daseinsvorsorge i. w. S.

Hierzu zählen – in der Reihenfolge der Umsatzerlöse⁴ – vor allem folgende Tätigkeitskreise: die Energieversorgung (vor allem die Elektrizitätsversorgung), Krankenhäuser und Einrichtungen der Altenpflege, Hilfs- und

UStG, UVR 1999, 236 ff.; *Hans-Friedrich Lange*, Neutralitätsprinzip bei der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand, UR 1999, 385 ff.; *Hans-Friedrich Lange*, Juristische Personen des öffentlichen Rechts als Unternehmer im Umsatzsteuerrecht, UR 2000, 1 ff.; *Roman Seer/Volker Wendt*, Strukturprobleme der Besteuerung der öffentlichen Hand, DStR 2001, 825 ff.; *Jörg Kraeusel*, Die juristische Person des öffentlichen Rechts als Unternehmer aus deutscher und europäischer Sicht, in: FS Korn (2005), S. 455 ff.; *Jens-Peter Damas*, Die öffentliche Hand und die 6. EG-Richtlinie, UR 2005, 303 ff.; *Christian Gastl*, Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand – Aktuelle Beratungsschwerpunkte, DStZ 2007, 316 ff.; *Roman Seer*, Die umsatzsteuerliche Behandlung des Verwaltungssponsoring, in: FS Reiß (2008), S. 157 ff.

³ Statistisches Jahrbuch für die Bundesrepublik Deutschland 2008, S. 576.

⁴ Hierzu s. im Einzelnen das Statistische Jahrbuch (oben Fn. 3), S. 576.

Nebentätigkeiten für den Verkehr, das öffentlich-rechtlich verfasste Kredit- und Versicherungswesen, die Abwasserentsorgung, die Nachrichtenübermittlung, das Grundstücks- und Wohnungswesen, die Verkehrsbetriebe und die Wasserversorgung. Viele weitere Tätigkeitskreise ließen sich nennen – und wählte man eine chronologische Reihung, so reichte die Liste von den Kinderkrippen bis zu den Krematorien und Bestattungsbetrieben.

Allerdings ist die Aufzählung nicht statisch. Bahn, Post und Telekommunikation sind im Wesentlichen privatisiert und tauchen heute nicht mehr auf⁵. Umgekehrt deckt die öffentliche Hand auch Kosten der Daseinsvorsorge, die früher vollständig steuerfinanziert waren, heute partiell oder sogar vollständig durch die Erhebung von Entgelten⁶. Diese Entgelte können öffentlich-rechtlich (Gebühren, Beiträge; exemplarisch sind etwa die in den meisten Bundesländern bestehenden Studiengebühren zu nennen) oder privatrechtlich (Preise) ausgestaltet sein⁷.

bb) Aus der Daseinsvorsorge ausbrechende Tätigkeiten

Ein zweiter großer Komplex öffentlicher Wirtschaftstätigkeit besteht aus Tätigkeiten, die gewissermaßen aus der üblichen Daseinsvorsorge ausbrechen. Hierzu zählen die Forschung durch die staatlichen Hochschulen und Großforschungszentren, die Vergabe von Bürgschaften und die Sanierung von in Schieflage geratenen privaten Unternehmen, aber auch zahlreiche kleinere Betriebe wie etwa die Arbeitsbetriebe der Justizvollzugsanstalten, die vielfach mit Möbelschreinereien, Schustern, Schlossereien, Kfz-Werkstätten oder sogar Weingütern konkurrieren, moderne Online-Shops unterhalten⁸, ihre Lieferungen dabei aber umsatzsteuerfrei anbieten⁹.

cc) Verwaltung knapper Gemeinschaftsgüter

Ein dritter Komplex erwerbswirtschaftlichen Handelns betrifft die Verwaltung knapper Gemeinschaftsgüter. Hier nenne ich exemplarisch die Versteigerung von Frequenznutzungsrechten (etwa von UMTS-Lizenzen), die Erhebung von Straßenbenutzungsentgelten und die Parkraumbewirtschaftung.

5 Zur umsatzsteuerlichen Behandlung der Deutschen Telekom z. B. Suse *Martin*, Anm. zu BFH, Urt. v. 5.2.2003 – VR 90/01, BStBl. II 2004, 795, in: BFH-PR 2004, 400 f.

6 Vgl. *Hanno Kube*, Staatsaufgaben und Solidargemeinschaften, in: DStJG 29 (2006), S. 11 ff. (27 ff.).

7 Zu dieser Unterscheidung und ihren umsatzsteuerrechtlichen Folgen unten II.1.a)aa).

8 Markant das Beispiel Nordrhein-Westfalens: www.knastladen.de (8.9.2008).

9 Unter Berufung auf H 10 KStR 2006 (früher Abschnitt 5 Abs. 18 KStR 1995). So übereinstimmend der Landesbetrieb Vollzugliches Arbeitswesen (VAW) Baden-Württemberg und der nordrhein-westfälische „Knastladen“ (oben Fn. 8).

dd) Vermögensverwaltung

Stehen in allen diesen Fällen aktive Tätigkeiten der öffentlichen Hand im Vordergrund, also Fälle eines eigenhändigen Wirkens städtischer Bediensteter, so verdient daneben auch der breite Bereich der Verwaltung öffentlichen Vermögens Aufmerksamkeit.

Das gilt weniger für Investitionen an den Geldmärkten, also etwa das Zeichnen ausländischer Staatsanleihen, das Ausreichen von Hermes-Bürgschaften oder die Gewährung von ERP- oder KfW-Krediten, denn diese Investitionen sind ohnehin umsatzsteuerfrei (§ 4 Nr. 8 UstG). Wichtig sind in unserem Zusammenhang vielmehr der Erwerb und das Halten von Kapitalgesellschaftsbeteiligungen. Zwar werden auch sie nicht unmittelbar mit Umsatzsteuer belastet. Hier stellen sich aber die Fragen von Querverbund und umsatzsteuerlicher Organschaft, die für die Wirtschaftstätigkeit der öffentlichen Hand eine zentrale Rolle spielen.

Schließlich gibt es weitere Erscheinungsformen einer staatlichen Vermögensverwaltung, etwa die Vermietung, Verpachtung oder Veräußerung entwidmeter Immobilien sowie die Veräußerung oder Verwertung entwidmeter Mobilien, also namentlich die Lieferung nicht mehr benötigter Ausrüstungsgegenstände an Private oder auch an ausländische Gebietskörperschaften.

b) Akteure

Quer zu der Abschichtung nach Tätigkeitsbereichen ist – auch im Hinblick auf die finanzausgleichsrechtlichen Folgen – die Frage bedeutsam, wer die Akteure aller dieser unternehmerischen Umsätze der öffentlichen Hand sind. Zu nennen sind hier zunächst die Gebietskörperschaften (Bund, Länder, Kommunen, Zweckverbände), sodann aber auch die juristischen Personen der mittelbaren Staatsverwaltung: die Universitäten¹⁰, die öffentlich-

¹⁰ Zu ihnen *Joachim Lang/Roman Seer*, Die Besteuerung der Drittmittelforschung (1992); *Jörg Sädler*, Die subjektive Körperschaftsteuer- und Umsatzsteuerpflicht öffentlicher Hochschulen (2006); die Beiträge von *Joachim Lang/Roman Seer*, Die Besteuerung der Drittmittelforschung, BB 1993, 262 ff.; *R. Doemen*, Forschungseinrichtungen im Umsatzsteuerrecht, UR 1997, 285 ff.; *Peter Olbertz*, Die Befreiung der Umsätze aus der sog. Drittmittelforschung der staatlichen Hochschulen von der Umsatzsteuer, BB 1997, 1768 ff.; *Wolfgang Kessler/Christian Gastl*, Umsatzbesteuerung öffentlich-rechtlicher Hochschulen im Spannungsfeld zwischen nationalem und EG-Recht, UR 2002, 452 ff.; *Werner Widmann*, Forschungstätigkeit staatlicher Hochschulen, UStB 2003, 53; *Friedrich Schäfer*, Wege zum Vorsteuerabzug für staatliche Hochschulen, UR 2003, 526; *Martin Strahl*, Die Ausgliederung hoheitlicher und wirtschaftlicher Tätigkeiten durch staatliche Hochschulen. Ertragsteuerliche Konsequenzen und Gestaltungsmöglichkeiten, FR 2004, 72 ff.; *Thomas Küffner*, Steuerliche Veranlassungen bei der Auftragsforschung, UR 2004, 62 ff.; *Christian Gastl*, Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand – Aktuelle Beratungsschwerpunkte, DStZ 2007, 316 ff.; sowie Dokumente

rechtlichen Rundfunkanstalten¹¹, die Kammern¹², ferner die Kirchen¹³. Noch breiter ist der Kreis der staatlichen und parastaatlichen Akteure auf den Nachfragemärkten, d. h. der Kreis der Verwaltungsträger, die als Steuerträger in Betracht kommen. Er umfasst im Grunde sämtliche Verwaltungseinheiten mit eigener Infrastruktur (z. B. einer eigenen Behörde), die ihre Bedarfsdeckungsgeschäfte am allgemeinen Markt tätigen.

c) Rechtsformen

Ihre Tätigkeiten können unmittelbare, d. h. eigene Betätigungen der juristischen Person des öffentlichen Rechts sein. Sie können aber auch über zwischengeschaltete Privatrechtssubjekte vorgenommen werden, also z. B. durch kommunale Eigengesellschaften oder durch Public-Private-Partnerships in Form von BGB-Gesellschaften¹⁴.

d) Fazit

Bereits dieser knappe Bericht über die empirischen Grundlagen des Themas zeigt, wie weit und buchtscheckig die Welt der öffentlichen Unternehmen nach wie vor (und vielleicht mehr denn je) ist. Noch breiter ist das Spektrum der öffentlichen Nachfrage nach unternehmerischen Leistungen. Das zwingt zu Bündelung und Abstraktion.

2. Interessenlagen

In einer ersten Annäherung lassen sich hier die Interessen nennen und systematisieren, denen das Umsatzsteuerrecht ausgesetzt ist. Ausgangspunkt ist dabei der geläufige Befund, dass Steuern typischerweise eine Last sind, der zu entrichten sucht, wer ihr entrichten kann. Dieser Ausgangsbefund gilt

des Projekts „Hochschulbesteuerung“ des Freiburger Steuern in Forschung und Praxis e. V. im Internet: www.hochschulbesteuerung.de (17.3.2009).

- 11 Hierzu bereits *Hartmut Söhn*, Umsatzbesteuerung der Rundfunkanstalten [zu BVerfGE 31, 314], JuS 1976, 161 ff.; *Winfried Pauly*, Die Unternehmereigenschaft ausländischer Rundfunkanstalten, UR 1989, 230; *Armin Rabe*, Der Umgang mit öffentlichen Rundfunkanstalten des Auslands. Zur Harmonisierung der umsatzsteuerlichen EG-Harmonisierung, UR 1989, 362; und unten IV.2.
- 12 Zur Umsatzsteuerpflicht der Kammern *Philipp Thouet*, Die Besteuerung der Organisationen des Handwerks, DStZ 2002, 91 ff.; zu Einzelaspekten auch *Rudolf Wendt/Michael Elicker*, Fortbestand der Steuerfreiheit für die Fortbildungstätigkeit der Handwerkskammern?, DStZ 2004, 399 ff.; *Rudolf Wendt*, Die Besteuerung von Kammer-Bildungsdienstleistungen, in: Jahrbuch des Kammer- und Berufsrechts 2005, 154 ff.; *Rüdiger Philipowski*, Umsatzsteuerliche Behandlung der entgeltlichen Durchführung eintägiger Fortbildungsseminare der Bundessteuerberaterkammer für Steuerberater durch selbständige Referenten, UR 2008, 585 ff.
- 13 Zu einem Teilaspekt *Wolfgang Schön*, Kirchliche Hoheitsbetriebe, DStZ 1999, 701 ff.
- 14 Zu den Auswirkungen der Rechtsformwahl unten II.1.a)aa).

trotz einer – mindestens partiellen – Identität von Steuerschuldner und Steuerträger auch für öffentliche Unternehmen und ihre Organe: Gegenüber Endverbrauchern werden sie typischerweise nicht die gesamte Umsatzsteuerschuld auf die Leistungsempfänger abwälzen können. Soweit eine Abwälzung scheitert, stehen sie deshalb schlechter als sie stünden, wenn ihre Ausgangsumsätze nicht steuerpflichtig wären. Betriebe gewerblicher Art brauchen die Umsatzsteuerpflicht ihrer Ausgangsumsätze nur dann nicht zu fürchten, wenn auch der Leistungsempfänger Unternehmer und wenn er zum Vorsteuerabzug berechtigt ist: Denn wenn der Leistungsempfänger die an den Betrieb gewerblicher Art geleistete Umsatzsteuer seinerseits vollständig auf das Finanzamt abwälzen kann, wird er der Frage, ob der Betrieb gewerblicher Art ihm Umsatzsteuer in Rechnung stellt, bei seiner Investitionsentscheidung keine Bedeutung beimessen. Nur in diesem Fall kann der Betrieb gewerblicher Art die Umsatzsteuer also typischerweise vollständig auf den Leistungsempfänger abwälzen.

Im Hinblick auf die Eingangsseite hat die öffentliche Hand dagegen regelmäßig ein Interesse am Betrieb gewerblicher Art, weil ihr nur so der Vorsteuerabzug zugute kommt, sie damit ihren eigenen Bedarf zu Nettopreisen decken kann.

So einleuchtend – und in allen Punkten umsatzsteuertypisch – dieses Interessengeflecht dem Grunde nach ist: Die hier skizzierten Interessenlagen gewinnen durch die Einbeziehung der Faktoren der Steuerinzidenz einerseits und der finanzausgleichsrechtlichen Interessen der einzelnen Verbände andererseits ein so hohes Maß an Komplexität, dass eine ökonomisch verlässliche Quantifizierung von vornherein scheitern muss.

3. Problemdimensionen im Recht

Das Augenmerk richtet sich deshalb im Folgenden allein auf die spezifisch juristischen Problemdimensionen. Auch sie sind komplex; sie lassen sich aber strukturell bewältigen, wenn man sich vor Augen führt, welche Ansatzpunkte die Vorgaben des Gemeinschaftsrechts (a) und des innerstaatlichen Verfassungsrechts (b) auf die Ausgestaltung und Anwendung des einfachen Rechts haben (c).

a) Methodik der Einwirkungen des Gemeinschaftsrechts

Das Gemeinschaftsrecht ist einerseits Determinationsrecht, das sich an die nationalen Parlamente wendet, ist andererseits Rechtsanwendungsrecht, leitet also den behördlichen und gerichtlichen Umgang mit dem innerstaatlichen Recht an – und zwar *gestaltend* im Wege seiner gemeinschaftsrechtskonformen *Auslegung* oder einseitig *kassatorisch*, wo das Gemeinschaftsrecht unmittelbar anwendbar ist und dabei die *Nichtanwendung* einer innerstaatlichen Belastungsnorm verlangt.

Beide Einwirkungsarten sind in Rechtsprechung und Literatur dem Grunde nach weithin anerkannt¹⁵; bei der Wahl zwischen diesen beiden Methoden bleiben in der Rechtspraxis allerdings viele Fragen offen¹⁶. Die Gerichte entbinden sich selbst von der Prüfung der methodischen Voraussetzungen für diese unterschiedlichen Einwirkungswege, was selbst unter Zugrundelegung der Grundsätze der Wahlfeststellung in einigen Fällen als problematisch erscheint.

Richtigerweise schließen die beide Methoden einander wechselseitig aus, sind aber nicht im strengen Sinne komplementär. Vielmehr gibt es nach wie vor Fälle, in denen trotz greifbarer Richtlinienwidrigkeit weder eine gemeinschaftsrechtskonforme Auslegung noch eine unmittelbare Anwendbarkeit der Richtlinie in Betracht kommen. Die richtlinienkonforme Auslegung ist nur innerhalb der Wortlautgrenze möglich, und die unmittelbare Anwendbarkeit kommt nur in Betracht, wenn sie sich zu Gunsten sämtlicher betroffener Privater auswirkt – was m. E. seltener der Fall ist als allgemein angenommen, weil dem Vorteil des Steuerpflichtigen oftmals ein ungerechtfertigter Nachteil seiner Konkurrenten oder des Steuerträgers gegenüber steht.

Die Besteuerung der öffentlichen Hand unterliegt Einwirkungen beider Arten. Variiert man zudem nach Maßstabnormen und bezieht die Bindung des Gemeinschaftsgesetzgebers an den EG-Vertrag ein, ergibt sich sowohl für das Determinationsrecht als auch für das Rechtsanwendungsrecht jeweils eine dreifache Bindung:

- des innerstaatlichen Rechts an die MwStSystemRL,
- des innerstaatlichen Rechts an das das Primärrecht, namentlich das Beihilfenrecht des Art. 87 EG, und
- der Vorschriften der MwStSystemRL an das Primärrecht.

Es ist dabei gerade das Ineinandergreifen unterschiedlicher (und dabei auch unterschiedlich dichter) Prüfungsmaßstäbe, das die Bestimmung der „richti-

15 Für die *unmittelbare Anwendbarkeit* der MwSt-Richtlinie exemplarisch BFH, Urt. v. 3.4.2008 – VR 74/07, BFH/NV 2008, 1631 = DStR 2008, 1481; kritisch *Paul Kirchhof*, Umsatzsteuer Gesetzbuch – Ein Vorschlag zur Reform der Umsatzsteuer und der Verkehrssteuer (2008), S. 31 f. Für die *richtlinienkonforme Auslegung* exemplarisch BFH, Urt. v. 27.2.2003 – VR 78/01, BFHE 201, 554 = BStBl. II 2004, 431 = UR 2003, 396; Urt. v. 5.2.2004 – VR 90/01, BFHE 205, 323 = BStBl. II 2004, 795 = UR 2004, 418; Beschl. v. 31.7.2007 – VB 44/06, UR 2007, 936 = BFH/NV 2007, 2365; und Beschl. v. 20.12.2007 – VR 70/05, BStBl. II 2008, 454 = BFH/NV 2008, 719 – *Salix*; Urt. v. 11.4.2008 – VR 10/07 (zur Veröffentlichung in BFHE vorgesehen).

16 Zutreffende Kritik bei *Nils D. Häck*, Die öffentliche Hand im Körperschaft- und Umsatzsteuerrecht (2004), S. 274 m.w.N. in Fn. 1539; *Rainer Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht (2008), § 7 Rdnr. 109 (S. 500 f.).

gen“ Besteuerung der wirtschaftlichen Aktivitäten der öffentlichen Hand im Umsatzsteuerrecht zu einem anspruchsvollen Unterfangen macht.

b) Verfassungsrechtliche Vorgaben

aa) Wettbewerbsfreiheit und -gleichheit

Hinzu treten – als zweite Problemdimension – aber auch verfassungsrechtliche Vorgaben. Man soll sie zwar nicht überschätzen, denn zu der für uns letztlich entscheidenden Frage schweigt die Verfassung: Das ist die alte Frage nach der Staatsaufgabenlehre, nach der Demarkation zwischen Staat und Gesellschaft, nach dem Zuschnitt und den möglichen Schattierungen innerhalb der breiten Grauzone zwischen monopolisierter hoheitlicher Staatstätigkeit einerseits und einer freien, der Privatautonomie umfassend geöffneten Wirtschaftstätigkeit andererseits.

Ob in einer Branche oder im Hinblick auf bestimmte Tätigkeiten Wettbewerb herrscht, sagt die Verfassung nur ausnahmsweise. Regelmäßig bestimmt es sich aus einem Geflecht normativer Setzungen im einfachen Recht, aber auch im Gemeinschaftsrecht, den tatsächlichen technischen Möglichkeiten Privater, vor allem aber den wirtschaftlichen Rentabilitäten.

Angesichts dieser Schwierigkeiten bei der absoluten Abgrenzung der wirtschaftlichen Staatstätigkeit gegenüber der Privatwirtschaft schieben sich relative Garantien in den Vordergrund: Dann, *wenn* Wettbewerb herrscht, verlangen die Grundrechte die Wahrung der Wettbewerbsgleichheit. Durchbrechungen bedürfen der Rechtfertigung.

Dieser zweite Aspekt, in dem die verfassungsrechtlichen Vorgaben und das Beihilfenrecht gleichgerichtet wirken, entfaltet eine starke Prägekraft. Sie ist umso größer, je größer die Entfernung zwischen dem betroffenen Betrieb gewerblicher Art und dem Gläubiger der Umsatzsteuer – den Haushalten des Bundes und der Länder – ist. Die schlichte Überlegung, die Besteuerung öffentlicher Unternehmen sei ein Nullsummenspiel, greift rechtlich und faktisch meist zu kurz. Denn die den öffentlichen Unternehmen auferlegten steuerlichen Belastungen werden in der Regel nicht durch Zuschüsse aus den öffentlichen Haushalten der jeweiligen Trägerkörperschaft ausgeglichen.

In rechtlicher Hinsicht ergibt sich das Fehlen einer Konnexität von Steuerbelastung und Zuschussgewährung zumeist schon aus der – vielfach verfassungsrechtlich – garantierten Selbständigkeit der Haushaltswirtschaft der einzelnen Körperschaften und öffentlichen Betriebe: für Bund und Länder ausdrücklich aus Art. 109 Abs. 1 GG, für die Gemeinden aus Art. 28 Abs. 2 Satz 3 GG, für andere Selbstverwaltungskörperschaften implizit aus den für sie geltenden freiheitsrechtlichen Garantien, z. B. für die öffentlich-rechtlich verfassten Rundfunkanstalten aus Art. 5 Abs. 1 GG, für die Universitäten aus Art. 5 Abs. 3 GG, für die öffentlich-rechtlichen Religionsgesellschaften aus Art. 140 GG i. V. m. Art. 137 Abs. 2 und Abs. 3 WRV usf.

Auf unterverfassungsrechtlicher Ebene setzen sich diese Selbstständigkeitsgarantien in § 26 BHO und den korrespondierenden Vorschriften der Landeshaushaltsordnungen¹⁷, in den Vorschriften des kommunalen Finanzrechts über die Stellung der Eigen- und Regiebetriebe¹⁸ sowie in den Gründungsstatuten der Sondervermögen fort.

In der politischen Wirklichkeit sind Kompensationen einer Besteuerung öffentlicher Unternehmen durch zusätzliche Zuweisungen aus den Haushalten von Bund und Ländern auf kommunaler Ebene besonders gering. Aber auch für Bundes- und Landesbetriebe verliert die Gewährung staatlicher Zuschüsse mit zunehmender personeller und organisatorischer Verselbständigung den Charakter eines Automatismus. Denn gerade wenn private Konkurrenten den Nachweis erbringen, dass gleichartige Betriebe auch ohne Zuschüsse rentabel wirtschaften können, muss die Geschäftsführung des öffentlichen Betriebs für den Nachweis der Zuschussbedürftigkeit regelmäßig hohe politische Hürden im Haushaltsressort und in den Parlamenten überwinden.

bb) Garantien finanzieller Eigenständigkeit

Mit dem organisationsrechtlichen Auseinanderklaffen vor allem kommunaler Betriebe als Steuerschuldner und der Haushalte von Bund und Ländern als Steuergläubiger ist zugleich ein zweiter Strang verfassungsrechtlicher Einwirkungen auf die Besteuerung der öffentlichen Hand angesprochen: Die genannten Garantien finanzieller Eigenständigkeit verbieten es Bund und Ländern, anderen juristischen Personen des öffentlichen Rechts (oder auch einander) Steuern aufzuerlegen. Das gilt zwar nicht kategorisch; jede personen- und verbandsübergreifende Auferlegung von Steuern ist aber erhöht rechtfertigungsbedürftig. Der Fiskalzweck allein genügt hier nicht.

Die Kehrseite dieses Verschonungsanspruch ist, dass die Verfassung es den Selbstverwaltungskörperschaften grundsätzlich verbietet, einen „Finanzausgleich auf eigene Faust“ herbeizuführen¹⁹, indem sie sich durch eine Flucht ins Privatrecht (oder auch in einen Betrieb gewerblicher Art) einen Vorsteuerabzug verschaffen.

17 Exemplarisch: § 26 der LHOen von Baden-Württemberg, Hessen und Nordrhein-Westfalen sowie Art. 26 BayHO.

18 Exemplarisch: § 96 Abs. 2 GemO BW, Art. 88 BayGO, §§ 115 Abs. 4 und 127 HGO, §§ 97 Abs. 2 und 114 GO NW.

19 *Josef Isensee/Brigitte Knobbe-Keuk*, Sondervotum zum Bericht der Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts (BMT-Schriftenreihe Heft 40, 1988), 406.

c) Einfachrechtliche Ansatzpunkte

Sichtet man das Normmaterial auf der Ebene des einfachen Rechts, so geraten als **Rechtsquellen** für den deutschsprachigen Raum neben den Umsatzsteuergesetzen (in der Schweiz das Mehrwertsteuergesetz) für Deutschland und Österreich die Körperschaftsteuergesetze, für Teilbereiche aber auch die Gemeinnützigkeitsvorschriften der Abgabenordnungen in den Blick, auf die die Umsatzsteuergesetze verweisen.

Innerhalb des umsatzsteuerlichen Tatbestandsaufbaus ergeben sich dabei im Wesentlichen fünf Ansatzpunkte für Besonderheiten bei der Besteuerung der öffentlichen Hand. An erster Stelle ist das „steuerliche Personenrecht“²⁰ zu nennen, also der persönliche Tatbestand der Umsatzsteuer. Zweitens können sich auf der Ebene des Steuergegenstands Besonderheiten ergeben, etwa bei den Ortsregeln. Diese Besonderheiten sind bereits „umsatzscharf“. Gleiches gilt – drittens – für die sachlichen Steuerbefreiungen. Viertens finden sich gelegentlich Besonderheiten auf Ebene der Bemessungsgrundlage; einzugehen ist dabei vor allem auf die Behandlung von bezuschussten Leistungen, die die öffentliche Hand erbringt. Fünftens gibt es in bestimmten Fällen ermäßigte Steuersätze, etwa für gemeinnützige Betriebe gewerblicher Art.

Daneben lassen sich – sechstens – prozessuale Probleme ausmachen; hier hat namentlich die Frage nach dem Konkurrentenrechtsschutz große Aufmerksamkeit erfahren²¹. Auf diese Probleme ist im Folgenden nicht gesondert einzugehen. Zwar stellen sich die prozessualen Fragen des Konkurrentenschutzes zwar häufig im Zusammenhang mit Betrieben gewerblicher Art; sie sind aber keineswegs BgA-spezifisch, sondern haben auch dort Bedeutung, wo Unternehmen in Privatrechtsform handeln.

20 *Hermann-Wilfried Bayer*, Steuerlehre (1997), Rn. 457.

21 Hierzu speziell im Hinblick auf Betriebe gewerblicher Art: EuGH, Urt. v. 8.6.2006 – Rs. C-430/04, Slg. 2006, I- 4999– *Feuerbestattungsverein Halle e.V.*; BFH, Urt. v. 5.10.2006 – VII R 24/03, BStBl. II 2007, 243 m. Anm. *Peter Fischer*, jurisPR-SteuerR 6/2007 Anm. 1; *Jong-Su Park*, Die Steuerpflicht von Daseinsvorsorgeeinrichtungen der öffentlichen Hand (2001); *Friedrich Klenk*, in: Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, 60. Aufl. (September 2008), § 2 Rdnr. 234; umfassender *Brigitte Knobbe-Keuk*, Die Konkurrentenklage im Steuerrecht, BB 1982, 385 ff.; *Ingo van Lishaut*, Die Konkurrentenklage im Steuerrecht. Zugleich eine Untersuchung zum subjektiven öffentlichen Recht und zum funktionalen Schutzbereich der Grundrechte (1993); *Joachim Englisch*, Die negative Konkurrentenklage im Unternehmenssteuerrecht, StuW 2008, 43 ff.; *Ulrich Hufeld*, Das Recht des Konkurrenten auf Besteuerung der öffentlichen Hand, in: FS Rolf Stober (2008), S. 717 ff.; *Stefan Winheller/Christoph Klein*, Gleichheit im Unrecht? Über Konkurrentenklagen zur Steuerfreiheit – trotz materiell-rechtlicher Steuerpflicht?, DStZ 2008, 377 ff.; sowie grundlegend – auch zu den verfassungsrechtlichen Bezügen – *Peter M. Huber*, Konkurrentenschutz im Verwaltungsrecht (1991), S. 38, 134 f., 141 f., 369 ff., zur prozessualen Seite ebd. S. 397 ff.; und *Joachim Wieland*, Konkurrentenschutz in der neueren Rechtsprechung zum Wirtschaftsverwaltungsrecht, in: Verwaltung Bd. 32 (1999), S. 217 ff.

II. Öffentlich-rechtlich verfasste Unternehmen als Steuerpflichtige

Eine differenzierte rechtliche Einzelanalyse muss also zahlreiche Fragestellungen, Maßstabnormen und Kriterien berücksichtigen. Im Zentrum des Interesses steht im Folgenden zunächst die umsatzsteuerliche Behandlung öffentlich-rechtlich verfasster Unternehmen im Hinblick auf ihre Ausgangsumsätze, also in ihrer Rolle als Steuerpflichtige im engeren Sinne. Als Untersuchungsrastrer dient dabei der soeben²² vorgestellte Katalog der fünf Ansatzpunkte.

1. Persönliche Steuerpflicht

Nach Art. 9 Abs. 1 der Systemrichtlinie ist steuerpflichtig, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit selbständig ausübt. Diese Voraussetzung kann an sich auch die öffentliche Hand erfüllen. Für sie schränkt Art. 13 Abs. 1 Satz 1 der Systemrichtlinie aber ein: Einrichtungen des öffentlichen Rechts gelten nicht als Steuerpflichtige, soweit sie die Tätigkeiten ausüben oder Umsätze bewirken, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen. Davon enthält Satz 2 dann eine Rückausnahme: Die Einrichtungen des öffentlichen Rechts gelten für diejenigen hoheitlichen Tätigkeiten oder Umsätze doch wieder als Steuerpflichtige, bei denen eine Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

Der deutsche und der österreichische Gesetzgeber tragen diesen gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben durch eine Anknüpfung an das körperschaftsteuerliche Institut des Betriebs gewerblicher Art Rechnung. Demgegenüber bleiben das Gemeinnützigkeitsrecht der Abgabenordnung, die im Bereich der direkten Steuern daran anknüpfenden umfassenden persönlichen Befreiungen (z. B. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, § 3 Nr. 6 Satz 1 GewStG, § 13 Abs. 1 Nr. 16 lit. b ErbStG) und die Freigrenze des § 64 Abs. 3 AO für die persönliche Umsatzsteuerpflicht bedeutungslos²³; sie finden im geltenden Umsatzsteuerrecht keine Entsprechung²⁴.

Ein erheblicher Teil der Schwierigkeiten, von denen dieser Beitrag handelt, sind auf gemeinschaftsrechtlicher Ebene bei der Bestimmung des „Steuerpflichtigen“, innerstaatlich in der Präzisierung des Begriffs des „Unternehmers“ und den Verweisungen des deutschen und des österreichischen UStG auf den körperschaftsteuerlichen Betrieb gewerblicher Art zu verorten. Diese Schwierigkeiten betreffen teilweise die Mikroebene, d. h. die Frage, ob ein Bündel homogener Tätigkeiten der öffentlichen Hand einen Betrieb gewerb-

22 Vorstehend I.3.c).

23 Zur Bedeutung des Gemeinnützigkeitsrechts für die Festsetzung des Steuersatzes unten II.5.a).

24 Statt aller *Rainer Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht (2008), § 1 Rz. 36.

licher Art begründet²⁵, teilweise – auf der Makroebene – die Frage der Zusammenfassung mehrerer unterschiedlicher Tätigkeitsbündel zu einem Betrieb gewerblicher Art und/oder zu einer umsatzsteuerlichen Organschaft²⁶.

Im weltweiten Rechtsvergleich erscheint diese Aufladung des steuerlichen Personenrechts²⁷ keineswegs als zwingend. Eine Reihe außereuropäischer Staaten neigen dazu, die Probleme umsatzscharf zu lösen, also auf der Ebene des Steuergegenstands. Und selbst die Systemrichtlinie geht bei der Vorverlagerung des Sonderregimes für die öffentliche Hand in den persönlichen Tatbestand weniger weit als namentlich Deutschland und Österreich²⁸. In der Vorverlagerung liegt eine erhebliche Typisierung. Der Alles-oder-nichts-Ansatz findet – systemgerecht ausgestaltet – seine Rechtfertigung in der erheblichen Ersparnis von Zeit- und Personalaufwand in den betroffenen staatlichen und kommunalen Behörden.

a) Grundlagen: Die Kriterientrias von Rechtsform – Aufgabe – Wettbewerb

Art. 13 Abs. 1 i. V. m. Art. 9 Abs. 1 der Systemrichtlinie knüpft die Unternehmereigenschaft der öffentlich-rechtlich verfassten Betriebe nicht an ein einzelnes Kriterium, sondern an eine Kriterientrias aus der Rechtsform des Trägers, der Aufgabe des Betriebs und seiner Position im Wettbewerb mit privaten Unternehmen. Dieses Stufenverhältnis aus rechtsform-, aufgaben- und wettbewerbsbezogenen Merkmalen bildet historisch den Kompromiss zwischen zwei monistischen Anknüpfungen:

- einerseits einer Anknüpfung allein an die Rechtsform (also einer grundsätzlichen Nichtsteuerbarkeit aller Umsätze juristischer Personen des öffentlichen Rechts, wie die 2. EWG-RL sie vorgesehen hatte),
- andererseits einer Anknüpfung allein an die wirtschaftliche Tätigkeit (also eine grundsätzliche Steuerbarkeit aller Umsätze im Bereich der Leistungsverwaltung, wie die Kommission sie im Vorfeld der 6. RL favorisiert hatte)²⁹.

aa) Maßgeblichkeit der Rechtsform

Die zentrale gemeinschaftsrechtliche Vorgabe liegt im ersten Kriterium, der Rechtsform³⁰. Wenn die öffentliche Hand Unternehmen in Privatrechtsform

25 Unten II.1.a)-f).

26 Unten II.1.g).

27 *Hermann-Wilfried Bayer*, Steuerlehre (1998), Rn. 457.

28 Dazu unten IV.

29 Vgl. die Schlussanträge von Generalanwalt *Mischo* v. 15.3.1989, verb. Rs. 231/87 und 129/88, Slg. 1989, I-3233 – *Carpaneto I; Terra/Kajus*, A Guide to the European VAT Directives, Part 3, sub 4.9.2.

30 Art. 4 Abs. 5 der 6. MwStRL, jetzt – weitgehend gleichlautend – Art. 13 Abs. 1 Satz 1 MwStSystemRL. Sehr klar EuGH, Urt. v. 26.3.1987 – Rs. 235/85, Slg. 1987, I-1471 – *Kommission/Niederlande*, Tz. 20.

betreibt, ergibt sich daraus nahezu automatisch eine Umsatzsteuerpflicht. Das gilt selbst dann, wenn die Handlungsform dieser Unternehmen wiederum öffentlich-rechtlich ist, weil eine Beleihung stattgefunden hat³¹. Die genuin öffentlich-rechtlich verfassten Körperschaften und Vermögensmassen unterliegen dagegen dem differenzierten Regelwerk von Art. 13 MwStSystemRL³². Grundsätzlich müssen sie deshalb ihre Ausgangsumsätze nicht der Umsatzsteuer unterwerfen, kommen aber auch nicht in den Genuss des Vorsteuerabzugs.

Die Umsatzsteuer ist also nicht rechtsformneutral. Welche Funktion hat diese Anknüpfung schon an die Rechtsform? Ist es gerechtfertigt, dass der Gemeinschaftsgesetzgeber den Mitgliedstaaten den genauen Blick auf das Wesen des einzelnen Umsatzes verbietet und sie das Steuerpersonenrecht in dieser Weise auflädt? In der Tat liegt in dieser Anknüpfung auf Staturebene, also an ein unveränderliches, in der Zeit stabiles Merkmal der juristischen Person, eine ganz erhebliche Pauschalierung. Sie dient der Ausfilterung von Leistungen, die staatstypisch sind, bereits auf Staturebene. Für die Umsätze der öffentlich-rechtlich verfassten Personen ist die Regelung zwar nicht das letzte Wort, wohl aber für die Umsätze der Beliehenen³³. Hier zeigen sich erste Verwerfungen, die mit der personenrechtlichen Anknüpfung zwingend verbunden sind.

Als rechtspolitische Alternative kommt eine umfassende Einbeziehung auch der öffentlichen Hand in die persönliche Steuerpflicht in Betracht. Diese Erweiterung des Kreises der Steuerpflichtigen könnte durch die Ausfilterung staatstypischer Einzelleistungen aus dem Umsatzbegriff partiell korrigiert und neutralisiert werden. Teilweise entfaltet dabei schon das – auch im EG-Recht enthaltene – Erfordernis des Leistungsaustauschs die erforderliche Filterfunktion. Selbst wenn man also die öffentliche Hand nicht schon als solche aus der persönlichen Umsatzsteuerpflicht ausklammert, kommt es nicht zur Steuerbarkeit verlorener Zuschüsse (sei es im Bereich der Sozialhil-

31 EuGH, Urt. v. 25.7.1991 – Rs. C-202/90, Slg. 1991, I-4247– *Ayuntamiento de Sevilla v. Recaudadores de Tributos de la Zonas Primera y Segunda*, Tz. 19. De lege lata ist daher die Auffassung der LFD Thüringen (Schreiben v. 9.5.2006, S 7106 A – 25 – A 3.13, ZKF 2007, 16 = NWB DokID SAAAB-91127) verfehlt, nach der öffentlich bestellte Vermessungsingenieure nicht unternehmerisch handeln, soweit sie an der Führung des Liegenschaftskatasters mitwirken und Auszüge oder Auskünfte daraus erteilen. – Zu weiteren Besonderheiten, vor allem dem Problem der Organshaft mit einer Eigengesellschaft als Organgesellschaft und einer juristischen Person des öffentlichen Rechts als Organträger, s. erst unten II.1.g)cc).

32 Dazu im Einzelnen unten b).

33 Zum Problemumfeld ausführlich *Hans-Joachim David*, Umsatzsteuerpflicht so genannter Drittbeauftragter, Beliehener und öffentlich-rechtlicher Aufgabenträger, UR 2000, 357 ff. (361); und *H.-P. Lange/Spils ad Wilken*, Kann der beliehene Unternehmer hoheitlich tätig sein?, UR 2006, 7 ff.

fe, sei es im Bereich von Wirtschafts- oder Kulturförderung), denn ihnen steht kein Entgelt gegenüber, keine konkrete Gegenleistung.

Allerdings verbleibt immer noch ein breiter Bereich, für den es neuer Filter bedarf. Dieser Bereich betrifft sämtliche gebühren- oder beitragsfinanzierten staatlichen Leistungen, reicht also vom Erlass begünstigender Verwaltungsakte über die klassische Daseinsvorsorge bis zur Sozialversicherung. Staaten, die den Grundsatz der Freistellung der öffentlichen Hand nicht in dieser Breite kennen (Japan, Neuseeland, Südafrika), verwenden deshalb auf der Ebene der einzelnen Umsätze weitere begrenzende Tatbestände, die vor allem an das Kriterium einer Behinderung oder Verhinderung privater Wettbewerber anknüpfen. Diese umsatzscharfen Sekundärfilter werfen dann aber ihrerseits neue Abgrenzungsprobleme auf.

Vorläufig – im Sinne einer kleinen Lösung – erscheint daher *de lege ferenda*³⁴ eher eine Ausdehnung der persönlichen Steuerverschonung auf die Beliehenen als sinnvoll. Sie belässt den betroffenen staatlichen und kommunalen Behörden den eingangs skizzierten Vereinfachungsvorteil. Ihm gegenüber fallen Einnahmeausfälle und der geringe bürokratische Aufwand, der dem Beliehenen durch das Erfordernis einer Unterscheidung zwischen steuerbaren und nicht steuerbaren Umsätzen entsteht, nicht gravierend ins Gewicht.

bb) Maßgeblichkeit der Aufgabe

Auf der zweiten Stufe der Trias spielt eine Rolle, ob die öffentliche Hand Tätigkeiten ausübt oder Umsätze bewirkt, die ihr „im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen“³⁵. An dieser Formulierung ist zweierlei bemerkenswert. Erstens der schillernde Tatbestand: Der EuGH knüpft hier strikt an die Handlungsform, also an das öffentlich-rechtliche Handeln (das Handeln als „öffentliche Gewalt“, als *autorités publiques* oder *public authorities*) an. Das ist m. E. keineswegs zwingend, auch die mitgliedstaatliche Rechtsanwendungspraxis ist uneinheitlich. Und mit dem Wort „obliegen“ schimmert auch sprachlich neben der Handlungsform die Aufgabe durch. Bemerkenswert ist zweitens die Rechtsfolge: Mit dem Wort „soweit“ verlässt sie bereits das Steuerpersonenrecht und setzt auf der Ebene des einzelnen Umsatzes oder jedenfalls einzelner Umsatzarten an.

Wenn man diese Vorgaben gleichwohl akzeptiert, zeigen sich Mängel bei der Umsetzung der gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben in das deutsche Umsatzsteuerrecht. Auf Tatbestandsseite knüpft § 4 Abs. 5 Satz 1 KStG nicht an die Handlungsform, sondern – rechtspolitisch an sich viel überzeugender – an die Eigentümlichkeit der Tätigkeit, also an die Staatsaufgabe an: Der BFH verwendet die Formel, die Tätigkeit müsse der öffentlichen Hand „eigen-

34 Das geltende Recht lässt sie m. E. nicht zu; s. oben Fn. 31.

35 Art. 13 Abs. 1 MwStSystRL.

tümlich und vorbehalten“ sein³⁶ und konkretisiert sie, indem er dieses Erfordernis dann annimmt, wenn „spezifisch öffentlich-rechtlich[e] Aufgaben [erfüllt werden], die aus der Staatsgewalt abgeleitet sind, staatlichen Zwecken dienen und zu deren Annahme der Leistungsempfänger aufgrund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung verpflichtet ist“³⁷.

Auf Rechtsfolgenseite ist § 4 Abs. 5 Satz 1 KStG nicht umsatzscharf formuliert, sondern – wie auch § 4 Abs. 1 KStG – statusbezogen. Das ergibt sich aus den Worten „Zu den Betrieben gewerblicher Art gehören nicht ...“ und „überwiegend“ in § 4 Abs. 5 Satz 1 KStG. Auch hier spricht rechtspolitisch manches für die deutsche Lösung; sie lässt aber die gemeinschaftsrechtlich geforderte Umsatzschärfe vermissen.

cc) Maßgeblichkeit des Kriteriums „Wettbewerb“

Das dritte Element ist das Kriterium „Wettbewerb“, das als Tatbestandsmerkmal (Rückausnahme vom Hoheitsbetrieb³⁸), darüber hinaus aber auch allgemein³⁹ als ein auslegungsleitender Belang zentrale Bedeutung für die Steuerpflicht der öffentlichen Hand hat. Es dient dazu, dass die wirtschaftliche Betätigung der öffentlichen Hand ebenso belastet wird wie gleiche Tätigkeiten, wenn sie von privaten Unternehmen erbracht werden, die mit der öffentlichen Hand insoweit in einem Wettbewerb stehen⁴⁰. Das Wettbewerbskriterium ist in doppelter Hinsicht von großem Interesse.

Methodisch ist bemerkenswert, dass dieses Kriterium für das Steuerrecht⁴¹ auf außersteuerliche Wertungen und Erkenntnisse verweist. Anknüpfen lässt sich an das Kartellrecht⁴² und/oder das Wettbewerbsrecht des UWG, das heißt mittelbar immer auch an ökonomische Erkenntnisse. Juristisch ist inte-

36 Aus der Rechtsprechung des Fünften Senats s. etwa BFH, Urt. v. 8.1.1998 – V R 32/97, BStBl. II 1998, 410; aus der Rechtsprechung des Ersten Senats BFH, Urt. v. 25.1.2005 – I R 63/03, BFHE 209, 195 = BStBl. II 2005, 501; Urt. v. 7.11.2007 – I R 52/06, BFH/NV 2008, 888; und Urt. v. 29.10.2008 – I R 51/07, BFH/NV 2009, 308. Zu den historischen Wurzeln dieser Rechtsprechung im Allgemeinen Verwaltungsrecht *Hans-Friedrich Lange*, (oben Fn. 2), 5. Vgl. außerdem die Hinweise in: BFHE 87, 228 (229); BFHE 138, 260 (263); BFHE 154, 192 (194 f.); BFHE 158, 177 (180 f.); BFHE 161, 46 (47); BFHE 177, 534 (538); BFHE 181, 322 (324); *Althoefer*, in: FS Ludwig Schmidt (1993), S. 677 (681 ff.); *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Aufl. (2008), § 11 Rdnr. 28.

37 So zuletzt BFH, Urt. v. 7.11.2007 – I R 52/06, BStBl. II 2009, 248; und Urt. v. 29.10.2008 – I R 51/07, BFH/NV 2009, 308.

38 Art. 13 Abs. 1 MwStSystRL; innerstaatlich § 4 Abs. 5 KStG und § 2 Abs. 5 öKStG.

39 Nämlich bereits auf der Stufe von § 4 Abs. 1 KStG; dazu s. unten II.1.d).

40 *Wolfgang Jakob*, Umsatzsteuer, 3. Aufl. (2005), Rdnr. 156 m. w. N. in Fn. 62; *Eduard Forster*, UR 1996, 73 (74); *Hans-Joachim David*, UR 2000, 357 (363).

41 Wegen Art. 87 EG auch für das Recht der direkten Steuern, also den § 4 KStG in genuin körperschaftsteuerlichem Kontext.

42 So *Eduard Forster*, UR 1996, 73, 78 ff.; *Friedrich Klenk*, in: Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, 60. Aufl. (September 2008), § 2 Rdnr. 231.

ressant, dass das Steuerrecht damit einen doppelten Schutzzweck importiert: Wie das UWG schützt es nämlich nicht nur die Partikularinteressen subjektiv betroffener Mitbewerber, sondern zugleich die Integrität des Wettbewerbs im objektiven Sinne. Gerade der letztgenannte Aspekt ist maßgeblich für die Beantwortung der Frage, für welche Seite (welche Partei) dieses Ziel eigentlich streitet – nur zu Gunsten privater Konkurrenten oder (etwa bei einem Überschuss der Vorsteuer über die Steuer auf Ausgangsumsätze) auch zu Gunsten des öffentlichen Unternehmens selber? Im Fall *Salix* hat der EuGH diese Frage nun auf Vorlage des Fünften Senats des BFH m. E. überzeugend zu Gunsten des Hoheitsbetriebs und damit der Integrität des Wettbewerbs im objektiven Sinne entschieden⁴³.

b) Technik und Systematik der Unternehmerdefinition

Nach diesen ersten inhaltlichen Orientierungen bedürfen Technik und Methodik der deutschen Unternehmerdefinition einer näheren Analyse. Nach § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG sind die juristischen Personen des öffentlichen Rechts nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art und ihrer land- oder forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig, nur insoweit sind sie „Unternehmer“. Diesen Grundtatbestand ergänzt § 2 Abs. 3 Satz 2 UStG um eine katalogartige Aufzählung weiterer Tätigkeiten: der Erfüllung notarieller Kernaufgaben durch Notare und Ratschreiber in Baden-Württemberg (Nr. 2), die Abgabe und Reparatur von Brillen und Brillenteilen durch Selbstabgabestellen der gesetzlichen Träger der Sozialversicherung (Nr. 3), die Leistungen der Vermessungs- und Katasterbehörden bei der Wahrnehmung von Aufgaben der Landesvermessung und des Liegenschaftskatasters mit Ausnahme der Amtshilfe (Nr. 4) sowie die Tätigkeit der Bundesanstalt für Landwirtschaft und Ernährung, soweit Aufgaben der Marktordnung, der Vorratshaltung und der Nahrungsmittelhilfe wahrgenommen werden (Nr. 5).

Blendet man die Einzelfragen zu diesen Sondertatbeständen aus⁴⁴, verdienen vor allem zwei Gesichtspunkte besondere Hervorhebung: einerseits das Verhältnis von § 2 Abs. 3 zum Grundtatbestand des § 2 Abs. 1 UStG (aa.), andererseits der Streit um Sonderauslegungen von § 4 KStG für Zwecke der Umsatzsteuer (bb.).

aa) Verhältnis von § 2 Abs. 3 zu § 2 Abs. 1 UStG

Unternehmer im umsatzsteuerrechtlichen Sinn ist niemand, der nicht die Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 UStG erfüllt. Die Sonderregelung zu den juristischen Personen des öffentlichen Rechts in § 2 Abs. 3 UStG ändert

⁴³ EuGH. Urt. v. 4.6.2009 – Rs. C-102/08 – *Salix*, Tz. 59 ff.; s. zuvor BFH, Beschl. v. 20.12.2007 – VR 70/05, BStBl. II 2008, 454 = BFH/NV 2008.

⁴⁴ Zu ihnen im Einzelnen *Holger Stadie*, in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 2 UStG Anm. 783, 1058 ff.

daran nichts; insbesondere bildet sie keinen Alternativtatbestand zur allgemeinen Unternehmerdefinition in Abs. 1. Das Verhältnis von § 2 Abs. 3 zu § 2 Abs. 1 UStG ist vielmehr dadurch geprägt, dass der Grundtatbestand des Abs. 1 in jedem Fall erfüllt sein muss. Parallel zu § 2 Abs. 2, der eine Zubringerfunktion für das Tatbestandsmerkmal „selbständig“ hat, konkretisiert Abs. 3 das Kombinationsmerkmal „gewerblich oder beruflich“ und fungiert damit als Einengung der Steuerpflicht für den Fall öffentlich-rechtlich verfasster Unternehmensträger über den Normalfall des Abs. 1 hinaus⁴⁵.

Mit dieser Festlegung auf eine vollumfängliche Anwendbarkeit von § 2 Abs. 1 UStG auch auf öffentliche Unternehmen wird deren Umsatzsteuerpflicht nun nicht nur von den – ohnehin meist erfüllten – Kriterien von Selbständigkeit und Nachhaltigkeit abhängig gemacht. Bei richtlinienkonformer Auslegung ist zusätzlich erforderlich, dass die Person einer wirtschaftlichen Tätigkeit nachgeht⁴⁶, wie es übrigens § 2 Abs. 1 öKStG ausdrücklich vorsieht, wenn es von „wirtschaftlich selbständig“ spricht.

Damit werden nach richtiger, auch historisch gut belegter Auffassung die meisten Fälle echter Hoheitsbetriebe bereits a limine ausgeschieden, nämlich schon auf der Ebene von Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL bzw. § 2 Abs. 1 des österreichischen und des deutschen UStG. Auch die Verwendung des Wortes „überwiegend“ im deutschen innerstaatlichen Recht zeigt, dass sich die Hoheitsbetriebsklauseln in Art. 13 Abs. 1 MwStSystRL und § 2 Abs. 5 öKStG bzw. § 4 Abs. 4 dKStG von vornherein nur auf gemischte Betriebe beziehen.

bb) Sonderauslegungen von § 4 KStG für Zwecke der Umsatzsteuer?

Unklar ist aber für Deutschland nach wie vor das Verhältnis von § 2 Abs. 3 UStG zu der steuerartübergreifenden Bestimmung des Begriffs „Betrieb gewerblicher Art“ in § 4 KStG. § 2 Abs. 3 UStG verweist ausdrücklich auf diese Begriffsbestimmung. Daran ist vielfache rechtspolitische Kritik geübt worden⁴⁷. Sie beruht auf der These, die dem Umsatzsteuerrecht zugrunde

45 *Eduard Forster*, Juristische Personen des öffentlichen Rechts und Harmonisierung eines europäischen Mehrwertsteuersystems (1997), S. 97; *Hans-Friedrich Lange*, Juristische Personen des öffentlichen Rechts als Unternehmer im Umsatzsteuerrecht, UR 2000, 1 (3 ff.); *Roman Seer/Volker Wendt*, Strukturprobleme der Besteuerung der öffentlichen Hand, DStR 2001, 825 (832); *Rainer Hüttemann*, Die Besteuerung der öffentlichen Hand (2002), S. 163; *Friedrich Klenk*, in: Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, 60. Aufl. (September 2008), § 2 Rdnr. 230.

46 Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL. Ebenso bereits zu Art. 4 Abs. 1, Abs. 2 Satz 1 der Richtlinie 77/388/EWG BFH, Urt. v. 12.12.1996 – VR 23/93, BFHE 182, 388 = BStBl. II 1997, 368; Urt. v. 28.10.2004 – VR 19/04, BFH/NV 2005, 725; Urt. v. 11.4.2008 – VR 10/07, BFHE 221, 456.

47 *Wolfgang Jakob*, Umsatzsteuer, 3. Aufl. (2005), Rdnr. 156 („nicht glücklich“); *Friedrich Klenk*, in: Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, 60. Aufl. (September 2008), § 2

liegende Belastungsentscheidung („das Besteuerungsziel“⁴⁸) und namentlich die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben erforderten eine vom Körperschaftsteuerrecht eigenständige Begriffsbildung⁴⁹. In diesem Verselbständigungs-postulat lässt sich gut die allgemeine Entwicklung einer Emanzipation der Umsatzsteuer von der Körperschaft- und Gewerbesteuer⁵⁰ beobachten, die vor allem auf der Ebene der Rechtsanwendung allenthalben erkennbar ist⁵¹.

In der Sache wäre die Forderung nach einer Verselbständigung zweifellos richtig, wenn nur das Umsatzsteuerrecht gemeinschaftsrechtskonform auszuliegen wäre, nicht auch das Körperschaftsteuerrecht und speziell die Regelungen des § 4 KStG. Genau hier ist es aber – sichtbar seit der Verschärfung der Beihilfenkontrolle durch die EG-Kommission auf dem Gebiet der direkten Steuern ab dem Jahr 2001⁵² – inzwischen zu tektonischen Verschiebungen gekommen. Heute haben auch für Zuschnitt und Behandlung des körperschaftsteuerlichen Betriebs gewerblicher Art die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben, namentlich die Vorgaben des Beihilfenrechts (Art. 87 EG), klare Konturen gewonnen. Im Wege der gemeinschaftsrechtskonformen Auslegung prägen sie auch die Auslegung des § 4 KStG in genuin körperschaftsteuerlichen Fällen. Natürlich ist das Beihilfenrecht weniger konkret als die Vorgaben des Art. 13 MwStSystRL. Beide Maßstabnormen sind aber teleologisch gleichgerichtet: Sie zielen auf die Vermeidung steuerlicher Wettbewerbsverzerrungen ab, schützen dabei objektiv die Integrität des Wettbewerbs, subjektiv die Marktchancen der privaten Konkurrenten und reflex-

Rdnr. 231 („widerspricht [...] dem Gemeinschaftsrecht und der dazu ergangenen Rechtsprechung“).

48 *Wolfgang Jakob*, Umsatzsteuer, 3. Aufl. (2005), Rdnr. 156.

49 Ausführlich *Wolfram Birkenfeld*, Das große Umsatzsteuer-Handbuch, I Rn. 255; *Eduard Forster*, Juristische Personen des öffentlichen Rechts und Harmonisierung eines europäischen Mehrwertsteuersystems (1997), S. 131; *Wilfried Wagner*, Umsatzsteuer und öffentliche Hand, in: Lothar Woerner (Hrsg.), Umsatzsteuer in nationaler und europäischer Sicht, DStJG Bd. 13 (1990), S. 59 ff. (72); *Roman Seer/Volker Wendt*, Strukturprobleme der Besteuerung der öffentlichen Hand, DStR 2001, 825 ff. (829 ff.); sowie die Nachweise oben Fn. 47.

50 Dazu mit weiteren Beispielen *Rainer Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht (2008), § 7 Rz. 108.

51 Zu den faktischen Gründen für diese Entwicklung zählt nicht zuletzt ein zunehmendes Auseinanderklaffen der Zuständigkeiten. Dies gilt gleichermaßen für die Finanzbehörden, die Finanzgerichte und den BFH (*Rainer Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht (2008), § 7 Rz. 108).

52 Pressemitteilung der EG-Kommission v. 11.7.2001, IP/01/982; vgl. zuvor die Mitteilung der Kommission zur Unternehmensbesteuerung v. 10.12.1998, ABl. EG 1998 C 384/3, Rn. 37; und den nachfolgenden Bericht der Kommission über die Umsetzung dieser Mitteilung v. 9.2.2004, C (2004) 434. Zum Ganzen m. w. N. *Markus Birkenmaier*, Die Vorgaben der Beihilfenvorschriften des EG-Vertrages für die direkte Unternehmensbesteuerung (2007), S. 83 f.

artig darüber hinaus auch die Interessen der Verbraucher (denen erspart bleibt, was *Albert Hensel* die „Schlampereispanne“ genannt hat⁵³).

Insofern erscheint die Verweisung des Umsatzsteuerrechts auf § 4 KStG – von Einzelheiten abgesehen – jedenfalls heute nicht mehr als grundsätzlich verfehlt; das Umsatzsteuerrecht ist der Körperschaftsteuer in der Bestimmtheit seiner Begriffsbildung nur um einige Jahre voraus. Man könnte von einer Leit- und Schärfungsfunktion des Umsatzsteuerrechts für das Recht der Körperschaftsteuer sprechen⁵⁴.

Innerstaatlich wäre de lege ferenda sogar zu überlegen, ob man nicht noch weiter vereinheitlicht und die Bestimmung des Betriebs gewerblicher Art mit einem – modifizierten – § 14 AO zusammenführt. Regelungstechnisch könnte die Einbeziehung oder Ausklammerung der bloßen Vermögensverwaltung dabei den Einzelsteuergesetzen überlassen bleiben⁵⁵.

c) *Das Kriterium „sich wirtschaftlich herausheben“*

Sodann verlangen das österreichische und das deutsche Recht, dass sich die Einrichtung innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person wirtschaftlich heraushebt⁵⁶. Dieses Kriterium findet im Gemeinschaftsrecht zwar keine ausdrückliche Entsprechung; insbesondere ist es nicht exakt mit den beiden de-minimis-Vorbehalten in Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 2 und 3 („größere Wettbewerbsverzerrungen“ bzw. „Umfang [der] Tätigkeiten nicht unbedeutend“) identisch. Daher wird es – ebenso wie der Begriff der „Einrichtung“ selber – von der Finanzverwaltung mit guten Gründen restriktiv ausgelegt. Nicht erforderlich sei, dass die Tätigkeit im Rahmen einer im Verhältnis zur sonstigen Betätigung verselbständigten Abteilung ausgeübt werde; sie könne auch innerhalb des allgemeinen Betriebs miterledigt werden⁵⁷.

Dass aber untergeordnete gewerbliche Nebentätigkeiten einer im Kern nicht steuerbaren Tätigkeit nicht als eigene Betriebe gewerblicher Art anzusehen sein müssen, wenn schon wegen ihrer geringen Größe nicht denkbar ist, dass sie Einfluss auf ein Wettbewerbsgeschehen am allgemeinen Markt haben, erscheint evident; hier besteht kein Bedürfnis für eine Belastung der Aus-

53 *Albert Hensel*, Grundsätzliches zur Frage der Besteuerung öffentlicher Betriebe, *StuW* 1930, Sp. 873 (880).

54 Die Einheitsthese kann verfahrensrechtliche Auswirkungen haben. Wenn man ihr materiellrechtlich folgt, spricht manches dafür, der Körperschaft sodann auch eine Handhabe gegen unterschiedliche Einstufungen für Zwecke der Körperschaftsteuer einerseits und der Umsatzsteuer andererseits zu geben. Dabei ist insbesondere an eine Anwendung von § 174 AO zu denken. So grundsätzlich *Friedrich Klenk*, in: *Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer*, 60. Aufl. (September 2008), § 2 Rdnr. 230; a. A. *Holger Stadie*, in: *Rau/Dürrwächter, UStG*, § 2 Anm. 847.

55 Zu den dort bestehenden Unterschieden s. unten e).

56 § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG, § 2 Abs. 1 öKStG.

57 R 6 Abs. 2 Satz 1 KStR 2006.

gangsumsätze mit Umsatzsteuer. Insofern ist das Kriterium des wirtschaftlich-Heraushebens nicht von vornherein gemeinschaftsrechtswidrig.

Auch die widerlegliche Vermutung der Körperschaftsteuerrichtlinien, nach der die Schwelle zum Sich-Herausheben überschritten ist, wenn der Umsatz aus der betroffenen Betätigung i. S. d. § 1 Abs. 1 UStG den Schwellenwert von 30.678 Euro im Kalenderjahr nachhaltig übersteigt⁵⁸, ist der Größenordnung nach sachgerecht⁵⁹ und durch den Vereinfachungszweck gerechtfertigt. Mit dieser Größenordnung hält sich der bisherige Schwellenwert innerhalb des beihilfenrechtlichen De-minimis-Bereichs.

Er bedarf aber einer Verankerung im Gesetz. Dabei erleichtert ein einprägsamer und steuerartenübergreifend einheitlicher Orientierungspunkt dem Steuerpflichtigen die Erfüllung seiner steuerrechtlichen Nebenpflichten (vor allem der Erklärungspflichten). Deshalb empfiehlt sich die Wiedereinführung eines für das Umsatzsteuerrecht und das gesamte Körperschaftsteuerrecht einschließlich des Gemeinnützigkeitsrechts einheitlichen Schwellenwerts. Dafür bietet sich wiederum § 14 AO als *sedes materiae* an⁶⁰. Würde man den rückwirkend zum 1.1.2007⁶¹ von 30.678 Euro auf 35.000 Euro angehobenen gemeinnützigkeitsrechtlichen Schwellenwert aus § 64 Abs. 3 AO künftig einheitlich in § 14 AO verankern, könnten §§ 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG und § 2 Abs. 3 UStG hierauf verweisen.

Zu verlangen ist aber eine Anknüpfung an die Vorjahreswerte, evtl. ergänzt um ein prognostisches Element für das laufende Jahr. Nur kann das Gesetz – nach dem Vorbild anderer umsatzsteuerrechtlicher Vorschriften⁶² – dem Steuerpflichtigen schon zu Beginn des Kalenderjahres die für das Ausstellen der Rechnungen erforderliche Rechtssicherheit geben⁶³.

d) Das Kriterium der „wirtschaftlichen Tätigkeit“ (§ 4 Abs. 1 Satz 1 KStG)

Oben wurde bereits auf die Zentralfunktion des Kriteriums einer „wirtschaftlichen Tätigkeit“ (§ 4 Abs. 1 Satz 1 KStG) hingewiesen⁶⁴. Im genuin körperschaftsteuerlichen Kontext neigt die Verwaltung hier zu einer Ankopplung an den Gewerbebetriebsbegriff des § 15 Abs. 1 und 2 EStG⁶⁵. Für die

58 R 6 Abs. 5 KStR 2006. Zu den Ausnahmen s. außerdem *Holger Stadie*, in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 2 UStG Anm. 884 f.

59 Anders die h.M.; vgl. statt aller *Holger Stadie*, in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 2 UStG Anm. 882; und *Werner Widmann*, Vollzugsdefizite und Vollzugslasten im Umsatzsteuerrecht (in diesem Band).

60 S. bereits oben b).bb).

61 Durch Art. 5 Nr. 4 des Gesetzes zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements v. 10.10.2007, BGBl. I 2007, 2332.

62 Etwa § 18a Abs. 6 Nr. 1 und 2 UStG.

63 Hierzu i.E. *Holger Stadie*, in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 2 UStG Anm. 887.

64 Oben II.1.b)aa). mit Fn. 46.

65 R 6 KStR 2006.

Umsatzsteuer läge darin eine Engführung; zu ergänzen ist das gesamte Spektrum von Tätigkeiten, die einkommensteuerrechtlich unter § 18 EStG fallen⁶⁶. Speziell im Hinblick auf die wirtschaftliche Tätigkeit der öffentlichen Hand ist hier aber ein Gesichtspunkt zu ergänzen: Für die Feststellung, ob eine Tätigkeit „wirtschaftlich“ ist, genügt nicht bereits die Existenz eines konkreten oder abstrakten Entgelts (in welcher Form auch immer). Schon verfassungsrechtlich, jedenfalls aber gemeinschaftsrechtlich ist auch für das Merkmal „wirtschaftliche Tätigkeit“ eine Auslegung geboten, die an die Existenz aktuellen oder potenziellen Wettbewerbs anknüpft⁶⁷.

e) Vermögensverwaltung

Die Vermögensverwaltung durch juristische Personen des öffentlichen Rechts begründet aus Sicht des Körperschaftsteuerrechts für sich genommen keinen Betrieb gewerblicher Art⁶⁸. Dafür gibt es im Wesentlichen zwei Argumente⁶⁹. Gegen die Einordnung der Vermögensverwaltung spricht zunächst der Gleichklang des Körperschaftsteuerrechts mit § 14 AO. Der dort definierte wirtschaftliche Geschäftsbetrieb hat – auch historisch – eine Leitfunktion für den Begriff des Betriebs gewerblicher Art⁷⁰. Vor allem aber ergibt sich der Ausschluss der Vermögensverwaltung aus der Formulierung des § 4 Abs. 4 KStG („Als Betrieb gewerblicher Art gilt die Verpachtung eines solchen Betriebs“). Aus dieser Fiktion wird gefolgert, dass die (Betriebs-)Verpachtung nicht von sich aus, also nicht schon ontologisch die Voraussetzungen erfüllt, die § 4 Abs. 1 KStG an das Vorliegen eines Betriebs gewerblicher Art stellt⁷¹. Körperschaftsteuerlich ist die Ausklammerung der Vermögensverwaltung aus dem Kreis der Aktivitäten, die einen Betrieb gewerblicher Art begründen könnten, überzeugend und richtig.

Sehr fraglich sind dagegen die umsatzsteuerrechtlichen Konsequenzen einer Vermögensverwaltung⁷². Im deutschen Schrifttum ist zunächst nahezu einhellig angenommen worden, nach Maßgabe des Gemeinschaftsrechts begründe die Vermögensverwaltung durch juristische Personen des öffentlichen Rechts durchaus einen umsatzsteuerlichen Betrieb gewerblicher Art: Denn Art. 4 Abs. 5 der 6. EG-Richtlinie bzw. Art. 9 Abs. 1 Satz 3 der

66 Vgl. *Holger Stadie*, in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 2 UStG Anm. 855 ff.

67 Dazu näher oben II.1.a)cc).

68 BFH, Beschl. v. 20.12.2007 – VR 70/05, BStBl. II 2008, 454 = BFH/NV 2008, 719 – *Salix*; *Heger*, in: Gosch, KStG, § 4 KStG Rdnr. 50; *Sauter/Bollweg*, in: Erle/Sauter, KStG, § 4 KStG Rdnr. 13; jeweils m. w. N.

69 Vgl. exemplarisch BFH, Beschl. v. 20.12.2007 – VR 70/05, BStBl. II 2008, 454 = BFH/NV 2008, 719 – *Salix*.

70 In diesem Sinne wohl *Sauter/Bollweg*, in: Erle/Sauter, KStG, § 4 KStG Rdnr. 13; und *Roman Seer/Volker Wendt*, Strukturprobleme der Besteuerung der öffentlichen Hand, DStR 2001, 825 ff. (831) mit Fn. 64.

71 Dafür *Holger Stadie*, in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 2 UStG Anm. 861.

72 Hierzu *Holger Stadie*, in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 2 UStG Anm. 860 ff., 818 ff.

MwStSystRL⁷³ beziehen ausdrücklich die „Nutzung von körperlichen und nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen“ und damit den Bereich der Vermögensverwaltung in die Unternehmer-tätigkeit ein.

Der EuGH lässt demgegenüber aber immer wieder die Tendenz erkennen, die rein passiven, auf gleichartige Einzelwirtschaftsgüter (vor allem Immobilien) beschränkten und für die juristische Person des öffentlichen Rechts nicht mit nennenswertem Personalaufwand verbundenen Vermögensver-waltungsgeschäfte (Nutzungsüberlassungen, Veräußerungen) schon im Ansatz aus dem Bereich unternehmerischer Aktivitäten auszuklammern. Diese restriktive Rechtsprechung knüpft – wie auch im Bereich der privaten Vermögensverwaltung⁷⁴ – primär daran, dass es mangels größerer Aktivi-täten an einer wirtschaftlichen Tätigkeit i. S. d. Richtlinien fehle⁷⁵; dabei scheint der Gerichtshof das Bild einer „bloßen Vermögensverwaltung“ sogar als – ungeschriebenes – Negativmerkmal anzusehen⁷⁶. Teilweise (so vor allem im Fall der *Marktgemeinde Welden* und nunmehr im Fall *Salix*⁷⁷) stützt sich der Gerichtshof – auf einer zweiten Stufe – darauf, dass Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 4 der 6. EG-Richtlinie (heute Art. 13 Abs. 2 MwStSystRL) den Mitgliedsstaaten eine Regelung erlaubt, nach der auch die in den Art. 13 und 28 der 6. EG-Richtlinie (heute Art. 132, 111 ff. MwStSystRL) aufgeführten steuerfreien Tätigkeiten bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts als Tätigkeiten behandelt werden können, die diesen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen und damit nichtunternehmerischen Charakter

73 *Friedrich Klenk*, in: *Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer*, 60. Aufl. (September 2008), § 2 Rdnr. 232; BFH, Beschl. v. 20.12.2007 – VR 70/05, BStBl. II 2008, 454 = BFH/NV 2008, 719 – *Salix*. Ebenso zuvor Art. 4 Abs. 2 Satz 2 der 6. EG-Richtlinie.

74 Hierzu exemplarisch EuGH, Urt. v. 20.6.1991 – Rs. C-60/90, Slg. 1991, I-3111–*Polysar Investments Netherlands*, Tz. 13 (Erwerb von Beteiligungen an anderen Unternehmen durch eine Holdinggesellschaft keine Nutzung eines Gegenstandes zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen, wenn die Holding nicht unmittelbar oder mittelbar in die Verwaltung der Gesellschaft eingreift); Urt. v. 22.6.1993 – Rs. C-333/91, Slg. 1993, I-3513–*Sofitam*, Tz. 12 (Halten einer Kapitalgesellschaftsbeteiligung und Bezug von Dividenden); Urt. v. 20.6.1996 – Rs. C-155/94, Slg. 1996, I-3013–*Wellcome Trust*, Tz. 35 (Umschichtung von Aktien und anderen Wertpapieren eines gemeinnützigen Trusts durch einen Treuhänder).

75 So zu Art. 4 Abs. 2 der 6. EG-Richtlinie: EuGH, Urt. v. 6.2.1997 – Rs. C-80/95, Slg. 1997, I-745 = UR 1997, 261 ff. – *Harnas & Helm CV* (Erwerb und Halten von Schuldverschreibungen); s. hierzu auch *Gerd Scholten*, VAT: Bondholding Not an Economic Activity, *Intertax* 1997, 361 f.; und *Roman Seer/Volker Wendt*, Strukturprobleme der Besteuerung der öffentlichen Hand, *DStR* 2001, 825 ff. (831).

76 So namentlich im Urt. v. 6.2.1997 – Rs. C-80/95, Slg. 1997, I-745 = UR 1997, 261 ff. – *Harnas & Helm CV*, Tz. 18.

77 EuGH, Urt. v. 6.2.1997 – Rs. C-247/95, Slg. 1997, I-779 – *Marktgemeinde Welden* (Errichtung und anschließende Verpachtung einer leeren Gaststätte); und v. 4.6.2009 – Rs. C-102/08 (www.curia.eu) – *Salix*, Tz. 32 ff. (Gebäudeanmietung und partielle langfristige Untervermietung).

haben⁷⁸. Diese Zurückhaltung des Gerichtshofs entschärft das Problem der Vermögensverwaltung der öffentlichen Hand erheblich, aber nicht vollständig⁷⁹. Nach *Salix* ist es Sache der mitgliedstaatlichen Steuergesetzgeber, den Tatbestand des Hoheitsbetriebs – gerade im Hinblick auf die passive, d. h. vermögensverwaltende Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nähere Konturen zu geben.

f) *Hoheitsbetriebe*

Keine Betriebe gewerblicher Art sind diejenigen Betriebe der öffentlichen Hand, die überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen (Hoheitsbetriebe; § 4 Abs. 5 KStG). Der „Hoheitsbetrieb“ ist allerdings ein Bewegungsbegriff. Ob traditionelle Qualifikationen von Betrieben gewerblicher Art als „Hoheitsbetriebe“ auf Dauer richtig bleiben, hängt maßgeblich von dem Umfeld und damit auch dem normativen Kontext ab, in dem diese Betriebe gewerblicher Art stehen. So ist etwa die vom BFH im Jahr 1976 als richtig erkannte Auffassung, die öffentlich-rechtlichen Träger der Sozialversicherung würden in Ausübung öffentlicher Gewalt tätig⁸⁰, die sich immer noch in den Körperschaftsteuerrichtlinien findet⁸¹, heute angesichts einer erheblichen Zunahme von Wettbewerb zwischen den Krankenkassen zumindest fragwürdig geworden.

g) *Zurechnungseinheiten und Innenumsätze*

Die Überlegungen zum steuerlichen Personenrecht wären unvollständig, wenn man nicht abschließend die Misch- und Kombinationstätigkeiten in den Blick nähme. Die Reinform eines Betriebs gewerblicher Art ist vergleichsweise selten anzutreffen; viel häufiger sind hybride Verbindungen verschiedener Einrichtungen – eines Hoheitsbetriebs mit einem Betrieb gewerblicher Art (Auch-Hoheitsbetrieb), eines teilweise gemeinnützigen Betriebs gewerblicher Art, dieser möglicherweise ergänzt um einen öffentlich-rechtlich verfassten Zweckbetrieb usf. Diese hybriden Verbindungen werfen Fragen auf, für die eine besondere Sphärenlehre entwickelt worden ist, die hier – jedenfalls in ihren Grundzügen – kommentiert werden soll. Sie betrifft erstens die Frage nach der Zusammenfassung mehrerer heterogener Tätigkeiten zu einem Betrieb gewerblicher Art (aa), zweitens die Behandlung von Personenmehrheiten, namentlich die Beteiligung der juristischen Person des

78 So die Deutung bei *Roman Seer/Volker Wendt*, Strukturprobleme der Besteuerung der öffentlichen Hand, DStR 2001, 825 ff. (831 f.).

79 Pessimistischer in diesem Punkt *Roman Seer/Volker Wendt*, Strukturprobleme der Besteuerung der öffentlichen Hand, DStR 2001, 825 ff. (831): Der überwiegende Teil der nach deutscher Systematik nicht steuerbaren Vermögensverwaltung sei nach europarechtlichen Maßstäben als unternehmerische Tätigkeit anzusehen.

80 BFH, Urt. v. 4.2.1976 – I R 200/73, BStBl. II 1976, 355 = BFHE 118, 31.

81 H 10 KStR 2006, unter „Träger der Sozialversicherung“.

öffentlichen Rechts an Personengesellschaften (bb) und drittens die umsatzsteuerliche Organschaft unter Beteiligung der öffentlichen Hand (cc).

aa) Zusammenfassung heterogener Tätigkeiten zu einem Betrieb gewerblicher Art

Unternehmer i. S. d. Umsatzsteuerrechts ist nicht der einzelne Betrieb gewerblicher Art, sondern die juristische Person als solche. Sie bildet umsatzsteuerlich mit allen ihren Betrieben gewerblicher Art ein einheitliches Unternehmen⁸². Nicht zu diesem Unternehmen gehören aber alle diejenigen Einrichtungen, Tätigkeitsbereiche und Einzelakte, die keinem dieser Betriebe zuzuordnen sind. Besteht im Rahmen eines Hoheitsbetriebs auch ein Betrieb gewerblicher Art (z. B. Kantine, Verkaufsstelle, Erholungsheim), so ist die juristische Person des öffentlichen Rechts insoweit steuerpflichtig⁸³.

bb) Beteiligung an Personengesellschaften

Beteiligen sich eine oder mehrere juristische Personen des öffentlichen Rechts an einer Personengesellschaft, die ertragsteuerlich die Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 EStG erfüllt, so wird den an dieser Personengesellschaft beteiligten juristischen Personen des öffentlichen Rechts wegen § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG diese Tätigkeit der Personengesellschaft für Zwecke des Körperschaftsteuerrechts anteilig zugerechnet und begründet daher einen Betrieb gewerblicher Art dieser juristischen Person des öffentlichen Rechts⁸⁴.

Umsatzsteuerlich ist dieser Durchgriff wegen der Intransparenz der Personengesellschaft (die selber umsatzsteuerpflichtige Unternehmerin ist, § 2 Abs. 1 UStG) nicht zwingend⁸⁵. Relevanz hat die Frage hier nur für diejenigen Umsätze, die

- die juristische Person des öffentlichen Rechts selber im Zusammenhang mit ihrer Gesellschafterstellung erbringt – sei es gegenüber der Gesellschaft, sei es (ausnahmsweise) gegenüber Dritten und
- ihrer Art nach so beschaffen oder ihrem Umfang nach so unbedeutend sind, dass sie nicht schon für sich genommen die Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 UStG erfüllen.

82 BFH, Urt. v. 18.8.1988 – V R 194/83, BStBl. II 1988, 932 (933); *Roman Seer/Volker Wendt*, Strukturprobleme der Besteuerung der öffentlichen Hand, DStR 2001, 825 ff. (829); jeweils m. w. N.

83 BFH, Urt. v. 26.5.1977 – V R 15/74, BStBl. II 1977, 813; KStR H 9.

84 Ebenso R 6 Abs. 2 Satz 2 KStR 2006.

85 Und sehr umstritten; s. *Wolfram Reiß*, Gesellschafter und Gesellschafterbeitrag im Umsatzsteuerrecht, UR 1988, 298 ff.; *Wolfgang Schön*, Personengesellschaften und Bruchteilsgemeinschaften im Umsatzsteuerrecht, in: Lothar Woerner (Hrsg.), Umsatzsteuer in nationaler und europäischer Sicht, DStJG Bd. 13 (1990), 81 ff.; *Christoph Wäger*, Steuerbare Leistungen im Rahmen von Gesellschaftsverhältnissen, UR 2008, 69 ff.; *Holger Stadie*, in: Rau/Dürnwächter, UStG, § 2 UStG Anm. 425 ff.

Richtigerweise verbietet sich hier jede an § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG orientierte Projektion der Unternehmereigenschaft der Personengesellschaft auf deren Gesellschafter. Dies gilt für die Staturebene, d. h. die Gesamtheit aller Umsätze, die der Gesellschafter in Zusammenhang mit seiner Gesellschafterstellung ausführt; es gilt aber auch im Kleinen, d. h. für einzelne Maßnahmen des Gesellschafters in der Sphäre der Gesellschaft.

Das bedeutet aber nicht, dass z. B. Geschäftsführungstätigkeiten nicht für sich genommen die Voraussetzungen des § 2 UStG erfüllen könnten. Anders als bei Geschäftsführern von Kapitalgesellschaften, die typischerweise als unselbstständig angesehen werden, sind Gesellschaftergeschäftsführer von Personengesellschaften in der Regel selbstständig. Gerade im Fall der Beteiligung juristischer Personen des öffentlichen Rechts an Public-Private Partnerships in der Rechtsform einer Personengesellschaft verlangen die gesetzlichen Rahmenbedingungen z. B. der Gemeindeordnungen sogar, dass sich die juristische Person des öffentlichen Rechts gesellschaftsvertraglich einen bestimmenden Einfluss vorbehält. Sofern daher die juristische Person des öffentlichen Rechts die Rolle eines Geschäftsführers wahrnimmt und ihr zudem zusätzliche, d. h. über die anteilsbezogene Gewinnverteilung hinausgehende, nicht notwendig schuldrechtlich begründete Vorteile aus ihrer Geschäftsführerstellung erwachsen, wird man bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise i. d. R. auch die Entgeltlichkeit bejahen können. In diesem Fall ist die zur Geschäftsführung berufene juristische Person des öffentlichen Rechts originäre Unternehmerin⁸⁶.

cc) Die umsatzsteuerliche Organschaft der öffentlichen Hand
(§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG)

Nur hingewiesen sei schließlich auf die Möglichkeit, dass auch Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts Organschaften bilden können. Sie können dabei sowohl die Rolle des Organträgers⁸⁷ als auch die Rolle der eingegliederten Person (des Organgesellschaftsäquivalents) übernehmen. Angesichts der umsatzsteuerlich ohnehin gebotenen Zusammenfassung mehrerer Betriebe gewerblicher Art derselben Trägerkörperschaft ist die Eingliederung der juristischen Person des öffentlichen Rechts in das Unternehmen eines anderen aber die seltene Ausnahme⁸⁸.

⁸⁶ Str.; wie hier BFH, Urt. v. 6.6.2002 – VR 43/01, BStBl. II 2003, 36; und Abschn. 6 Abs. 3 Satz 6 i. V. m. Abs. 4 UStR 2008; a. A. *Holger Stadie*, in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 2 UStG Anm. 428.

⁸⁷ BFH, Urt. v. 9.10.2002 – VR 64/99, BStBl. II 2003, 375; Abschn. 23 Abs. 19 Satz 3 UStR 2008; *Holger Stadie*, in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 2 UStG Anm. 669.

⁸⁸ Vgl. *Holger Stadie*, in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 2 UStG Anm. 674, 677.

h) Zwischenergebnis

In der Summe belegen die vorstehenden Darstellungen die zentrale Rolle, die dem steuerlichen Personenrecht für die umsatzsteuerliche Behandlung wirtschaftlicher Tätigkeiten von juristischen Personen des öffentlichen Rechts zukommt. Die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben haben sich in der deutschen Rechtspraxis heute im Wesentlichen durchgesetzt; dies ist allerdings praeter legem geschehen. Der Gesetzgeber ist dazu berufen, in einer Neuregelung des Steuerpersonenrechts auch den Wortlaut der einschlägigen Vorschriften an die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben anzupassen und auf diese Weise für die gebotene Zugänglichkeit und Klarheit des Rechts zu sorgen. Sinnvoll erscheint dabei eine Bündelung der in den verschiedenen Einzelsteuergesetzen, hier namentlich dem KStG und dem UStG, anzutreffenden Bestimmungen der Schwelle, ab der juristische Personen des öffentlichen Rechts eine hinreichend verselbständigte, in den aktiven ökonomischen Leistungsaustausch eingebundene und damit als Unternehmen anzusehende Wirtschaftseinheit betreiben. Systematisch sollte jedenfalls der Kern dieser neuen Begriffsbestimmung aus den §§ 4 KStG, 2 Abs. 3 UStG herausgelöst und – einheitlich und gesondert – in § 14 AO aufgenommen werden.

2. Steuerbarkeit einzelner Umsätze

Trotz dieser Vorentlastungen und der Filterfunktion, die die Figur des Betriebs gewerblicher Art im deutschen und österreichischen Recht traditionell übernimmt, unterliegt die öffentliche Hand aber auch auf der Tatbestandsebene des einzelnen (Ausgangs-)Umsatzes in einzelnen Punkten einem Sonderregime. Dies gilt allerdings weniger für die Frage der Steuerbarkeit, von der hier zunächst die Rede sein soll⁸⁹.

Eine Besonderheit betrifft allerdings den Leistungsbegriff. Funktional ist die einzelne Leistung der Gegenstand der durch § 2 Abs. 3 UStG („im Rahmen“) geforderten Sphärenzuordnung. Damit kommt dem Leistungsbegriff die Funktion eines maßgeblichen Kriteriums zur Abgrenzung zwischen der steuerbaren und der nichtsteuerbaren Sphären der juristischen Person des öffentlichen Rechts zu.

Exemplarisch lohnt an dieser Stelle ein Blick auf die Leistungen kommunaler Krankenhäuser – ein Thema, das im Hinblick auf die Zuschüsse der Kommunen an ihre dauerdefizitären Krankenhäuser in den letzten Jahren einige Aufmerksamkeit erfahren hat. Wenn man den Krankenhausmarkt wegen der inzwischen zahlreichen kommerziellen privaten Träger mit der EG-Kommission als Wettbewerbsmarkt ansieht, laufen Zuschüsse der Gebietskörper-

⁸⁹ Zu Steuerbefreiungen unten 3., zur Bemessungsgrundlage unten 4., zum Steuersatz unten 5.

schaften an die öffentlichen Krankenhäuser Gefahr, als verbotene Beihilfen i. S. d. Art. 87 EG angesehen zu werden. Dem trägt die Praxis dadurch Rechnung, dass die Trägerkörperschaften den Krankenhäusern in sog. Betrauungsakten den Auftrag erteilen, Gesundheitsleistungen zu erbringen oder abstrakt eine Kranken- und Unfallversorgung zu garantieren, so dass sich die Zahlung beihilfenrechtlich nicht mehr als verlorener Zuschuss, sondern als Entgelt für die abstrakte Sicherstellung der Krankenversorgung darstellt.

Löst diese Konstruktion nun Umsatzsteuer aus? Teilweise wird das unter Hinweis auf § 4 Nr. 16 UStG, Art. 132 Abs. 1 lit. b der MwStSystRL verneint. Dagegen steht der Einwand, diese Vorschriften erfassten nicht Dreiecksverhältnisse. Der Landkreis sei ja schließlich nicht krank, ihm gegenüber könne daher der Betrieb „Krankenhaus“ keine der in Art. 132 Abs. 1 lit. b MwStSystRL genannten Leistungen erbringen.

De lege lata gehen die Gestaltungshinweise deshalb dahin, die Betrauungsakte sollten so ausgestaltet werden, dass die Ausgangsleistungen der Krankenhäuser gegenüber ihren Trägern gerade so bestimmt formuliert werden, dass die Zuschüsse keine Beihilfen mehr sind, und gerade so unbestimmt, dass sie sich umsatzsteuerrechtlich nicht als konkretes Umsatzentgelt darstellen. Ob es diese Durchfahrt zwischen Skylla und Charybdis wirklich gibt, ist indes sehr fraglich. Die Ausrichtung am Wettbewerbskriterium, die dem Umsatzsteuerrecht und dem Beihilfenrecht gleichermaßen zugrunde liegt, legt es nahe, dass man in beiden Gebieten identische Maßstäbe anzulegen hat. Kaum weniger zweifelhaft ist, ob eine Flucht in das Gesellschaftsrecht hilft; dieser Frage ist hier aber nicht im Einzelnen nachzugehen⁹⁰.

In Betracht kommt schließlich eine sog. Dienstleistungskommission, bei der der Krankenhausbetrieb gegenüber den Patienten auf Rechnung der subventionierenden Träger-Körperschaft auftritt. Hier wird z. T. vertreten, dass die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 UStG auf beiden Teilabschnitten und über die ganze Länge gilt. Ob diese Gestaltungslösung sich als tragfähig erweist, bleibt abzuwarten; sinnvoller wäre jedenfalls eine geradlinige Lösung de lege ferenda⁹¹.

90 Gegenstand des vorliegenden Beitrags sind nur Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, und öffentlich-rechtlich verfasste Gesellschaften gibt es in Deutschland – noch (s. aber die Vorschläge von *Thomas Mann*, *Die öffentlich-rechtliche Gesellschaft* (2002)) – nicht. Hinzuweisen ist aber darauf, dass der Arm der Beihilfenaufsicht inzwischen auch in den Bereich privater Gesellschaften reicht. Umsatzsteuerrechtlich werden Gesellschafterbeiträge zwar nach Auffassung der Verwaltung (Abschn. 6 Abs. 1 UStR 2008) üblicherweise als nicht steuerbar angesehen, aber das kann dann nicht mehr gelten, wenn die Gesellschafterbeiträge – wie hier – mit konkret bezeichneten Ausgangsleistungen der Gesellschaft synallagmatisch verknüpft werden.

91 Dazu unten V. 1.

3. Steuerbefreiungen für einzelne Umsätze

Hinzuweisen ist sodann auf Ausnahmen (Steuerbefreiungen) für bestimmte Umsätze, die ausschließlich oder besonders häufig die Ausgangsumsätze der öffentlichen Hand betreffen. Neben § 4 Nr. 16 lit. a UStG, der die Krankenhäuser, Alten(wohn)heime, Pflegeheime und ähnliche Einrichtungen betrifft, die in öffentlich-rechtlicher Trägerschaft betrieben werden, sind vor allem diejenigen Umsätze zu nennen, die im Bereich bestimmter von der öffentlichen Hand getragenen Kultureinrichtungen getätigt werden. Hierzu zählen Theater, Orchester, Kammermusikensembles, Chöre, Museen, botanische Gärten, zoologische Gärten und Tierparks, Archive und Büchereien sowie Denkmäler der Bau- und Gartenbaukunst (§ 4 Nr. 20 lit. a UStG).

Weitere Befreiungstatbestände betreffen Umsätze öffentlicher Bildungs- und Ausbildungseinrichtungen und -veranstaltungen wie etwa der Volkshochschulen, stehen aber unter dem Vorbehalt, dass diese Einrichtungen nicht der Gewinnerzielung dienen (§ 4 Nr. 22 UStG), sowie die kommunalen Aktivitäten auf dem Gebiet der Jugendhilfe (§ 4 Nr. 25 UStG).

Dogmatisch ist bemerkenswert, dass diese Tatbestände keineswegs implizieren, dass alle diese Einrichtungen zumindest die Voraussetzungen des § 2 UStG erfüllen. Denn die Steuerbefreiungen können durchaus auch dann noch konstitutiven Charakter haben, wenn es den öffentlich-rechtlich verfassten Trägern der in § 4 UStG genannten Tätigkeiten an der Unternehmereigenschaft fehlt: Dann kommt es zwar für die Belastung der inländischen Leistungen nicht mehr auf § 2 UStG an, wohl aber für den innergemeinschaftlichen Erwerb, bei dem ja auch Nicht-Unternehmer steuerpflichtig werden können⁹².

4. Bemessungsgrundlage bei bezuschussten Leistungen eines Betriebs gewerblicher Art an Private

Im Hinblick auf die Bemessungsgrundlage ist auf das Problem der bezuschussten Leistungen der öffentlichen Hand an Private zurückzukommen⁹³. Im Mittelpunkt steht nun die Frage, ob die Leistung, die ein Betrieb gewerblicher Art gegenüber einem Privaten erbringt, nur mit dem vereinbarten Entgelt in die Bemessungsgrundlage einfließt (§ 10 Abs. 1 Satz 1 UStG), obwohl dieses Entgelt möglicherweise nicht einmal kostendeckend ist, oder ob sich die Bemessungsgrundlage um den Zuschuss erhöht, den der Betrieb gewerblicher Art anderweitig erhalten hat, um diesen Umsatz auszuführen (§ 10 Abs. 1 Satz 3 UStG). Die Antwort hängt von zwei Kriterien ab, die unmittelbar im Tatbestand von § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG verankert sind.

⁹² Zutreffend *Terra/Kajus*, A Guide to the European VAT Directives, Part 3, sub 4.9.

⁹³ S. bereits oben I.3.b).bb). Zu diesen sog. „zuschussfinanzierten Entgelten“ *Wolfgang Jakob*, Umsatzsteuer, 3. Aufl. (2005), Rdnr. 320 ff.; *Christoph Gröpl*, Öffentliche Zuschüsse, Privatisierung und Umsatzsteuer, DStZ 1998, 113 ff.

a) Auseinanderfallen von Zuschussgeber und leistendem Betrieb gewerblicher Art

Es kommt nur dann zu der Erhöhung der Bemessungsgrundlage, wenn der Zuschussgeber nicht identisch mit dem Erbringer der steuerbaren Leistung ist. Aber wer ist hier Zurechnungssubjekt? Eindeutig ist zunächst der Fall, dass der leistende Betrieb gewerblicher Art einen Teil der Kosten, die ihm im Zusammenhang mit der Leistungserbringung entstehen, aus selber erwirtschafteten Mitteln, d. h. aus seinem eigenen allgemeinen Haushalt deckt. In diesem Fall fließt schon kassenmäßig kein Zuschuss; es liegt nur eine interne Quersubventionierung vor. Umsatzsteuerlich bleibt sie unsichtbar – ähnlich wie in privaten Ausverkaufsfällen oder beim privaten Dumping. Daher bleibt es beim vereinbarten Entgelt als Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer (§ 10 Abs. 1 Satz 1 UStG). Ebenso eindeutig ist das andere Extrem, die externe Quersubventionierung: Wenn der Betrieb gewerblicher Art, der die Leistung erbringt, einen Zuschuss von einer anderen Person des öffentlichen Rechts erhält, greift § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG ein. Es kommt also zur Entgelterhöhung. Problematisch bleiben aber die dazwischen liegenden Fälle, in denen ein Betrieb gewerblicher Art für die Kosten eines Umsatzes oder einer näher bestimmten Gruppe von Umsätzen Zuschüsse aus der nichtunternehmerischen Sphäre seiner Trägerkörperschaft oder aus anderen Betrieben gewerblicher Art derselben Trägerkörperschaft erhält.

b) Leistungsnähe des Zuschusses

Die zweite Voraussetzung, an die § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG die Entgelterhöhung knüpft, liegt darin, dass der Zuschuss „für die Leistung“ gewährt werden muss, die der Betrieb gewerblicher Art gegenüber dem begünstigten Privaten ausführt. Dieses Erfordernis einer besonderen Leistungsnähe des Zuschusses, plastisch auch „Entgeltauffüllung“ genannt⁹⁴, setzt sich aus mehreren Teilerfordernissen zusammen.

aa) Kein Austauschverhältnis zwischen Zuschussgeber und Betrieb gewerblicher Art

Erstens schließt es aus, dass der Zuschuss seinerseits Entgelt für eine Leistung ist, die der Betrieb gewerblicher Art gegenüber dem Zuschussgeber erbringt⁹⁵. Das ergibt sich unmittelbar aus den Tatbestandsmerkmalen „für diese Umsätze“ (Art. 73 MwStSystRL) bzw. „für die Leistung“ (§ 10 Abs. 1 Satz 3 UStG), mit denen die Leistungen des Betriebs gewerblicher Art gegenüber dem Endverbraucher gemeint sind.

⁹⁴ Wolfgang Jakob, Umsatzsteuer, 3. Aufl. (2005), Rdnr. 321 a.E.

⁹⁵ Statt aller Wolfgang Jakob, Umsatzsteuer, 3. Aufl. (2005), Rdnr. 321 a.E.

bb) Keine Förderung des Betriebs gewerblicher Art

Zweitens erfasst § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG nicht diejenigen Fälle, in denen der Zuschuss im Interesse des leistenden Betriebs gewerblicher Art getätigt wird⁹⁶. Allgemeine Betriebskostenzuschüsse, die ein Betrieb gewerblicher Art aus öffentlichen Kassen erhält, führen also nicht zu einer Erhöhung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage für seine Ausgangsumsätze. Hierher gehört das Lehrbuchbeispiel, dass die defizitären städtischen Verkehrsbetriebe Landesmittel zum Kauf eines neuen Busses erhalten: Dieser Zuschuss erhöht die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage beim Fahrkartenkauf nicht. Wenn die Landesmittel dagegen speziell die Beförderung von Schülern verbilligen wollen, greift § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG ein.

Diese scheinbar klare Orientierung am Interesse des leistenden Betriebs gewerblicher Art ist in der Handhabung aber keineswegs unproblematisch. Das zeigt eine Durchsicht der Rechtsprechung. Es ist auch nicht überraschend, weil der einzelne Betrieb gewerblicher Art schon aus haushaltsrechtlicher Sicht niemals Selbstzweck sein darf, sondern stets nur im Interesse der Empfänger seiner Leistungen besteht. Daraus wird man leicht zu dem Schluss verleitet, dass § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG immer dann unanwendbar ist, wenn die Zuschüsse der Gesamtheit der Leistungsempfänger zugute kommen.

Der Fünfte Senat des BFH hatte den Fall eines brandenburgischen Milchleistungsprüfers zu entscheiden, der von Kuhstall zu Kuhstall zog und für jede einzelne Prüfung einer Kuh einen staatlichen Zuschuss erhielt⁹⁷. In diesem Zuschuss hat der Senat keinen allgemeinen Betriebskostenzuschuss, sondern eine leistungsbezogene und damit entgelt erhöhende Zahlung gesehen – und zwar gerade weil sich die Höhe des Zuschusses flexibel „pro Jahr und Kuh“ bemessen hat. Diese Lösung ist auf den ersten Blick überraschend, aber im Ergebnis m. E. vollständig überzeugend. Sie zeigt, dass es nicht auf die Abgrenzbarkeit des Kreises derjenigen ankommt, die durch den Zuschuss wirtschaftlich begünstigt werden.

cc) Alternativität von persönlicher oder sachlicher Zweckbindung

Für die Frage, ob § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG eingreift, kann die Zahl der wirtschaftlich begünstigten Leistungsempfänger also irrelevant sein; die Entgelt-erhöhung kann offenbar personenunabhängig eingreifen. Entscheidend ist dann vielmehr die sachliche Zweckbindung des Zuschusses. Für § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG genügt es also, dass der Zuschuss auf einen bestimmten Typ von Leistungen abzielt.

⁹⁶ BFH, Urt. v. 13.11.1997 – V R 11/97, BStBl. II 1998, 169; EuGH, Urt. v. 22.11.2001 – Rs. C-184/00, Slg. 2001, I-0915 = UR 2002, 177 – *Office des produits wallons ASBL*, Tz. 18.

⁹⁷ BFH, Urt. v. 9.10.2003 – VR 51/02, BStBl. II 2004, 322.

Umgekehrt wird man aber diesen Sachbezug nicht absolut setzen dürfen. Ebenso sind Fälle denkbar, in denen der sachliche Verwendungszweck dem Zuschussgeber gleichgültig ist und es ihm primär oder ausschließlich darauf ankommt, bestimmte Personen oder abgrenzbare Personengruppen zu entlasten. Wenn also die öffentliche Hand nicht näher spezifizierte Warengutscheine an bedürftige Personen ausgibt, wäre u. U. ebenfalls von einer Zuschussinzidenz, d. h. einer Überwälzung der mit dem Zuschuss verbundenen wirtschaftlichen Vorteile vom Zuschussempfänger an den Leistungsempfänger auszugehen. Auch das muss die Rechtsfolgen des § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG auslösen. Im Ergebnis scheint mir die Vorschrift daher alternativ an eine Objektsubventionierung oder eine Subjektsubventionierung anzuknüpfen.

5. Steuersatz

Grundsätzlich findet auf die Ausgangsumsätze öffentlicher Unternehmen der reguläre Steuersatz Anwendung (§ 12 Abs. 1 UStG). Davon gibt es aber eine Reihe von Ausnahmen, in denen der ermäßigte Steuersatz (in Deutschland 7 %) gilt:

a) Gemeinnützige Betriebe gewerblicher Art

Erstens unterliegen nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 lit. a UStG die Leistungen der Körperschaften, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke i. S. d. §§ 51 ff. AO verfolgen, dem ermäßigten Steuersatz. Diese Regelung ist aber ihrerseits mit Ausnahmen und Rückausnahmen versehen. Der ermäßigte Steuersatz gilt insbesondere nicht für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, er gilt aber wiederum für Zweckbetriebe, dies allerdings dann nicht, wenn der Zweckbetrieb in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen durch die Ausführung von Umsätzen dient, die in unmittelbarem Wettbewerb mit dem allgemeinen Steuersatz unterliegenden Leistungen anderer Unternehmer ausgeführt werden. Auch dies ist aber noch nicht das letzte Wort; selbst ein im Wettbewerb mit Privaten stehender Zweckbetrieb der öffentlichen Hand kann seine Ausgangsleistungen dann zum ermäßigten Steuersatz abrechnen, wenn die Trägerkörperschaft mit diesen Leistungen ihre steuerbegünstigten satzungsgemäßen Zwecke selbst verwirklicht.

Diese Regelungen zielen aber ganz auf die Körperschaften des privaten Rechts ab. Ihre Anwendung auf Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts bedarf jeweils einer genauen Analyse⁹⁸, weil das Gemeinnützigkeitsrecht auf die Existenz gemeinnütziger Betriebe

⁹⁸ Hierzu vor allem *Martin Strabl*, Betriebe gewerblicher Art und Gemeinnützigkeit, NWB Fach 4, 5293 ff. (= NWB Heft 21/2008).

gewerblicher Art nur unzureichend vorbereitet ist⁹⁹. Dem Grunde nach ist die Existenz gemeinnütziger Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts aber anerkannt¹⁰⁰; die Verwaltung verlangt in formeller Hinsicht aber – trotz des Fehlens einer Rechtsfähigkeit des Betriebs gewerblicher Art als solchen – die Anfertigung und Vorlage einer Satzung¹⁰¹.

Umsatzsteuerliche Bedeutung hat die Gemeinnützigkeit der öffentlichen Hand vor allem für Zweckbetriebe¹⁰². Diese Anerkennung beschränkt sich nicht auf die persönlichen Befreiungen (z. B. nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG und den Parallelvorschriften in anderen Einzelsteuergesetzen) und den Spendenabzug¹⁰³, sondern erstreckt sich auf das Umsatzsteuerrecht und muss hier zur Gewährung des ermäßigten Steuersatzes in allen denjenigen Fällen führen, in denen auch eine private Trägerkörperschaft ihre Ausgangsumsätze nur zum ermäßigten Steuersatz in Rechnung stellen müsste.

b) Katalogtätigkeiten

Ein ermäßigter Satz gilt ferner für eine Reihe der typischerweise von der öffentlichen Hand erbrachten Leistungen. Zu ihnen zählen namentlich Wasserlieferungen (wobei streitig ist, ob dazu – als unselbständige Nebenleistung – auch das Legen von Wasserleitungen [Liefererleitungen] einschließlich der Hauswasseranschlüsse gehört¹⁰⁴), bestimmte kulturelle Auführungen (Konzert, Theater, Film; § 12 Abs. 2 Nr. 7 lit. a UStG), der Eintritt in Museen, zoologische Gärten, Schwimm- und Heilbäder (§ 12 Abs. 2 Nr. 7 lit. a und d, Nr. 9 UStG) und kommunale Personenbeförderungsleistungen im Nahverkehr (§ 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG).

99 *Markus Achatz*, Umsatzsteuer und Gemeinnützigkeit, in *Monika Jackmann* (Hrsg.), Gemeinnützigkeit, DStJG Bd. 26 (2003), 279, 284.

100 Aus der Verwaltungspraxis z.B. OFD Magdeburg, Schr. v. 20.3.2002 – S 0170–44–St 217 (juris); und BayStMF, Schr. v. 30.12.2002–2002–12–19 32/33–S 0177–022–55170/02 (juris). Unklar in diesem Punkt *Wolfgang Kessler/Thomas Fritz/Christian Gastl*, Ertragsteuerliche Behandlung wirtschaftlicher Betätigungen von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, BB 2001, 961 ff. (963). Vgl. auch FinMin Hessen, Schr. v. 11.3.1998 – S 2729 A 13 II B 32, LexInform Nr. 0165889.

101 S. die Verwaltungsanweisungen oben Fn. 100.

102 In den Grenzen des § 12 Abs. 2 Nr. 8 lit. a Satz 3 UStG.

103 Hierzu statt aller OFD Magdeburg, Schr. v. 20.3.2002 – S 0170–44–St 217 (juris); und BayStMF, Schr. v. 30.12.2002–2002–12–19 32/33–S 0177–022–55170/02 (juris).

104 BFH, Urt. v. 8.10.2008 – V R 61/03, BStBl. II 2009, 321.

6. Zwischenergebnis

Betrachtet man zusammenfassend diese fünf Tatbestandsstufen der Ausgangsumsätze, zeigt sich zunächst erneut die herausragende, für indirekte Steuern an sich ganz untypische Bedeutung der persönlichen Steuerpflicht (1.). Hier liegt der zentrale Prüfstein. Entscheidend für die Belastungsentscheidung ist er vor allem bei atypischen und neuartigen Staatstätigkeiten, die regelmäßig steuerbar sind (2.), aber in den – an klassischen Aufgaben der Daseinsvorsorge orientierten – Befreiungstatbeständen (3.) keine Erwähnung finden. Aber auch die weiteren Prüfungsstufen enthalten durchweg Besonderheiten, von denen hier die Fragen der Bemessungsgrundlage im Umfeld staatlicher Zuschüsse (4.) besondere Beachtung erfahren haben. Unter Wettbewerbsgesichtspunkten spielen aber auch Steuersatzermäßigungen eine bedeutende Rolle, wie sie für die Ausgangsleistungen der Zweckbetriebe gemeinnütziger Betriebe gewerblicher Art vorgesehen sind (5.).

Ein Reformgesetzgeber könnte auf jeder dieser fünf Stufen des Steuertatbestands ansetzen. Sie bilden insofern ein bewegliches System. Was der Gesetzgeber oben – auf der Ebene der subjektiven Steuerpflicht – bereits ausgefiltert hat, braucht später – z. B. auf der Ebene des Steuersatzes – grundsätzlich nicht mehr separat geregelt zu werden. Deshalb kommt der speziell in Österreich und Deutschland erkennbaren Aufladung des persönlichen Tatbestandes auch eine erhebliche, im Ansatz begrüßenswerte Vereinfachungsfunktion zu. Gerade im persönlichen Steuertatbestand bieten sich *de lege ferenda* zugleich weitere, auch steuerartenübergreifende Bündelungen an.

III. Die öffentliche Hand als Steuerträger

Beachtung verdient aber auch die umsatzsteuerliche Behandlung der Eingangsumsätze. Im Hinblick auf ihre Eingangsumsätze ist die öffentliche Hand – wie jeder andere Rechtsträger – nur ausnahmsweise (nämlich bei der Einfuhrumsatzsteuer, § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG) „Steuerpflichtiger“ im technischen Sinne¹⁰⁵. In der Regel ist sie in ihrer Rolle als Steuerträgerin (Destinatärin) betroffen. Nach der Konzeption des geltenden Rechts ist die Umsatzsteuer wirtschaftlich eine Verbrauchsteuer¹⁰⁶; sie zielt dabei aber nicht nur auf den unmittelbar privaten Konsum ab, sondern belastet unterschiedslos alle, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind – und damit insbesondere die öffentliche Hand außerhalb der Sphäre ihrer Betriebe gewerblicher Art.

¹⁰⁵ Vgl. zur Begriffsbildung *Albert Hensel*, Steuerrecht, 3. Aufl. (1933), S. 64 m. w. N.

¹⁰⁶ Amtliche Begründung zum UStG 1919, abgedruckt bei *Johannes Popitz*, Umsatzsteuergesetz, 3. Aufl. (1928), S. 187 f.; *Wolfram Reiß*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 19. Aufl. (2008), § 14 Rdnr. 1 m. w. N.

Die faktische Belastung der öffentlichen Hand lässt sich in dieser Konstellation nur vage schätzen. Die Steuerinzidenz kennen wir nicht. Der Grad an Überwälzung der Umsatzsteuer vom Steuerpflichtigen auf die öffentliche Hand als Leistungsempfängerin wird im Beschaffungsbereich (also bei den Eingangslieferungen) sehr hoch sein, weil es hier kein Entrinnen gibt – das Hochbauamt kann nicht selber eine neue Schule errichten, die Polizei kann sich ihre Fahrzeuge nicht selber bauen.

Im Dienstleistungsbereich dürfte er dagegen deutlich geringer sein. Hier können private Unternehmer nicht die gesamte Steuerbelastung auf die öffentliche Hand als Leistungsempfängerin abwälzen, weil die Staatstätigkeit eben vor allem *Tätigkeit* ist, die öffentliche Hand also einen erheblichen Teil der Leistungen auch eigenhändig und insoweit unbelastet erledigen könnte. Anders gewendet: In der Steuerträgerschaft der öffentlichen Hand liegt das wohl größte wirtschaftliche Hemmnis für die externe Vergabe der bisher von der öffentlichen Verwaltung selber erbrachten Dienstleistungen.

1. Bedarfsdeckungsgeschäfte

Das gilt zunächst für die Bedarfsdeckungsgeschäfte der öffentlichen Hand außerhalb von Betrieben gewerblicher Art, also für den Verwaltungsbereich – die Reinigung und Instandhaltung von Immobilien, Infrastruktureinrichtungen und Straßen, das Erstellen von Rechtsgutachten für den Verwaltungsgebrauch usw.

2. Sachleistungen der Sozialversicherung

Die Problematik der Steuerinzidenz stellt sich aber auch beim Durchreichen von Gegenständen im Außenverhältnis, d. h. bei denjenigen Leistungen, die die öffentliche Hand außerhalb ihrer Betriebe gewerblicher Art erwirbt, um sie dem Bürger weiterzugeben. Hier nenne ich exemplarisch den großen Bereich der Sozialversicherungsträger, die Sachleistungen gegenüber den Versicherten erbringen, die sie – auf der Grundlage öffentlich-rechtlicher Rahmenverträge¹⁰⁷, aber in marktgängigen Austauschverhältnissen – bei Dritten (etwa Apotheken oder Zahntechnikern) einkaufen¹⁰⁸. Weil diese Eingangsumsätze – anders als z. B. die ärztlichen Leistungen – nicht nach § 4 UStG steuerbefreit sind, kann man sagen: Ein Teil der Sozialversicherungs-

107 Z. B. §§ 124 ff. SGB V. S. *Wolfgang Gitter/Jochem Schmitt*, Sozialrecht, 5. Aufl. (2001), § 10 Rdnr. 23 ff.; *Ulrich Knispel*, NZS 2004, 623 ff.; *Eckhard Kreßel/Michael Wollenschläger*, Sozialversicherungsrecht, 2. Aufl. (1996), § 6 Rdnr. 268 f.; *Wolfgang Rüfner*, Sozialrecht, 2. Aufl. (1991), § 24 IV; sowie den Überblick bei *Raimund Waltermann*, Sozialrecht, 7. Aufl. (2008), § 8 Rdnr. 190 ff.

108 Hinweis hierauf bei *Thomas von Hippel/Wolfgang Rainer Walz*, Rechtsvergleichender Generalbericht, in: *Walz/von Auer/von Hippel* (Hrsg.), Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa (2007), 89 ff. (98).

beiträge fließt in Form von Umsatzsteuer in die Haushalte des Bundes und der Länder. Bei den Privatversicherten ist es ebenso.

IV. Die öffentliche Hand im Binnenmarkt

Im Hinblick auf die Perspektive, die unsere Tagung mit ihrem Generalthema weist, sei abschließend – hinter die Klammer gezogen – ein Blick auf die Fragen geworfen, die sich im Umfeld grenzüberschreitender Betätigungen der öffentlichen Hand stellen. Im Hinblick auf das geltende Recht in seiner Technizität gibt es zwar kaum Ansatzpunkte für eine Kritik: Denn wie kein anderes Teilgebiet des Steuerrechts ist das Umsatzsteuerrecht ein Kind des Binnenmarkts; die Regelungen über den Grenzausgleich bilden hier – anders als bei den Ertragsteuern – kein nachträglich aufgepfropftes, in der Gesamtsystematik wenig präsentenes Sonderregime. Das Umsatzsteuerrecht ist vielmehr von Anfang an für den Binnenmarkt geschrieben und an dem Erfordernis eines überschneidungsfreien (Doppelbesteuerungen und Doppelentlastungen gleichermaßen vermeidenden) Grenzausgleichs ausgerichtet worden.

Dennoch ist es erstaunlich, wie sehr das detailreiche Richtlinienrecht die Grundentscheidungen des Binnenmarkts in ihrer Bedeutung für die Umsatzsteuer verschattet, ja unsichtbar macht¹⁰⁹. Gerade im Hinblick auf die Besteuerung der öffentlichen Hand lohnt sich aber ein Blick auf die Einbruchstellen für die grundlegenden Neutralitätsgebote, die mit dem Binnenmarkt einhergehen und sich aus den Grundfreiheiten (hier vor allem Art. 23 ff., 49 ff., 56 ff. EG) einerseits und dem Beihilfenrecht (Art. 87 f. EG) andererseits ergeben.

¹⁰⁹ So fehlt selbst in den Großkommentaren zum Umsatzsteuerrecht, die sich ausführlich mit den Einwirkungen und Einwirkungsmodi des Gemeinschaftsrechts auf das innerstaatliche Umsatzsteuerrecht befassen, jeder Hinweis auf die Bedeutung der Grundfreiheiten und des Beihilfenrechts. Auch die sonstige Literatur bleibt selbst dort, wo das Thema angesprochen wird (etwa bei *Nikolaus Zorn/Benjamin Twardosz*, Gemeinschaftsgrundrechte und Verfassungsgrundrechte im Steuerrecht, DStR 2007, 2185 ff. [2194]) meist vage und konturlos. Ausnahmen finden sich allerdings in drei frühen Entscheidungen des EuGH: Urt. v. 5.5.1982 – Rs. 15/81, Slg. 1982, 1409 ff.– *Gaston Schul* (s. die Analysen von *Axel Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002), S. 871, 876; und *Johannes Baßler*, Zu den „Steuerspezifika“ der Grundfreiheiten des EG-Vertrages, IStR 2005, 822 ff. (825 f.)); Urt. v. 9.10.1980 – Rs. 823/79, Slg. 1980, 2773 (2780) – *Carciati*; und Urt. v. 3.10.1985 – Rs. 249/84, Slg. 1985, 3237 – *Profant* (hierzu *Reimer Voß*, in: Dausen, Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts (Stand: 23. Erg.-Lfg. 2008), Teil J.6., Rn. 181 f.).

1. Fehlen eines Kollisionsrechts der öffentlichen Aufgaben

In Inbound- wie in Outbound-Konstellationen stellt sich die Frage, welche Auswirkungen Divergenzen des mitgliedstaatlichen Umsatzsteuerrechts auf die Behandlung grenzüberschreitender Sachverhalte in den Bereichen haben, in denen die Richtlinien den Mitgliedstaaten Spielräume für die Ausgestaltung der umsatzsteuerlichen Stellung öffentlicher Wirtschaftseinheiten belassen. Beispielhaft lassen sich hier die de-minimis-Vorbehalte¹¹⁰, aber auch die Verweisungen der Systemrichtlinie auf das mitgliedstaatliche Gemeinnützigkeitsrecht¹¹¹ nennen. Da es in beiden Punkten – beim Gemeinnützigkeitsrecht vor allem in formeller Hinsicht – erhebliche Divergenzen zwischen den 27 Mitgliedstaaten gibt¹¹², kann es zu den aus dem Bereich der direkten Steuern hinlänglich bekannten Disparitäten kommen, die in grenzüberschreitenden Sachverhalten zu Diskriminierungen oder Doppelvorteilen führen. Hier fehlt es bislang an einem Kollisionsrecht der öffentlichen Aufgaben. Insbesondere ist für das aus nichtsteuerlichem Zusammenhang bekannte Prinzip der gegenseitigen Anerkennung jedenfalls für die materiellen Belastungsentscheidungen des Steuerrechts kein Raum¹¹³. In der Tendenz spricht das dafür, die in den Richtlinien enthaltenen Vorbehalte für den Fall von Wettbewerbsverzerrungen im Binnenmarkt ernst zu nehmen, die Richtlinie – wo immer möglich – autonom auszulegen und in Zweifelsfällen die Normalbelastung herzustellen.

2. Besonderheiten bei den Ortsregeln für Inbound-Fälle

Abschließend nur noch ein kurzes Wort zu den Technizitäten. Zwar enthalten die Richtlinien und das mitgliedstaatliche Umsatzsteuerrecht in ihren Regelungen für grenzüberschreitende Fälle kaum Besonderheiten für die öffentliche Hand. Jenseits der Binnenmarktfälle sei aber eine Besonderheit genannt, die die Eingangsumsätze der öffentlichen Hand betrifft. Sie betrifft sonstige Leistungen, die ein Unternehmer erbringt, der sein Unternehmen vom Drittlandsgebiet aus betreibt.

Grundsätzlich ist der Ort einer sonstigen Leistung nach § 3a Abs. 1 UStG der Ort, an dem der an einen Nichtunternehmer leistende Unternehmer sein

110 Für Deutschland etwa durch die 30.768-Euro-Grenze aus R 6 Abs. 5 KStR 2006; s. oben II.1.c).

111 Art. 98 MwStSystRL i. V. m. Anhang III Nr. 15 u. a.

112 Hierzu im Überblick die Beiträge bei *Rainer Walz/von Auer/Thomas von Hippel* (Hrsg.), *Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa* (2007); *Helmut Anbeier/Thomas von Hippel/Volker Then*, *Zwischen Eigennutz und Gemeinwohl* (2004); und *Helmut Anbeier/Werner Ebke/Thomas von Hippel et al.*, *Feasibility Study on a European Foundation Statute. Final Report* (2009), Internet: http://ec.europa.eu/internal_market/company/docs/eufoundation/feasibilitystudy_en.pdf (19.3.2009), S. 112 ff.

113 S. *Ekkehart Reimer*, *Das Anerkennungsprinzip im Europäischen Ertragsteuerrecht*, FR 2007, 217 ff.

Unternehmen betreibt oder eine Betriebsstätte unterhält. Liegt dieser Ort nicht im Inland, unterliegt die sonstige Leistung nicht der deutschen Umsatzsteuer; und liegt der Ort – wie hier – im Drittlandsgebiet, fällt generell keine europäische Umsatzsteuer an.

Von diesem Grundsatz macht § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStDV eine Ausnahme¹¹⁴. Danach sind sonstige Leistungen i. S. d. § 3a Abs. 4 Nr. 1 bis 11 UStG an eine im Inland ansässige juristische Person des öffentlichen Rechts für den Fall, dass die öffentliche Hand sie außerhalb ihrer unternehmerischen Sphäre (also vor allem in ihrer hoheitlichen Sphäre) empfängt, als im Inland ausgeführt zu behandeln, wenn sie dort genutzt oder ausgewertet werden. Wie die parallelen Sondertatbestände des § 1 UStDV dient auch diese Vorschrift allgemein dazu, Doppel- und Nichtbesteuerungen zu vermeiden oder Wettbewerbsverzerrungen zu verhindern¹¹⁵. Speziell für § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStDV hatte der Verordnungsgeber offenbar primär die sonstigen Leistungen im Blick, die gegenüber einer Rundfunkanstalt des öffentlichen Rechts erbracht werden. Damit erweist sich die Vorschrift als Flicker auf dem insgesamt undichten Schlauch der umsatzsteuerlichen Behandlung der öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten. Sie versucht, partiell den Schaden zu beheben, der durch die – verfehlte – Behandlung dieser Anstalten des öffentlichen Rechts als Hoheitsbetriebe eingetreten ist. Systematisch, aber auch rechtspolitisch spricht auf den liberalisierten Rundfunk- und Fernsehmärkten m. E. alles für die durchgehende Qualifizierung der öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten als Betriebe gewerblicher Art. Folgt man dem, wird § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStDV wegen § 3 Abs. 3 UStG überflüssig.

V. Zusammenfassung und Ausblick

Bündelt man die hier gesammelten Überlegungen zur Sonderstellung der öffentlichen Hand im harmonisierten Umsatzsteuerrecht, so sind zunächst die Besonderheiten festzuhalten, die das Umsatzsteuerrecht auf allen Tatbestandsstufen, vor allem aber im steuerlichen Personenrecht (bei der Bestimmung des Betriebs gewerblicher Art) für die Ausgangsumsätze der öffentlichen Hand enthält (oben II.). Weit weniger detailreich, in ihren Grundentscheidungen aber höchst bedeutsam sind – zweitens – die Belastungsentscheidungen für die Eingangsumsätze der öffentlichen Hand (oben III.). Demgegenüber hat die Bestandsaufnahme der Stellung der öffentlichen Hand in grenzüberschreitenden Fällen kaum nennenswerte Besonderheiten ergeben (oben IV.).

114 Gemeinschaftsrechtliche Grundlagen: Art. 9 Abs. 3 i. V. m. Abs. 2 Buchst. e der 6. RL; Art. 58 MwStSystRL; innerstaatliche Ermächtigung: § 3a Abs. 5 UStG.

115 § 3a Abs. 5 UStG; vgl. allgemein *Suse Martin Klenk*, in: Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, 60. Aufl. (September 2008), § 3a Rn. 226 a.E.

Auf allen drei Stufen treten aber Desiderate hervor. Sie richten sich nur zu einem geringen Teil an die staatlichen Rechtsanwender in der zweiten und dritten Gewalt: Auf der Rechtsanwendungsebene lassen die unbestimmten Rechtsbegriffe der §§ 2 UStG, 4 KStG hinreichend Spielraum für eine richtlinienkonforme Auslegung. Gefordert sind indes der Bundesgesetzgeber (1.), vor allem aber Kommission und Rat (2.).

1. Reformen durch den Bundesgesetzgeber

Reformbedarf besteht zunächst im Hinblick auf das deutsche Umsatzsteuergesetz. Erforderlich ist hier m. E. keine umfassende, eigenständig auf die Bedürfnisse des Umsatzsteuergesetzes zugeschnittene Neuregelung von Begriff und Reichweite des Betriebs gewerblicher Art¹¹⁶.

Inhaltlich bestehen aber erhebliche Defizite. Dies gilt zum einen im Hinblick auf die nicht mehr hinreichende Bestimmtheit der Norm¹¹⁷. Die Verweisungstechnik ist nicht nur unübersichtlich; auch materiell bleiben die Tatbestandselemente angesichts einer ausdifferenzierten Rechtsprechung inzwischen hinter den Präzisierungsmöglichkeiten des Gesetzgebers zurück. Zum anderen sind nach *Salix* Klarstellungen zur Steuerbarkeit der Vermögensverwaltung erforderlich.

Sinnvoll erscheint deshalb eine zusammengeführte, die einzelnen Steuerarten noch besser verklammernde Kodifikation, in der das Institut des Betriebs gewerblicher Art jedenfalls im Kern im Begriff des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (§ 14 AO) aufgehen kann.

116 So aber *Hans-Hermann Heidner*, in: Bunjes/Geist, UStG, 8. Aufl. (2005), § 2 Rdnr. 141; *Werner Widmann*, in: Plückebaum/Malitzky, UStG, § 2 Abs. 3 Rdnr. 9; *Werner Widmann*, Stellplatzvermietung durch öffentlich-rechtliche Einrichtung als hoheitliche Tätigkeit, UR 2001, 112 (113); *Jong-Su Park*, Die Steuerpflicht von Daseinsvorsorgeeinrichtungen der öffentlichen Hand (2001), S. 306; *Eduard Forster*, Juristische Personen des öffentlichen Rechts und Harmonisierung eines europäischen Mehrwertsteuersystems (1997), 134; *Eduard Forster*, Umsatzsteuerliche Behandlung der Abfallgebühren, UR 1997, 211 (215); *Jürgen Hidién*, Voraussetzungen einer unternehmerischen Betätigung einer Gemeinde bei Postraumüberlassung, UVR 2003, 310 (311); *H.-F. Lange*, Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand – terra incognita?, in: UStKBericht 2001/02, 93 (111); *Wilfried Wagner*, Steuerfreiheit der Vermietung von Parkplätzen für das Abstellen von Fahrzeugen durch die Stadtverwaltung, UVR 2001, 75; *Wilfried Wagner*, Der leise Abschied des „Betriebs gewerblicher Art“ aus dem Umsatzsteuerrecht, UR 1993, 301 (303); *Wilfried Wagner*, in: DStJG Bd. 13 (1990), S. 59 (79); *Eberhard Weiss*, Vernichtung von Gaststättengebäude durch Gemeinde – Betrieb gewerblicher Art nur bei Wettbewerbsverzerrungen, UR 1997, 347 (348); *Wolfram Reiß*, Der vorschnelle Abschied vom Betrieb gewerblicher Art, UR 1994, 388 (390); *Nils D. Häck*, Die öffentliche Hand im Körperschaft- und Umsatzsteuerrecht (2004), S. 271 ff.; *H.-F. Lange*, Anm. zu BFH v. 20.12.2007 – VR 70/05, HFR 2008, 480.

117 Kritik vor allem bei *Nils D. Häck*, Die öffentliche Hand im Körperschaft- und Umsatzsteuerrecht (2004), S. 272 ff. m. w. N.

2. Neukonzeption auf Gemeinschaftsebene

Fragt man noch grundsätzlicher nach Möglichkeiten einer grundlegenden Neuausrichtung der Umsatzsteuerpflicht der öffentlichen Hand, ist der Gemeinschaftsgesetzgeber gefordert.

a) *Das Postulat: Entlastung aller Eingangsumsätze der öffentlichen Hand*

Er sollte sich vor allem der Eingangsseite annehmen. Ich knüpfe an das an, was *Wolfram Reiß* gestern gesagt hat: Geboten ist eine umfassende Entlastung aller Eingangsumsätze.

Man könnte diese These schon begrifflich begründen und sagen, die öffentliche Hand sei kein Endverbraucher, sondern verwende ihre Eingangsumsätze fremdnützig, zur Erfüllung ihrer körperschaftlichen Aufgaben, die als Staatsaufgaben oder jedenfalls Gemeinwohlaufgaben nicht in die übliche Wertschöpfungskette fallen, die nicht – wie der private Verbrauch – der Lebens- oder Freizeitgestaltung dienen und in denen sich auch keine übliche, am Markt erworbene wirtschaftliche Leistungsfähigkeit ausdrückt, die vielmehr einen sui-generis-Charakter haben, so dass der Staat in Wahrnehmung seiner Kernaufgaben ein Neutrum zwischen Unternehmer und Verbraucher ist.

Es gibt daneben aber eine Reihe weiterer Begründungen. Sie liegen erstens in den finanzverfassungsrechtlichen Bedürfnissen derjenigen Mitgliedstaaten, die – wie Österreich und Deutschland – als Mehrebenensysteme föderal gegliedert sind oder jedenfalls eine Haushaltsautonomie der unteren Ebenen kennen. Hier hat jeder Verband ein Interesse an der Transparenz der innerbundesstaatlichen Finanzströme. Diese Transparenz wird durch den Verzicht auf wechselseitige Besteuerung enorm erleichtert.

Zweitens ist es nicht hilfreich, wenn die Verbände, bei denen die Ertragshoheit für die Umsatzsteuer liegt, aus diesem Grund ein eigenes haushaltswirtschaftliches Interesse an einem bestimmten Ausgabeverhalten der anderen Gebietskörperschaften haben. So setzt etwa das geltende deutsche Recht falsche Anreize dafür, dass Bund und Länder sich gegenseitig, aber auch die Gemeinden gerade bei der Erfüllung ihrer hoheitlichen, nicht-wirtschaftlichen Kernaufgaben in das Out-sourcing, d. h. die Flucht ins Privatrecht oder in eine externe Vergabe von Leistungen treiben: Denn dadurch wird Umsatzsteuer fällig, der kein Vorsteuerabzug gegenüber steht.

Drittens begründet die Umsatzsteuerbelastung, die entsteht, wenn die öffentliche Hand ihren Bedarf extern deckt, gravierende Ineffizienzen für die Leistungsempfängerin. Wenn z. B. eine Gemeinde eine umsatzsteuerpflichtige Dienstleistung extern einkauft und der Leistungserbringer, allein um seine Lohnkosten zu decken, Nettoeinnahmen von 100 benötigt, so muss die Gemeinde 119 aufwenden. Hätte sie eigene Leute eingesetzt, ist das – ceteris paribus – bis zu einem gemeindlichen Lohnaufwand von 119

rentabel. Die öffentliche Hand leistet sich also den rechnungshofverdächtigen Luxus, dass sie Leistungen Privater nicht schon dann in Anspruch nimmt, wenn diese es besser können, sondern erst, wenn sie das auch noch mit 84 Prozent derjenigen Löhne schaffen, die im öffentlichen Dienst gezahlt werden. So entsteht im öffentlichen Dienst das, was *Albert Hensel* die „Schlampereispanne“ genannt hat¹¹⁸. Sie lässt sich vermeiden, wenn man die öffentliche Hand auf der Eingangsseite entlastet.

Nennenswerte Wettbewerbsverzerrungen wären damit nicht verbunden. Einen Verbrauchswettbewerb zwischen öffentlicher Hand und privaten Verbrauchern wird es praktisch kaum geben. Das finanzwirtschaftliche Volumen dieser Entlastung ist allerdings beträchtlich. Zur Illustration nur eine Zahl: Im Jahr 2004 haben die deutschen Gebietskörperschaften allein 26,6 Mrd. Euro für Baumaßnahmen ausgegeben. Davon entfallen knapp 60 Prozent auf die Gemeinden, und allein darin schlägt sich – wenn man vergrößert den heutigen Umsatzsteuerregelsatz zugrunde legt – ein Umsatzsteueraufkommen von etwa 2,5 Mrd. Euro nieder.

b) Methodenwahl

aa) Verschonung

Abschließend ein Wort dazu, wie man diese Entlastung am besten erreicht. Die nahe liegende Methode ist die Verschonung der Eingangsumsätze, indem man sie für steuerfrei oder – noch besser – von vornherein für nicht steuerbar erklärt. Diesen klaren Weg geht der neue Heidelberger Entwurf eines Umsatzsteuergesetzbuchs¹¹⁹, der diesen Ansatz auch ausführlich begründet. Er verlangt ein besonderes Auftreten der öffentlichen Hand bei ihrer Bedarfsdeckung; die leistenden Unternehmer müssen in einem kurzen Rechtsanwendungsakt prüfen, ob sie zum Nettopreis abrechnen dürfen – was gegenüber dem Hoheitsbereich zulässig ist, gegenüber einem Betrieb gewerblicher Art nicht.

bb) Vorsteuerabzug

Alternativ könnte der Gemeinschaftsgesetzgeber der öffentlichen Hand einen umfassenden, also sämtliche Sphären übergreifenden Vorsteuerabzugsanspruch geben. Erwägenswert erscheint mir daran, dass man dadurch den Unternehmern alle zusätzlichen Prüfungspflichten erspart. Sie weisen auf ihren Rechnungen also – wie bisher – stets Umsatzsteuer aus.

Aber auch für die öffentliche Verwaltung hat dieser Ansatz Vorteile. Sie braucht nicht schon bei der Beschaffung zwischen einer Verwendung im

118 Oben Fn. 53.

119 *Paul Kirchhof*, Umsatzsteuer Gesetzbuch – Ein Vorschlag zur Reform der Umsatzsteuer und der Verkehrssteuern (2008).

Hoheitsbereich oder in einem Betrieb gewerblicher Art zu differenzieren, kann also gebündelt einkaufen. Sie erspart sich auch alle Friktionen, die andernfalls entstünden, wenn es zu einer nachträglichen Umwidmung von Eingangsleistungen kommt. Dass für sämtliche Eingangsumsätze ein Vorsteueranspruch geltend zu machen ist, merkt nur der Computer; denn das Haushaltsrecht verlangt schon jetzt eine Erfassung sämtlicher Belege und eine elektronische Buchung.

c) Zusammenfassung

Durch diese umfassende Entlastung der Eingangsumsätze der öffentlichen Hand wird die vorsteuergetriebene Flucht der öffentlichen Hand ins Privatrecht und in den Betrieb gewerblicher Art ein gutes Ende finden. Wenn wir uns dann in weiteren 19 Jahren erneut mit der Steuerpflicht der öffentlichen Hand beschäftigen, können wir die Diskussion vielleicht auf die Ausgangsumsätze beschränken.

Diskussion

zu den Referaten von Prof. Dr. *Hans Nieskens*,
Prof. Dr. *Hans-Friedrich Lange* und Prof. Dr. *Ekkehart Reimer*

Leitung
Prof. Dr. *Torsten Ehmcke*

Prof. Dr. Ehmcke

Ich möchte jetzt die Diskussion eröffnen und meine, wir brauchten diese nicht besonders zu strukturieren. Wir haben drei Vorträge gehört, zunächst – etwas allgemeiner gehalten – zu den unentgeltlichen Umsätzen von Herrn *Nieskens*, dann zu der allgemeinen Sphärentheorie von Herrn *Lange* und sodann zu der besonderen öffentlichen Sphärentheorie im öffentlichen Bereich von Herrn *Reimer*, so dass wir, glaube ich, die Diskussion zusammenfassen können.

Korfmacher

Rechtsanwalt und Steuerberater aus Düsseldorf. Eine Frage zum Verständnis oder zur Präzisierung an Herrn Prof. *Lange*. Die Eingliederung bestimmter Vermögenswerte in das Unternehmensvermögen ist jedenfalls noch keine Frage, die sich auf die Frage des Vorsteuerabzugs auswirkt. Muss ich das möglicherweise so verstehen: Ein Vermögenswert im Rahmen einer Forderung z. B. soll durch das Unternehmen beigetrieben werden und hierfür werden Detektivleistungen eingekauft. Sind diese Detektivleistungen, die ja ausschließlich zur Realisierung dieser Forderungen dienen, möglicherweise nicht mehr vorsteuerabzugsberechtigt?

Dann zwei Fragen zu Herrn Prof. *Reimer*. Wie ist aus Ihrer Sicht die Definition des Art. 13 Abs. 1 Satz 2 MwStSystRL, also die Ausnahme von der Ausnahme, zu verstehen, wenn in größerem Umfang Umsätze getätigt werden? Wenn also wieder relevanter Wettbewerb entsteht. Gibt es dafür aus Ihrer Sicht irgendwelche handfesten, markanten Größenordnungen? Wie ist das zu verstehen und kann man sich vorstellen, dass der gleiche BgA, der möglicherweise in einem anderen Umfeld tätig ist, aber mit gleich großen Umsätzen, einmal in einem größeren und einmal in einem kleineren Fall tätig ist?

Ich will ein konkretes Anwendungsbeispiel auch aus meiner Tagespraxis dazu geben. Ein BgA, der Abfallwirtschaft betreibt, befindet sich möglicherweise im Wettbewerb mit einem privaten Abfallentsorger. Wann macht er nun einen größeren Umsatz, wann macht er einen kleineren Umsatz? Muss man zu dieser Frage möglicherweise andere Fragestellungen aus anderen gesetzlichen Bereichen – konkret z. B. Kreislaufwirtschafts- und Abfallgesetz – mit hinzuziehen, um überhaupt festzustellen, wann hier ein größerer

oder ein – ich muss ja das Gegenteil annehmen – kleiner Wettbewerb stattfindet? Und dann vielleicht eine rein empirische Feststellung zu Ihrem Fall, zu 100 % und 119 % Einkauf: Bis vor zwei Jahren waren es 116 % und natürlich wird die öffentliche Hand dem privaten Unternehmer, dem sie das vergibt, die Lohnkosten auf 84 % drücken. Das ist eben der Effizienzvorteil oder die Schlampigkeitsfalle – oder wie hat es Herr *Hensel* gesagt? Also da, meine ich, ist das Problem nicht angesiedelt, natürlich wird die Leistung von der öffentlichen Hand nicht per se durch die Privatisierung teurer eingekauft.

Prof. Dr. Lange

Ich meine, dass die Frage, in welchem Bereich eine Beteiligung gehalten wird, für den Vorsteuerabzug keine Rolle spielt. Es kommt einfach darauf an, ob die Eingangsleistung, in Ihrem Beispiel die Detektivleistung, die mit dem Eintreiben der Forderung zusammenhängt, eine Forderung betrifft, die ihrerseits zur wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmers gehört.

Dieses Abstellen auf den Bereich, in dem ein Wirtschaftsgut gehalten wird, ist meiner Ansicht nach überholt. Sie kennen das z. B. von der Umsatzbesteuerung der Landwirtschaft. Da kam es früher für die Anwendbarkeit der Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG entsprechend dem Wortlaut der Vorschrift darauf an, ob ein Umsatz „im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs ausgeführt“ wird, also in den Bereich der Landwirtschaft fällt. Das spielt nach der Rechtsprechung des EuGH, der sich der BFH angeschlossen hat, aber überhaupt keine Rolle; es kommt vielmehr auf die Ausgangsumsätze des Landwirts an, wie diese zu qualifizieren sind.

Und in dem von ihnen gebildeten Fall würde ich fragen: Zugehörigkeit der Detektivleistung zu einer bestimmten Forderung? Was ist das für eine Forderung, welchen Ausgangsumsatz betrifft sie? Danach richtet sich dann die Abziehbarkeit der Vorsteuer auf die Detektivleistung.

Prof. Dr. Reimer

Herr Korfmacher, es gibt keine Schwellenwerte dazu, die klar sagen, ab wann der größere Umfang im Sinne von Art. 13 Abs. 1 S. 2 der Richtlinie vorliegt. Mir scheint aber jedenfalls Ihre Implikation richtig zu sein, dass es diesen klaren, einheitlichen Wert auch gar nicht geben kann, selbst nicht innerhalb ein- und derselben Branche. Maßgeblich sind drei Dingen: Ob Wettbewerb herrscht, und dann auch in größerem Umfang, hängt erstens davon ab, ob von Rechts wegen ein Wettbewerb erlaubt ist oder ob es ein Staatsmonopol gibt. Zweitens, ob die Privaten technisch überhaupt soviel leisten können wie der Staat; ob es nicht Knappheiten gibt, die das verhindern. Und drittens, ob es auch rentabel ist. Aber sobald das zu bejahen ist, herrscht dem Grunde nach Wettbewerb. Es ist dann eine Frage der Rentabilitätsrechnung, ob in größerem Umfang Wettbewerb besteht. In Ihrem

zweiten Punkt bin ich mir nicht sicher. Muss man nicht „*ceteris paribus*“ argumentieren?

Prof. Dr. Hüttemann

Herr *Reimer*, ich würde gerne zwei Fragen zu Ihrem Vortrag stellen. Die erste Frage betrifft die finanzwirtschaftlichen oder fiskalpolitischen Erwägungen: Müssen wir da nicht in Hinsicht auf die Richtlinie andere Erwägungen anstellen als vor dem nationalen Hintergrund unserer föderalen Finanzverfassung? Oder anders ausgedrückt: Interessiert sich der Art. 13 der MwStSystRL wirklich dafür, ob in Deutschland der Bund, die Länder und Gemeinden ihre Anteile am Umsatzsteueraufkommen wahren können oder der eine dem anderen etwas wegnimmt? Müsste man nicht stattdessen auf die Funktion der MwStSystRL für die Eigenmittelbemessung abstellen?

Mein zweiter Punkt betrifft den Wettbewerb: Sie haben gerade präzisiert, potentieller Wettbewerb könne nur dort angenommen werden, wo von Rechts wegen auch ein Wettbewerb möglich ist. Dies führt in Konstellationen wie z. B. der Rechtssache *Götz* dazu, dass die öffentliche Hand – vielleicht nicht dieselbe Ebene – durch eine entsprechende Monopolisierung letztlich definieren kann, was steuerpflichtig ist oder nicht. In diese Richtung hat ja bereits der BFH in den 90er Jahren bei der Abfallentsorgung entschieden: Solange in den landesrechtlichen Regelungen keine Aufgabenübertragung vorgesehen ist, gibt es keinen Wettbewerb und deshalb auch keine Steuerpflicht. Dieser Ansatz ist aber unter fiskalischen Erwägungen nicht zielführend, weil dann letztlich der potentielle Steuerpflichtige selbst entscheidet, ob er steuerpflichtig ist oder nicht. Unter Wettbewerbsgesichtspunkten mag man dies anders sehen, weil dort, wo ein Wettbewerb bereits aus Rechtsgründen fehlt, auch ein steuerlicher Wettbewerbsschutz für den privaten Dritten entbehrlich ist. Wie ist da Ihre Position?

Prof. Dr. Reimer

Ich fange mit dem Zweiten an. Ich meine in der Tat, dass man dort, wo von Rechts wegen kein Wettbewerb möglich ist, keine Rücksicht auf das Umsatzsteuerrecht zu nehmen hat. Die Entscheidungen darüber, in welchen Branchen Wettbewerb möglich ist oder nicht, sind übrigens zu ganz großen Teilen vergemeinschaftet. Insofern stellt sich im Grunde nicht das Problem, dass man den Bock zum Gärtner macht. Und zu Ihrer ersten Frage, ob sich Artikel 13 für unsere finanzverfassungsrechtlichen Besonderheiten und die Frage interessiert, dass wir einen effizienten und transparenten Finanzausgleich benötigen. Also, streng juristisch wird man diese Frage nicht leicht bejahen können. Ich habe in meinem Vortrag in der Tat verschiedene Maßstäbe kombiniert und einen rechtspolitischen Ausblick versucht, der sich primär an den Richtliniengeber richtet. Ich denke aber, dass es in allen 27 Mitgliedstaaten im Grunde in diesem Punkt das gleiche Bedürfnis gibt.

Ein Mitgliedstaat muss nicht Bundesstaat sein, um finanzausgleichsrechtliche Bedürfnisse nach Transparenz der einzelnen öffentlichen Haushalte, der Sondervermögen usw. zu haben. Der Richtliniengeber wäre m. E. gut beraten, wenn er darauf Rücksicht nimmt.

Widmann

Ich habe zuerst eine Bemerkung zu machen zu den Ausführungen von Herrn Prof. *Nieskens*, dass man unbedingt in § 3 Abs. 1b UStG die Nr. 3 aufheben solle. Da möchte ich doch darauf aufmerksam machen, dass diese Vorschrift, die es erst seit dem 1.4.1999 gibt, nicht ganz freiwillig vom deutschen Gesetzgeber erfunden worden ist, sondern er hat dabei die Auffassung vertreten, er setze nur das um, was schon die 6. Richtlinie vorgegeben hat und was auch jetzt im Art 13 der MwStSystRL unverändert fortbesteht, dass nämlich auch allgemein unentgeltliche Wertabgaben für unternehmensfremde Zwecke zu besteuern seien. Sie haben völlig Recht, dass das ein gewisser Fremdkörper ist, und dass dies bei Dienstleistungen z. B. nicht vorgeschrieben ist. Aber bei den unentgeltlichen Lieferungen hat das im unzweideutigen Wortlaut der Richtlinienvorgabe seine Grundlage. Und dass es auch nicht ganz unbedeutend ist, mag sich auch aus einem BFH-Urteil vom 14. Mai 2008 ergeben, wo die unentgeltliche Lieferung eines Kreisverkehrs, ein vielleicht etwas ungebräuchlicher wirtschaftlicher Vorgang, vom BFH genau als ein Anwendungsbeispiel für § 3 Abs. 1b Nr. 3 entschieden worden ist. Ein Unternehmen einer Autobahnraststätte hatte mit Vorsteuerabzug einen Kreisverkehr bauen lassen, damit die Gäste zu dem Restaurant kommen, und hat diesen Kreisverkehr dann der Bundesstraßenverwaltung unentgeltlich zur Verfügung gestellt. Diese Besteuerung ist vom Ergebnis her richtig, denn wenn die Straßenbehörde selber gebaut hätte, hätte sie selbst keinen Vorsteuerabzug gehabt, und es kann nicht sein, dass sich die hoheitliche Straßenverwaltung durch Gestaltungen mit privaten Erschließungsträgern Gegenstände unentgeltlich liefern lässt, die voll vorsteuerentlastet sind und dann anschließend dem besteuierungsbedürftigen Gemeingebrauch zugeführt werden, wenn wir noch in dem alten System denken, dass die öffentliche Hand – was Prof. *Reimer* in Frage gestellt hat – wie ein Endverbraucher zu behandeln ist.

Wenn man das nicht will, dann müssten wir allerdings eine völlige Systemumstellung bekommen und da komme ich schon gleich zu ihrem Referat, Herr Prof. *Reimer*. Ich darf darauf aufmerksam machen, dass in England z. B. zwar die öffentliche Hand auch als ein Endverbraucher behandelt wird, dass man aber im Bereich der Verbindung von öffentlicher Hand und der Wirtschaft, also bei der „public private partnership“, diese Entlastung durch einen refund, also letzten Endes durch eine Umsatzsteuerrückerstattung außerhalb des Umsatzsteuerverfahrens organisiert. Und dazu gibt es, und das ist kein Geheimnis, auch in Deutschland Pläne der Experten.

Wir stellen übrigens fest, dass bei der Müllabfuhr die „Rekommunalisierung“ stattfindet, weil 19 % auf die Gebühren einfach so teuer geworden ist, dass die Kommunen merken, dass es billiger wird, wenn sie es selber machen, abgesehen davon, dass die privat Eingeschalteten häufig natürlich mit ihren Löhnen unter einer gewissen gesellschaftlich für richtig gehaltenen Mindestlohnschwelle bleiben. Ordnungspolitisch kommt es zu der Frage: Hat der Bürger eigentlich Anspruch darauf, von der öffentlichen Hand bedient zu werden als Ausführende bestimmter Staatsaufgaben, oder kann sie sich praktisch alles vom Leibe halten indem sie Subunternehmer einschaltet und dadurch Umsatzsteuer kreierte, die nicht unbedingt sein müsste, wenn sie ihre eigenen Aufgaben selbst wahrnähme?

Noch kurz, Herr Prof. *Lange*, zu Ihren Ausführungen zur Sphärentheorie. Ich will eine ganz unwissenschaftliche Bemerkung dazu machen. Ich glaube, die Diskussion um die Sphärentheorie zeigt, wie schwer wir es uns manchmal machen im Umsatzsteuerrecht. Zur Wahrnehmung der Realität brauche ich keine Theorie. Denn dass eine natürliche Person einen unternehmerischen und einen nichtunternehmerischen Bereich hat, das haben wir eigentlich schon immer gelernt. Bei der öffentlichen Hand war das auch nie streitig. Nur bei den Kapitalgesellschaften sollte das plötzlich nicht mehr gelten, vielleicht infiziert von der Körperschaftsteuer, die das eben auch verneint, aber die Umsatzsteuer hat ein eigenes Regime und deswegen war ich sehr dankbar, dass Sie gesagt haben, die Vorlage an den EuGH – Sie haben es nicht gesagt, aber ich habe es so verstanden – war eigentlich unnötig. Es wäre erst einmal nötig gewesen, den Sachverhalt aufzuklären. Mit dieser Vorlage hat man da eine Diskussion angehalten, die in die Verwaltung zurückschlägt und eine große Unruhe ausgelöst hat ohne wirklichen Fortschritt in der Sache.

In Abschnitt 8 UStR, auf den Prof. *Lange* hingewiesen hat, gibt es auch noch weitere Sätze, die die Frage der strategischen Beteiligung vielleicht etwas kritischer sehen lassen, als Sie es hier zitiert haben.

Prof. Dr. Ehmcke

Das war offenbar nicht als Frage gedacht, sondern als Beitrag. Ich darf vielleicht noch ergänzen: Wir haben im Umfeld von Münster den Fall gehabt, dass ein großes Unternehmen, das LKWs aufrüstet und sehr schlecht angebunden war an die Bundesstraße, einen eigenen Bundesstraßenanschluss finanziert hat, um eben schneller mit seinen LKWs an das Unternehmen heranzukommen. Ich nehme an, es ist ein ähnlicher Fall wie Ihr Rond Point, der mitgeliefert worden ist.

Prof. Dr. Nieskens

Also ich denke, betroffen war eine Frage zu § 3 Abs. 1b Nr. 3 UStG. So habe ich jedenfalls gerade Herrn *Widmann* verstanden. Ganz kurz nun dazu: Die

Frage ist natürlich, ob wir eine Norm in das Gesetz schreiben, weil wir Fälle brauchen. Oder ob wir Fälle haben und deswegen eine Norm brauchen. Erstaunlich ist die gesetzgeberische Aktivität zu § 3 Abs. 1b Nr. 3 UStG ja deswegen, weil der EU-Ansatz bereits seit 1978 irgendwo in den Tiefen der Mehrwertsteuersystemrichtlinie vorhanden war, nur bis dahin keiner ihn richtig wahrgenommen hat. Und dann sind wir im Jahre 1998/1999 auf die Idee gekommen, diesen versteckten Hinweis aus der Richtlinie in das deutsche Umsatzsteuergesetz aufnehmen zu müssen. Der EuGH hat den bundesdeutschen Ansatz in § 3 Abs. 1b Nr. 3 UStG bestätigt, also ist insofern der Streit auch vom Tisch, obwohl man sich durchaus darüber unterhalten kann, ob die EuGH-Entscheidung in Sachen Kuwait-Petroleum tatsächlich der richtige Ansatz ist. Meine Stellungnahme ging eigentlich nur dahin, aufzuzeigen, welche systematischen Schwierigkeiten die Regelung in § 3 Abs. 1b Nr. 3 UStG im Gesamtgefüge des Umsatzsteuerrechts bietet, jedenfalls, wenn man davon ausgeht, dass die unentgeltliche Wertabgabe aus Gleichstellungsgesichtspunkten ein Besteuerungsrecht hat. Und wenn man akzeptiert, dass mit § 3 Abs. 1b Nr. 3 UStG eine Systemungerechtigkeit verbunden ist – ich will es mal so pauschal formulieren –, dann ist natürlich der nächste Schritt sicherlich legitim, darüber nachzudenken, ob man eine solche Vorschrift nicht gesetzgeberisch abschaffen kann. Aber das wäre dann wohl eine Frage, die Prof. *Wolfram Reiß* gestern hätte beantworten können. Letztlich geht es also um die Frage, inwieweit wir uns gegen den EuGH stellen können, der ja bekanntlich immer nur konkrete Vorlagefragen entscheidet, aber keine systematischen Aussagen macht, und ob wir tatsächlich unsere Interpretation als die allein richtige Antwort verstehen wollen. Oder wollen wir die Regelung in § 3 Abs. 1b Nr. 3 UStG, weil wir dafür auch Fälle haben, und meinen wir, dass wir eine Systemungerechtigkeit, wie gerade in dem von Ihnen geschilderten Fall, dann eventuell durch andere Systemungerechtigkeiten wieder ausbügeln zu können.

Prof. Dr. English

Eine kurze Anmerkung zu § 3 Abs. 1b Nr. 3 UStG. Im Gegensatz zu Herrn *Widmann* finde ich die zugrundeliegende Richtlinienbestimmungen nicht eindeutig im Wortlaut, meine also, der EuGH hat hier unzutreffend entschieden zur Auslegung der Richtlinienvorschrift, weil es dort nämlich wörtlich heißt: „Unentgeltliche Zuwendungen oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke“. Und man könnte das durchaus so verstehen, dass auch die unentgeltliche Zuwendung nur zu erfassen ist, wenn sie denn für unternehmensfremde Zwecke erfolgt. Davon abgesehen liest man auch gelegentlich in der Literatur das Argument, der EuGH habe gleichwohl Recht, weil ja ansonsten ein unsteuerter Letztverbrauch eintrete. Indes ist Belastungsgrund der Umsatzsteuer nicht der Verbrauch als solcher, sondern die Aufwendungen für den Verbrauch, und solche tätigt der Konsument eben nicht, wenn er etwas unentgeltlich vom Unternehmer erhält.

Überzeugend fand ich im Grundsatz auch Ihre Überlegung, dass auch dann, wenn ein Arbeitnehmer etwas aufwendet für Leistungen des Arbeitgebers, die aber im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse erfolgen, an sich kein Leistungsaustausch anzunehmen sein sollte. Denn in der Tat wendet der Arbeitnehmer hier nichts für Konsumzwecke auf, sondern bewegt sich eigentlich im Bereich der Erwerbсаufwendungen. Gleichwohl – das wäre die Frage – ist da nicht eine gewisse Diskrepanz zu dem Rechtszustand, den wir sonst haben, dass nämlich der Arbeitnehmer auch ansonsten Erwerbсаufwendungen tätigt, die eben mit Umsatzsteuer belastet sind, weil er ja keinen Vorsteuerabzug erhält. Und ist deswegen unter diesem Gesichtspunkt nicht möglicherweise doch die BFH-Rechtsprechung nicht völlig von der Hand zu weisen?

Und dann hätte ich eine Anmerkung im Zusammenhang mit dem Referat von Herrn *Lange*. Und zwar haben Sie ja bemerkt, dass der EuGH es den Mitgliedstaaten überlassen hat, welchen Maßstab sie denn wählen möchten für die Aufteilung der Vorsteuerbeträge, die zum Teil einer nicht steuerbaren Sphäre zuzuordnen sind und zum anderen Teil dem Bereich steuerbarer Tätigkeit. Wenn dem aber so ist, dass hier die Mitgliedstaaten einen Ermessenspielraum haben, dann stellt sich mir die Frage: Müssen wir dann nicht als Mitgliedstaat Deutschland davon ausgehen, dass es uns geboten ist, auf eine Analogie zu § 15 Abs. 4 UStG zurückzugreifen? Darin ist ja eine sachgerechte Regelung getroffen worden, die folgerichtig nach den Gleichheitsmaßstäben, die ja dann im Bereich des Ermessens weiter anwendbar sind, nach unseren eigenen Maßstäben also folgerichtig dann auch auszudehnen wäre auf diesen Bereich.

Dann hätte ich noch eine Frage an dich, *Ekkehart*: Es gibt jetzt Schlussanträge des Generalanwalts *Maduro* in der Rechtssache *Isle of Wight Council*. Dort stellt der Generalanwalt Thesen auf, die ich nicht unbedingt überzeugend finde. Sie stellen aber deinen, aus meiner Sicht sehr spannenden Ansatz, dass wir den körperschaftsteuerlichen Betrieb gewerblicher Art und den umsatzsteuerlichen Betrieb gewerblicher Art in etwa gleich verstehen können, weil es auch beim körperschaftsteuerlichen Betrieb gewerblicher Art in Folge der Beihilfевorschriften auf ein Wettbewerbsverhältnis ankommt, leider doch wieder in Frage. Denn der Generalanwalt spricht sich dafür aus, dass gerade aus Vereinfachungsgründen im Rahmen der Umsatzsteuer kein konkretes Wettbewerbsverhältnis betrachtet, sondern nur allgemein auf Branchen abgestellt werden soll. Es soll also darauf ankommen, ob typischerweise in einer bestimmten Branche wohl Wettbewerb herrscht zwischen öffentlich-rechtlichen Anbietern und privaten Anbietern. Deine Meinung dazu würde mich interessieren.

Prof. Dr. Nieskens

Ja, Herr *Englisch*, im Grunde genommen haben Sie natürlich Recht. Andererseits ist vielleicht die Betrachterebene ein ganz klein wenig zu verändern. Es ist vollkommen richtig, dass der Arbeitnehmer für sonstige Erwerbsaufwendungen auch konsumorientiert zu betrachten ist. Die Besonderheit – und da müssen wir uns sicherlich das EuGH-Urteil in Sachen Filibeck zu Nutzen machen – liegt aber darin, dass der Arbeitgeber derjenige ist, der den Grund für die ersparte Konsumaufwendung legt. Er verlangt von seinem Arbeitnehmer, dass er eine bestimmte Arbeitsausstattung, also auch Arbeitsmittel, vorhält, er fordert diese Arbeitsausstattung von seinem Arbeitnehmer ein. Wenn der Arbeitgeber diese Arbeitsausstattung jetzt unentgeltlich dem Arbeitnehmer zur Verfügung stellen würde – und das war für mich eigentlich der Ansatz, um überhaupt über das Urteil nachzudenken –, wäre keiner von uns auf die Idee gekommen, weil wir entsprechende BFH- und EuGH-Rechtsprechung haben, zu sagen, es läge eine steuerbare unentgeltliche Wertabgabe vor. Weil wir durch die EuGH-Entscheidung in Sachen Filibeck die Vorgabe erhalten haben, dass immer dann, wenn etwas überwiegend unternehmerisch motiviert ist, der private Konsumzweck zurückgedrängt wird, verbietet sich die Besteuerung der Abgabe als unentgeltliche Wertabgabe. Sponsert der Arbeitnehmer seinerseits jetzt die Arbeitsausstattung, und überwiegen weiterhin die betrieblichen Gründe, vermag ich nicht zu erkennen, warum da eine andere Bewertungsqualität eintreten soll: Der Arbeitnehmer muss einen Beitrag leisten, der vom Arbeitgeber festgelegt wird – er macht es nicht freiwillig, er kann nicht in einen Laden gehen und sagen, ich will das eine oder das andere Teil statt dessen haben. Ich gebe gerne zu, dass ich mich bei der Bewertung dieses Urteils zunächst von dem subjektiven Gefühl habe leiten lassen, dass das eigentlich nicht richtig sein könnte. Und dann habe ich angefangen zu überlegen, wo könnte eventuell die Differenzierung liegen und meine sie gefunden zu haben in dem Begriff der „Leistung“, wohlwissend, dass der BFH natürlich die Leistung bejaht hat. Also insofern würde es mir auch gar nicht anstehen, den BFH zu kritisieren, sondern vielleicht nur anzumerken, dass man den Fall eventuell auch auf der Ebene der Leistung hätte entscheiden können.

Prof. Dr. Lange

Herr *Englisch*, zu dem Problem der Aufteilung der Vorsteuerbeträge. Der EuGH hat ausdrücklich gesagt, dass Art. 17 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG auf die Aufteilung zwischen steuerbaren und nicht steuerbaren Umsätzen nicht anwendbar ist, weil diese Bestimmung nur die Aufteilung zwischen steuerbaren und steuerfreien Umsätzen betrifft.

Und ich verstehe die Ausführungen des EuGH so, dass er dazu den Mitgliedstaaten einen Gesetzgebungsauftrag erteilt hat. Er hat ausgeführt, dass

es den Mitgliedstaaten obliegt, insoweit die geeigneten Methoden und Kriterien festzulegen. Zuvor hat er gesagt, dass Art. 17 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG – den der BFH in der zurückverweisenden *Securenta*-Entscheidung eigentlich für tragfähig gehalten hatte im Sinne einer Analogie – nicht funktioniert. Also ich glaube, da kommen wir nicht weiter.

Prof. Dr. Reimer

Ich habe die Schlussanträge nicht mehr ganz genau im Kopf. Aber nach meiner Erinnerung hat Generalanwalt *Maduro* in dieser *Isle of Wight* Entscheidung gesagt, es steht den Mitgliedstaaten frei, wie stark sie pauschalieren, ob Wettbewerb besteht oder nicht. Und im Grunde ist deswegen der Streit jetzt auch nicht mehr die Frage, wie scharf der Blick ist, sondern im Grunde geht es um Kompetenzfragen. Und dabei ist die Frage noch nicht einmal, ob der EuGH entscheiden *darf*, ob in einer Situation Wettbewerb herrscht, denn das *kann* er schon nicht, weil er eben kein Tatsachengericht ist. Er müsste sich ohnehin die Tatsachen von den vorlegenden nationalen Gerichten liefern lassen. Und dass hier ein gewisser Spielraum für die Mitgliedstaaten besteht, das scheint mir die entscheidende Botschaft aus den Schlussanträgen zu sein. Und wie wir den Spielraum nutzen – für eine einheitliche Anknüpfung im Körperschaftsteuerrecht und im Umsatzsteuerrecht oder für zwei verschiedene – das ist dann im Grunde eine Sache, die die mitgliedstaatlichen Gesetzgeber selber entscheiden können. Und da meine ich nach wie vor: vieles spricht für den Gleichklang.

Korf

Ich habe die Anmerkung verfasst, die Herr Prof. *Lange* an den Beginn seiner Ausführung gestellt hat. Ich möchte meine Auffassung gerne begründen. Zunächst einmal die Entscheidung des BFH aus dem Jahre 1984. Sie betraf, wenn ich mich recht entsinne, das Streitjahr 1968. Das war also deutlich vor der Richtlinie 77/788, die bei uns als so genannte 6. Mehrwertsteuerrichtlinie bezeichnet wurde. Daher rührt meine Aussage, dass die Grundlage der Sphärentheorie auf voreuropäischem Umsatzsteuerrecht beruht. Der Fall, den der BFH damals zu entscheiden hatte, betraf einen Automobilverein, der auch Leistungen gegen Entgelt erbracht hatte. Es ging auch um die Frage der Vorsteueraufteilung oder des Vorsteuerabzugs. Der BFH entschied damals, dass ein Verein auf Grund seiner Satzung zwingend einen nichtunternehmerischen Bereich haben müsse, nämlich, soweit er die Satzungszwecke erfülle, daneben könne er einen unternehmerischen Bereich haben. Darauf hat der BFH in der gleichen Entscheidung gefragt: Wenn das für den Verein gilt, kann es für andere Unternehmen Unterschiede geben? Die Antwort: Nein, Umsatzsteuer ist rechtsformneutral. Also – und das war jetzt die Schlussfolgerung des BFH – jeder Unternehmer muss zwingend eine nichtunternehmerische Sphäre haben. Diese Grundansicht ist überholt, zumindest was Vereine angeht. Es gibt die Entscheidung des EuGH „*Kennemer Golf* &

Country Club“, in der er festgestellt hat, dass auch ein Verein Leistung an seine Mitglieder im Rahmen eines entgeltlichen Leistungsaustauschs erbringen kann. Der BFH ist dieser Rechtsprechung sehr wohl gefolgt. Er hat es für Luftsportvereine und auch für einen Golfverein in den letzten beiden Jahren entschieden. Damit ist zwar nicht gesagt worden, dass ein Verein nicht eine Sphäre haben könnte oder eine Tätigkeit ausüben könnte, die nicht wirtschaftlich ist, aber ich denke, dass sich ein Verein auch heute so strukturieren kann, dass sämtliche Leistungen tatsächlich im Rahmen eines umsatzsteuerlichen Leistungsaustauschs stattfinden und damit zunächst einmal das Zwingend-Nichtunternehmerische entfällt. Ich bin auch der Auffassung, dass eine natürliche Person nicht immer nur als Unternehmer wirtschaftlich handeln kann, das muss sie auch tun in einer nichtwirtschaftlichen Tätigkeit. Bei den juristischen Personen des öffentlichen Rechts habe ich schon mehr Zweifel. Dazu habe ich vorher die Meinung vertreten, da muss es ja zwingend eine geben, weil es auch einen hoheitlichen Bereich geben muss, sonst wäre es keine juristische Person des öffentlichen Rechts. Und dann hat man mir – m. E. zu recht – entgegengehalten: Und was ist mit den Sparkassen? Das sind auch juristische Personen des öffentlichen Rechts. Haben die noch einen hoheitlichen Bereich? Ich denke, dass diese Grundaussage, es gäbe zwingend einen nichtunternehmerischen Bereich, tatsächlich durch die spätere Rechtsprechung überholt und auch in den Ergebnissen vom BFH selbst anerkannt worden ist. Der EuGH hat in keiner der zitierten Entscheidungen und auch in anderen, die noch eine Rolle spielen – ich nenne jetzt noch Floridienne, EDM – den Begriff „Sphäre“ oder „Bereich“ verwendet, und zwar weder sprachlich noch gedanklich konzeptionell. Der EuGH unterscheidet danach oder unterscheidet danach, ob jemand eine Tätigkeit ausübt, die eine wirtschaftliche Tätigkeit ist, oder eine Tätigkeit, die keine solche ist. Das geht also von Polysar bis eben zu Securenta heute durch. Jetzt mag es sein, dass unser deutsches Umsatzsteuergesetz so ausgelegt werden kann, dass es denn eine Grundlage für die Sphärentheorie gibt. Das Wort „Sphäre“ kommt im deutschen Umsatzsteuergesetz nicht vor, auch nicht in der Durchführungsverordnung. Und auch „Bereich“ jedenfalls nicht im Sinne zur Abgrenzung der Unternehmertätigkeit ...

Prof. Dr. Ehmcke

... Rahmen ...

Korf

... im Rahmen seines Unternehmens. Aber selbst wenn es so wäre, dass das deutsche Umsatzsteuergesetz eine solche Auslegung erlaubte, meine ich, dass das deutsche Umsatzsteuergesetz heute europakonform ausgelegt werden muss. Wenn konzeptionell das europäische Umsatzsteuerrecht nach Tätigkeiten unterscheidet und nicht nach Bereichen, dann muss das auch bei der Auslegung des deutschen Umsatzsteuergesetzes berücksichtigt werden.

Jetzt mögen Sie fragen: Warum das Ganze? Das ist doch Wortklauberei. Ob ich jetzt „Sphäre“ sage oder „Tätigkeit“, spielt keine Rolle. Doch, es spielt eine Rolle. Einmal rein mental: Die Verwendung von Sphären verleitet zu einem räumlichen Denken. Da muss irgendwas in einem bestimmten Bereich nahe sein, dass es dann dazugehört. Die Frage, wirtschaftliche oder nichtwirtschaftliche Tätigkeit, ist eine Frage einer Kausalität. Was mache ich damit und zu welchem Zweck? Auch wenn ich sehr oft zum gleichen Ergebnis komme, ich habe im Schrifttum Fälle konstruiert oder gezeigt, dass man eben nicht zum gleichen Ergebnis kommt; zumindest dann nicht, wenn man die Sphärentheorie so anwendet, wie es die Finanzverwaltung heute hinsichtlich der Zuordnung zum Unternehmen macht. Das wollte ich als Anmerkung zu den Ausführungen von Herrn Prof. *Lange* sagen. Danke.

Prof. Dr. Lange

Herr *Korf*, wir sind gar nicht weit auseinander. Ich muss Ihnen allerdings in zwei Punkten, glaube ich, etwas widersprechen.

Die BFH-Entscheidung von 1984, die ich genannt habe, ist ganz allgemein aufgebaut. Ich habe sie mir gerade nochmals angeschaut. Es ist nicht etwa so, als wenn der BFH etwas zur Umsatzbesteuerung von Vereinen gesagt hätte und dabei sozusagen als Abfallprodukt die Sphärentheorie herausgekommen ist. Der BFH fängt vielmehr systematisch mit dem Gesetzeswortlaut des § 1 Abs. 1 UStG und dem Tatbestandsmerkmal „im Rahmen des Unternehmens“ an und entwickelt daraus die Sphärentheorie für die einzelnen Unternehmer. Unter 5. kommt er dann zum Verein. Also ich meine schon, dass es eine allgemeine Aussage des BFH ist, die sich auf das Gesetz stützt und insofern nicht überholt ist, wengleich der zugrunde liegende Fall heute wahrscheinlich anders zu entscheiden wäre. Da gebe ich ihnen vollkommen recht.

Was den Begriff „Sphäre“ betrifft, der ist einfach griffig. Man könnte vielleicht auch sagen „Bereich“, wobei der Bereich durch die jeweiligen Tätigkeiten definiert wird. Das hatte ich bewusst betont. Dann sind wir schon wieder auf einem Nenner.

Das Zuordnen ist das Problem. Der EuGH hat im *Securenta*-Urteil auch ausgeführt, dass man diese Zuordnung nicht allgemein vornehmen kann. Dazu muss man sich den Sachverhalt vornehmen und deswegen – Herr *Widmann*, da haben Sie völlig recht – ist es meine Auffassung, dass man eigentlich vom Sachverhalt her hätte aufklären und feststellen müssen, was *Securenta* eigentlich konkret gemacht hat. Und erst dann kann man die für die Frage der Zuordnung notwendigen Wertungen vornehmen. Diese kann man dann erst anschließen.

Prof. Dr. Seer

Zu diesen drei wunderbaren Vorträgen habe ich zwei Fragen und eine Anmerkung. Ich fange an mit dem Vortrag von Herrn *Nieskens*. Sie hatten zuletzt das Umsatzsteuergesetzbuch, den Entwurf von Herrn *Kirchhof* angesprochen. Ich möchte Sie doch noch anreizen, dazu Stellung zu nehmen: Ist nicht für die unentgeltliche Wertabgabe im Sinne eines Eigenverbrauchs doch die Fremdversorgung anstelle der Selbstversorgung der richtige Maßstab? Denn wenn sich der Unternehmer in der Konsumentenstellung befindet, dann müsste er sich doch auch am Markt fremd versorgen und eben nicht selbst versorgen. Und ich müsste vielleicht auch erklären, warum ich ertragsteuerlich die Entnahme im Übrigen mit dem Teilwert marktorientiert – warum eigentlich mit dem Teilwert kann man fragen, warum dort nicht mit dem gemeinen Wert – ansetze. Ich möchte einfach verstehen, warum die Fiktion der Leistung an sich selbst völlig irrelevant ist, warum man unbedingt bei dem Selbstversorger bleiben muss und damit praktisch den Einkaufspreis oder die Selbstkosten in der Bemessungsgrundlage haben muss. Das wäre die Frage an Sie Herr *Nieskens*.

Dann zum Vortrag von Herrn *Reimer*, der unglaublich viele Gedanken enthält, mit denen man sich erst einmal auseinandersetzen muss, und das finde ich ganz großartig. Vielleicht zunächst eine Anmerkung: Ich finde es richtig, dass wir zu einem einheitlichen, vor die Klammer gezogenen Begriff kommen, der sowohl die Besteuerung der öffentlichen Hand als auch die Besteuerung von sog. steuerbegünstigten gemeinnützigen Körperschaften und Einrichtungen umfasst. Ich bin der Meinung, dass wahrscheinlich wirklich der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb gedanklich wohl der richtige Anknüpfungspunkt ist, den man dann in der Tat genauer hinsichtlich der Rolle der Vermögensverwaltung konfigurieren müsste. Da bin ich mit ihnen, glaube ich, völlig einig. Die andere Frage ist allerdings, ob die Bezugnahme im Bereich der Umsatzsteuer auf die Körperschaftsteuer begrifflich wirklich richtig ist. Ich finde es gut, dass sie im Bereich der Körperschaftsteuer die gemeinschaftsrechtliche Sichtweise einfordern im Sinne der beihilferechtlichen Sichtweise der Frage nach der Wettbewerbsrelevanz. Aber ist der Begriff „Betrieb gewerblicher Art“ in der Körperschaftsteuer überhaupt richtig? Denn aus meiner Sicht ist in der Körperschaftsteuer der Gewerbebetrieb an sich der richtige Vergleichsmaßstab, nicht ein Betrieb gewerblicher Art, der auf Einnahmeerzielungsabsicht ausgerichtet ist. Das kann ja gar nicht sein. Gerade wenn ich Wettbewerbsneutralität im Bereich der Gewinnsteuer erreichen will, dann muss ich doch einen Begriff wählen, der auf Gewinnerzielungsabsicht ausgerichtet ist. Ist er nicht per se enger? Deswegen frage ich mich, ob das richtig sein kann. Muss man nicht den Betrieb gewerblicher Art im Bereich der Körperschaftsteuer ganz erheblich in Frage stellen – und dort im Übrigen auch den Begriff des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes, ebenso wenn ich diesen in § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG bei gemeinnützigen Vereinen sehe. Das, meine ich, ist ein eigenständiger Bereich

für die Körperschaftsteuer, der vielleicht einer Begriffsbildung – einer vereinheitlichten, vor die Klammer gezogenen – entgegensteht. Ob wirklich die Teleologien beider Steuern zueinanderpassen – da habe ich Zweifel. Also nicht aus der gemeinschaftsrechtlichen Sicht, sondern aus der Binnensicht der jeweiligen Steuerart.

Noch etwas zu dieser Wettbewerbsrelevanz. Ich habe mich stark dafür ausgesprochen, auf ein konkretes Wettbewerbsverhältnis im Sinne eines Wettbewerbs-/Kartellrechts abzustellen. Wobei man sagen muss, dass man auch in dem Bereich nicht so sonderlich scharf ist; auch da hat man Schwierigkeiten. Das muss man ganz klar sehen. Deswegen kann ihre Antwort auf die Frage „wie grenze ich das ab?“ in der Tat nicht anders ausfallen. Ich hätte noch eine Frage: Kann es eigentlich wirklich immer von der Rechtsform des Handelns als Grundweichenstellung abhängen? Ich nehme jetzt einmal einen einfachen Vorlesungsfall, den ich in dem Bereich hin und wieder bilde, wenn mir gerade danach ist. Vielleicht kann dann auch Herr *Lange* mit hinzukommen, der sich mit diesem Bereich nun auch intensiv beschäftigt hat, damit wir alle gleich belasten, Herr *Ehmcke*. Nehmen wir einmal den Parkuhrenfall. In meiner Stadt Wuppertal ist man jetzt, um die Attraktivität des Innenstadtbereichs zu erhöhen, dazu übergegangen, dass man für eine bestimmte Pauschale, nämlich drei Euro, in bestimmten Zonen Parkuhren besichtigen und sein Fahrzeug den ganzen Tag dort stehen lassen kann. Und ich bin wirklich mit der Zeit dazu übergegangen, diese Bereiche anzufahren. Ich fahre nicht mehr ins Parkhaus- also in ein privatwirtschaftlich betriebenes Parkhaus, sondern ich suche diese Zonen, wenn ich länger in der Stadt zu tun habe, denn diese drei Euro sind ein guter Preis. Jetzt ist diese Parkuhr öffentlich-rechtlich betrieben und wird bepackt noch mit Ordnungsrecht, dass vielleicht dort ein Fahrzeug abgeschleppt werden könnte, weil ich mich ja im öffentlichen Parkraum befinde, nach der StVO im Sinne eines ruhenden Verkehrs, so die interessante Juristensprache, die ein Ökonom gar nicht verstehen kann. Kann das wirklich ein taugliches Abgrenzungsmerkmal sein, so dass ich also diese drei Euro umsatzsteuerunbelastet lasse? Aber wenn ich in das genau daneben liegende, privatrechtlich investierte und hochgezogene Parkhaus fahre, muss ich selbstverständlich dort 19 % Umsatzsteuer letztlich tragen als Konsument. Darauf fehlt mir persönlich bisher eine befriedigende Antwort.

Prof. Dr. Reimer

Sollten wir also differenzieren zwischen dem körperschaftsteuerlichen Gewerbebetrieb einerseits, wobei wir ihn breit verstehen, d. h. die Land- und Forstwirtschaft einschließen und, auf der anderen Seite dem Gemeinnützigkeitsrecht und dem Umsatzsteuerrecht, die man dann bei § 14 AO bündeln könnte? Der entscheidende Unterschied – wenn ich jetzt mal von der Vermögensverwaltung absehe – ist Ihr Punkt mit der Gewinnerzielungsabsicht. Soll sie wirklich relevant sein? Da wäre meine Gegenfrage – aber ich gebe

zu, ich muss noch genauer darüber nachdenken, ob sie nicht sowieso in § 2 Abs. 1 EStG verlangt wird, so dass man im Grunde die Frage der Gewinnerzielungsabsicht und mögliche subjektive Tatbestandsmerkmale später ohnehin noch als Filter hat. Mir leuchtet ein, dass man sagt, auf der ersten Stufe, der subjektiven Steuerpflicht, halten wir es breit. M. E. liegt die vorzugswürdige Variante darin, dass man die Steuerpflicht von der Rechtsform abkoppelt. Aber das mag man anders sehen. Hier muss man im Grunde auch Klugheitserwägungen anstellen; es geht nicht in erster Linie um Rechtsfragen. Zweitens ein Bemerkung zum Kartellrecht. Dieses Rechtsgebiet erscheint mir in den uns interessierenden Wettbewerbsfragen als ein besonders leistungsfähiges Hilfsgebiet. Die Kartellrechtler können mehr als wir! Ich habe nach Ihrem Vorbild damit begonnen, kartellrechtliche Literatur beizuziehen. Das war ein spannendes Bildungserlebnis, weil sofort die doppelte Teleologie des Wettbewerbsschutzes deutlich wird: Es geht nicht nur um den Schutz einzelner aktueller oder potenzieller Konkurrenten, sondern stets auch um den Schutz der Marktordnung im objektiven Sinne. Darüber muss m. E. auch die Steuerrechtswissenschaft weiter nachdenken. Ich bin gespannt, welche Konsequenzen sich daraus ergeben. Drittens zu Ihrem Parkuhrenfall. Das geltende Gemeinschaftsrecht knüpft nun einmal primär an die Rechtsform der Trägerkörperschaft an. Sekundär kommt es auf den Wettbewerb an. Wie ist es mit dem öffentlich-rechtlichen Parkangebot in Wuppertal? Nimmt es größere Formen an? Wenn ja, müssten Sie auch darauf 19 Prozent Umsatzsteuer zahlen. Möglicherweise ist der Stadt dort also ein Rechtsanwendungsfehler unterlaufen.

Prof. Dr. Lange

Zum Parkhaus- bzw. Parkuhren-Fall: Der EuGH hat als zunächst entscheidendes Kriterium für die Steuerbarkeit abgestellt auf die Rechtsform, in der die Einrichtung des öffentlichen Rechts, die öffentliche Hand, auftritt.

Das ist ein wesentlicher Punkt, in dem das Körperschaftsteuerrecht vom EG-Mehrwertsteuerrecht abweicht, weil das Körperschaftsteuerrecht darauf abstellt, ob die Tätigkeit der öffentlichen Hand „eigentümlich und vorbehalten“ ist. Diese Formulierung geht zurück auf Rechtsprechung der 30er Jahre; 1937 gab es ein RFH-Urteil, in dem die Abgrenzung zwischen dem öffentlichen Recht und dem privaten Recht nach dieser Formel „eigentümlich und vorbehalten“ getroffen wurde. Wenn Sie allerdings heute in die verwaltungsrechtlichen Lehrbücher schauen, vertritt dieses Abgrenzungskriterium überhaupt niemand mehr; das gibt es im Verwaltungsrecht überhaupt nicht, das gibt es nur noch im Steuerrecht. Deswegen habe ich einmal gesagt, man sollte dieser „eigentümlichen Formulierung mit Vorbehalten begegnen“. Dazu stehe ich; das ist wohl nach wie vor richtig.

Und was den Parkhaus- bzw. Parkuhren-Fall angeht, meine ich, dass wahrscheinlich eine Wettbewerbssituation gegeben ist, so wie Sie, Herr *Seer*, den Fall geschildert haben. Und dann käme ich zur Steuerbarkeit.

Prof. Dr. Nieskens

Herr Prof. *Seer*, ich bin natürlich froh, dass ich hier zum Parkhausfall keine Stellung nehmen muss. Gleichwohl stellt sich natürlich die Frage des Belastungsgrunds beim Eigenverbrauch – wenn ich den alten Begriff benutzen kann. Wenn man am Gerechtigkeitsgedanken orientiert diese Frage stellt, drängt sich der Verdacht auf, dass der Unternehmer etwas billiger konsumieren kann als der private Konsument. Und das ist ja genau die Frage, um die es geht. Ich denke, die Antwort hängt damit zusammen, dass wir in der Umsatzsteuer verschiedene Ebenen unterscheiden müssen. Und wenn wir im System einer Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug sind, dann muss ich natürlich die Frage klären, was ich mit dem Vorsteuerabzug mache, den die Person zunächst begehrt, die aus Gleichbehandlungsgrundsätzen mit einem Eigenverbrauch belastet wird. Und damit befinde ich mich natürlich zwangsläufig auf einer anderen Ebene als auf der Ebene des reinen Privatkonsumenten, der ganz am Ende der Kette stehend irgendwann einmal einen Konsum betreibt. Wenn ich das konsequent zu Ende denke, muss ich dann nicht in der Tat auf der Ebene des Unternehmers diese Gleichstellung herbeiführen? Die Thesen, die insbesondere von den Herren *Stadie* und *Wagner* vertreten werden, gehen ja noch einen Schritt weiter. Die Bevorzugung ist unter Zugrundelegung dieser Rechtsansicht noch gravierender, weil beide nur den Vorsteuerabzug rückgängig machen wollen. Gerade beim Steuersatzwechsel wird die noch massivere Bevorzugung des Unternehmers gegenüber dem privaten Konsumenten offenkundig: Habe ich z. B. den Gegenstand mit 16 % eingekauft und entnehme ich zu einem Zeitpunkt, zu dem der Steuersatz 19 % beträgt, wollen *Stadie* und *Wagner* die Entnahme nur mit dem (ursprünglichen, rückabzuwickelnden) 16 %igen Steuersatz versteuern. Ich denke, der Mittelweg ist der richtige: abzustellen ist auf die Unternehmerebene, für die Frage des Entnahmewerts ist dann aber auch konsequenterweise auf den Zeitpunkt der Konsumtion abzustellen, also dem Zeitpunkt, in dem sich die Entnahme verwirklicht. Ich gebe allerdings zu, dass das Gerechtigkeitsgefühl einen da schon verlassen kann. Nichtsdestotrotz meine ich – und das sind einfach die Vorgaben des EuGH und auch der Mehrwertsteuersystemrichtlinie –, dass wir nicht umhin kommen, auf dieser Ebene bleiben zu müssen.

Prof. Dr. Ruppe

Ich möchte es sehr kurz machen. Eine Frage an Herrn *Nieskens*: Sie haben für mich sehr überzeugend dargelegt, dass der Tatbestand der unentgeltlichen Wertabgabe für Unternehmenszwecke ein Fremdkörper ist; und wenn ich das richtig verstanden habe, haben Sie es damit begründet, dass

diese Leistungen, die da unentgeltlich abgegeben werden, in Zukunft zu Umsätzen führen. Wenn das so ist – und das ist für mich vollkommen überzeugend – frage ich mich, warum ist ein Unterschied zum Arbeitnehmerverbrauch gegeben? Wo ist der Unterschied, ob ich im Wege einer Spende, eines Preisausschreibens etc. Kunden oder potentiellen Kunden des Unternehmens Verbrauchsgüter zukommen lasse, für die der Unternehmer – nicht etwa der Verbraucher – zur Umsatzsteuer herangezogen wird. Nach Ihrer und auch nach meiner Meinung ist das ein Fremdkörper, weil dieser Aufwand ohnehin in den Umsätzen entgolten werden muss, die der Unternehmer sonst abgibt. Wo ist der Unterschied zu dem Arbeitnehmer, der solche Verbrauchsgüter bekommt? Auch der Lohnaufwand inklusive dieser Aufwendungen für die Zuwendungen an die Arbeitnehmer muss irgendwo in den Umsätzen untergebracht werden. Und es finanzieren dann eben andere diesen Verbrauch, den die Arbeitnehmer hier tätigen konnten. Also wenn, dann sind für mich beide Tatbestände ein systemfremder Körper im Umsatzsteuerrecht. Es lag mir allerdings auch die Frage auf der Zunge, die Herr *Widmann* schon gestellt hat: Ist die Abschaffung so ohne Weiteres möglich? Da habe auch ich meine Zweifel.

Zu den beiden anderen Referaten zunächst eine ganz kurze Bemerkung zu Herrn *Lange*. Es gibt in Österreich eine Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, die auch bei Kapitalgesellschaften eine nichtbetriebliche, also eine Privatsphäre annimmt. Das nur zum angeblichen Unterschied zwischen Umsatzsteuer und Einkommensteuer. Und zum zweiten: Wenn wir im Umsatzsteuerrecht mit Regelungen konfrontiert sind, sowohl bei der Umsatzsteuerbarkeit als auch beim Vorsteuerabzug, die eine „soweit“-Regelung sind, nämlich „soweit“ das Unternehmen betroffen ist, dann muss ich auf jeden Fall aufteilen. Und ob ich das jetzt als Sphärentheorie, als Bereichstheorie, als Rahmentheorie oder wie immer bezeichne, ist für mich vollkommen nebensächlich. Entscheidend sind die Ergebnisse.

Zu Herrn *Reimer*, zur europarechtlichen Dimension und zu dem entsprechenden Vorschlag von Herrn *Kirchhof*: Ich frage mich, muss man nicht doch bei der öffentlichen Hand stärker differenzieren? Ich glaube, man hat immer im Hinterkopf die öffentliche Hand, die zugleich Steuergläubiger ist, also Bund, Länder, Gemeinden. Aber wir haben doch auch viele andere Erscheinungsformen von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, die sich sehr stark privaten Organisationen annähern. Wenn ich mir etwa vorstelle, dass Interessenvertretungen sowohl als öffentlich-rechtliche Körperschaften als auch als privatrechtliche organisiert sein können. Wäre es gerechtfertigt, einer Interessenvertretung nur deswegen, weil sie als juristische Person des öffentlichen Rechts organisiert ist, einen steuerfreien Konsum zu ermöglichen, während die andere, privatrechtlich organisierte, das nicht machen kann. Also ich habe den Eindruck, dass man hier stärker differenzieren muss.

Prof. Dr. Nieskens

Herr Prof. *Ruppe*, Sie haben natürlich Recht. Der Überschneidungsbereich ist offenkundig. Ich denke aber, der Unterschied liegt darin, dass man im Bereich des Arbeitnehmerverbrauchs unterscheidet, ob die Überlassung des Gegenstandes durch den Arbeitgeber, den Unternehmer, an sein Personal überwiegend unternehmerisch, also betrieblich bedingt ist oder nicht. Und ich glaube, das ist die entscheidende Weichenstellung und auch der entscheidende Unterschied zu § 3 Abs. 1b Nr. 3 UStG. Im Bereich des § 3 Abs. 1b Nr. 3 UStG bin ich im Grunde genommen als Unternehmer gewillt, meine unternehmerische Veranlassung nach außen deutlich zu machen, indem ich – nehmen wir jetzt den Friseur, der seine Nagelfeile mit Aufdruck abgibt – diese unentgeltliche Zuwendung für spätere Umsätze nutzbar machen möchte. Beim Arbeitnehmerverbrauch habe ich die gleiche Konstruktion, den gleichen Effekt, wenn der Arbeitgeber aus überwiegend betrieblich motivierten Gründen diese Leistung an den Arbeitnehmer abgibt, weil er dann im Grunde genommen diese Leistung ausschließlich aus einer unternehmerischen Sichtweise motiviert an den Arbeitnehmer gibt. In dem Moment aber, in dem der Unternehmer letztendlich die Leistung zum Konsum freigibt – ich will es einmal so formulieren –, habe ich natürlich aus Gleichstellungsgesichtspunkten die Frage zu klären, ob ich jetzt nicht in dem Moment, in dem diese Abgabe erfolgt, den Konsum irgendwie erfassen muss. Wenn ich es nicht machen würde, hätte ich einen un versteuerten Letztkonsum. Denn der Arbeitnehmer würde sich dann, wenn er clever wäre, seinen gesamten Arbeitslohn in Zukunft nicht mehr auszahlen, sondern durch Gegenstände und Dienstleistungen auskehren lassen. Und dann wäre im Prinzip ein unverteuerter Letztkonsum möglich. Ich denke, dass Ihr Ansatz gleichwohl überlegenswert wäre, ob die bislang gezogene Trennlinie zwischen unternehmerischer und nichtunternehmerischer Abgabe gänzlich anders definiert werden muss, und dann zu dem Ergebnis zu kommen, Besteuerung oder gar keine Besteuerung.

Prof. Dr. Reimer

Mich bringt die Frage von Ihnen, lieber Herr *Ruppe*, in tiefes Grübeln. Denn es ist natürlich in der Tat so, dass ich primär an die Gebietskörperschaften, also an den klassischen Fall der Gemeinde, auch an Bund und Länder gedacht habe. Wenn man die Ränder anschaut, also öffentlich-rechtliche Körperschaften, die nicht Gebietskörperschaften sind, richtet sich der Blick z. B. auf die Rundfunkanstalten. In Deutschland finanzieren wir mit den Rundfunkgebühren das Umsatzsteueraufkommen. Für zwingend halte ich das jedenfalls nicht. Wenn es dagegen um reine Interessenvertretungen geht, haben Sie in der Tat Recht. Da gibt es einen Wettbewerb mit privaten Vereinen, auch mit gemeinnützigen Vereinen, die auf der Eingangsseite mit Umsatzsteuer belastet werden. Drüber werde ich noch einmal nachdenken.

Konzernstrukturen und Outsourcing

Dr. *Martin Lausterer*
Rechtsanwalt, München

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|--|
| I. Überblick | 3. Outsourcing in Niederlassung |
| II. Betriebswirtschaftliche Motive und umsatzsteuerliche Hinderungsgründe für das Outsourcing | 4. Organschaft |
| 1. Betriebswirtschaftliche Veranlassung | 5. Organschaft über die Grenze |
| 2. Umsatzsteuerliche Hürden | 6. Internes Off shoring |
| III. Rechtsprechung zum Outsourcing in der Umsatzsteuer | 7. Einkaufsniederlassung im Ausland |
| 1. Rechtsprechung des EuGH | 8. Dienstleister und Organschaft im Ausland |
| 2. Rechtsprechung der Finanzgerichte und des Bundesfinanzhofs | 9. Dienstleister im Ausland, Organschaft im Inland |
| IV. Outsourcing in Konzernstrukturen | 10. Doppelorganschaft mit Niederlassung im Ausland |
| 1. Echtes Outsourcing | 11. Pool |
| 2. Outsourcing in Tochtergesellschaft | V. Perspektiven |

I. Überblick

Jeder der beiden Begriffe aus dem vorgegebenen Thema „Konzernstrukturen und Outsourcing“ ist geeignet, den Adrenalinpiegel eines Umsatzsteuerrechtlers ansteigen zu lassen, wobei die Verbindung zwischen den Begriffen zunächst unklar bleibt.

Konzernstrukturen assoziieren Umsatzsteuerrechtler wohl in erster Linie mit dem Holding-Thema, das Herr Prof. Dr. *Lange* ausführlich behandelt.¹ Ich fange daher hinten an, d. h. beim Outsourcing, und möchte nach einem kurzen Überblick über die betriebswirtschaftlichen Gründe für das Outsourcing und dessen umsatzsteuerliche Problematik im Bank-, Finanz- und Versicherungsbereich die Leitlinien der bisherigen Rechtsprechung zur Steuerbefreiung des Outsourcing darstellen. Angesichts der danach weiterhin nicht befriedigenden Umsatzsteuersituation sollen sodann einige Gedanken Anstoß zur Diskussion geben, wie sich Umsatzsteuernachteile oder auch nur -risiken des Outsourcing insbesondere im Rahmen von Konzernstrukturen vermeiden lassen. Schließlich folgt noch ein Hinweis auf den Kommissionsvorschlag zur Änderung der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie mit Perspektiven für mehr Rechtssicherheit in diesem Bereich.

¹ In diesem Band S. 302 ff.

II. Betriebswirtschaftliche Motive und umsatzsteuerliche Hinderungsgründe für das Outsourcing

Das Wort „Outsourcing“ setzt sich zusammen aus *outside resource using*, was bereits den wesentlichen Inhalt des Begriffs beschreibt, das Nutzen außerhalb des Unternehmens liegender Ressourcen zur Erstellung eigener Leistungen.² Trotz dieser Klarheit und der betriebswirtschaftlich sinnvollen oder gar notwendigen Gründe bleibt gerade die umsatzsteuerliche Behandlung des Outsourcing im Bank-, Finanz- und Versicherungsbereich unklar und konturlos.

1. Betriebswirtschaftliche Veranlassung

Outsourcing geht betriebswirtschaftlich zurück auf die klassische „Make or buy“-Entscheidung für den Übergang von der Eigen- zur Fremdfertigung (im Gegensatz zum Insourcing). Der Begriff ist überwiegend für Dienstleistungen gebräuchlich. Während beim Fremdbezug die unterschiedlichsten Leistungen meist über den Funktionsbereich Einkauf abgewickelt werden, geht es beim Outsourcing um eine dauerhafte Verlagerung einer vorher integrierten, umfassenden Leistung oder Funktion, die weiterhin über eine Schnittstelle mit dem Unternehmen verbunden bleibt.

Die Überprüfung der Wertschöpfungskette darauf, welche Funktionen und Bereiche externen Dienstleistern übertragen werden können, dient der Konzentration auf das Kerngeschäft und die Kernkompetenzen eines Unternehmens. Strategische Weichenstellung ist die Frage nach dem Kerngeschäft. Was ist damit auf das Engste verbunden und was ist dafür notwendig? Was kann als standardisierbare, automatisierte Leistung von einem spezialisierten Dienstleister effizienter und wirtschaftlicher erbracht werden? Wie kann dauerhaft die Qualität der ausgelagerten Leistung sichergestellt werden?³

Grundsätzlich kommen sowohl kostenintensive oder unprofitable aber auch hoch spezialisierte Bereiche für eine Auslagerung in Betracht. Outsourcing verspricht insbesondere Kosteneinsparungen, weil der Dienstleister spezialisiert ist und Skaleneffekte erzielen kann. Zudem kann durch Outsourcing gebundenes Kapital freigesetzt und die Liquidität erhöht werden.

Für den Umfang der erhofften Effekte und die Komplexität des Prozesses ist vor allem von Bedeutung, wie viel von der vorher integrierten Leistung/Funktion ausgelagert wird. Die alltäglichen und vielfältigen Erscheinungsformen des Outsourcing werden z. B. anhand der Ausgestaltung der Beziehungen zu dem Dienstleister in internes und externes Outsourcing

² Vgl. *Niebling*, Outsourcing, Stuttgart 1997, S. 11.

³ Vgl. *Schiller*, Outsourcing im Finanzdienstleistungs- und Versicherungssektor – Umsatzsteuerliche Beurteilung, Köln 2006, S. 7 ff.; *Sobler*, Die Bank 2007, E. B. I. F.-Sonderausgabe, 6 ff.

unterschieden, was im Hinblick auf Gestaltungsmöglichkeiten für die Umsatzsteuer von Bedeutung ist. Beim lediglich internen Outsourcing wird die Funktion ausgelagert in eine Einheit mit Kapitalverflechtung und direkter Einflussnahme (Tochtergesellschaft, verbundenes Unternehmen, Kooperation). Beim externen Outsourcing auf vertraglicher Grundlage in ein Drittunternehmen fehlt es an einer Einflussnahme aufgrund Kapitalbeteiligung. Off shoring oder Offshore Outsourcing bezeichnet die Verlagerung insbesondere von arbeits- und zeitintensiven Arbeiten aus Industrieländern in vorrangig Billiglohnländer.

Nicht zuletzt im Bank-, Finanz- und Versicherungsbereich erfordern seit Mitte der neunziger Jahre Änderungen der Rahmenbedingungen und des Geschäftsumfeldes (Öffnung der Kapitalmärkte, Deregulierung, niedrigere Markteintrittsbarrieren, höhere Transparenz bei Produkten und Leistungen, Differenzierung der Kundenanforderungen, Innovationsdruck) eine Überprüfung der Wertschöpfungstiefe und gegebenenfalls eine Neuorientierung.⁴ So hat sich die traditionelle Universalbank, die früher alles machte, vielfach differenziert in Vertriebs- und Produktbanken, die den Kunden beraten, Produkte anbieten und Bankleistungen gesamtverantwortlich managen, sowie Transaktionsbanken, die als spezialisierte Dienstleister Abwicklungsleistungen mit hoher Standardisierung in großen Mengen erbringen.

Abwicklungsleistungen (Back-Office-Funktionen) für das Outsourcing im Bank- und Finanzsektor betreffen typischerweise⁵ die EDV-technische Abwicklung verschiedener Transaktionen (Betrieb eines Rechenzentrums), die Abwicklung von Wertpapier-Transaktionen und Verwaltung von Wertpapier-Depots, die Abwicklung des Zahlungs- und Überweisungsverkehrs sowie die Vergabe standardisierter Kredite und Kreditverwaltung (sog. Kreditfabriken)⁶, die Erfüllung der Meldeverpflichtungen nach Aufsichtsrecht und Einzelfunktionen bei der Verwaltung von Investmentfonds⁷. Außerdem bietet sich der Vertrieb von Finanzdienstleistungen (Front-Office-Funktion) für das Outsourcing an Finanzvermittler und -makler an.

Es ist nicht zu verkennen, dass Outsourcing-Projekte nicht *per se* und dauerhaft erfolgreich sein müssen. Ein Projekt kann z. B. an Problemen an der Schnittstelle zwischen Outsourcer und Dienstleister oder an der mangelnden Akzeptanz in der Belegschaft des Outsourcers wegen der Einsparung von Arbeitsplätzen scheitern. Gefahren bestehen auch durch den Abfluss von Know-how und Daten sowie durch die Abhängigkeit vom Dienstleister, wenn kein alternativer Outsourcing-Partner zur Verfügung steht. Nicht

4 Vgl. *Lamberti*, in: Hadding/Hopt/Schimansky (Hrsg.), Funktionsauslagerung (Outsourcing) bei Kreditinstituten, Berlin 2001, S. 59 ff.

5 Vgl. *Habne*, in: Habne (Hrsg.), Die Umsatzsteuer in Kreditinstituten, Heidelberg 2007, S. 133.

6 Vgl. *Hofmann/Strobel*, Die Bank 9.2007, 20 ff.

7 Vgl. *Sobler* (Fn. 3), 8.

zuletzt wird oft das Kosteneinsparungspotential überschätzt, und die Transaktionskosten werden unterschätzt.⁸ Die Rückgängigmachung (Backsourcing) gestaltet sich oft schwierig und führt zu hohen Kosten.

2. Umsatzsteuerliche Hürden

Die rechtlichen Einschränkungen für das Outsourcing sind vielfältig.⁹ Die Umsatzsteuer stellt zwar keine rechtlichen Schranken auf, kann aber das Outsourcing im Bank-, Finanz- und Versicherungsbereich wirtschaftlich torpedieren.

Die Steuerbefreiungen für Bank-, Finanz- und Versicherungsleistungen¹⁰ schließen den Vorsteuerabzug auf Eingangsleistungen zur Erbringung dieser Ausgangsumsätze aus¹¹. Das System der unechten Steuerbefreiungen führt so dazu, dass die Umsatzsteuer auf Eingangsleistungen mangels (uneingeschränktem) Vorsteuerabzug zum Kostenfaktor wird. Diese Kostenbelastung kann die von dem Outsourcing erhoffte Kosteneinsparung zum Teil oder ganz kompensieren oder gar übersteigen und damit das Projekt in Frage stellen, es sei denn, die an den Dienstleister ausgelagerte Leistung fällt ihrerseits unter die Steuerbefreiungen für Bank-, Finanz- und Versicherungsleistungen und geht daher ohne Umsatzsteuerbelastung beim Outsourcer in den Leistungserstellungsprozess ein.

Das kritische Moment des umsatzsteuerlichen Nachteils lässt sich mathematisch formelhaft quantifizieren.¹² Als Faustformel bei einem direkten Vergleich zwischen Eigenfertigung in einer Betriebsabteilung und dem Fremdbezug von einem anderen umsatzsteuerlichen Unternehmen unter sonst gleichen Bedingungen und Annahmen¹³ beläuft sich der Kostennachteil aus dem umsatzsteuerbelasteten Bezug einer ausgelagerten Leistung im Wesentlichen auf die beim Outsourcer nichtabziehbare Umsatzsteuer, soweit diese auf die Lohnkosten und die Marge des Dienstleisters entfällt.¹⁴

8 Vgl. *Schiller* (Fn. 3), S. 11 ff.

9 Einschränkungen können sich insb. aus dem Aufsichtsrecht, Arbeitsrecht, Datenschutzrecht, Urheber-/Markenrecht etc. ergeben.

10 § 4 Nr. 8, 10 und 11 UStG.

11 § 15 Abs. 2 UStG; die Rückausnahmen des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Buchst. b und namentlich Nr. 2 Buchst. b UStG werden bei Outsourcing-Projekten in der Regel zu keiner entscheidend anderweitige Beurteilung führen.

12 Siehe im Einzelnen *Schiller* (Fn. 3), S. 36 ff.

13 Insbesondere ohne Berücksichtigung der mit dem Outsourcing bezweckten Kosteneinsparungseffekte.

14 Eine Bank betreibt ihr eigenes Rechenzentrum; die Kosten setzen sich zusammen aus Eingangsleistungen i. H. v. 59,50 (50,00 zuzüglich der nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG nicht abziehbare Vorsteuer von 19 %) und Lohnkosten i. H. v. 100,00, d. h. insgesamt 159,50. Bei Fremdbezug dieser Leistung ohne Eingreifen der Steuerbefreiung belaufen sich die Kosten des Dienstleisters auf 150,00, da die Vorsteuer auf die Eingangsleistungen bei ihm abziehbar ist; hierauf fällt Umsatzsteuer i. H. v.

Die Umsatzsteuer wird als zusätzlicher Kostenbestandteil eine Hürde für das Outsourcing, wenn die ausgelagerte Leistung, die in eine steuerbefreite Bank-, Finanz- oder Versicherungsleistung eingeht, nicht unter die jeweilige Steuerbefreiung fällt.

III. Rechtsprechung zum Outsourcing in der Umsatzsteuer

Die Rechtsprechung zum Outsourcing in der Umsatzsteuer kann aus Sicht des Rechtsanwenders als dürftig bezeichnet werden, jedenfalls ist sie keine Grundlage für eine rechtssichere Gestaltung.

1. Rechtsprechung des EuGH

Leitentscheidung zum Outsourcing in der Umsatzsteuer ist das EuGH-Urteil *SDC* aus dem Jahr 1997¹⁵, das sich insbesondere mit der Steuerbefreiung für den von mehreren Sparkassen auf ein Rechenzentrum ausgelagerten Zahlungs- und Überweisungsverkehr befasst. Seither hatte der EuGH mehrmals Gelegenheit, für Fragen des Outsourcing auch anderer Bank-, Finanz- und Versicherungsleistungen hierauf Bezug zu nehmen, die dortigen Grundsätze zu bestätigen und teilweise zu präzisieren.¹⁶

Aus der EuGH-Rechtsprechung ergeben sich – nur – Leitlinien und allgemeine Vorgaben für die Steuerbefreiung ausgelagerter Bank-, Finanz- und Versicherungsleistungen.

Outsourcing betrifft die Anwendung von Steuerbefreiungsvorschriften. Daher sind die Begriffe, mit denen diese Steuerbefreiungen umschrieben sind, eng auszulegen, da sie Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellen, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Umsatzsteuer unterliegt.¹⁷ Das ist ständige Rechtsprechung des EuGH zu den Steuerbefreiungen nach Art. 13 der 6. EG-Richtlinie und nichts Spezifisches für Outsourcing. Unspezifisch ist auch, dass diese Steuerbefreiungen autonome gemeinschaftsrechtliche Begriffe sind, die eine von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat unterschiedliche Anwendung des Mehrwert-

28,50 an, die die Bank nicht als Vorsteuer geltend machen kann. Die Kosten der Bank erhöhen sich um die Umsatzsteuer auf die Lohnkosten.

15 EuGH, Urteil v. 5.6.1997 – C-2/95 *SDC*, Slg. 1997, I-3017, UR 2007, 64.

16 EuGH, Urteil v. 25.2.1999 – C-349/96 *CPP*, Slg. 1999, I-937, UR 1999, 254; v. 13.12.2001 – C-235/00 *CSC*, Slg. 2001, I-10237, UR 2002, 84 mit Anm. *Wäger*; v. 3.3.2005 – C-472/03 *Arthur Andersen*, Slg. 2005, I-1719, UR 2005, 201 mit Anm. *Wäger*; v. 4.5.2006 – C-169/04 *Abbey National*, Slg. 2006, I-4027, UR 2006, 352 mit Anm. *Wäger*; v. 19.4.2007 – C-455/05 *Velvet & Steel*, Slg. 2007, I-3225, UR 2007, 379; v. 21.6.2007 – C-453/05 *Ludwig*, Slg. 2007, I-5083, UR 2007, 617 mit Anm. *Philipowski*; v. 3.4.2008 – C-124/07 *J.C.M. Bebeer*, UR 2008, 389 mit Anm. *Wäger*.

17 EuGH-Urteil *SDC* (Fn. 15), Rn. 20, m. w. N.

steuersystems vermeiden sollen und bei denen der Gesamtzusammenhang des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems zu beachten ist.¹⁸

Bedeutsamer für das Outsourcing ist die Erkenntnis, dass die Finanzumsätze¹⁹ durch die Art der erbrachten Dienstleistungen und nicht durch den Erbringer oder Empfänger der Leistung definiert sind²⁰, weshalb die Steuerbefreiung nicht auf an den Bankkunden unmittelbar erbrachte Dienstleistungen beschränkt ist.²¹ Die Art der Leistungserbringung (mechanisch, automatisch oder im Wege der elektronischen Datenverarbeitung) ist ebenso irrelevant für die Steuerbefreiung wie die der Leistungserbringung zugrunde liegenden Rechtsbeziehungen.²²

Die steuerbefreite Finanzdienstleistung kann auch in verschiedene einzelne Leistungen zerfallen, die dann ihrerseits steuerbefreit sein können.²³ Allerdings muss eine solche einzelne Leistung, um als von der Steuer befreite Leistungen qualifiziert zu werden, *ein im großen und ganzen eigenständiges Ganzes sein, das die spezifischen und wesentlichen Funktionen* der steuerbefreiten Finanzdienstleistung erfüllt.²⁴ Hierfür lassen sich folgende Teilaspekte anführen:

- Die Einzelleistung muss einen eigenständigen Charakter haben.²⁵ Deshalb ist eine Leistung, bei der es sich um ein bloßes Element einer Finanzdienstleistung handelt, nicht steuerfrei, auch wenn dieses Element für die Bewirkung der steuerfreien Leistung unerlässlich sein sollte.²⁶
- Die zur Bewirkung des befreiten Umsatzes erforderlichen Handlungen müssen bestimmbar sein.²⁷

18 EuGH-Urteil *SDC* (Fn. 15), Rn. 21, m. w. N.

19 Art. 135 Abs. 1 Buchst. b bis g der MwStSystRL; Art. 13 Teil B Buchst. d der 6. EG-Richtlinie.

20 EuGH-Urteil *SDC* (Fn. 15), Rn. 32 f., 56 f.; so schon Urteil v. 27.10.1993 – C-281/91 *Muys' en De Winter's*, Slg. 1993, I-5404, UR 1994, 73, Rn. 13, zur Kreditgewährung. EuGH-Urteil *Abbey National* (Fn. 16), Rn. 66; EuGH-Urteil *Ludwig* (Fn. 16), Rn. 25.

21 Vgl. auch EuGH-Urteil *CPP* (Fn. 16), Rn. 22, wonach der Ausdruck „Versicherungsumsätze“ in Art. 13 Teil B Buchst. a der 6. EG-Richtlinie weit genug ist, um die Gewährung von Versicherungsschutz durch einen Steuerpflichtigen zu umfassen, der nicht selbst der Versicherer ist, der aber Versicherungsschutz für den Vertragspartner verschafft.

22 EuGH-Urteil *SDC* (Fn. 15), Rn. 37, 55 f.

23 EuGH-Urteil *SDC* (Fn. 15), Rn. 64; EuGH-Urteil *CSC* (Fn. 16), Rn. 23; EuGH-Urteil *Abbey National* (Fn. 16), Rn. 67; EuGH-Urteil *Ludwig* (Fn. 16), Rn. 34. EuGH-Urteil *J.C.M. Bebeer* (Fn. 16), Rn. 27.

24 EuGH-Urteil *SDC* (Fn. 15), Rn. 66; EuGH-Urteil *CSC* (Fn. 16), Rn. 25 ff.; EuGH-Urteil *Abbey National* (Fn. 16), Rn. 70; EuGH-Urteil *Ludwig* (Fn. 16), Rn. 27.

25 EuGH-Urteil *SDC* (Fn. 15), Rn. 67.

26 EuGH-Urteil *SDC* (Fn. 15), Rn. 65.

27 EuGH-Urteil *SDC* (Fn. 15), Rn. 64.

- Die spezifischen und wesentlichen Funktionen z. B. des Umsatzes im Überweisungsverkehr bestehen darin, eine Übertragung von Geldern zu bewirken und zu rechtlichen und finanziellen Änderungen zu führen.²⁸
- Die befreite Leistung muss zu rein materiellen oder technischen Leistungen abgegrenzt werden,²⁹ d. h. dass rein technische Leistungen wie z. B. die Überlassung eines EDV-Systems nicht als spezifisch und wesentlich anzusehen sind.
- Dafür kann es auch auf den Umfang der Verantwortlichkeit des Dienstleisters gegenüber seinem Vertragspartner ankommen, d. h. auf die Frage, ob diese Verantwortung auf technische Aspekte beschränkt ist oder sich auf spezifische und wesentliche Elemente der Umsätze erstreckt.³⁰

Für die Bestimmung der spezifischen und wesentlichen Funktionen eines befreiten Umsatzes ist der wirtschaftliche Gehalt der Befreiungsvorschrift zu konkretisieren.³¹ Denn nicht tatsächliche Handlungen, sondern der Beitrag der Einzelleistung zum Leistungserfolg als Ergebnis des Gesamtprozesses ist von Bedeutung.

In manchen Entscheidungen führt der EuGH zu dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität aus, dass die Wirtschaftsteilnehmer in der Lage sein müssen, das Organisationsmodell zu wählen, das ihnen, rein wirtschaftlich betrachtet, am besten zusagt, ohne Gefahr zu laufen, dass ihre Umsätze von der Steuerbefreiung ausgeschlossen werden.³² Dieser Grundsatz der Organisationsneutralität oder der freien Wahl des Organisationsmodells kann indes kaum für eine Aufweichung der Outsourcing-Grundsätze im Sinn einer Erweiterung der Steuerbefreiung herangezogen werden.³³ Er kann flankierend als Begründung dafür verstanden werden, dass eine steuerbefreite Finanzdienstleistung nicht notwendig aus einer Hand erbracht werden muss, sondern einzelne hierfür bezogenen Leistungen ebenfalls steuerbefreit sein können, sofern die dafür aufgestellten Voraussetzungen erfüllt sind.³⁴

Das Kriterium des im Großen und Ganzen eigenständigen Ganzen, das die spezifischen und wesentlichen Funktionen der in der Steuerbefreiungsvorschrift genannten Leistung erfüllt, zieht sich seit über elf Jahren durch die

28 EuGH-Urteil *SDC* (Fn. 15), Rn. 66.

29 EuGH-Urteil *SDC* (Fn. 15), Rn. 66.

30 EuGH-Urteil *SDC* (Fn. 15), Rn. 66.

31 Vgl. die Konkretisierung des Umsatzes im Überweisungsverkehr im EuGH-Urteil *SDC* (Fn. 15), Rn. 53 und des Wertpapierumsatzes Rn. 73, der Vermittlung von Wertpapierumsätzen im EuGH-Urteil *CSC* (Fn. 16), Rn. 39 und EuGH-Urteil *Ludwig* (Fn. 16), Rn. 23, des Versicherungsumsatzes im EuGH-Urteil *CPP* (Fn. 16), Rn. 17.

32 EuGH-Urteil *Abbey National* (Fn. 16), Rn. 68; EuGH-Urteil *Ludwig* (Fn. 16), Rn. 35; EuGH-Urteil *J.C. M. Bebeer* (Fn. 16), Rn. 28.

33 Gl. A. Wäger, Anm. zum EuGH-Urteil *J.C. M. Bebeer* (Fn. 16), 392.

34 Vgl. EuGH-Urteil *Ludwig* (Fn. 16), Rn. 36.

Rechtsprechung des EuGH. Es gleicht einem Mantra, das durch repetitives Rezitieren der formelhaften Wortfolge mentale und spirituelle Energien freisetzen soll.

Eine Konkretisierung überlässt der EuGH den einzelstaatlichen Gerichten.³⁵ Ihnen ist aufgegeben, im Einzelfall zu beurteilen, ob die in Frage stehenden Umsätze einen solchen eigenständigen Charakter haben und spezifische und wesentliche Leistungen sind.

2. Rechtsprechung der Finanzgerichte und des Bundesfinanzhofs

Den mitgliedstaatlichen Gerichten obliegt es, im Einzelfall festzustellen, ob ausgelagerte Dienstleistungen den Kriterien des EuGH für die Steuerbefreiung entsprechen. Bei den nationalen Gerichten muss sich daher erweisen, ob die Kriterien des EuGH bloße Leerformeln sind oder operable Abgrenzungs- und Entscheidungsmerkmale.

Die deutschen Fachgerichte hatten bislang nur wenige Outsourcing-Fälle zu entscheiden,³⁶ und das ernüchternde Resümee dieser Rechtsprechung ist, dass, soweit ersichtlich, bislang in keinem Fall die Steuerbefreiung für die ausgelagerte Dienstleistung letztinstanzlich anerkannt wurde. In den verschiedenen Fällen ging es im Wesentlichen um Outsourcing von nach § 4 Nr. 8 Buchst. d UStG befreiten Leistungen, d. h. „im Einlagengeschäft, im Kontokorrentverkehr sowie – insbesondere – im Zahlungs- und Überweisungsverkehr“. Die Finanzgerichte und der Bundesfinanzhof führen in ihren Entscheidungen die Grundsätze des EuGH – mehr oder weniger ausführlich, zum Teil wörtlich als Blockzitat – als Leitlinien an. Entlang der Abgrenzungslinie des EuGH fällt sodann die rechtliche Würdigung des Streit Sachverhalts mehr oder weniger leicht, bislang jedoch nur zugunsten der Finanzverwaltung, nicht aber des Steuerpflichtigen aus.

Zwar hat das Finanzgericht des Landes Brandenburg³⁷ der Klage eines Rechenzentrums stattgegeben und die von Sparkassen ausgelagerten Leistungen im Zahlungs- und Überweisungsverkehr als steuerfrei angesehen. Nach dem Ergebnis der mündlichen Verhandlung stand für den Senat fest, dass die Klägerin keine rein technische Dienstleistung erbracht hat, sondern

35 Als Ausnahme hiervon kann das EuGH-Urteil *Abbey National* (Fn. 16) zum Outsourcing der Verwaltung von Sondervermögen gesehen werden, das sich bei der administrativen und buchhalterischen Verwaltung recht deutlich für und bei den Aufgaben der Verwahrstelle gegen die Spezifität und Wesentlichkeit ausspricht.

36 Im Gegensatz hierzu hat sich die Fachliteratur recht ausführlich mit den EuGH-Vorgaben und ihrer praktischen Umsetzung auseinandergesetzt, vgl. nur *Menner/Herrmann*, UR 2002, 112; *Hamacher/Frenzel*, UR 2002, 297; *Ammann*, UR 2003, 168; *Philipowski*, UR 2003, 466; *Habne*, UR 2005, 353; *Schiller* (Fn. 3); *Habne* (Fn. 5), S. 130 ff.

37 FG Brandenburg, Urteil vom 24.1.2003 – 1 K 1097/01, UR 2003, 492.

dass die von ihr getätigten Umsätze solche im Zahlungs- und Überweisungsverkehr waren, wie im Urteil näher ausgeführt wird. Auf die erfolgreiche Nichtzulassungsbeschwerde³⁸ und anschließende Revision des Finanzamts hob indes der BFH das Urteil auf und verwies die Streitsache zur Nachholung von Feststellungen zurück.³⁹ Die Entscheidung des Finanzgerichts, die Leistungen der Klägerin erfüllten die Voraussetzungen im EuGH-Urteil *SDC*, war nach Ansicht des Bundesfinanzhofs nicht von hinreichenden tatsächlichen Feststellungen gedeckt. Immerhin enthält das Urteil die erfreuliche Klarstellung, dass es für die Steuerbefreiung der ausgelagerten Leistung auf eine Verantwortlichkeit des Dienstleisters gegenüber dem Bankkunden nicht ankommt.⁴⁰

Das Finanzgericht München⁴¹ hat im Fall eines genossenschaftlichen Rechenzentrums die Steuerbefreiung abgelehnt, da die Leistungen gegenüber Kreditinstituten lediglich die technische und elektronische Unterstützung umfassten und die Kreditinstitute die für den Überweisungsumsatz wesentlichen und spezifischen Tätigkeiten ausführten; dies gelte entsprechend für im Lastschriftverfahren, im Zahlungsverkehr, im Einlagengeschäft und im Kontokorrentgeschäft erbrachten Umsätze, da sich die Verantwortung des Rechenzentrums auf die technische Ausführung beschränke. Immerhin war die Nichtzulassungsbeschwerde des Rechenzentrums erfolgreich.⁴² Die Revision wurde dann jedoch durch das jüngste Urteil des Bundesfinanzhofs zum Outsourcing verworfen.⁴³ Das erstinstanzliche Urteil war kritisiert worden, weil es die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung der ausgelagerten Leistungen im Überweisungsverkehr eingengt hatte.⁴⁴ Insoweit bringt die Revisionsentscheidung begrüßenswerte Klarstellungen. Zum einen kann grundsätzlich auch das Betreiben eines automatisierten Überweisungssystems als Leistung im Überweisungsverkehr steuerfrei sein. Zum anderen ist es anders als vom Finanzgericht angenommen für die Steuerbefreiung unerheblich, ob das Rechenzentrum dispositive Entscheidungen treffen konnte. Nach Ansicht des Bundesfinanzhofs steht es dem Vorliegen einer für den Überweisungsverkehr spezifischen und wesentlichen Leistung nicht entgegen, dass Überweisungssperren von den auftraggebenden Banken gesetzt werden.

Gleichwohl blieb der Revision der Erfolg aufgrund der Besonderheiten des Streitsachverhalts versagt. Erst aus dem Urteil des Bundesfinanzhofs ergibt

38 BFH, Beschluss v. 17.11.2004 – V B 46/03, n.v.

39 BFH, Urteil v. 13.7.2006 – V R 57/04, UR 2006, 699, BStBl. II 2007, 19, BB 2008, 2386 mit Anm. *Sauer/Schneider*; *Hamacher/Grundt*, DStR 2007, 283.

40 Evt. a. A. BMF, Schreiben v. 30.5.2000, UR 2000, 297.

41 FG München, Urteil v. 09.3.2005 – 3 K 5039/02, UR 2005, 377.

42 BFH, Beschluss v. 29.5.2006 – V B 64/05, n.v.

43 BFH, Urteil v. 12.6.2008 – V R 32/06, UR 2008, 731 mit Anm. *Philipowski*; *Habne*, DStR 2008, 1957.

44 Siehe *Habne*, UR 2005, 353; *Hamacher/Grundt*, DStR 2005, 1589.

sich, dass es um die Steuerbefreiung von 145 Einzeltätigkeiten aus dem Leistungsverzeichnis eines Rahmenvertrags mit 2.623 Einzelpositionen ging.⁴⁵ Für jede Einzelposition bestand eine eigenständige Vergütungsvereinbarung. Auf die in Frage stehenden 145 Leistungspositionen soll ein Drittel der Gesamtvergütung entfallen sein. Die übrigen Leistungspositionen hatten unstreitig steuerpflichtigen Charakter.

Bei diesen die Beurteilungsmöglichkeiten in einem Revisionsverfahren einengenden Sachverhalts Umständen konnte der Bundesfinanzhof nicht erkennen, wie sich aus 145 Einzeltätigkeiten ein eigenständiges Ganzes mit eigenständigem Charakter ergeben soll. Zudem ließ eine Anzahl der 145 Positionen auf einen für die Steuerbefreiung schädlichen rein materiellen und technischen Charakter schließen. Außerdem stand für den Bundesfinanzhof sowohl die Zusammenfassung einzelner der 145 Tätigkeiten als auch deren Einzelbeurteilung im Widerspruch zu der erforderlichen Bestimmbarkeit gegenüber anderen steuerpflichtigen Leistungen und zu dem Grundsatz der richtigen und einfachen Anwendung der Steuerbefreiungsvorschriften. Schließlich war nach den tatrichterlichen Feststellungen die Verantwortung des Rechenzentrums für datenverarbeitungstechnische Abläufe vertraglich stark eingeschränkt.

Die Urteilsbegründung ist kritisiert worden.⁴⁶ Angesichts seiner Sachverhaltsbesonderheiten war es aber wohl nicht der richtige Streitfall für eine Konkretisierung der abstrakten EuGH-Vorgaben, die eine über den entschiedenen Fall hinausgehende rechtssichere Beurteilung ähnlicher Sachverhalte erlauben würde. Die Entscheidung wurde zwar mit Spannung erwartet, konnte aber die in sie gesetzten Erwartungen nicht erfüllen. Die Rechtsunsicherheit bleibt erhalten, auch was die Bedeutung der Vergütungsregelung und -handhabung für die materiell-rechtliche Beurteilung der Steuerbefreiung betrifft. Denn hierauf kam es in dem vom Bundesfinanzhof entschiedenen Fall nicht mehr an.

Als Erkenntnisse, besser: Klarstellungen aus den bisherigen Entscheidungen deutscher Fachgerichte⁴⁷ bleibt damit festzuhalten, dass auch das Betreiben

45 Dies ist in dem mit ca. 43.000 Anschlägen auf 15 Umdruckseiten recht umfangreichen Urteil ein knappes Dutzend Mal angeführt, findet sich aber in dem veröffentlichten Urteil des Finanzgerichts nicht.

46 Vgl. *Philipowski*, UR 2008, 731, 738; *Habne*, DStR 2008, 1957.

47 In einigen anderen Entscheidungen wird Outsourcing angesprochen, ohne dass sich hieraus allgemeine Erkenntnisse ergeben würden. So gibt der BFH in dem Urteil zur bankmäßigen Vermögensverwaltung v. 11.10.2007 – V R 22/04, UR 2008, 215 mit Anm. *Englisch, Habne, Philipowski, Sedlmaier*, dem Finanzgericht auf, Feststellungen zu treffen, ob es sich bei den Leistungen der Klägerin um ausgelagerte Dienstleistungen der Verwaltung von Sondervermögen in Luxemburg nach den Grundsätzen des EuGH-Urteils *Abbey National* gehandelt hat, die zu einem Ausschluss des Vorsteuerabzugs führen würden. In dem Urteil v. 20.12.2007 – V R 62/06, UR 2008, 268 mit Anm. *Habne*, hat der BFH unter Bezugnahme auf die ein-

eines automatisierten Überweisungssystems als Leistung im Überweisungsverkehr steuerfrei sein kann, dass eine Verantwortlichkeit des Dienstleisters gegenüber den Bankkunden nicht erforderlich ist und dass es für die Steuerbefreiung der outgesourceten Leistung unerheblich ist, ob der Dienstleister dispositive Entscheidungen treffen kann. Im Übrigen verbleibt es bei der Rechtsunsicherheit.

IV. Outsourcing in Konzernstrukturen

Nach dem vorstehenden Befund sind die Hürden für die Steuerbefreiung der ausgelagerten Dienstleistung hoch, ihre Voraussetzungen sind im Einzelfall schwierig zu erfüllen und das Ganze ist mit nicht unwesentlicher Rechtsunsicherheit behaftet. Die Unsicherheit lässt sich gegebenenfalls durch eine kostenpflichtige verbindliche Auskunft beseitigen, die jedoch zumindest in Grenzfällen nicht zu dem erhofften Ergebnis führen dürfte. Selbst bei einer positiven Auskunft birgt die Verwirklichung des in dem Antrag beschriebenen, gerade im Finanzdienstleistungssektor oft komplexen Sachverhaltes tatsächliche Risiken.

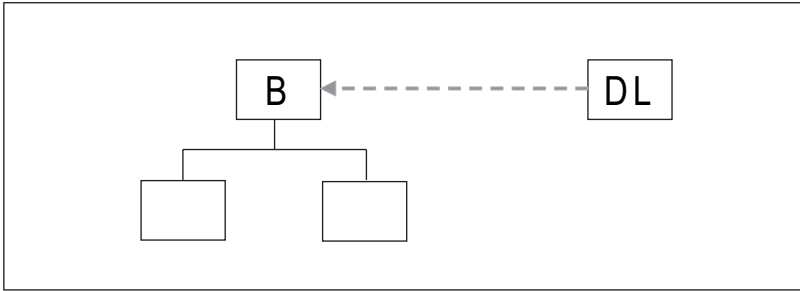
Der umsatzsteuerlich sensibilisierte Unternehmer und sein Berater werden deshalb Möglichkeiten suchen, wie man der umsatzsteuerlichen Mehrbelastung begegnen kann, insbesondere wenn nicht nur eine gewisse Unsicherheit besteht, sondern mehr oder weniger Klarheit, dass die auszulagernde Dienstleistung den hohen Anforderungen der Umsatzsteuerbefreiung nicht gerecht werden kann.

1. Echtes Outsourcing

Beim echten, externen Outsourcing besteht keine Kapitalverflechtung zwischen dem auslagernden Unternehmen und dem umsatzsteuerlich selbständigen Unternehmen, das die Dienstleistung erbringt.⁴⁸ Der Dienstleister ist ein rechtlich und wirtschaftlich selbständiges Drittunternehmen.

schlägigen Ausführungen des EuGH im Urteil *Ludwig* (Fn. 16), Rn. 34 ff., zur Steuerbefreiung der Untervermittlung ausdrücklich seine Rechtsprechung geändert, was im Streitfall aber nicht zur Steuerbefreiung führte, weil es in diesem um Strukturvertrieb ging. Schließlich sei noch erwähnt das Urteil des FG Köln v. 30.1.2008 – 7 K 3412/06, EFG 2008, 732 (Az. BFH: V R 10/08), in dem das FG die Revision gegen das abschlägige Urteil zulässt, da die umsatzsteuerliche Behandlung des Outsourcing noch nicht abschließend geklärt erscheint; in der Sache geht die Entscheidung um Leistungen – Kreditanalyse und Kreditsachbearbeitung – einer Gesellschaft an ihre Gesellschafter, die dafür unentgeltlich Personal überlässt, befasst sich aber nicht mit Fragen des Outsourcing.

⁴⁸ In den nachfolgenden Grafiken bezeichnet B beispielhaft eine Bank, die eine Funktion/Leistung auslagert, und DL den Dienstleister, der die ausgelagerte Funktion/



Zur eventuellen Abmilderung umsatzsteuerlich nachteiliger Folgen des Outsourcings steht außer der Erfüllung der strengen Voraussetzungen in der Regel wenig zur Verfügung:

Die Annahme einer Leistungskommission⁴⁹ in Form des Leistungseinkaufs dürfte meist ausscheiden, da der Drittdienstleister nicht die – steuerbefreite – Leistung als solche und insgesamt erbringen soll, sondern ein Weniger, lediglich Leistungsteile, die dann bei seinem Leistungsempfänger B in die steuerbefreite Leistung an den Kunden eingehen.

Theoretisch kommt in begrenztem Umfang eine Flucht in die Option zur Umsatzsteuer in Betracht. Bei den Finanzumsätzen des § 4 Nr. 8 Buchst. a bis g UStG⁵⁰ ist ein Verzicht auf die Steuerbefreiung möglich, wenn der Leistungsempfänger Unternehmer ist und die Finanzdienstleistung für sein Unternehmen bezieht.⁵¹ Allein in diesem Bereich ergeben sich zivilrechtliche Schwierigkeiten, dass der unternehmerische Bankkunde einer Erhöhung des Preises um die bei der Option anfallende Umsatzsteuer zustimmen muss und dabei möglicherweise ein Teil der Kosteneinsparung der Bank für sich beansprucht. Gegenüber privaten Bankkunden ist indes die Option nicht möglich. Beim Outsourcing im Finanzbereich handelt es sich in den meisten Fällen aber um die Auslagerung des Massengeschäfts, bei dem eine Differenzierung zwischen privaten und unternehmerischen Kunden kaum möglich ist. Insgesamt dürfte dies daher keine gangbare Teillösung darstellen.

Schließlich kann gegebenenfalls im Einzelfall eine Leistungsbeistellung in Betracht gezogen werden, wenn das auslagernde Unternehmen seinerseits einzelne Leistungen an den Dienstleister erbringt, die dieser für seine Leistung verwendet. Eine derartige Konstellation kann sich z. B. in einer Über-

Leistung an B erbringt. Ein gepunkteter ovaler Kreis beschreibt eine umsatzsteuerliche Organschaft. ZN bezeichnet eine rechtlich unselbständige Zweigniederlassung.

49 § 3 Abs. 11 UStG.

50 Nicht aber bei der Verwaltung von Investmentvermögen und im Versicherungsbereich.

51 § 9 Abs. 1 UStG.

gangsphase ergeben, bis der Dienstleister z.B. die erforderliche IT-Infrastruktur bei sich aufgebaut hat. Aber die Abgrenzung zwischen einer steuerbaren Leistung und nicht steuerbarer Beistellung bei Dienstleistungen⁵² ist keineswegs trennscharf. Aus einer Zusammenschau der Grundsätze zur Material- und zur Personalbeistellung dürften für die Dienstleistungsbeistellung allgemein wohl folgende Kriterien eine wesentliche Rolle spielen:

- Der Auftraggeber muss nachweisbar den Willen haben, nicht selbst eine eigene Leistung zu bewirken, sondern nur zur Erbringung der Leistung durch den Auftragnehmer beizutragen.
- Der Auftragnehmer darf die beigestellten Ressourcen nur im Rahmen seiner Leistung für den Auftraggeber einsetzen; ein Einsatz für Umsätze des Auftragnehmers an Dritte muss vertraglich und tatsächlich ausgeschlossen sein.
- Die beigestellten Ressourcen dürfen nicht in die unbeschränkte Verfügungsgewalt des Auftragnehmers übergehen.⁵³
- Es darf nicht mehr beigestellt werden, als für die Leistungserbringung durch den Auftragnehmer benötigt wird (sog. Überschussbeistellung).
- Die Ressourcen müssen ohne dafür vereinbartes Entgelt überlassen werden.
- Die Erfüllung der Beistellungskriterien muss dokumentiert werden.

Der Grat zwischen nicht steuerbarer Beistellung und steuerbarer tauschähnlicher Leistung ist schmal, zumal der BFH bei der Personalbeistellung zwar einer anderen möglichen oder wirtschaftlicheren Gestaltung (z. B. entgeltliche Überlassung) keine Bedeutung beimessen, dies aber unter den Vorbehalt eines Missbrauchs von Gestaltungsmöglichkeiten zur Erlangung des Vorsteuerabzugs gestellt hat. Das Thema ist daher streitanfällig und zwar nicht nur im Verhältnis zu den Finanzbehörden, sondern auch im Verhältnis der beiden Vertragsparteien, wenn die Beistellung nicht anerkannt wird und nachträglich bereinigt werden muss.

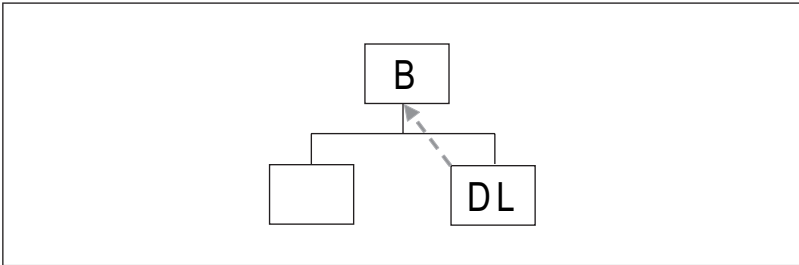
Allerdings hat das echte Outsourcing mit dem Themenbestandteil „Konzernstrukturen“ keine Überschneidung: Wenn die Dienstleistung nicht nur auf eine andere unternehmerische Einheit innerhalb des Konzern ausgelagert wird, sondern der Dienstleister ein konzernunabhängiger Dritter ist, bestehen keine Konzernstrukturen.

52 Anders als bei der Materialbeistellung und der Personalbeistellung, bei der das Urteil des BFH v. 6.12.2007 – V R 42/06, UR 2008, 263, für mehr Klarheit gesorgt hat.

53 Vgl. BMF v. 30.1.2003, BStBl I 2003, 154, und BFH v. 6.12.2007 – V R 42/06, UR 2008, 263, zur Personalbeistellung.

2. Outsourcing in Tochtergesellschaft

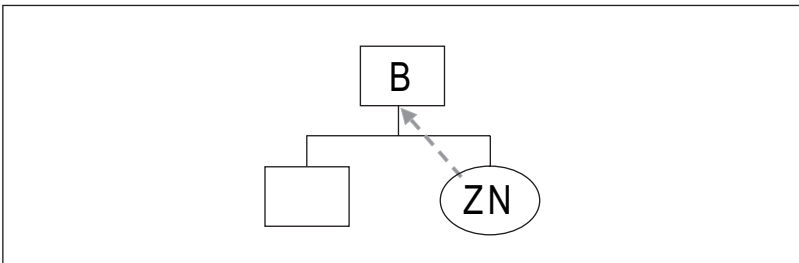
Was die umsatzsteuerliche Behandlung angeht, macht es zunächst keinen Unterschied, ob der Dienstleister ein konzernunabhängiger Dritter ist oder eine umsatzsteuerlich selbständige Einheit innerhalb des Konzerns, z. B. eine Tochtergesellschaft. Outsourcing in eine Tochtergesellschaft kann auch eine Vorstufe zum echten Outsourcing sein, so wenn in einem späteren Schritt diese Tochtergesellschaft aus dem Konzern hinaus verkauft werden soll.



Beim Outsourcing in eine Tochtergesellschaft im Grundfall bestehen die gleichen Probleme und sehr eingeschränkten Abmilderungsmöglichkeiten wie beim echten Outsourcing.⁵⁴

3. Outsourcing in Niederlassung

Anders ist es hingegen, wenn die Konzerneinheit lediglich eine Betriebsabteilung oder eine Zweigniederlassung des Finanzunternehmens ist, da diese Leistungen umsatzsteuerlich irrelevante Innenleistungen darstellen.⁵⁵

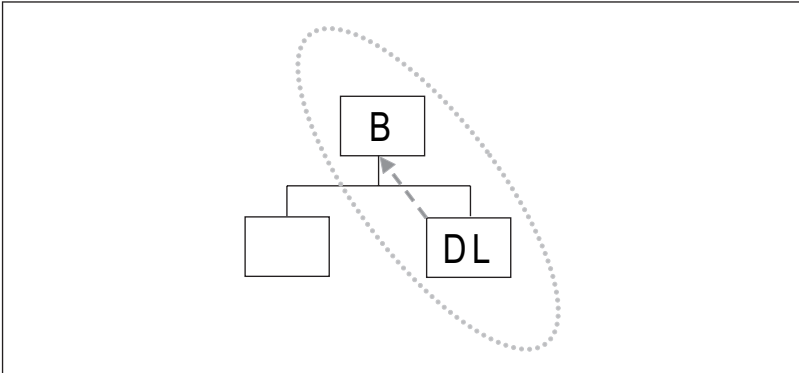


⁵⁴ Siehe vorstehend IV.1.

⁵⁵ Vgl. Abschn. 20 Abs. 1 UStR.

4. Organschaft

Den gleichen umsatzsteuerlichen Effekt wie bei einer Betriebsabteilung kann man bei Konzernstrukturen erreichen, indem die Dienstleistungstochtergesellschaft in eine umsatzsteuerliche Organschaft mit der Muttergesellschaft einbezogen wird.



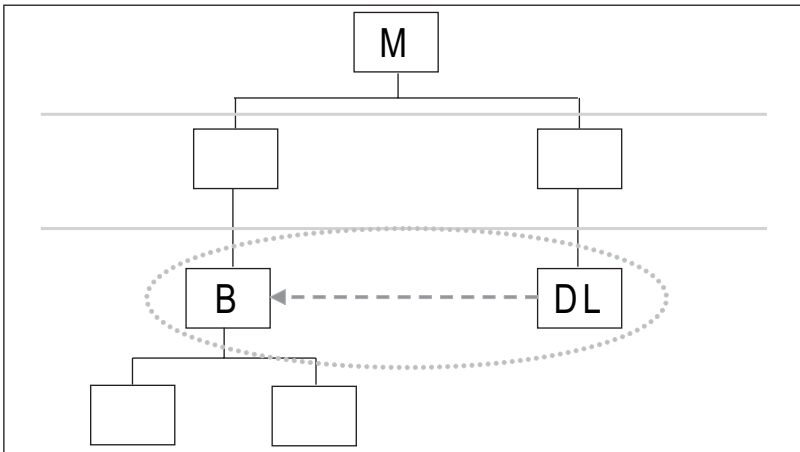
Hierbei darf aber nicht übersehen werden, dass die umsatzsteuerliche Organschaft kein Selbstläufer ist. Insbesondere die organisatorische Eingliederung hat durch die jüngere Rechtsprechung Bedeutung erlangt.⁵⁶ Danach kann vor allem nicht von der finanziellen Eingliederung automatisch auf die organisatorische Eingliederung geschlossen werden, und der aktienrechtlichen Abhängigkeitsvermutung nach § 17 AktG kommt keine Bedeutung für die organisatorische Eingliederung zu. Bei der personellen Verflechtung des Organträgers und der Organgesellschaft ist erforderlich, dass der Organträger eine von seinem Willen abweichende Willensbildung in der Organgesellschaft verhindern kann, was indes nicht gewährleistet ist, wenn keine Personenidentität in den Vertretungsorganen vorliegt. Eine Einzelvertretungsbefugnis eines Drittgeschäftsführers in der Organgesellschaft kann bereits entgegenstehen. Andererseits kann durch eine Geschäftsführerordnung eine abweichende Willensbildung in der Organgesellschaft verhindert werden, wofür reine Berichtspflichten ohne tatsächliche Einflussnahme des Organträgers nicht ausreichend sind. Weiterhin kann die organisatorische Eingliederung durch einen Beherrschungsvertrag herbeigeführt werden, der zuweilen aus nicht steuerlichen Gründen unerwünscht ist.

⁵⁶ BFH, Urteil v. 5.12.2007 – V R 26/06, UR 2008, 259 mit Anm. *Hidien*; v. 14.2.2008 – V R 12/06, V R 13/06, BFH/NV 2008, 1365; v. 3.4.2008 – V R 76/05, UR 2008, 549.

Die Organschaft bleibt aber zusammen mit der Zweigniederlassung das wesentliche Gestaltungsinstrument für Konzernstrukturen insbesondere auch im grenzüberschreitenden Bereich.

5. Organschaft über die Grenze

Die Voraussetzungen einer umsatzsteuerlichen Organschaft können auch über die Grenze erfüllt werden, ihre Wirkungen sind indes auf das Inland beschränkt.⁵⁷ So kann es sich in der Ausgangskonstellation⁵⁸ möglicherweise nur um ein vermeintlich echtes Outsourcing handeln, bei dem die übergeordnete Konzerngesellschaft als Organträger im Ausland qualifiziert.



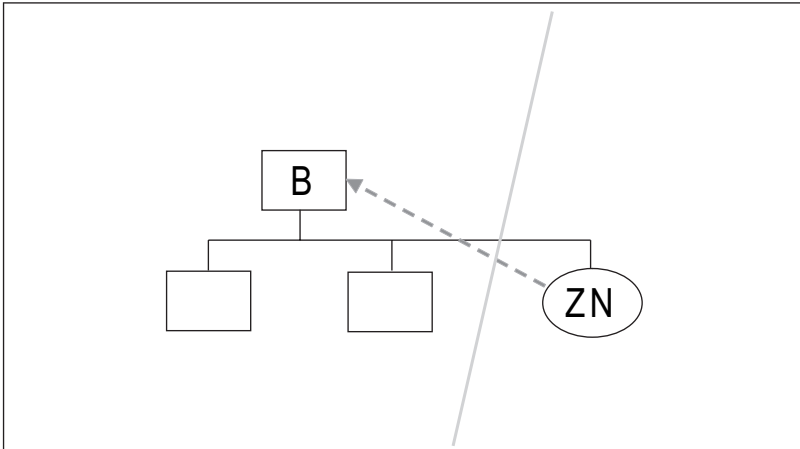
Trotz der Auslandsansässigkeit des Organträgers M ist eine auf das Inland beschränkte Umsatzsteuerorganschaft möglich. Schwierigkeiten kann auch hier insbesondere die organisatorische Eingliederung machen, namentlich wenn die Beteiligungskette durch mehrere Zwischengesellschaften und eventuell über mehrere Staaten verläuft. Eine durchgängige Weisungskette lässt sich oftmals aus Gründen des ausländischen Gesellschaftsrechts nicht darstellen. Außerdem dürften Weisungen durch eine Geschäftsführerordnung als „weiche“ Eingliederung streitanfällig sein. Außer einer durchgängigen Personalunion, die ebenfalls mit Schwierigkeiten verbunden sein kann, bliebe nur noch ein Beherrschungsvertrag. Im Übrigen besteht die Schwierigkeit, die tatsächliche Handhabbarkeit überzeugend gegenüber der Finanzverwaltung darzustellen.

⁵⁷ Vgl. Abschn. 21a UStR.

⁵⁸ Siehe oben IV.1.

6. Internes Off shoring

Das Off shoring bezeichnet das Outsourcing in andere Länder, auch Drittstaaten. Werden die Dienstleistungen von einer dortigen Betriebsstätte oder Zweigniederlassung erbracht, kann man von internem Off shoring sprechen.



Nach deutschem Rechtsverständnis zählt zum einheitlichen Unternehmen eines Stammhauses auch die unselbständige (Zweig-)Niederlassung. Leistungen zwischen den Unternehmensteilen sind nicht steuerbar.⁵⁹ Auch grenzüberschreitende Dienstleistungen zwischen rechtlich unselbständiger Zweigniederlassung und Stammhaus sind umsatzsteuerlich nicht steuerbare Innenumsätze.⁶⁰ Dieses Rechtsverständnis hat der EuGH im Urteil *FCE Bank* bestätigt⁶¹ und die Auffassung der italienischen Finanzverwaltung zurückgewiesen, die Dienstleistungen des englischen Stammhauses der Bank an ihre rechtlich unselbständige Niederlassung in Italien unterlägen der italienischen Umsatzsteuer. Daher kann die Bank hier Dienstleistungen ihrer Zweigniederlassung beziehen, ohne dass nicht abziehbare Vorsteuer im Wege des Reverse charge anfällt.

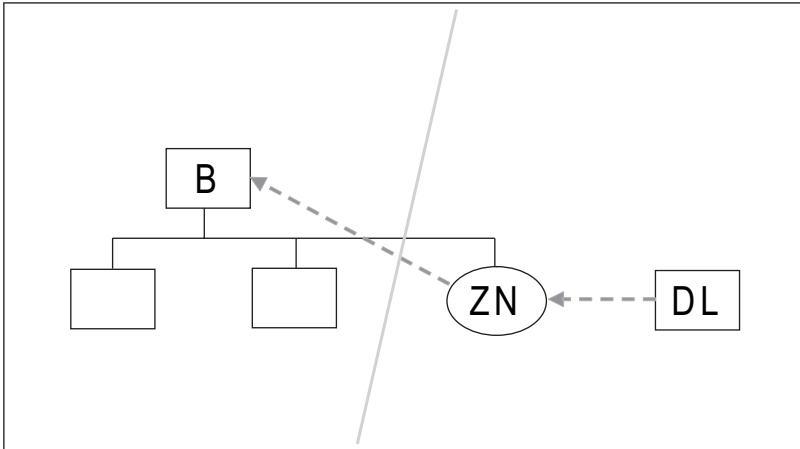
⁵⁹ Vgl. Abschn. 20 Abs. 1 UStR.

⁶⁰ Anders hingegen Warenbewegungen, die als innergemeinschaftliches Verbringen aufgrund einer gesetzlichen Fiktion (§ 1a Abs. 2, § 3 Abs. 1a UStG) wie steuerbare Umsätze behandelt werden.

⁶¹ EuGH, Urteil v. 23.3.2006 – C-210/04 *FCE Bank*, Slg. 2006, I-2803, UR 2006, 331 mit Anm. *Heinrichshofen*. Siehe dazu auch *Schreib*, UR 2007, 437.

7. Einkaufsniederlassung im Ausland

Etwas problematischer kann es sein, wenn die ausländische Zweigniederlassung ihrerseits die Dienstleistungen bezieht und an das Stammhaus weiterleitet.

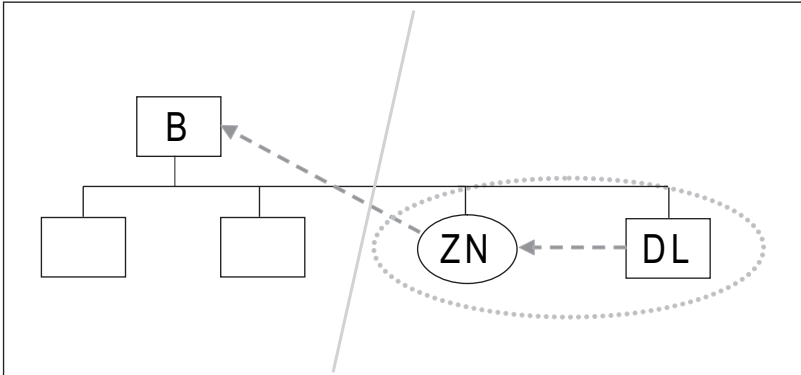


Hier kann zunächst eingewandt werden, dass die Leistungserbringung durch den Dienstleister vorrangig dem Stammhaus zuzurechnen ist. Ein derartiger Vorrang sollte m. E. nicht durchgreifen, wenn die Niederlassung im Ausland entsprechende Substanz in Form von Sach- und Personalausstattung aufweist und wirtschaftliche Gründe für ihre Einschaltung bestehen, z. B. als zentrale Einkaufsniederlassung für die Gruppe.

Ein weiterhin zu bedenkender Punkt ist die umsatzsteuerliche Situation der Niederlassung nach ausländischem Umsatzsteuerrecht, insbesondere ihre Vorsteuerabzugsberechtigung für die von dem dritten Dienstleister bezogenen Leistungen. Dazu wäre wohl grundsätzlich auf die Ausgangsumsätze des Stammhauses abzustellen, da die Niederlassung die bezogenen Dienstleistungen nicht für eigene entgeltliche Ausgangsumsätze verwendet. Anders kann es aber in einem Drittstaat sein. So soll in der Schweiz die „entgeltliche“, unternehmensinterne Weitergabe von Dienstleistungen zwischen einer dortigen Betriebsstätte und einem ausländischen Stammhaus einen zum Vorsteuerabzug berechtigenden Verwendungsumsatz darstellen.

8. Dienstleister und Organschaft im Ausland

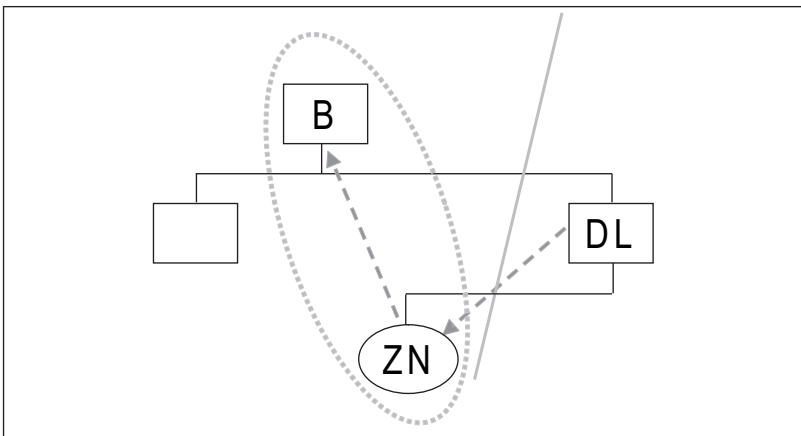
Das Vorsteuerabzugsproblem der ausländischen Niederlassung kann man dann in den Griff bekommen, wenn der Dienstleister zum Konzern gehört und im Ausland eine Organschaft wie bei uns, d. h. mit einem nicht im Inland ansässigen Organträger, möglich ist.



Allerdings kann hier die Frage aufkommen, welche Funktion die Niederlassung beim Leistungsbezug durch B erfüllt.

9. Dienstleister im Ausland, Organschaft im Inland

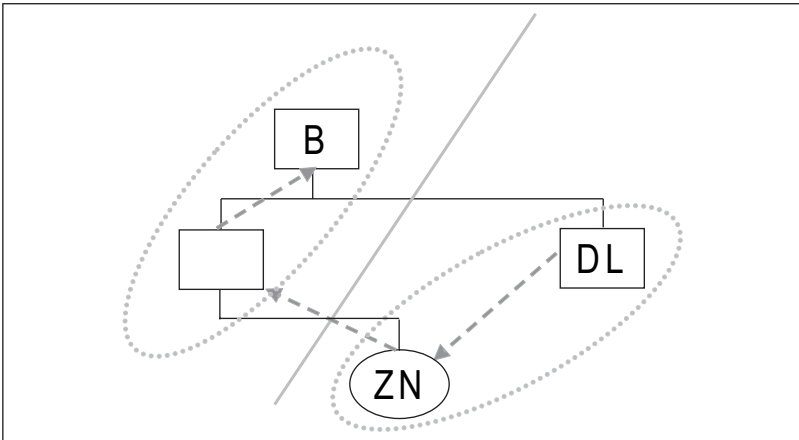
Zuweilen wird auch angedacht, dass der ausländische Dienstleister seine Leistungen im Konzern an seine inländische Zweigniederlassung erbringt, die sie innerhalb einer Organschaft an den eigentlichen Destinatär weiterleitet.



Die Organschaft mit im Inland ansässigem Organträger ist hier zwar möglich. Aber es kommen Zweifel auf an der praktischen Durchführung und der Zurechnung der Leistung an die Niederlassung sowie wegen der Darstellbarkeit der Leistung von der Niederlassung an den inländischen Organträger.

10. Doppelorganschaft mit Niederlassung im Ausland

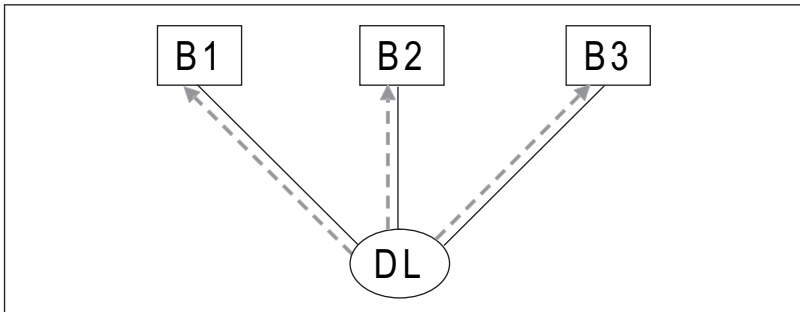
Schließlich habe ich als Gestaltungsvorschlag auch die hier als Doppelorganschaft bezeichnete Struktur gesehen.



Das dürfte sich möglicherweise den Vorwurf einer gekünstelten Gestaltung zur Vermeidung nicht abziehbarer Vorsteuern ausgesetzt sehen – gegebenenfalls auf Basis von § 42 AO oder gemeinschaftsrechtlichen Missbrauchsgrundsätzen.

11. Pool

Mit dem Pool entfernen wir uns etwas von eventuell „rein künstlichen Gestaltungen“, aber auch von Konzernstrukturen.



Hier hat typischerweise keiner der Finanzdienstleister die für die Organschaft erforderliche Kapitalbeteiligung und den beherrschenden Einfluss, dass sein Wille auch tatsächlich ausgeführt wird.⁶²

Nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der MwStSystRL (zuvor Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. f der 6. EG-Richtlinie) befreien die Mitgliedstaaten

„Dienstleistungen, die selbstständige Zusammenschlüsse von Personen, die eine Tätigkeit ausüben, die von der Steuer befreit ist oder für die sie nicht Steuerpflichtige sind, an ihre Mitglieder für unmittelbare Zwecke der Ausübung dieser Tätigkeit erbringen, soweit diese Zusammenschlüsse von ihren Mitgliedern lediglich die genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten fordern, vorausgesetzt, dass diese Befreiung nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung führt;“

Diese Bestimmung ist im deutschen Umsatzsteuerrecht bisher nur rudimentär und nur für Praxis- und Apparategemeinschaften umgesetzt.⁶³

Zunächst spricht wenig dafür, dass diese Richtlinienbestimmung nicht unmittelbar anwendbar sein sollte, denn sie ist – außer des Vorbehalts für Wettbewerbsverzerrungen – inhaltlich unbedingt und hinreichend genau. So hat auch die finanzgerichtliche Rechtsprechung eine unmittelbare Anwendung des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. f der 6. EG-Richtlinie bereits bejaht.⁶⁴

62 Zudem handelt es sich nach der Darstellung nicht um eine Kapitalgesellschaft, weshalb keine Organschaft möglich ist. Allerdings ist die gemeinschaftsrechtliche Grundlage (Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL) weit genug, um auch Personengesellschaften grundsätzlich als Organgesellschaften anzuerkennen; das gilt insbesondere für die GmbH & Co. KG als 100 %ige Tochtergesellschaft, eine Rechtsform, die in wahrscheinlich keinem anderen Mitgliedstaat eine solche Bedeutung hat wie in Deutschland, weshalb die Beschränkung der deutschen Organschaft auf Tochterkapitalgesellschaften eine Beschränkung der Wettbewerbs- und Rechtsformneutralität bewirken kann, vgl. *Hahne*, DStR 2008, 910 ff.

63 § 4 Nr. 14 Buchst. d UStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2009, zuvor § 4 Nr. 14 Satz 2 UStG.

64 Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil v. 21.2.2001 – II 1384/98, EFG 2001, 662, zu Leistungen eines Spitzenverbandes an die Mitgliedsverbände bei der Wahrnehmung von Verbandsaufgaben; die Entscheidung wurde vom BFH mit Urteil v.

Daher können grundsätzlich auch Finanz- und Versicherungsdienstleister von ihrem Pool steuerfrei Eingangsleistungen beziehen.

Auch die systematische Stellung der Norm in Art. 132 der MwStSystRL (zuvor Art. 13 Teil A der 6. EG-Richtlinie) muss nicht bedeuten, dass diese Befreiung nur auf die dort geregelten befreiten Tätigkeiten anzuwenden wäre, also die „Steuerbefreiungen für bestimmte, dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten“, denn eine derartige Einschränkung ist der Vorschrift selbst nicht zu entnehmen. Hierzu kann man auch darauf verweisen, dass es im EuGH-Verfahren *Taksatorringen*⁶⁵ um die Steuerbefreiung von Leistungen eines Pools ging, dessen Mitglieder Versicherungsgesellschaften waren, deren Leistungen unter Art. 13 Teil B Buchst. a der 6. EG-Richtlinie fielen. Der EuGH hat sich jedenfalls nicht hieran gestört, sondern sich mehr mit der Gefahr von Wettbewerbsverzerrungen beschäftigt.

Trotz ermutigender Ansätze bringt die Rechtsprechung zur unmittelbaren Anwendung der Richtlinienbestimmung (noch) nicht die für Steuergestaltung erforderliche Rechtssicherheit. Das gilt vermehrt bei einem grenzüberschreitenden Einsatz eines Pool, wenn auch die Rechtslage in dem anderen Mitgliedstaat zu berücksichtigen ist. Art. 132 Abs. 1 Buchst. f MwStSystRL ist nur in wenigen Mitgliedstaaten umfassend und mit Wirkung auf grenzüberschreitende Leistungsbeziehungen umgesetzt. Daher müsste man sich gegebenenfalls in beiden Staaten auf die unmittelbare Wirkung der Richtlinienbestimmung berufen und dem unsicheren Ausgang entgegensehen.

V. Perspektiven

Die Kommission hat im November 2007 einen Vorschlag zur Änderung der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie hinsichtlich der Behandlung von Versicherungs- und Finanzdienstleistungen⁶⁶ sowie für eine Verordnung zur Festlegung von Durchführungsbestimmungen⁶⁷ vorgelegt.⁶⁸

27.9.2001 – V R 37/01, DStRE 2002, 577, aufgehoben und die Sache an das FG zurückverwiesen, weil das FG keine Feststellungen zur Prüfung etwaiger Wettbewerbsverzerrungen getroffen hatte. FG Düsseldorf, Urteil v. 22.11.2006 – 5 K 3327/02 U, EFG 2007, 1379, für die von einer Arbeitsgemeinschaft von Krankenkassen gegenüber den an ihr beteiligten Krankenkassen erbrachten Leistungen im Bereich der zentralen EDV-technischen Abwicklung der Geschäftstätigkeit der Krankenkassen; Revision beim BFH anhängig unter dem Az. V R 5/07.

65 EuGH, Urteil v. 20.11.2003 – C-8/01 *Taksatorringen*, Slg. 2003, I-13711, UR 2004, 82 mit Anm. *Burgmaier*. Vgl. zu Art. 13 Teil B Buchst. f der 6. EG-Richtlinie auch EuGH, Urteil v. 11.12.2008 – C-407/07 *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing*, UR 2009, 52.

66 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem hinsichtlich der Behandlung von Versicherungs- und Finanzdienstleistungen vom 28.11.2007, KOM(2007) 747 endg.

Anlass für die Kommissionsvorschläge ist der Mangel an Rechtssicherheit und Neutralität im Bereich der Versicherungs- und Finanzdienstleistungen. Der Katalog der steuerfreien Versicherungs- und Finanzdienstleistungen wurde seit Verabschiedung der 6. EG-Richtlinie nicht grundlegend geändert und insbesondere nicht an neuere Produkte, Entwicklungen und Vertriebsstrukturen angepasst. Aufgrund ungenauer Vorgaben der Richtlinie, Wahlrechten der Mitgliedstaaten und Fehlern bei der Umsetzung sind die nationalen Vorschriften zum Leistungsort, den Steuerbefreiungen und der Vorsteuer-Abzugsberechtigung sehr unterschiedlich, was die Umsatzsteuer-Neutralität beeinträchtigt und bei grenzüberschreitender Leistungserbringung zu zusätzlichen Belastungen führt. Schließlich wird die Nutzung von Kostensynergien durch Ausgliederung (Outsourcing) durch umsatzsteuerliche Restriktionen gehemmt. Den Vorschlägen vorangegangen waren eine breit angelegte öffentliche Konsultation der betroffenen Kreise, eigene Analysen der Kommission und eine unabhängige externe Studie zu mehreren in Betracht gezogenen Reformmöglichkeiten. Die Vorschläge halten nun am grundsätzlichen Konzept der Steuerbefreiung ohne Vorsteuerabzug fest. Aber die Befreiungstatbestände sollen in ihrem Anwendungsbereich erweitert und konkretisiert werden ohne Bezugnahme auf aufsichtsrechtliche Begriffe und Regelungen.

Dazu sollen die Versicherungs- und Finanzdienstleistungen in Art. 135 Abs. 1 der MwStSystRL-E eher knapp beschrieben und in Art. 135a der MwStSystRL-E definiert werden. Statt des bisherigen Wahlrechts der Mitgliedstaaten, den Steuerpflichtigen eine Option zur Umsatzsteuer einzuräumen, sollen sie nach Art. 137 der MwStSystRL-E verpflichtet werden, das Optionsrecht einzuräumen, das auf Versicherungsumsätze und die Verwaltung von Investmentfonds ausgedehnt werden soll. Zu den einzelnen Versicherungs- und Finanzdienstleistungen soll in der Verordnung festgelegt werden, was steuerfrei und was nicht steuerfrei ist.

Speziell für das Outsourcing ist auf folgende Regelungen hinzuweisen: Nach dem neuen Art. 135 Abs. 1a der MwStSystRL-E soll die Steuerbefreiung für Versicherungs- und Finanzdienstleistungen auf die Erbringung eines jeden ihres Bestandteils anzuwenden sein, „der ein eigenständiges Ganzes bildet und die spezifischen und wesentlichen Eigenschaften der steuerbefreiten Dienstleistung aufweist“. Die Verordnung soll für Versicherungs- und Finanzdienstleistung allgemein⁶⁹ sowie für die einzelne Versicherungs- und

67 Vorschlag für eine Verordnung des Rates zur Festlegung von Durchführungsbestimmungen zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem hinsichtlich der Behandlung von Versicherungs- und Finanzdienstleistungen vom 28.11.2007, KOM(2007) 746 endg.

68 Siehe zu den Vorschlägen insgesamt *Wäger*, UR 2008, 102; *Scholz/Nattkämper*, UR 2008, 716.

69 Art. 13 VO-E.

Finanzdienstleistung⁷⁰ nach Art. 135 Abs. 1 der MwStSystRL-E die Dienstleistungen definieren, die den spezifischen und wesentlichen Charakter einer steuerbefreiten Dienstleistung aufweisen, sowie gegebenenfalls die Dienstleistungen, die diesen Charakter nicht haben. Es fällt auf, dass die Regelung für steuerfreie Bestandteile nach Art. 135 Abs. 1a der MwStSystRL-E nicht für die Vermittlung von Versicherungs- und Finanzumsätze sowie für die Verwaltung von Investmentfonds gelten soll, ohne dass hierfür eine Erläuterung gegeben wird.

Die Vorschläge für das Outsourcing („steuerfreie Bestandteile“) stellen eine Kodifizierung der EuGH-Rechtsprechung dar, ergänzt um eigene Vorstellungen der Kommission. Manchem Wirtschaftsteilnehmer mag die von der Kommission vorgeschlagene Regelung zur Steuerbefreiung ausgelagerter Leistungen vielleicht nicht weit genug gehen. Gleichwohl würde die Regelung aber in den Grenzen ihrer Definitionen für mehr Rechtssicherheit sorgen. Daher ist der Ansatz der Kommission im Grunde zu begrüßen. Gerade bei der Spezifität und Wesentlichkeit kommt es mehr auf Wertungen als auf Rechtsfragen an, weshalb eine mehr detaillierte Normierung eine rechtssichere Anwendung im Einzelfall ermöglicht.

Es wird sich zeigen müssen, ob die Vorschläge der Kommission im Rat die erforderliche Zustimmung aller 27 Finanzminister erhalten. Man kann durchaus Zweifel daran haben, da die beiden Rechtsakte Auswirkungen auf die Steuereinnahmen der Mitgliedstaaten haben, was immer ein kritischer Punkt für Harmonisierungsbemühungen der Kommission ist.⁷¹

Unabhängig von dieser Regelung wird sich die Rechtsprechung weiterhin mit Fragen zum Outsourcing auch in anderen Konstellationen⁷² befassen müssen.

70 Art. 14 bis 20 VO-E.

71 Zudem wird das Einstimmigkeitserfordernis in Steuerfragen gelegentlich zur taktischerischen Blockade wegen Partikularinteressen in unverbundenen Bereichen genutzt.

72 Vgl. zur Umsatzsteuerfreiheit bei Kreditfabriken *Hamacher/Haustein*, UR 2007, 837.

Die umsatzsteuerliche Behandlung von Immobilien

Jörg Kraeusel

Ministerialdirigent, Bundesministerium der Finanzen, Berlin

Inhaltsübersicht

- | | |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none">I. EinleitungII. Steuergegenstand und Geltungsbereich<ul style="list-style-type: none">1. Umsätze mit Grundstücken<ul style="list-style-type: none">a) Lieferung von Grundstückenb) Steuerbarkeit der Entnahme von Grundstückenc) Geschäftsveräußerung im Ganzen im Zusammenhang mit Grundstücken2. Vermietung und Verpachtung von Grundstücken3. Steuerbarkeit der nichtunternehmerischen Nutzung von Grundstücken4. Ort der Leistungen im Zusammenhang mit einem GrundstückIII. Steuerbefreiungen<ul style="list-style-type: none">1. Lieferung von Grundstücken<ul style="list-style-type: none">a) Gemeinschaftsrechtb) Nationales Recht2. Entnahme von Grundstücken<ul style="list-style-type: none">a) Gemeinschaftsrechtb) Nationales Recht3. Vermietung und Verpachtung von Grundstücken<ul style="list-style-type: none">a) Gemeinschaftsrechtb) Nationales Recht4. Nichtunternehmerische Nutzung von Grundstücken<ul style="list-style-type: none">a) Gemeinschaftsrechtb) Nationales Recht5. Verzicht auf die Steuerbefreiung6. Leistungen von EigentümergemeinschaftenIV. Bemessungsgrundlagen<ul style="list-style-type: none">1. Bei der Lieferung von Grundstücken<ul style="list-style-type: none">a) Grunderwerbsteuer gehört nicht zur Bemessungsgrundlageb) Mindestbemessungsgrundlagen | <ul style="list-style-type: none">2. Bei der Vermietung und Verpachtung und bei der nichtunternehmerischen Nutzung von GrundstückenV. Verlagerung der SteuerschuldVI. Rechnungsausstellung im Zusammenhang mit GrundstückenVII. Vorsteuerabzug<ul style="list-style-type: none">1. Zuordnung von Grundstücken2. Weitere Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug3. Praxisbeispiele4. Vorschlag für eine Änderung der MwStSystRL zur Korrektur der Seeling-Rechtsprechung5. Ausschluss des Vorsteuerabzugs6. VorsteueraufteilungVIII. Vorsteuerberichtigung<ul style="list-style-type: none">1. Anwendungsgrundsätze2. Änderung der Verhältnisse3. Berichtigungszeitraum4. Grundstücke als Berichtigungsobjekte<ul style="list-style-type: none">a) Grundstücke, die nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet werdenb) Grundstücke, die nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet werdenc) Nachträglich in ein Grundstück (das ertragsteuerlich entweder Anlagevermögen oder Umlaufvermögen ist) eingehende Gegenstände, wenn diese Gegenstände dabei ihre körperliche und wirtschaftliche Eigenart endgültig verlieren (§ 15a Abs. 3 UStG)d) Sonstige Leistungen, die an einem Grundstück (das ertragsteuerlich entweder Anlagevermögen oder Umlaufvermögen ist) ausgeführt werden, |
|--|---|

- | | |
|---|---|
| <p>die im Zeitpunkt des Leistungsbezugs noch nicht wirtschaftlich verbraucht sind (§ 15a Abs. 3 UStG)</p> <p>e) Sonstige Leistungen (die mehrfach oder nur einmalig zur Erzielung von Umsätzen verwendet werden), die nicht an einem Grundstück ausgeführt werden (§ 15a Abs. 4 UStG)</p> | <p>f) Nachträgliche Anschaffungs- und Herstellungskosten</p> <p>5. Aufzeichnungspflichten bei der Vorsteuerberichtigung im Zusammenhang mit Grundstücken</p> <p>IX. Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen und Umsatzsteuererklärungen</p> <p>X. Zusammenfassung</p> |
|---|---|

I. Einleitung

Das Thema „die umsatzsteuerliche Behandlung von Immobilien“ ist *weit gefasst*. Ich verstehe darunter die *umsatzsteuerliche Behandlung von Leistungen im Zusammenhang mit bebauten oder nichtbebauten Grundstücken und mit grundstücksgleichen Rechten*.

Deshalb möchte ich in meinem Beitrag vor allem auf die aus der steuerlichen Praxis problematischen Regelungsbereiche eingehen.

Wenn es um Grundstücke geht, haben Entscheidungen zur Umsatzsteuer häufig eine immense Tragweite.

Schauen wir zunächst auf das UStG. Dieses enthält keine Definition des Begriffs des Grundstücks. Allerdings findet sich das Wort „Grundstück“ oder „Grundstücke“ im Text des UStG an mehreren Stellen:

- in § 3a Abs. 2 Nr. 1 UStG, der den Ort der Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück regelt,
- in § 4 Nr. 4a UStG (Umsatzsteuerlager kann jedes Grundstück sein),
- in § 4 Nr. 12 UStG, der die Befreiung der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken regelt,
- in § 9 Abs. 2 und 3 und § 27 Abs. 2 UStG, wo die Option zur Steuerpflicht bei der Vermietung von Grundstücken und bei der Lieferung von Grundstücken geregelt ist,
- in § 14 Abs. 2 Nr. 1 UStG (Rechnungsausstellung über Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück),
- in § 15a Abs. 1 UStG (Berichtigung des Vorsteuerabzugs),
- in § 27 Abs. 6 UStG (Nutzungsüberlassung von Sportanlagen bis 31.12.2004), und
- bei der Umsatzsteuer-Nachschauf (§ 27b UStG).

Aber auch in anderen Vorschriften spielt die umsatzsteuerliche Behandlung von Grundstücken eine große Rolle, obwohl das Wort „Grundstück“ dort nicht fällt; ich erwähne hier z. B. den § 1 Abs. 1a UStG, also die umsatzsteuerliche Behandlung der Geschäftsveräußerung im Ganzen.

II. Steuergegenstand und Geltungsbereich

Betrachten wir zunächst einmal die *steuerbaren* und die *nichtsteuerbaren* Umsätze im Zusammenhang mit Grundstücken.

Zu den steuerbaren Umsätzen zählen zunächst:

- die Lieferung von Grundstücken i. S. des § 3 Abs. 1 UStG,
- die Entnahme von Grundstücken i. S. des § 3 Abs. 1b UStG,
- entgeltliche sonstige Leistungen i. S. des § 3 Abs. 9 UStG im Zusammenhang mit Grundstücken, z. B. die entgeltliche Übertragung eines Mit-eigentumsanteils¹ oder die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken,
- die nichtunternehmerische Nutzung von Grundstücken als unentgeltliche Wertabgabe i. S. des § 3 Abs. 9a UStG

Nach einer *weiter gefassten* Definition von Leistungen im Zusammenhang mit Grundstücken zählen dazu auch die Leistungen, die sich auf die *Bebauung, Nutzung, Verwertung oder Unterhaltung* des Grundstücks beziehen. Daran knüpft § 3a Abs. 2 Nr. 1 UStG an und verlegt den Ort dieser Leistung dorthin, wo ein *Grundstück belegen* ist. Dazu zählen z. B. *Bauleistungen*, die sonstigen Leistungen der Veranstalter von *Messen und Ausstellungen* an die Aussteller, *Pflege- und Reinigungsleistungen* an Gebäuden oder Grünflächen, Leistungen der *Grundstücksmakler*, der *Grundstückssachverständigen* oder der *Notare*.

Zu den *nichtsteuerbaren Umsätzen* zählt vor allem die Geschäftsveräußerung i. S. des § 1 Abs. 1a UStG. Auch die *nichtunternehmerische Verwendung* oder auch die *Entnahme* kann nicht steuerbar sein, wie wir später sehen werden.

Der Ort der Leistung im Zusammenhang mit Grundstücken richtet sich bei sonstigen Leistungen nach § 3a UStG, bei der Lieferung und Entnahme von Grundstücken nach § 3 Abs. 7 sowie nach § 3f UStG.

1 Abschn. 25 Abs. 2 Nr. 2 UStR.

1. Umsätze mit Grundstücken

a) Lieferung von Grundstücken

Die Lieferungen von Grundstücken, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, sind – wie die Lieferungen von beweglichen Gegenständen – *steuerbar* (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG), aber grundsätzlich *steuerfrei*. Wird unter den Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 und Abs. 3 zur Steuerpflicht *optiert*, kommt es zur Verlagerung der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger nach § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG. Darauf kommen wir später noch zu sprechen.

Was die *Steuerbarkeit* betrifft, gibt es allerdings *Sonderfälle*. So unterliegt der *Übergang eines Grundstücks im Flurbereinigungsverfahren* nach dem FlurbG und im Umliegungsverfahren nach dem BauGB grundsätzlich nicht der Umsatzsteuer. In den Fällen der Unternehmensflurbereinigung (§§ 87 bis 89 FlurbG) ist die Bereitstellung von Flächen insoweit umsatzsteuerbar, als dafür eine Geldentschädigung gezahlt wird.²

Häufig erhalten Grundstückseigentümer eine *Ausgleichszahlung* für beim Bau einer *Überlandleitung* entstehende *Flurschäden* durch deren Betreiber. Diese Ausgleichszahlungen stellen nach Auffassung des BFH *keinen Schadensersatz*, sondern Entgelt für die Duldung der Flurschäden durch den Eigentümer dar³. Diese Duldungsleistung ist eine *Nebenleistung* zur steuerfreien Grundstücksüberlassung.

Zur Frage, was *Liefergegenstand* bei noch *nicht abgeschlossenen Werklieferungen* von Bauwerken ist, nimmt Abschn. 28 UStR Stellung. Wird über das Vermögen eines Bauunternehmers vor Lieferung des auf dem Grundstück des Leistungsempfängers errichteten Bauwerks das *Insolvenzverfahren* eröffnet und lehnt der Insolvenzverwalter die weitere Erfüllung des Werkvertrags nach § 103 InsO ab, ist neu bestimmter Gegenstand der Werklieferung das nicht fertiggestellte Bauwerk⁴.

Wird über das Vermögen des *Bestellers* eines Bauwerks vor dessen Fertigstellung das Insolvenzverfahren eröffnet und lehnt der Insolvenzverwalter die weitere Erfüllung des Werkvertrags ab, beschränkt sich der Leistungsaustausch zwischen Werkunternehmer und Besteller auf den vom Werkunternehmer *gelieferten Teil des Werks*, der nach § 105 InsO nicht mehr zurückgefordert werden kann⁵.

2 Abschn. 1 Abs. 13 UStR.

3 Abschn. 3 Abs. 10 UStR, BFH, Urteil v. 11.11.2004 – V R 30/04, BStBl II 2005, 802.

4 Vgl. BFH, Urteil v. 2.2.1978 – V R 128/76, BStBl II 1978, 483, zum Werkunternehmer-Konkurs.

5 Vgl. BFH, Beschluss v. 24.4.1980 – V S 14/79, BStBl II 1980, 541, zum Besteller-Konkurs.

Auch in Fällen, in denen der Werkunternehmer aus anderen Gründen die Arbeiten vorzeitig und endgültig einstellt, beschränkt sich die Werklieferung auf den noch nicht fertiggestellten Bau⁶.

b) Steuerbarkeit der Entnahme von Grundstücken

Die *Entnahme* von Grundstücken ist unter den Voraussetzungen des § 3 Abs. 1b UStG *steuerbar*, soweit es sich nicht um eine Geschäftsveräußerung i. S. des § 1 Abs. 1a UStG handelt. Außerdem kann es an der Steuerbarkeit mangeln, wenn das Grundstück beim Bezug nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt hat (§ 3 Abs. 1b Satz 2 UStG).

Voraussetzung für die Entnahme ist zunächst, dass das Grundstück dem Unternehmen zugeordnet war.

Folgenden Fall hatte der BFH zu entscheiden:

Beispiel:

Ein *Robbauunternehmer* errichtete für eigene Wohnzwecke ein schlüsselfertiges Haus mit Mitteln des Unternehmens. In diesem Fall stellte sich die Frage, was *Gegenstand der Entnahme* war. Der BFH entschied, dass Gegenstand der Entnahme das *schlüsselfertige Haus* sei, nicht lediglich der Rohbau⁷. Entscheidend sei nicht, was der Unternehmer in der Regel im Rahmen seines Unternehmens herstelle, sondern was im konkreten Fall *Gegenstand der Wertabgabe* des Unternehmens sei⁸.

Wird ein Einfamilienhaus für unternehmensfremde Zwecke auf einem zum Betriebsvermögen gehörenden Grundstück errichtet, überführt der Bauunternehmer das Grundstück in aller Regel spätestens im *Zeitpunkt des Baubeginns* in sein *Privatvermögen*. Dieser Vorgang ist nach Abschn. 24b Abs. 7 Satz 4 UStR unter den Voraussetzungen des § 3 Abs. 1b Satz 2 UStG eine Lieferung i. S. des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG.

c) Geschäftsveräußerung im Ganzen im Zusammenhang mit Grundstücken

Eine Geschäftsveräußerung i. S. des § 1 Abs. 1a UStG liegt vor, wenn die *wesentlichen Grundlagen* eines Unternehmens oder eines gesondert geführten Betriebs an einen Unternehmer für dessen Unternehmen übertragen werden. Voraussetzung dabei ist, dass eine *organische Zusammenfassung* von Sachen und Rechten übertragen wird, die dem Erwerber die Fortführung des Unternehmens oder des in der Gliederung gesondert geführten Teils ohne großen finanziellen Aufwand ermöglicht⁹. Das gilt auch dann, wenn der Erwerber mit dem Erwerb des Unternehmens oder des gesondert geführten Betriebs seine eigene unternehmerische Tätigkeit beginnt¹⁰ oder

6 Vgl. BFH, Urteil v. 28.2.1980 – V R 90/75, BStBl II 1980, 535.

7 Vgl. BFH, Urteil v. 3.11.1983 – V R 4/73, BStBl II 1984, 169.

8 Vgl. BFH, Urteil v. 21.4.1988 – V R 135/83, BStBl II 1988, 746.

9 BFH, Urteil v. 28.11.2002 – V R 3/01, BStBl II 2004, 665.

10 Vgl. Abschn. 19 Abs. 1.

diese nach dem Erwerb in veränderter Form fortführt, nicht jedoch, wenn er beabsichtigt, die übernommene Geschäftstätigkeit sofort abzuwickeln¹¹.

Seit der EuGH-Entscheidung „Zita Modes“ aus dem Jahre 2003 liegt eine Geschäftsveräußerung i. S. des Art. 19 MwStSystRL (entspricht § 1 Abs. 1a UStG) nur noch dann vor, wenn der Erwerber des Unternehmens oder des in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführten Betriebes *beabsichtigt*, die betreffende Geschäftstätigkeit fortzuführen¹².

Der BFH hat diese Rechtsprechung des EuGH in seinen Urteilen vom 18.1.2005¹³ und vom 24.2.2005¹⁴, die in Abschn. 5 Abs. 1 UStR zitiert werden, fortgeführt. Sie enthalten folgende Kernaussagen:

- Geschäftsveräußerung im Ganzen liegt auch bei Veräußerung vermieteter Immobilien vor; keine Geschäftsveräußerung bei Veräußerung eines im Zeitpunkt der Veräußerung nicht vermieteten Hallengrundstücks;
- keine Geschäftsveräußerung im Ganzen bei Verkauf einzelner Immobilien durch Bauträger, auch wenn diese im Zeitpunkt der Veräußerung teilweise vermietet sind;
- es schadet nicht, wenn der Erwerber einer verpachteten Gewerbe-Immobilie, der anstelle des Veräußerers in den Pachtvertrag eingetreten ist, anschließend wegen wirtschaftlicher Schwierigkeiten des Pächters auf Pachtzinszahlungen verzichtet und mit dem Pächter vereinbart, dass die Zahlungen wieder aufzunehmen sind, wenn sich die finanzielle Situation des Pächters deutlich verbessert.

Die aktuelle Rechtsprechung des BFH soll an nachfolgenden Beispielen erläutert werden:

Beispiel 1:

V vermietet ein Bürogebäude an M, ein Handelsunternehmen. Er veräußert es an M, der das Gebäude weiterhin für sein Handelsunternehmen nutzt.

Es liegt keine Geschäftsveräußerung im Ganzen vor. Die von M ausgeübte Handelstätigkeit ist keine Fortführung der Vermietungstätigkeit des V.

Beispiel 2:

V errichtet ein Gebäude in der Absicht, es zu vermieten. Da er keine Mieter findet, veräußert er es an E.

Wenn E die Absicht hat, das Gebäude zu vermieten, liegt eine Geschäftsveräußerung im Ganzen vor. Es ist unschädlich, dass V das Unternehmen in der Gründungsphase veräußert hat¹⁵. Es liegt dagegen keine Geschäftsveräußerung im Ganzen vor, wenn E nicht

11 Vgl. EuGH, Urteil v. 27.11.2003, C-497/01, EuGHE I, 14393.

12 EuGH, Urteil v. 27.11.2003, Zita Modes Sàrl, DStR 2003 S. 2220.

13 V R 53/02, BFH/NV 2005, 810.

14 V R 45/02, BStBl II 2007, 61.

15 BFH, Urteil v. 8.3.2001 – V R 24/98, BStBl II 2003, 430.

die Absicht hat, das Gebäude zu vermieten, sondern es z. B. als Geschäftsgebäude für sein Unternehmen zu nutzen.

Beispiel 3:

V betreibt ein auf ein Großprojekt beschränktes Bauträgerunternehmen. Er erwirbt ein Grundstück und bebaut es. Um es möglichst gut veräußern zu können, sucht er Mieter und schließt mit ihnen Mietverträge ab. Er veräußert das Grundstück an M, der die Büros vermietet.

Es liegt keine Geschäftsveräußerung im Ganzen vor. M führt die Bauträgertätigkeit des V nicht fort. M ist vielmehr als Vermieter tätig¹⁶

Beispiel 4:

V vermietet seit Jahren ein Grundstück. Er veräußert es an E. E beabsichtigt, die Vermietungstätigkeit dauerhaft fortzuführen. Um einer drohenden Enteignung zu entgehen, veräußert er das Grundstück drei Jahre nach Erwerb.

Es liegt eine Geschäftsveräußerung im Ganzen vor. E führt die Vermietungstätigkeit fort. Die spätere Veräußerung war ursprünglich nicht beabsichtigt und ist deshalb unbeachtlich. Zur Prüfung der Geschäftsveräußerung ist auf die bei der Übereignung bestehende Absicht abzustellen.

Beispiel 5:

Der Unternehmer A erwirbt vom Unternehmer B mit notariellem Kaufvertrag ein bebautes Grundstück und Einrichtungsgegenstände. Der B hatte das Gebäude für den Betrieb als Diskothek verpachtet. Der Pachtvertrag endet vor der Besitzeinweisung und geht nicht auf den A über. Nach dem Besitzübergang verpachtet der A das Objekt mit der Diskothek seinerseits an einen Dritten.

Es liegt keine Geschäftsveräußerung im Ganzen vor. Im Zeitpunkt der Veräußerung war das Grundstück nicht vermietet oder verpachtet¹⁷. Nicht begünstigt sei die sofortige Abwicklung der übernommenen Geschäftstätigkeit.

Im Hinblick auf die nach der EuGH-Rechtsprechung erforderliche Absicht des Erwerbers, den übertragenen Geschäftsbetrieb oder Unternehmensteil zu betreiben, kommt es maßgeblich darauf an, ob das übertragene Vermögen die Fortsetzung einer bisher durch den Veräußerer ausgeübten Tätigkeit ermöglicht.

Problematisch ist die Angelegenheit, wenn die Parteien von einer nicht steuerbaren Geschäftsveräußerung ausgegangen sind und es versäumt haben, rein vorsorglich zur Umsatzsteuerpflicht zu optieren. Die Option kann nach § 9 Abs. 3 UStG nur im notariellen Vertrag erklärt werden. Hieran hat der Erwerber nur ein Interesse, wenn er zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, d. h. keine den Vorsteuerabzug ausschließende Verwendungsumsätze nach § 15 Abs. 2 UStG ausführt. So setzt der Vorsteuerabzug z. B. voraus, dass der Erwerber, der das Grundstück verpachtet, nach § 4 Nr. 12 UStG auf die

16 BFH, Urteil v. 24.2.2005 – V R 45/02, BStBl II 2007, 61.

17 BFH, Urteil v. 11.10.2007 – V R 57/06, BFH/NV 2008, 509.

Steuerfreiheit verzichten darf. Des Weiteren muss eine Rechnung mit gesondertem Steuerausweis vorliegen.

Beispiel 6:

Ein Wirtschaftsberater besitzt ein Grundstück, das mit einem Gebäude bebaut ist und neben vom Unternehmer selbst genutzten Büroräumen auch gewerblich vermietete Räume enthält. Der selbst genutzte Büroraum umfasst ca. 63 % der Gesamtläche und die gewerblich vermieteten Räume umfassen ca. 37 % der Gesamtläche. Hinsichtlich der vermieteten Räume hat der Unternehmer zur Steuerpflicht optiert. Deshalb nimmt er auch den Vorsteuerabzug in voller Höhe in Anspruch.

Der Wirtschaftsberater veräußert einen Miteigentumsanteil von 20 % an dem Grundstück an seinen Sohn.

Das Finanzamt behandelt die entgeltliche Einräumung des Miteigentumsanteils auf den Sohn als nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG steuerfreie Grundstücksveräußerung sowie als eine gleichfalls steuerfreie Entnahme des beim Wirtschaftsberater verbliebenen Miteigentumsanteils. Hieraus ergäbe sich eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG.

Nach Auffassung des BFH liegt dagegen eine Geschäftsveräußerung i. S. von § 1 Abs. 1a UStG vor¹⁸. Dabei beschränkt sich der Gegenstand der Geschäftsveräußerung auf den vermieteten Grundstücksteil. Insoweit kann es folglich auch nicht zu einer Vorsteuerberichtigung kommen, denn nach § 15a Abs. 10 UStG wird der für das Wirtschaftsgut maßgebliche Berichtigungszeitraum nicht unterbrochen. Vielmehr führt der Erwerber den bisherigen Berichtigungszeitraum fort. Eine Vorsteuerberichtigung kommt auch nicht hinsichtlich des für eigenunternehmerische Zwecke genutzten Grundstücksteils in Betracht. Der bisherige Alleineigentümer bleibt auch als Miteigentümer in Bruchteils-gemeinschaft insoweit zum Vorsteuerabzug berechtigt, als seine eigenunternehmerische Nutzung (betrug 63 % der Gebäudefläche) seinen quotalen Miteigentumsanteil am Grundstück (80 %) nicht übersteigt¹⁹.

Handelt es sich bis zur Begründung der Bruchteils-gemeinschaft um eine nichtunternehmerische Nutzung durch den bisherigen Alleineigentümer und liegt auch keine anderweitige Zuordnung zum Unternehmen dieser Person vor, kommt weder der Nutzung noch der Übertragung des dieser Nutzung zuzurechnenden Grundstücksteils Unternehmenscharakter zu. Eine Anwendung von § 15a UStG kommt schon deshalb nicht in Betracht.

Nutzt der bisherige Alleineigentümer – wie im Beispielfall – den nicht vermieteten Grundstücksteil für unternehmerische Zwecke, bleibt er auch als Miteigentümer in Bruchteilsgemeinschaft insoweit zum Vorsteuerabzug berechtigt, als er den Gemeinschaftsgegenstand im Rahmen der Zuordnung zu seinem Unternehmen für eigene unternehmerische Zwecke nutzt und diese Nutzung seinen quotalen Miteigentumsanteil am Grundstück nicht übersteigt. In Beispielfall bleibt der bisherige Alleineigentümer zu 80 % Miteigentümer, der für eigene unternehmerische Zwecke genutzte Teil liegt unter dieser Quote, er trägt lediglich 63 %. Dementsprechend ist der bisherige Alleineigentümer auch für die ab Entstehung der Bruchteils-gemeinschaft anfallenden Vorsteuerbeträge in dem Umfang zum Vorsteuerabzug berechtigt, in dem er Teile des Grundstücks weiter-

18 BFH, Urteil v. 22.11.2007 – V R 5/06, DB 2008, 560, DStR 2008, 400, fortführend BFH, Urteil v. 6.9.2007 – V R 41/05, BFH/NV 2007, 2436.

19 Fortführung von BFH, Urteil v. 6.10.2005 – V R 40/01, BStBl II 2007, 13, BFH/NV 2006, 219.

hin für eigene Unternehmenszwecke nutzt und der dieser Nutzung zuzurechnende Grundstücksteil seinen Miteigentumsanteil nicht übersteigt.

Im Ergebnis kommt es somit für den Vorsteuerabzug und die Vorsteuerberichtigung auf die Gesamtnutzung durch die Bruchteilsgemeinschaft und den Miteigentümer an. Anspruchsinhaber und -verpflichteter ist dabei die Bruchteilsgemeinschaft, soweit die Nutzung durch die Gemeinschaft erfolgt, und der jeweilige Miteigentümer im Hinblick auf die durch ihn persönlich erfolgende Nutzung.

Beispiel 7:

Eine Landwirtschaftskammer führt steuerpflichtige Umsätze aus Untersuchungen auf privatrechtlicher Grundlage aus. Daneben gibt es eine Tochtergesellschaft der Landwirtschaftskammer, die an diese steuerbare und steuerpflichtige Umsätze (Qualitätsmanagement) ausführt.

Die Landwirtschaftskammer verkauft ihr landwirtschaftliches Institut an einen anderen Unternehmer. Dieser beabsichtigte, die Zukunft des Instituts am bisherigen Standort langfristig sicherzustellen und in einzelnen Bereichen auszubauen. Dem Institut sollen dabei moderne, privatwirtschaftliche Strukturen verschafft werden, um damit die Wirtschaftlichkeit des Instituts zu verbessern. Die Geschäftsanteile der Tochtergesellschaft der Landwirtschaftskammer sowie die mit dieser abgeschlossenen Verträge werden allerdings nicht mit übertragen. Diesen Umstand sehen FA und FG für die Annahme einer nicht steuerbaren Geschäftsveräußerung als schädlich an. Ein zertifiziertes Qualitätsmanagement sei für die Tätigkeit des Instituts unbedingt erforderlich.

Dagegen beurteilt der BFH den Sachverhalt als nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen²⁰. Die Übertragung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen und die Möglichkeit zur Unternehmensfortführung ohne großen finanziellen Aufwand sei keine eigenständige Voraussetzung für die Nichtsteuerbarkeit, sondern im Rahmen der Gesamtwürdigung zu berücksichtigen, aus der sich ergebe, ob das übertragene Unternehmensvermögen als hinreichendes Ganzes die Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit ermöglicht.

2. Vermietung und Verpachtung von Grundstücken

Die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch einen Unternehmer stellt eine *sonstige Leistung* i. S. des § 3 Abs. 9 UStG dar. Unternehmer kann auch eine Bruchteilsgemeinschaft sein.

Vermieten *Ehegatten* mehrere in ihrem Bruchteilseigentum stehende Grundstücke, ist die jeweilige Bruchteilsgemeinschaft ein gesonderter Unternehmer, wenn auf Grund unterschiedlicher Beteiligungsverhältnisse im Vergleich mit den anderen Bruchteilsgemeinschaften eine *einheitliche Willensbildung* nicht gewährleistet ist²¹.

Ob der *Erwerber eines Miteigentumsanteils* eines vermieteten Grundstücks Unternehmer ist oder nicht, hängt von der Art der Überlassung seines Mit-

²⁰ BFH, Urteil v. 23.8.2007 – V R 14/05, BStBl II 2008, 165.

²¹ Vgl. BFH, Urteil v. 25.3.1993 – V R 42/89, BStBl II 1993, 729, und v. 29.4.1993 – V R 38/89, BStBl II 1993, 734.

eigentumsanteils an die Gemeinschaft ab. Die zivilrechtliche Stellung als Mitvermieter ist für die Unternehmereigenschaft allein nicht ausreichend²².

Ob eine *Körperschaft des öffentlichen Rechts* mit der Vermietung von Büroräumen und Pkw-Stellplätzen im Rahmen eines Betriebs gewerblicher Art als Unternehmer tätig wird, ist zurzeit Gegenstand eines Vorabentscheidungsersuchens des BFH an den EuGH²³.

Beispiel:

Im Streitfall vermietete eine Grundstücks-Vermietungsgesellschaft ein Verwaltungsgebäude mit Tiefgarage an eine IHK, die das Gebäude ihrerseits auch teilweise (Büroflächen und Tiefgaragenplätze) an Dritte steuerpflichtig weitervermietete. Die Vermietungsgesellschaft verzichtete auf die Steuerfreiheit der Vermietungsumsätze an die IHK, um den Vorsteuerabzug aus der Errichtung des Gebäudes zu erlangen. Im Rahmen einer Betriebsprüfung bei der GmbH vertrat der Prüfer die Ansicht, dass der Verzicht der Vermietungsgesellschaft nach § 9 UStG auf die Umsatzsteuerbefreiung ihrer Vermietungsumsätze an die IHK sei unwirksam, soweit die IHK ihrerseits die von der Vermietungsgesellschaft angemieteten Büroflächen und Tiefgaragenstellplätze langfristig an Dritte steuerpflichtig weitervermietete. Denn insoweit sei die IHK nicht unternehmerisch tätig geworden.

Kernpunkt des Rechtsstreits ist also die Frage, ob die IHK, eine *Einrichtung des öffentlichen Rechts*, mit ihrer langfristigen Vermietung der Büroräume und PKW-Stellplätze an Dritte *unternehmerisch tätig geworden* ist und damit eine Option des Vermieters möglich war. Entscheidend hierfür ist die Auslegung des für das UStG maßgeblichen Gemeinschaftsrechts.

Nach der Rechtsprechung des EuGH und des BFH²⁴ ist eine *juristische Person des öffentlichen Rechts unternehmerisch tätig*, wenn sie auf privatrechtlicher Grundlage und nicht im Rahmen der eigens für sie geltenden öffentlich-rechtlichen Regelungen handelt. Danach war die *IHK* im Streitfall *unternehmerisch* tätig, weil sie die Büroräume und die Stellplätze auf privatrechtlicher Grundlage Dritten überlassen hat. Das Gemeinschaftsrecht (Art. 13 Abs. 2 MwStSystRL) erlaubt den Mitgliedstaaten allerdings, Tätigkeiten von Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die nach Art. 135 MwStSystRL von der Steuer befreit sind, als Tätigkeiten zu behandeln, die ihnen *im Rahmen der öffentlichen Gewalt* obliegen (z. B. Vermietungsumsätze).

Die Ausnahmeregelung des Art. 13 Abs. 2 MwStSystRL (bis 31.12.2006: Art. 4 Abs. 5 6. EG-RL) könnte jedoch im Streitfall nicht anwendbar sein, weil *größere Wettbewerbsverzerrungen zu Lasten* der IHK eintreten würden, wenn ihre Vermietungsumsätze an Dritte als nicht steuerbar behandelt

²² Vgl. BFH, Urteil v. 27.6.1995 – V R 36/94, BStBl II 1995, 915.

²³ BFH, Beschluss v. 20.12.2007 – V R 70/05, BFH/NV 2008, 719.

²⁴ Vgl. z. B. BFH, Urteil v. 5.2.2004 – V R 90/01, BStBl II 2004, 795, v. 22.9.2005 – V R 28/03, BStBl II 2006, 280.

würden. Fraglich ist, ob es für die Anwendung der Bestimmung auf Wettbewerbsverzerrungen zu Lasten der IHK ankommen kann.

Der BFH hat dem EuGH deshalb folgende Fragen zur Auslegung des Gemeinschaftsrechts vorgelegt:

„Können die Mitgliedstaaten Tätigkeiten von Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die nach Art. 13 der 6. EG-RL (ab 1.1.2007: Art. 135 MwStSystRL) von der Steuer befreit sind, nur dadurch gemäß Art. 4 Abs. 5 der 6. EG-RL (ab 1.1.2007: Art. 13 Abs. 2 MwStSystRL) als Tätigkeiten „behandeln“, die diesen Einrichtungen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, dass die Mitgliedstaaten eine dahingehende ausdrückliche gesetzliche Regelung treffen?

Können „größere Wettbewerbsverzerrungen“ i.S. von Art. 4 Abs. 5 der 6. EG-RL (ab 1.1.2007: Art. 13 Abs. 1 MwStSystRL) nur dann vorliegen, wenn eine Behandlung einer Einrichtung des öffentlichen Rechts als Nicht-Steuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen zu Lasten konkurrierender privater Steuerpflichtiger führen würde, oder auch dann, wenn eine Behandlung einer Einrichtung des öffentlichen Rechts als Nicht-Steuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen zu ihren Lasten führen würde?“

3. Steuerbarkeit der nichtunternehmerischen Nutzung von Grundstücken

Die nichtunternehmerische Nutzung von Grundstücken ist unter den Voraussetzungen des § 3 Abs. 9a UStG steuerbar. Eine unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 9a UStG setzt voraus, dass das Grundstück/Gebäude dem Unternehmen *zugeordnet* ist. Ein Unternehmer, der ein Grundstück erwirbt oder ein Gebäude errichtet, das er teilweise unternehmerisch und teilweise nichtunternehmerisch (z. B. zu eigenen Wohnzwecken) nutzt, darf das Grundstück/Gebäude *insgesamt* seinem Unternehmen *zuordnen*, wenn er es zu mindestens 10 v.H. für unternehmerische Zwecke nutzt (§ 15 Abs. 1 Satz 2 UStG). Zur Frage, unter welchen Voraussetzungen eine Zuordnung eines Grundstücks zum Unternehmen angenommen werden kann, werden wir uns noch im Zusammenhang mit dem Vorsteuerabzug beschäftigen.

Die *unentgeltlichen Wertabgaben* i.S. des § 3 Abs. 9a UStG in Bezug auf Grundstücke/Gebäude *umfassen alle sonstigen Leistungen*, die ein Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens für eigene, außerhalb des Unternehmens liegende Zwecke oder für den privaten Bedarf seines Personals ausführt. Sie erstrecken sich auf alles, was seiner Art nach Gegenstand einer sonstigen Leistung i.S. des § 3 Abs. 9 UStG sein kann²⁵. Darunter fällt insbesondere die Nutzung eines Gebäudes/Grundstücks für nichtunternehmerische Zwecke, die unentgeltliche Überlassung an nahestehende Personen, aber auch z. B. die unentgeltliche Übertragung eines Miteigentumsanteils an einem Grundstück/Gebäude²⁶.

25 Abschn. 24c Abs. 1 UStR 2008.

26 Abschn. 25 Abs. 2 Nr. 2 UStR.

Die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstücks/Gebäudes (z. B. die Benutzung von Räumen in einem dem Unternehmen zugeordneten Gebäude) für Zwecke außerhalb des Unternehmens kann deshalb als unentgeltliche Wertabgabe (§ 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG) steuerbar oder nicht steuerbar sein. Gem. § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG ist die Verwendung nur steuerbar (sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen), wenn das Grundstück *zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt* hat. Bei der Prüfung der Frage, ob diese Voraussetzung vorliegt, ist ausschließlich die unternehmerische Nutzung des Gegenstandes maßgeblich.

Beispiel 1:

Ein Unternehmer nutzt während des 10-jährigen Nutzungszeitraums des § 15a UStG gewerblich genutzte Räume für ein Jahr als Wohnraum. Bei dieser (vorübergehenden) anderweitigen Nutzung handelt es sich um eine unentgeltliche Wertabgabe i. S. des § 3 Abs. 9a Satz 1 Nr. 1 UStG (Verwendung für Zwecke außerhalb des Unternehmens), die steuerpflichtig ist²⁷

Nach § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG unterliegt auch die unentgeltliche Erbringung einer anderen sonstigen Leistung durch den Unternehmer für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, oder für den privaten Bedarf seines Personals der Umsatzsteuer, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen. Hier spielt die ursprüngliche Berechtigung zum Vorsteuerabzug keine Rolle.

Beispiel 2:

Ein Unternehmer überträgt seiner Ehefrau unentgeltlich die Hälfte des ihm gehörenden gewerblich für steuerpflichtige Umsätze genutzten Grundstücks (1/2-Miteigentumsanteil). Er nutzt das Grundstück auch weiterhin für sein Unternehmen. Es handelt sich um eine sonstige Leistung in der Form einer unentgeltlichen Wertabgabe i. S. des § 3 Abs. 9a Satz 1 Nr. 2 UStG, die aber nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG steuerfrei sein kann.

4. Ort der Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück

Bei der *Lieferung von Grundstücken* gilt § 3 Abs. 7 UStG. Diese Vorschrift beruht auf Art. 31 MwStSystRL. Es handelt sich bei der Lieferung eines Grundstücks um eine sog. „*ruhende Lieferung*“. Diese wird dort ausgeführt, wo sich der Gegenstand zur Zeit der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet.

Bei der *Entnahme bzw. nichtunternehmerischen Nutzung* von Grundstücken gilt hingegen § 3f UStG: Diese Leistungen werden an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Werden die Leistungen von einer Betriebsstätte ausgeführt, gilt die Betriebsstätte als Ort der Leistung.

§ 3f UStG findet im Gemeinschaftsrecht keine Entsprechung. Gemeinschaftsrechtlich sind die unentgeltlichen Wertabgaben einer Lieferung oder

²⁷ Abschn. 76 Abs. 3 Satz 6 UStR.

sonstigen Leistung gleichgestellt, sodass die entsprechenden Vorschriften für Lieferungen und sonstige Leistungen Anwendung finden. Damit kann es im Ergebnis bei der Entnahme von Grundstücken nach nationalem Recht zu einem vom Gemeinschaftsrecht abweichenden Ort kommen. Dies spielt dann eine Rolle, wenn die Entnahme als steuerpflichtiger Umsatz angesehen wird.

Es gibt auch eine ganze Reihe von Leistungen, die im weiteren Sinne im Zusammenhang mit einem Grundstück ausgeführt werden.

Nach Abschn. 34 Abs. 2 UStR muss die sonstige Leistung nach Sinn und Zweck der Vorschrift allerdings in *engem Zusammenhang* mit dem Grundstück stehen. Ein enger Zusammenhang ist gegeben, wenn sich die sonstige Leistung nach den tatsächlichen Umständen überwiegend auf die *Bebauung, Verwertung, Nutzung oder Unterhaltung* des Grundstücks selbst bezieht.

Für diese bestimmt § 3a Abs. 2 Nr. 1 UStG, dass der Ort der Leistung dort liegt, wo das *Grundstück belegen* ist. Als sonstige Leistungen in diesem Sinne sind insbesondere anzusehen:

- sonstige Leistungen i. S. des § 4 Nr. 12 UStG, also vor allem die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken und Gebäuden (§ 3a Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a UStG),
- sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Veräußerung oder dem Erwerb von Grundstücken (also z. B. Notarleistungen, Leistungen der Grundstücksmakler und Grundstückssachverständigen, § 3a Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b UStG),
- sonstige Leistungen, die der Erschließung von Grundstücken und der Vorbereitung oder Ausführung von Bauleistungen dienen (Leistungen der Architekten, Bauingenieure, Vermessungsingenieure, Bauträgersgesellschaften, Sanierungsträger sowie der Unternehmer, die Abbruch- und Erdarbeiten ausführen, § 3a Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c UStG).

Die Umsatzsteuerrichtlinien enthalten in Abschn. 34 und 34a sehr ausführliche Regelungen zur Bestimmung des Ortes der Leistung im Zusammenhang mit Grundstücken, die sich vor allem an der BFH-Rechtsprechung orientieren. Festzuhalten bleibt vor allem, dass die *Lage des Grundstücks* entscheidend ist.

Beispiel:

Ein Industrieunternehmer hat anderen Unternehmern übertragen: die Pflege der Grünflächen des Betriebsgrundstücks, die Gebäudereinigung, die Wartung der Heizungsanlage und die Pflege und Wartung der Aufzugsanlagen.

Es handelt sich in allen Fällen um sonstige Leistungen, die im Zusammenhang mit einem Grundstück stehen.

Zu einem Grundstück gehören auch dessen *wesentliche Bestandteile* (§ 94 BGB). Das gilt auch für wesentliche Bestandteile, die ertragsteuerlich selbständige Wirtschaftsgüter sind.

Auch sonstige Leistungen an *Scheinbestandteilen* (§ 95 BGB) stehen im Zusammenhang mit einem Grundstück. Dies gilt jedoch nicht für sonstige Leistungen am *Zubehör* (§ 97 BGB).

Im engen Zusammenhang mit einem Grundstück stehen nach Abschn. 34 Abs. 8 UStR auch die Einräumung dinglicher Rechte, z. B. dinglicher Nießbrauch, Dienstbarkeiten, Erbbaurechte sowie sonstige Leistungen, die dabei ausgeführt werden, z. B. Beurkundungsleistungen eines Notars. Unter die Vorschrift fällt ferner die Vermittlung von Vermietungen von Grundstücken, Wohnungen, Ferienhäusern, Hotelzimmern.

Meiner Meinung nach gehört hierzu auch die Übertragung von Eigentumsanteilen an einem Grundstück, weil es sich hierbei um *sonstige Leistungen* handelt²⁸

Kompliziert und sehr kasuistisch ist die Regelung zur Bestimmung des Ortes der Leistung bei *Messen und Ausstellungen*, also die Leistungen von Veranstaltern von Messen und Ausstellungen an die Aussteller und die Leistungen ausländischer Durchführungsgesellschaften. Ich verweise hierzu auf Abschn. 34a UStR.

Von einer zutreffenden Bestimmung des Ortes der Leistung hängt auch ab, in welchem Land und in welchem Verfahren die mit der Ausführung der Umsätze zusammenhängenden Vorsteuern erstattet werden.

III. Steuerbefreiungen

1. Lieferung von Grundstücken

a) *Gemeinschaftsrecht*

Durch Art. 135 MwStSystRL (bis 31.12.2006 Art. 13 Teil B der 6. EG-RL) werden eine Reihe von Grundstücksumsätzen von der Steuer befreit, so u. a.

„j) die Lieferung von anderen Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden als den in Art. 12 Abs. 1 Buchst. a genannten (Art. 135 Abs. 1 Buchst. j MwStSystRL),

k) die Lieferung unbebauter Grundstücke mit Ausnahme von Baugrundstücken i. S. des Art. 12 Abs. 1 Buchst. b (Art. 135 Abs. 1 Buchst. k MwStSystRL).“

²⁸ Vgl. Abschn. 25 Abs. 2 Nr. 2 UStR.

Ausgenommen von der Steuerbefreiung sind somit:

- nach Art. 12 Abs. 1 Buchst. a MwStSystRL (bis 31.12.2006 Art. 4 Abs. 3 Buchst. a der 6. EG-RL) die Lieferung von *bebauten Grundstücken vor dem Erstbezug* (Neubaugrundstücke),
- nach Art. 12 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL (bis 31.12.2006 Art. 4 Abs. 3 Buchst. b der 6. EG-RL) die Lieferung von *Baugrundstücken*.

Das Gemeinschaftsrecht unterscheidet somit entgegen dem deutschen Recht zwischen Neubauten und Baugrundstücken einerseits sowie Altbauten und sonstigen Grundstücken andererseits. Nach der MwStSystRL müssen und dürfen also grundsätzlich nur Altbauten „Gebrauchimmobilien“ und unbebaute Grundstücke, die keine Baugrundstücke sind, befreit werden.

Nach Art. 371 i. V. m. Anhang X Teil B Nr. 9 MwStSystRL (bis 31.12.2006 Art. 28 Abs. 3 i. V. m. Anhang E Nr. 11 der 6. EG-RL) können bestimmte EU-Mitgliedstaaten diese Grundstücke allerdings im Rahmen einer Übergangsregelung weiterhin besteuern. Deutschland macht von dieser Übergangsregelung in zulässiger Weise Gebrauch. Dies hat der BFH erst jüngst in seinem Urteil vom 24.1.2008²⁹ bestätigt. Diese Übergangsregelung ist nicht befristet, kann also beibehalten werden.

Art. 137 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL (bis 31.12.2006 Art. 13 Teil C der 6. EG-RL) räumt ein Optionsrecht ein:

„Die Mitgliedstaaten können ihren Steuerpflichtigen das Recht einräumen, sich bei folgenden Umsätzen für eine Besteuerung zu entscheiden:

...

b) Lieferung von anderen Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden als den in Artikel 12 Absatz 1 Buchstabe a genannten;

c) Lieferung unbebauter Grundstücke mit Ausnahme von Baugrundstücken im Sinne des Artikels 12 Absatz 1 Buchstabe b;

...

Die Mitgliedstaaten können den Umfang des Wahlrechts einschränken.“

b) Nationales Recht

Steuerfrei sind nach § 4 Nr. 9 Buchst. a die Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen.

Es fällt auf, dass die Steuerbefreiung hinsichtlich des Umfangs der Befreiung auf das Grunderwerbsteuerrecht verweist.

Somit hängt der Umfang der Steuerbefreiung zweifellos von der jeweiligen Fassung des Grunderwerbsteuergesetzes ab. Maßgeblich ist aber nicht, ob

²⁹ BFH, Urteil v. 24.1.2008 – V R 42/05, BStBl II 2008, 697.

der Vorgang Grunderwerbsteuerpflichtig ist, maßgeblich ist vielmehr, ob er *grunderwerbsteuerbar* ist.

Zu den Umsätzen, die unter das GrEStG fallen, gehören nach Abschn. 71 UStR insbesondere die Umsätze von unbebauten und bebauten Grundstücken. Die *umentgeltliche Wertabgabe* von Grundstücken i. S. des § 3 Abs. 1b UStG fällt also *nach dem Wortlaut nicht* darunter, jedenfalls soweit kein Rechtsträgerwechsel damit verbunden ist. Wird aber z. B. ein Grundstück *verschenkt*, dann handelt es sich um einen Grunderwerbsteuerbaren Vorgang, der folglich steuerfrei ist.

Aber nicht alles, was der Grunderwerbsteuer unterliegt, ist auch steuerfrei. Hierfür sorgt die Rechtsprechung des II. und des V. Senats des BFH.

Für die Grunderwerbsteuer können mehrere von dem Grundstückserwerber mit verschiedenen Personen – z. B. Grundstückseigentümer, Bauunternehmer, Bauhandwerker – abgeschlossene Verträge als ein einheitliches, auf den Erwerb von fertigem Wohnraum gerichtetes Vertragswerk anzusehen sein, das nach der Rechtsprechung des II. Senats folglich der Grunderwerbsteuer unterliegt.

Anders sieht es aber bei der Umsatzsteuer aus. Der V. Senat des BFH hat entschieden, dass dieser dem GrEStG unterliegende Vorgang nicht zwischen dem Grundstückserwerber und den einzelnen Bauunternehmern bzw. Bauhandwerkern verwirklicht wird³⁰. Vielmehr sind die Leistungen der Architekten, der einzelnen Bauunternehmer und der Bauhandwerker aus umsatzsteuerlicher Sicht nicht mit dem der Grunderwerbsteuer unterliegenden Erwerbsvorgang identisch und fallen daher auch nicht unter die Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG³¹. Die Finanzverwaltung folgt in Abschn. 71 UStR dieser Rechtsprechung. Somit kann es in diesen Fällen zu einer *Doppelbelastung* mit Umsatzsteuer und Grunderwerbsteuer kommen.

Das FG Niedersachsen hat diese Doppelbelastung zum Anlass für ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH genommen³². In dem Rechtsstreit ging es um einen Grunderwerbsteuerfall, bei dem ein Ehepaar ein Grundstück erworben hatte, um dieses zu bebauen. Der Bauunternehmer war mit dem Veräußerer des Grundstücks personell verflochten und wirkte mit diesem zusammen, sodass entsprechend der Rechtsprechung des II. Senats des BFH³³ als Gegenstand des Grunderwerbsteuervorgangs das künftig bebaute

30 BFH, Urteil v. 7.2.1991 – V R 53/85, BStBl II, 737, v. 29.8.1991 – V R 87/86, BStBl II 1992, 206, und v. 10.9.1992 – V R 99/88, BStBl II 1993, 316.

31 Vgl. auch BFH, Beschluss v. 30.10.1986 – V B 44/86, BStBl II 1987, 145, und BFH, – Urteil v. 24.2.2000 – V R 89/98, BStBl II, 278.

32 FG Niedersachsen, Beschluss v. 2.4.2008 – 7 K 333/06, Rs. C-156/08, UR 2008, 381.

33 Vgl. z. B. BFH, Urteil v. 27.10.1999 – II R 17/99, BStBl II 2000, 34.

Grundstück anzusehen war. Somit bezog das Finanzamt auch die *künftigen Baukosten* in die Grunderwerbsteuer-Bemessungsgrundlage ein. Gleichzeitig musste der Bauunternehmer die Bauleistungen der Umsatzsteuer unterwerfen.

Diese vom deutschen BVerfG bisher nicht beanstandete Rechtsprechung³⁴ des II. Senats des BFH beherrscht das deutsche Grunderwerbsteuerrecht bis heute, obwohl der EuGH mit seinem Urteil vom 8.7.1986³⁵ und der für die Umsatzsteuer zuständige V. Senat des BFH³⁶ die Bauleistungen, die zu den vom steuerpflichtigen Verbraucher zu tragenden Baukosten führen, regelmäßig als eigenständige umsatzsteuerpflichtige Leistung ansehen und folglich die deutsche Umsatzsteuerbefreiung für Erwerbsvorgänge, die dem deutschen Grunderwerbsteuergesetz unterliegen, nicht auf die Bauleistungen (Baukosten) ausdehnen. Das FG Niedersachsen hält diese Rechtsprechung des BFH für unvereinbar mit Art. 401 MwStSystRL. Dort ist den Mitgliedstaaten untersagt, andere Steuern zu erheben, die den „Charakter von Umsatzsteuern“ haben. Das FG entnimmt dieser Bestimmung ein „umsatzsteuerliches Mehrfachbelastungsverbot“. Die genannten künftigen Bauleistungen würden unzulässigerweise sowohl mit Grunderwerbsteuer als auch mit Umsatzsteuer belastet.

Ich halte die Sichtweise des FG Niedersachsen für offensichtlich unzutreffend. Dem Gemeinschaftsrecht ist das behauptete „umsatzsteuerliche Mehrfachbelastungsverbot“ nicht zu entnehmen. Der EuGH hat vielmehr in der Entscheidung Kerrut³⁷ in einer im Wesentlichen vergleichbaren Ausgangslage entschieden, dass die deutsche Grunderwerbsteuer nicht mit dem Gemeinschaftsrecht kollidiert³⁸. Die Bundesregierung hat in dieser Sache eine Stellungnahme vor dem EuGH abgegeben. Mit einer Entscheidung wird im nächsten Jahr gerechnet.

Unter die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG fallen nach Abschn. 71 Abs. 2 UStR auch bestimmte *sonstige Leistungen*, z. B.:

- die Bestellung von Erbbaurechten und die Übertragung von Erbbaurechten,
- die Übertragung von Miteigentumsanteilen an einem Grundstück,
- die Lieferung von auf fremdem Boden errichteten Gebäuden nach Ablauf der Miet- oder Pachtzeit.

Ob bestimmte Leistungen im Zusammenhang mit Grundstücksveräußerungen unter die Steuerbefreiung fallen, hängt auch davon ab, ob eine *einheitli-*

34 Vgl. BVerfG, Beschluss v. 27.12.1991–2 BvR 72/90, BStBl II 1992, 212.

35 EuGH, Urteil v. 8.7.1986 – C-73/85, Kerrut, UR 1986, 297.

36 Vgl. z. B. BFH, Urteil v. 7.2.1991 – V R 53/85, BStBl II 1991, 737.

37 EuGH, Urteil v. 8.7.1986 – C-73/85, Kerrut, UR 1986, 297.

38 FG Münster, Urteil v. 19.6.2008 – 8 K 4414/05 GrE, EFG 2008, 1317.

che Leistung vorliegt, der die Grundstücksveräußerung das Gepräge gibt. Ich verweise hier auf Abschn. 29 UStR, der unter Angabe der Rechtsprechung des BFH den Begriff der einheitlichen Leistung definiert.

Erst jüngst hat der BFH in dem von mir bereits zitierten Urteil³⁹ entschieden, dass die Lieferung von neu errichteten Gebäuden und Wohnungen und die damit in unmittelbarem Zusammenhang erbrachten *Zusatzleistungen* als eine einheitliche steuerfreie Grundstückslieferung zu beurteilen sind. Im Urteilsfall handelte es sich um die über eine zunächst vertraglich vereinbarte „Grundausrüstung“ hinausgehenden Einbauten von zusätzlichen Wänden, Treppen, Fenstern und Duschen, die Errichtung von Garagen und Freisitzüberdachungen sowie die Verwendung höherwertigen Materials durch den Veräußerer. Der BFH sieht diese zusätzlichen, später vereinbarten Leistungen jedenfalls dann als einen Bestandteil der steuerfreien Grundstückslieferung an, wenn diese Zusatzleistungen mit der Grundstückslieferung insoweit in unmittelbarem Zusammenhang stehen, als die Immobilie dem Erwerber vom Veräußerer in gegenüber der „Grundausrüstung“ höherwertigem, umfangreicherem oder verbessertem Zustand übergeben wird. Ob die Zusatzleistungen dabei in den notariell beurkundeten Grundstückskaufvertrag aufgenommen oder in einem gesonderten Vertrag vereinbart worden sind, ist nach Auffassung des BFH für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung unerheblich.

2. Entnahme von Grundstücken

a) Gemeinschaftsrecht

Die Entnahme von nach dem 1.7.2004 angeschafften oder hergestellten Grundstücken/Gebäuden wurde seit dem BMF-Schreiben vom 13.4.2004⁴⁰ als *steuerpflichtig* angesehen.

Der Grund für die bisherige Verwaltungsauffassung war, dass nach der Entscheidung des EuGH in der Rs. „Seeling“⁴¹ die *private Verwendung* von Grundstücken steuerpflichtig war und die Verwaltung die Grundsätze dieser Rechtsprechung auch auf die Entnahmetatbestände übertrug. In der Literatur wurde allerdings die Auffassung vertreten, das Gemeinschaftsrecht sehe zwingend vor, die Entnahme zu befreien⁴², weil sowohl in Art. 16 als auch in Art. 135 Abs. 1 Buchst. j MwStSystRL (bis 31.12.2006 Art. 4 Abs. 3 Buchst. b und Art. 13 Teil B Buchst. f und g der 6. EG-RL) das Wort „*Lieferung*“

39 BFH, Urteil v. 24.1.2008 – V R 42/05, BStBl II 2008, 697, BFH/NV 2008, 1081.

40 BStBl I, 469.

41 EuGH, Urteil v. 8.5.2003 – C-269/00, Seeling, BStBl II 2004, 378, DB 2003, 1153, DStR 2003, 873 mit Anm. *Zugmaier*, UR 2003, 288 mit Anm. *Burgmaier*, BFH-PR 2003, 276, UVR 2003, 232 mit Anm. *Wagner* und *Huschens*; vgl. auch BFH, Urteil v. 24.7.2003 – V R 39/99, BStBl II 2004, 371, Nachfolgeentscheidung.

42 *Küffner/Zugmaier*, ZSteu 2007, 118, DStR 2006, 1636.

verwendet werde. Auch die EU-Kommission⁴³ war der Auffassung, dass die Entnahme von Grundstücken steuerfrei sei. Sie hat Deutschland förmlich aufgefordert, die Entnahme von Grundstücken von der Steuer zu befreien. Die Aufforderung der EU-Kommission erging in der Form einer mit Gründen versehenen Stellungnahme, der zweiten Stufe des Vertragsverletzungsverfahrens nach Art. 226 EGV.

b) Nationales Recht

Nicht nur diese Maßnahme, sondern auch die Zweifel, die auch in der Finanzverwaltung gehegt werden, haben Bund und Länder zwischenzeitlich bewogen, den vor dem 1.7.2004 geltenden Rechtszustand wieder einzuführen⁴⁴.

Für die Steuerbefreiung spricht sicherlich auch, dass es im Falle der Besteuerung der Entnahme zu einer starken Belastung des Unternehmers kommen kann, wenn das Grundstück in der Zwischenzeit stark an Wert hinzugewonnen hat.

3. Vermietung und Verpachtung von Grundstücken

a) Gemeinschaftsrecht

Nach Art. 135 Abs. 1 Buchst. 1 MwStSystRL ist die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken steuerfrei. Hiervon ausgenommen ist nach Art. 135 Abs. 2 Satz 1 Buchst. a die *kurzfristige* Vermietung, z. B. von Hotelzimmern oder von Ferienwohnungen bzw. von Stellplätzen auf Campingplätzen, nach Buchst. b die Vermietung von *Pkw-Standplätzen*, nach Buchst. c die Vermietung von auf Dauer eingebauten *Vorrichtungen und Maschinen* und nach Buchst. d die Vermietung von *Schließfächern*.

Die Mitgliedstaaten können weitere Ausnahmen von der Befreiung nach Buchst. 1 vorsehen (Art. 135 Abs. 2 Satz 2 MwStSystRL), aber diese nicht weiter ausdehnen. Nach Art. 137 Abs. 1 Buchst. d MwStSystRL dürfen die Mitgliedstaaten ein Optionsrecht vorsehen. Der Umfang dieses Optionsrechts darf auch eingeschränkt werden.

b) Nationales Recht

Die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken ist seit 1918 steuerfrei.

Die umsatzsteuerliche Behandlung von Grundstücken, die vom Unternehmer sowohl unternehmerisch als auch nichtunternehmerisch (privat) ver-

⁴³ EU-Kommission v. 31.1.2008, IP/08/131, http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/index_de.htm.

⁴⁴ Vgl. BMF, Schreiben v. 22.9.2008 – IV B 8-S 7109/07/10002 (2008/0500247), BStBl I 2008, 895.

wendet werden, richtet sich danach, ob und welcher Teil des Grundstücks dem Unternehmen *zugeordnet* ist.

Die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken bildet den Hauptfall derjenigen steuerfreien Umsätze, die von § 4 Nr. 12 UStG umfasst werden. Befreit ist aber nur die Vermietung und Verpachtung i. S. des BGB⁴⁵.

Von der Vermietung zu unterscheiden ist die Verpachtung. Eine Grundstücksverpachtung ist gegeben, wenn dem Pächter das Grundstück nicht nur zum Gebrauch überlassen, sondern ihm auch der Fruchtgenuss gewährt wird (§ 581 BGB).

Verträge, durch die der Grundstückseigentümer einem anderen gestattet, die im Grundstück vorhandenen *Bodenschätze*, z. B. Sand, Kies, Kalk, Torf, abzubauen, zählen i. d. R. zu den Pachtverträgen über Grundstücke nach § 581 BGB⁴⁶.

Deshalb sind die Leistungen aus einem derartigen Vertrag regelmäßig nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG steuerfrei.

Die Rechtsprechung von EuGH und BFH zum Umfang der Steuerbefreiung bei der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken trägt der Vielfalt von Sachverhaltsgestaltungen Rechnung.

Für die Frage, ob der Umsatz steuerfrei ist, kommt es auch nicht darauf an, ob in einem Vertrag die Bezeichnungen „Miete“ oder „Pacht“ gebraucht werden. Entscheidend ist vielmehr, ob es sich tatsächlich um einen Mietvertrag oder Pachtvertrag handelt⁴⁷.

Eine (nach § 4 Nr. 12 UStG steuerfreie) Grundstücksvermietung liegt vor, wenn dem Mieter zeitweise der Gebrauch eines Grundstücks gewährt wird (§ 535 BGB).

Eine Grundstücksvermietung liegt dagegen nicht vor bei der Vermietung von Baulichkeiten, die nur zu einem vorübergehenden Zweck mit dem Grund und Boden verbunden und daher keine Bestandteile des Grundstücks sind⁴⁸.

Beispiel:

Ein Unternehmer vermietet Büro- und Wohncontainer, Baubuden, Kiosken, Tribünen und ähnlichen Einrichtungen. Diese Vermietungsleistungen sind steuerpflichtig.

Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG gilt nicht nur für die Vermietung und die Verpachtung von ganzen Grundstücken, sondern auch für die Vermietung und die Verpachtung von *Grundstücksteilen*. Hierzu

45 Abschn. 76 Abs. 1 Satz 2 UStR.

46 Abschn. 79 Abs. 1 UStR.

47 Abschn. 76 Abs. 1 Satz 3 UStR.

48 Abschn. 76 Abs. 4 Satz 1 UStR.

gehören insbesondere Gebäude und Gebäudeteile wie Stockwerke, Wohnungen und einzelne Räume.

Zu den Vermietungsumsätzen ist nach der Rechtsprechung des EuGH auch der *Verzicht auf die Rechte aus einem Mietvertrag* gegen eine Abstandszahlung zu zählen⁴⁹.

Auch die *vertragliche Auflösung* eines Grundstücksmietvertrages gegen Zahlung einer *Abfindung* fällt als Abänderung des Vertrages unter den Begriff „Vermietung von Grundstücken“, sodass nach der Rechtsprechung des EuGH auch diese Leistung steuerfrei ist⁵⁰.

Eine sonstige Leistung, die darin besteht, dass eine Person, die ursprünglich kein Recht an einem Grundstück hat, gegen Entgelt die Rechte und Pflichten aus einem Mietvertrag über dieses Grundstück übernimmt, ist steuerpflichtig⁵¹.

Bei der Überlassung von *Grundstücksteilen* zur Errichtung von *Strommasten* für eine *Überlandleitung*, der Einräumung des Rechts zur Überspannung der Grundstücke und der Bewilligung einer beschränkten persönlichen Dienstbarkeit zur dinglichen Sicherung dieser Rechte handelt es sich um eine einheitliche sonstige Leistung, die nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG umsatzsteuerfrei ist.

Soweit ein Betreiber einer *Überlandleitung* für entstehende Flurschäden Ausgleichszahlungen leistet, handelt es sich nicht um Schadensersatz, sondern um Entgelt für die Duldung der Flurschäden durch den Eigentümer. Diese Leistung ist als bloße *Nebenleistung* zur Vermietungsleistung *steuerfrei*⁵².

Steuerfrei ist nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a auch die Vermietung und Verpachtung von Berechtigungen, für die die Vorschriften des BGB über Grundstücke gelten, und von staatlichen Hoheitsrechten, die Nutzungen von Grund und Boden betreffen.

Nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. b UStG ist weiterhin die Überlassung von Grundstücken und Grundstücksteilen zur Nutzung aufgrund von *Kaufanwartschaftsverhältnissen* steuerfrei. Der hierbei zugrundeliegende Kaufanwartschaftsvertrag und der gleichzeitig abgeschlossene Nutzungsvertrag sehen in der Regel vor, dass dem Kaufanwärter das Grundstück bis zur Auflassung zur Nutzung überlassen wird.

Steuerfrei sind nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. c UStG auch die Umsätze durch Einräumung von

49 Abschn. 76 Abs. 1 Satz 5 UStR.

50 EuGH, Urteil v. 15.12.1993 – Rs. C-63/92, BStBl II 1995, 480.

51 EuGH, Urteile v. 9.10.2001 – Rs. C-409/98 und C-108/99, UR 2001, 490 ff.

52 BFH, Urteil v. 11.11.2004 – V R 30/04, BStBl II 2005, 735.

- Nießbrauch (§ 1030 BGB),
- Grunddienstbarkeit (§ 1018 BGB),
- beschränkt persönlicher Dienstbarkeit (§ 1090 BGB) sowie
- Dauerwohnrecht und Dauernutzungsrecht (§ 31 WoEiG).

Von der Steuerbefreiung *ausgenommen* sind nach § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG vor allem die kurzfristigen Überlassungen, z. B. die *Beherbergungsumsätze*. Hierzu darf ich auf Abschn. 84 UStR verweisen, der die Rechtsprechung des BFH in diesem Bereich übernimmt.

Der EuGH hat die Rechtslage in Deutschland für mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar erklärt. Verträge, die für eine Laufzeit von weniger als sechs Monaten abgeschlossen werden, führen zur Besteuerung der Vermietungsleistung, wenn anzunehmen ist, dass diese Laufzeit der Absicht der Parteien entspricht. Es kommt also auf die wirkliche Absicht der Vertragsparteien an⁵³.

Die Vermietung von *Gästezimmern* und *Ferienwohnungen* durch *Land- und Forstwirte* zur Beherbergung Betriebsfremder dient nicht land- und forstwirtschaftlichen Zwecken. Entsprechende Umsätze unterliegen daher nicht der Durchschnittssatzbesteuerung, sondern den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes.

Bei der kurzfristige *Vermietung von Ferienwohnungen* in eigenem Namen aber für fremde Rechnung sind die Vorschriften der *Dienstleistungskommission* (§ 3 Abs. 11 UStG, Abschn. 32 UStR) zu beachten. Es wird eine Leistungskette fingiert. Die zivilrechtlich vereinbarte Geschäftsbesorgungsleistung ist umsatzsteuerrechtlich unbeachtlich. Fehler bei der Abrechnung können hier teuer werden.

Auch die Vermietung von Plätzen für das *Abstellen von Fahrzeugen*, unabhängig davon, ob diese Vermietung kurzfristig oder längerfristig dauert, ist steuerpflichtig.

Die Stellplätze können sich im Freien (z. B. Parkplätze, Parkbuchten, Boots-anliegeplätze) oder in Parkhäusern, Tiefgaragen, Einzelgaragen, Boots- und Flugzeughallen befinden. Auch andere Flächen (z. B. landwirtschaftliche Grundstücke), die aus besonderem Anlass (z. B. Sport- und Festveranstaltung) nur vorübergehend für das Abstellen von Fahrzeugen genutzt werden, gehören zu den Stellplätzen in diesem Sinne. Handelt es sich allerdings um eine Nebenleistung zu einer steuerfreien Grundstücksvermietung, dann teilt diese das Schicksal der Hauptleistung. Zum Inhalt der Regelung darf ich auf Abschn. 77 UStR hinweisen.

⁵³ EuGH, Urteil v. 12.2.1998 – Rs. C-346/95, Abl. EU 1998 Nr. C 113, 2.

Schließlich ist auch die kurzfristige *Vermietung von Campingplätzen* ausdrücklich von der Steuerbefreiung ausgenommen. Die Überlassung der Campingfläche ist nur dann steuerfrei, wenn sie mindestens sechs Monate dauert. Zum Inhalt der Regelung darf ich auf Abschn. 78 UStR hinweisen.

Die *Vermietung und Verpachtung von Betriebsvorrichtungen* (das sind Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören) ist ausdrücklich von der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 UStG ausgenommen, auch wenn die Betriebsvorrichtungen wesentlicher Teil eines Grundstücks sind. Zum Inhalt der Regelung darf ich auf Abschn. 85 UStR hinweisen.

Eine wichtige Rolle in der Praxis spielt die *Vermietung von Sportanlagen* mit vorhandenen Betriebsvorrichtungen. Mit Urteil vom 31.5.2001 hatte der BFH seine bisherige Rechtsprechung, wonach die Vermietung von Sportanlagen in eine steuerfreie Grundstücksvermietung und eine steuerpflichtige Vermietung von Betriebsvorrichtungen aufzuteilen ist, aufgegeben und im Fall der Überlassung von Sportanlagen durch den Sportanlagenbetreiber an Endverbraucher eine *einheitliche steuerpflichtige Leistung*⁵⁴. Es liegt ein *Vertrag besonderer Art* vor. Nur im Falle der Zwischenvermietung der gesamten Sportanlage kommt es zu einer steuerfreien Überlassung des Grundstücks und zu einer steuerpflichtigen Überlassung der Betriebsvorrichtungen nach Art eines gemischten Vertrags. Abschn. 86 UStR enthält hier eine sehr ausführliche Regelung hinsichtlich der Frage, was als Grundstücksanteil und was als Betriebsvorrichtung anzusehen ist.

Weitere Fälle für *Verträge besonderer Art*, in denen die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 UStG weder für die gesamte Leistung noch für einen Teil der Leistung in Betracht kommt, sind in Abschn. 81 UStR aufgeführt.

Im Unterschied zu Verträgen besonderer Art teilt die Rechtsprechung bei *gemischten Verträgen* die Leistungen auf. Gemischte Verträge zeichnen sich dadurch aus, dass das Entgelt in einen auf die steuerfreie Grundstücksvermietung und einen auf die steuerpflichtige Leistung anderer Art entfallenden Teil – erforderlichenfalls durch Schätzung – aufzuteilen ist⁵⁵.

Als typisches Beispiel wird der zwischen dem Inhaber eines *Altenheimes oder Pflegeheimes* und den Bewohnern des Heims geschlossene Vertrag über die Aufnahme in das Heim angesehen. Voraussetzung ist, dass die *pflegerische Betreuung und Versorgung* die Raumüberlassung nicht überlagern. Die *Überlassung von Wohnräumen* und anderen Räumen aufgrund dieses Vertrages ist daher unabhängig von den Voraussetzungen des § 4 Nr. 16 UStG grundsätzlich als Grundstücksvermietung nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG

54 BFH, Urteil v. 31.5.2001 – V R 97/98, BStBl II 2001, 658.

55 Vgl. Abschn. 80 UStR.

steuerfrei. Der Umfang des auf die Raummiete entfallenden Anteils der gesamten Leistung richtet sich nach den Verhältnissen des Einzelfalls.

Bei *Jahr- und Wochenmärkten* hat der BFH allerdings jüngst eine bemerkenswerte Abkehr von seiner bisherigen Rechtsprechung vollzogen. Während er bisher einen gemischten Vertrag angenommen hatte, kommt er nunmehr in seinem Urteil vom 24.1.2008⁵⁶ zum Ergebnis, dass eine *einheitliche Leistung* vorliegt, bei der die Vermietung dem Ganzen das Gepräge gibt.

Beispiel:

Im Streitfall führte eine eingetragene Genossenschaft in Gemeinden Wochenmärkte durch. Sie überließ den Markthändlern Standplätze. Zusätzlich sorgte sie für die Stromversorgung und übernahm auf einzelnen Wochenmärkten die Organisation der Endreinigung. Die Klägerin vertrat die Auffassung, sämtliche Umsätze gegenüber den Händlern seien nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG steuerfrei.

Der BFH schloss sich dieser Auffassung an. Die Überlassung von Standplätzen durch den Veranstalter von Wochenmärkten an die Markthändler ist danach als einheitliche, steuerfreie Vermietungsleistung anzusehen. Wesentliches Element der einheitlichen Leistung sei die Überlassung der Standplätze, während die darüber hinaus erbrachten Leistungen nur Nebenleistungen hierzu darstellen.

Überholt sind damit frühere Urteile des BFH aus den Jahren 1960 und 1968 und die Verwaltungsauffassung in Abschn. 80 Abs. 3 UStR, wonach bei Wochenmärkten, Jahrmärkten und ähnlichen Veranstaltungen unter Umständen eine Aufteilung in eine steuerfreie Vermietung und steuerpflichtige Leistungen in Betracht kommt. Mit der Entscheidung des BFH sind vielmehr alle Fälle, in denen die Verwaltung zur Zeit noch einen gemischten Vertrag annimmt, bei dem die Leistungen aufgeteilt werden⁵⁷, auf dem Prüfstand. Es ist jeweils zu prüfen, ob eine einheitliche Vermietungsleistung vorliegt, bei der die Vermietungsteilleistung prägend ist, oder ob andere Leistungen als die Vermietungsleistung prägend sind. Es bleibt aber zunächst abzuwarten, wie die Verwaltung auf dieses Urteil des BFH reagiert.

Auf die Überlassung eines *land- und forstwirtschaftlichen Betriebs*, von Betriebsteilen oder einzelner Wirtschaftsgüter durch Verpachtung oder Einräumung eines Nießbrauchs findet die Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG keine Anwendung. Diese Leistungen unterliegen ohne Rücksicht darauf, ob und in welchem Umfang der Verpächter oder Nießbrauchsverpflichtete weiterhin als Land- oder Forstwirt tätig ist, den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes⁵⁸.

⁵⁶ BFH, Urteil v. 24.1.2008 – V R 13/05, HFR 2008, 733.

⁵⁷ Vgl. Abschn. 80 UStR.

⁵⁸ Näheres vgl. Abschn. 264 Abs. 9 und 10 UStR.

4. Nichtunternehmerische Nutzung von Grundstücken

a) *Gemeinschaftsrecht*

Nach Art. 26 Abs. 1 MwStSystRL ist die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen, für den Bedarf seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke einer Dienstleistung gleichgestellt, wenn der Gegenstand zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat. Die *Vermietung und Verpachtung* von Grundstücken ist nach Art. 135 Abs. 1 Buchst. I *steuerfrei*. Die *Gleichstellungsfiktion* hinsichtlich der nichtunternehmerischen Nutzung führt allerdings nicht dazu, dass diese ebenso wie die Vermietung steuerfrei ist. Vielmehr hat der EuGH in seiner „Seeling“-Entscheidung entschieden, dass nationale Rechtsvorschriften die Verwendung eines Teils eines insgesamt dem Unternehmen zugeordneten Betriebsgebäudes für den privaten Bedarf eines Steuerpflichtigen nicht als eine – als Vermietung oder Verpachtung eines Grundstücks i. S. des Art. 13 Teil B Buchst. b der 6. EG-RL (entspricht Art. 135 Abs. 1 Buchst. I MwStSystRL) – steuerfreie Dienstleistung behandeln dürfen⁵⁹.

b) *Nationales Recht*

Die Verwaltung folgt den Vorgaben des EuGH und des BFH. Nach Abschn. 76 Abs. 3 Satz 6 UStR ist die nichtunternehmerische Nutzung eines Grundstücks nicht steuerfrei, sondern steuerpflichtig. Das gilt aber nur insoweit, als das Grundstück beim Bezug zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat (§ 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG). Wenn also z. B. ein Gebäude teilweise selbst genutzt und teilweise steuerfrei vermietet ist, dann ist die nichtunternehmerische Nutzung nicht steuerbar. Dies hat erst jüngst das FG Düsseldorf entschieden⁶⁰. Gegen dieses Urteil wurde Revision eingelegt, sodass der BFH Gelegenheit haben wird, sich damit auseinanderzusetzen⁶¹.

5. Verzicht auf die Steuerbefreiung

Nach § 9 Abs. 1 UStG kann der Unternehmer bei einem Grundstücksumsatz an einen anderen Unternehmern oder bei der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken an einen anderen Unternehmer in jedem Einzelfall auf die Steuerbefreiung verzichten.

59 EuGH, Urteil v. 8.5.2003 – C-269/00, Seeling, BStBl II 2004, 378, DB 2003, 1153, DStR 2003, 873 mit Anm. *Zugmaier*, UR 2003, 288 mit Anm. *Burgmaier*, BFH-PR 2003, 276, UVR 2003, 232 mit Anm. *Wagner und Huschens*; vgl. auch BFH, Urteil v. 24.7.2003 – V R 39/99, BStBl II 2004, 371, Nachfolgeentscheidung.

60 FG Düsseldorf, Urteil v. 7.4.2006 – 1 K 5764/04 U, EFG 2008, 495.

61 Az. des BFH: XI R 69/07.

Bei der *Vermietung und Verpachtung* von Grundstücken sieht allerdings § 9 Abs. 2 UStG eine weitere Einschränkung vor: Danach ist ein Verzicht nur wirksam, wenn der Leistungsempfänger das Grundstück ausschließlich für Umsätze verwendet oder zu verwenden beabsichtigt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Der leistende Unternehmer muss diese Voraussetzung nachweisen, was nicht immer einfach sein dürfte.

Verzichtet werden darf auch hinsichtlich selbständig nutzbarer *Grundstücksteile* (z. B. Wohnungen, gewerbliche Flächen, Büroräume, Praxisräume). Werden mehrere Grundstücksteile räumlich oder zeitlich unterschiedlich genutzt, ist die Frage der Option bei jedem Grundstücksteil *gesondert zu beurteilen*. Dabei wird es von der Verwaltung nach Abschn. 148a Abs. 1 UStR nicht beanstandet, wenn die Verwendung der Grundstücksteile zivilrechtlich in einem einheitlichen Vertrag geregelt ist. Ein vereinbartes Gesamtentgelt ist, ggf. im Schätzungswege, aufzuteilen.

Beispiel:

Der Unternehmer A errichtet ein gewerblich zu nutzendes Gebäude mit Einliegerwohnung und vermietet es insgesamt an den Unternehmer B. Dieser betreibt in den gewerblichen Räumen einen Supermarkt. Die Einliegerwohnung vermietet er an seinen angestellten Hausmeister.

Die Vermietung des Gebäudes an den Unternehmer B und die Vermietung der Wohnung durch den B an den Hausmeister sind nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG steuerfrei. Der Unternehmer A kann allerdings bei der Vermietung der *gewerblichen* Räume auf die Steuerbefreiung verzichten, weil der Unternehmer B diese Räume ausschließlich für Umsätze verwendet, die zum Vorsteuerabzug berechtigten (§ 9 Abs. 2 UStG). Bei der Vermietung der Einliegerwohnung kann der Unternehmer A auf die Steuerbefreiung nicht verzichten, weil Unternehmer B die Wohnung für steuerfreie Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug ausschließen (§ 9 Abs. 2 UStG). Unternehmer B kann bei der Vermietung der Einliegerwohnung nicht auf die Steuerbefreiung verzichten, weil der Hausmeister kein Unternehmer ist (§ 9 Abs. 1 UStG).

Bei einem nur *teilweise* zugeordneten Grundstück kann der Unternehmer bei einer späteren Veräußerung unter den Voraussetzungen des § 9 UStG lediglich auf die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG für die Lieferung des zu diesem Zeitpunkt zugeordneten Teils verzichten. Die Lieferung des zu diesem Zeitpunkt nicht zugeordneten Teils erfolgt nicht im Rahmen des Unternehmens und ist somit nicht steuerbar. Ein *Gesamtkaufpreis* muss dann entsprechend *aufgeteilt* werden. Weist der Unternehmer für die Lieferung des nicht zugeordneten Teils dennoch in der Rechnung Umsatzsteuer aus, schuldet er diese nach § 14c Abs. 2 UStG.

Verwendet der Leistungsempfänger das Grundstück bzw. einzelne Grundstücksteile nur in *sehr geringem Umfang* für Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen (Ausschlussumsätze), ist aus Verwaltungssicht der Verzicht auf die Steuerbefreiung zur Vermeidung von Härten weiterhin zulässig. Eine geringfügige Verwendung für Ausschlussumsätze nimmt die Verwaltung an, wenn im Falle der steuerpflichtigen Vermietung die auf den

Mietzins für das Grundstück bzw. für den Grundstücksteil entfallende Umsatzsteuer im Kalenderjahr *höchstens zu 5 %* vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen wäre (Bagatellgrenze).

Der Unternehmer, der verzichten will, muss die Voraussetzungen für den Verzicht auf die Steuerbefreiungen *nachweisen*. Der Nachweis ist zwar an keine besondere Form gebunden, hängt aber davon ab, wie der Leistungsempfänger die Leistung zu verwenden *beabsichtigt*. Die Verwaltung lässt es genügen, wenn er eine Bestätigung des Mieters, Bestimmungen des Mietvertrags oder anderen Unterlagen vorhält.

Hinweisen möchte ich auf die Sonderregelung zur Option bei der Vermietung von *Altbauten*. Hier sieht § 27 Abs. 2 UStG Sonderregelungen vor, die von § 9 Abs. 2 UStG abweichen und es dem Vermieter ermöglichen, auch dann zu optieren, wenn der Leistungsempfänger die Vermietungsleistung nicht für steuerpflichtige Umsätze verwendet (z. B. Vermietung einer Praxis in einem Altbau an einen Arzt). Der Vorteil der Option ist natürlich, dass der Vermieter das Vorsteuerabzugsrecht ausüben kann.

Das gilt für Gebäude, mit deren Bau vor dem 1.6.1984 begonnen wurde und die bis zum 1.4.1985 (bei Nutzung zu Wohnzwecken) oder bis zum 1.1.1986 (bei Nutzung zu anderen nichtunternehmerischen Zwecken) fertiggestellt worden sind.

Für später errichtete Gebäude gibt es weitere erleichterte Optionsmöglichkeiten, zu denen ich aber mangels Zeit im Rahmen dieses Vortrags nicht Stellung nehmen kann. Ich verweise hier auf Abschn. 148a Abs. 5 UStR.

Die Finanzverwaltung hat sich erst kürzlich in einem BMF-Schreiben vom 9.5.2008⁶² zur Zulässigkeit des Verzichts auf die Steuerbefreiung bei Vermietung an Ehegatten geäußert.

Beispiel:

Ehegatten mieten eine Gaststätte an. Der Vermieter soll zur Steuerpflicht optieren. Allerdings will nur die Ehefrau als Unternehmerin auftreten und die Gaststätte betreiben. Fraglich ist, ob und in welchem Umfang das Optionsrecht ausgeübt werden kann mit der Folge, dass der Ehefrau der Vorsteuerabzug zusteht.

Zwei Fälle dieser Art hatte der BFH bereits in den Jahren 2000 und 2001 entschieden⁶³. Er hatte das Optionsrecht bejaht und dem Ehegatten damit den Vorsteuerabzug eingeräumt.

Die Finanzverwaltung hat nunmehr – etwas spät, aber in sachlichem Zusammenhang mit anderen Entscheidungen – eine *andere Auffassung* vertreten:

62 IV A 5-S 7300/07/0017, BStBl. I 2008, 675.

63 BFH, Urteil v. 7.11.2000 – V R 49/99, UR 2001, 118; BFH, Urteil v. 1.2.2001 – V R 79/99, UR 2001, 251, HFR 2001, 698 mit Anm. *Lange*.

Soweit der BFH ausführt, dass im Fall der Vermietung eines Geschäftslokals an eine Ehegattengemeinschaft eine Option des Vermieters zur Steuerpflicht seiner Vermietungsumsätze insoweit wirksam ist, als die Vermietungsumsätze an den unternehmerisch tätigen Gemeinschaftler ausgeführt werden, will die Verwaltung diese Urteile über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht anwenden.

Bei Vermietung eines Geschäftslokals an eine Ehegattengemeinschaft ist die Gemeinschaft das umsatzsteuerrechtlich relevante Gebilde und damit der Leistungsempfänger der Vermietungsleistung, wenn sie einem Gemeinschaftler das angemietete Lokal unentgeltlich zur unternehmerischen Verwendung überlässt. Eine Option zur Steuerpflicht ist nach § 9 Abs. 1 UStG bei Grundstücksvermietungsumsätzen jedoch nur zulässig, wenn der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird. Die Gemeinschaft entfaltet im vorliegenden Fall jedoch keine unternehmerische Tätigkeit, so dass eine Option des Vermieters nach Auffassung der Verwaltung in solchen Fällen nicht zulässig ist.

Eine *weitere Einschränkung* der Option enthält § 9 Abs. 3 UStG. Danach ist bei der Lieferung von *Grundstücken im Zwangsversteigerungsverfahren* durch den Vollstreckungsschuldner an den Ersteher der Verzicht nur bis zur Aufforderung zur Abgabe von Geboten im Versteigerungstermin zulässig.

Außerhalb des Zwangsversteigerungsverfahrens muss der Verzicht im *notariell zu beurkundenden Vertrag* erklärt werden.

6. Leistungen von Eigentümergemeinschaften

Nach § 4 Nr. 13 UStG sind bestimmte Leistungen der *Wohnungseigentümergeinschaften* an die Mitglieder steuerfrei. Dabei geht es insbesondere um die Erhebung von Umlagen für die Lieferungen von Wärme (Heizung) und Wasser, Verwaltungsgebühren, Hausmeisterlohn u. Ä. Auch diese Steuerbefreiung hängt mit dem Besitz von Immobilien zusammen und soll in diesem Zusammenhang erwähnt werden.

In der Praxis scheint diese Vorschrift zu funktionieren, jedenfalls gibt es keine Hinweise, dass es hier zu besonderen Problemen oder Schwierigkeiten kommt.

IV. Bemessungsgrundlagen

1. Bei der Lieferung von Grundstücken

Soweit der liefernde Unternehmer auf die Steuerbefreiung verzichten kann, kommt es zu einem steuerpflichtigen Umsatz. Von der Bemessungsgrundlage in Kombination mit dem Steuersatz ist die Höhe der Umsatzsteuer

abhängig. Bei der Lieferung von Grundstücken, die in der Regel wesentlich höhere Preise haben als bewegliche Gegenstände, kommen hier beim heute geltenden Regelsteuersatz von 19 % hohe Umsatzsteuerbeträge zusammen.

Bemessungsgrundlage bei der Lieferung ist das *Entgelt* (§ 10 Abs. 1 UStG).

Die Lieferung an Nichtunternehmer ist steuerfrei, während bei der nach Option steuerpflichtigen Lieferung an andere Unternehmer die Umsatzsteuer vom Leistungsempfänger geschuldet wird, wie wir später noch sehen werden.

a) Grunderwerbsteuer gehört nicht zur Bemessungsgrundlage

Seit einer Entscheidung des BFH aus dem Jahr 2005⁶⁴, bestätigt durch ein weiteres Urteil aus dem Jahr 2006⁶⁵, gehört die Grunderwerbsteuer nicht mehr zur Bemessungsgrundlage.

Nach der bis dahin übereinstimmenden Rechtsauffassung von BFH und Verwaltung rechnete die Hälfte der Grunderwerbsteuer zum Entgelt für die Grundstücksveräußerung, wenn die Parteien des Grundstückskaufvertrages vereinbarten, dass der Erwerber die Grunderwerbsteuer allein zu tragen hatte. Dementsprechend hatte das Finanzamt im Streitfall die Bemessungsgrundlage für Grundstücksumsätze um die halbe Grunderwerbsteuer erhöht.

Dieses Urteil hat Eingang in Abschn. 149 Abs. 7 UStR 2008 gefunden. Dies gilt selbst dann, wenn die Vertragsparteien vereinbaren, dass der Erwerber die Grunderwerbsteuer zu tragen hat. Als Grund kann die Überlegung angeführt werden, dass der Erwerber mit der Zahlung der vertraglich übernommenen Grunderwerbsteuer eine ausschließlich eigene Verbindlichkeit begleicht.

Das ist auch der Grund, warum auch andere Kosten, wie die vom Käufer zu tragenden Kosten der Beurkundung des Kaufvertrags und der Auflassung, der Eintragung ins Grundbuch und der zu der Eintragung erforderlichen Erklärungen (§ 448 Abs. 2 BGB) nicht zur Bemessungsgrundlage gehören.

b) Mindestbemessungsgrundlagen

Nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 UStG unterliegen entgeltliche Leistungen, die Körperschaften, Personenvereinigungen sowie Gemeinschaften im Rahmen ihres Unternehmens an ihre Anteilseigner, Gesellschafter, Mitglieder, Teilnehmer oder diesen nahestehende Personen ausführen, der sog. Mindestbemessungsgrundlage. Dazu zählen natürlich auch Leistungen im Zusammenhang mit Grundstücken, z. B. die Lieferung eines Grundstücks oder

64 BFH, Urteil v. 20.12.2005 – V R 14/04, DStR 2006, 754.

65 BFH, Urteil v. 9.11.2006 – V R 9/04, BStBl II 2007, 285.

Vermietungsleistungen. Die Besteuerung erfolgt nicht auf der Grundlage des vereinbarten Entgelts, sondern nach Maßgabe der besonderen Bemessungsgrundlagen des § 10 Abs. 4 UStG.

§ 10 Abs. 5 UStG darf nur angewandt werden, soweit es zur *Verhütung von Steuerhinterziehungen und -umgehungen* unbedingt erforderlich ist; als bloße Vereinfachungsregelung für die Steuererhebung darf die Vorschrift nicht herangezogen werden.

Die *Gefahr von Steuerhinterziehungen und -umgehungen* besteht grundsätzlich bei Rechtsgeschäften zwischen nahestehenden Personen, und zwar nicht nur bei Leistungen an Personen, die nicht oder nur eingeschränkt zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, sondern *auch bei Leistungen an Personen, die den Vorsteuerabzug nach § 15 UStG vollumfänglich in Anspruch nehmen können*.

Die Gefahr einer Steuerumgehung besteht aber nicht, wenn nahestehende Personen für die zwischen ihnen erbrachte Leistung ein *marktübliches Entgelt* vereinbaren.

Der BFH⁶⁶ hatte kürzlich folgenden Fall zu entscheiden:

Beispiel:

Eine KG veräußerte im Jahr 1995 (Streitjahr) ein ihr gehörendes Grundstück, auf dem sie zuvor ein Geschäftsgebäude errichtet hatte, an eine GbR, deren Gesellschafter zugleich die Gesellschafter der alleinigen Kommanditistin der KG waren. Die Vertragsparteien vereinbarten einen Kaufpreis, der, soweit es das Gebäude betrifft, unterhalb der Herstellungskosten lag. Deshalb wandte das FA die Regelung des § 10 Abs. 5 Nr. 1 UStG an und erhöht die Umsatzsteuer für das Streitjahr 1995 entsprechend. Der Kläger wandte ein, dass dem Leistungsempfänger der Vorsteuerabzug zusehe, sodass keine Gefahr von Steuerhinterziehungen und -umgehungen bestehe. Der BFH entschied dagegen, dass der Anwendung des § 10 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. Abs. 4 Nr. 2 UStG nicht entgegensteht, dass über eine ordnungsgemäß durchgeführte Lieferung an einen vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmer abgerechnet wird. Er weist dabei auch auf § 14c UStG hin.

2. Bei der Vermietung und Verpachtung und bei der nichtunternehmerischen Nutzung von Grundstücken

Bemessungsgrundlage bei der nach Option steuerpflichtigen *Vermietung und Verpachtung* ist das *Entgelt* nach § 10 Abs. 1 UStG (wobei an die Option besondere Anforderungen gestellt werden) oder die *Mindestbemessungsgrundlage* nach § 10 Abs. 5 UStG.

Die Bemessungsgrundlage bei der *nichtunternehmerischen Verwendung* (soweit ein steuerbarer und steuerpflichtiger Umsatz anzunehmen ist) richtet sich nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG. Danach bilden bei den einer sonstigen Leistung gleichgestellten Wertabgaben i. S. des § 3 Abs. 9a UStG die

66 BFH, Urteil v. 24.1.2008 – V R 39/06, DB 2008, 798, BFH/NV 2008, 911.

bei der Ausführung der Leistung entstandenen *Ausgaben* die Bemessungsgrundlage (§ 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 und 3 UStG). Soweit ein Gegenstand für die Erbringung der sonstigen Leistung verwendet wird, zählen hierzu auch die *Anschaffungs- und Herstellungskosten* für diesen Gegenstand. Diese sind gleichmäßig auf einen Zeitraum zu verteilen, der dem *Berichtigungszeitraum* nach § 15a UStG für diesen Gegenstand entspricht.

Dabei sind aus der Bemessungsgrundlage solche Ausgaben auszuschneiden, die nicht zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben. Wenn also z. B. ein Gebäude von einer Privatperson erworben wurde, es danach dem Unternehmen zugeordnet wird und teilweise privat genutzt wird, ist die private Nutzung nicht steuerbar.

Wichtig ist, dass bei Gebäuden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf den *Vorsteuerberichtigungszeitraum von 10 Jahren* zu verteilen sind.

Dies war nicht immer so. Erst mit der Neuregelung des § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG durch das Richtlinien-Umsetzungsgesetz mit Wirkung vom 1.7.2004 wurde dies so geregelt. Vorher konnten die Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf 50 Jahre verteilt werden. Der Grund für die Neuregelung war, dass infolge der „Seeling-Rechtsprechung“ die bisher für steuerfrei gehaltene nichtunternehmerische Nutzung nunmehr als steuerpflichtig anzusehen war und damit insoweit den Vorsteuerabzug eröffnete⁶⁷. Die ersten Literaturbeiträge zeigten dann schnell, welchen Vorteil man daraus hätte ziehen können, wenn es bei der Verteilung der Anschaffungs- und Herstellungskosten auf 50 Jahre geblieben wäre:

Hätte der Unternehmer das Gebäude nach Ablauf des Vorsteuerberichtigungszeitraums von 10 Jahren veräußert, hätte er – bezogen auf den nicht unternehmerisch genutzten Teil – nur 20 % der Anschaffungs- und Herstellungskosten der Besteuerung unterwerfen müssen, also 80 % des in Anspruch genommenen Vorsteuerabzugs endgültig einkassieren können, weil er ja keine Vorsteuerberichtigung mehr hätte fürchten müssen.

Mit der Neuregelung wurde solchen Gestaltungsmöglichkeiten ein Riegel vorgeschoben. Der EuGH hat diese Regelung auch zwischenzeitlich bestätigt⁶⁸.

Problem war aber auch, dass die Verwaltung diese Regelung auch für vor dem 1.7.2004 liegende Zeiträume anwandte, wenn sich ein Unternehmer auf die Seeling-Rechtsprechung berief. Dies hat der BFH mit Urteil vom 19.4.2007⁶⁹ untersagt. Die Verwaltung wendet diese Entscheidung an, sodass

67 Vgl. EuGH, Urteil v. 8.5.2003 – C-269/00, BStBl II 2004, 378 und des BFH, Urteil v. 24.7.2003 – V R 39/99, BStBl II 2004, 371.

68 EuGH, Urteil v. 14.9.2006 – C-72/05, Wollny, UR 2006, 638, vgl. hierzu auch *Küffner/Zugmaier*, NWB Fach 7, 6789.

69 BFH, Urteil v. 19.4.2007 – V R 56/04, BStBl II 2007, 676.

es für zurückliegende Zeiträume zu einer ungerechtfertigten Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs kommen kann⁷⁰.

V. Verlagerung der Steuerschuld

Ich erwähnte schon, dass bei der Lieferung von Grundstücken die Umsatzsteuer vom Leistungsempfänger geschuldet wird. Rechtsgrundlage ist § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG. Danach schuldet bei Umsätzen, die unter das GrEStG fallen, nicht der liefernde Unternehmer, sondern der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer.

Hierzu gehören insbesondere:

- die Umsätze von unbebauten und bebauten Grundstücken und
- die Bestellung und Übertragung von Erbbaurechten gegen Einmalzahlung oder regelmäßig wiederkehrende Erbbauzinsen.⁷¹

Da die Umsätze, die unter das GrEStG fallen, nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG steuerfrei sind, ist für die Anwendung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers (Abnehmers) natürlich erforderlich, dass ein wirksamer Verzicht auf die Steuerbefreiung (Option) durch den Lieferer vorliegt.

Daran fehlt es z. B., wenn der Verzicht nicht im notariellen Vertrag erklärt wird.

Hinsichtlich der Rechnungsausstellung wäre das aber nicht so dramatisch, weil in beiden Fällen die Umsatzsteuer nicht in Rechnung gestellt wird, d. h. die negativen Folgen des § 14c UStG können nicht eintreten. Im Falle der Anwendung des § 13b UStG müsste lediglich auf die Verlagerung der Steuerschuld hingewiesen werden (§ 14a Abs. 5 Satz 2 UStG). Fehlt dieser Hinweis, wird dadurch der Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers, der die Steuer ja schuldet, nicht gefährdet.

Zu erwähnen bleibt, dass auch *Bauleistungen*, also Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück, unter bestimmten Voraussetzungen zur Verlagerung der Steuerschuld führen (§ 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 i. V. m. Abs. 2 Satz 1 UStG). Abschn. 182a UStR nimmt hierzu ausführlich Stellung.

VI. Rechnungsausstellung im Zusammenhang mit Grundstücken

Damit sind wir bereits bei den Anforderungen der *Rechnungsausstellung*. Die besonderen Regelungen der §§ 14 bis 14c UStG sind nicht nur bei der Lieferung eines Grundstücks oder der Vermietung und Verpachtung zu

⁷⁰ Vgl. BMF, Schreiben v. 10.8.2007, BStBl I 2007, 690.

⁷¹ Abschn. 182a Abs. 2 Nr. 4 UStR.

beachten, sondern auch bei Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück. Hier wurden mit dem Schwarzarbeitsbekämpfungsgesetz vom 23.7.2004⁷² mit Wirkung zum 1.8.2004 neue Regelungen eingeführt, um die in diesem Bereich vermuteten „Ohne-Rechnung-Geschäfte“ einzudämmen.

Nach § 14 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG ist der Unternehmer bei Ausführung einer steuerpflichtigen Werklieferung oder sonstigen Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück verpflichtet, *innerhalb von sechs Monaten* nach Ausführung der Leistung eine Rechnung auszustellen, auch wenn er an *Endverbraucher* leistet. Diese Verpflichtung gilt auch für Kleinunternehmer sowie Land- und Forstwirte. Ausgenommen sind *Vermietungsleistungen* i. S. des § 4 Nr. 12 Satz 1 und 2 UStG.

Welche Leistungen unter die Rechnungserteilungspflicht im Einzelnen fallen, hat die Verwaltung in Abschn. 183a UStR ausgeführt.

Zunächst fallen darunter alle *Bauleistungen*, die im Falle der Erbringung an einen Bauunternehmer zur Verlagerung der Steuerschuld führen würden, darüber hinaus die sonstigen Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück i. S. d. § 3a Abs. 2 Nr. 1 UStG.

Gemeint sind insbesondere folgende Leistungen:

- Planerische Leistungen (z. B. von Statikern, Architekten, Garten- und Innenarchitekten, Vermessungs-, Prüf- und Bauingenieuren);
- Labordienstleistungen (z. B. die chemische Analyse von Baustoffen oder Bodenproben);
- reine Leistungen der Bauüberwachung;
- Leistungen zur Prüfung von Bauabrechnungen;
- Leistungen zur Durchführung von Ausschreibungen und Vergaben;
- Abbruch- oder Erdarbeiten.

Die steuerpflichtige Werklieferung oder sonstige Leistung muss in *engem Zusammenhang* mit einem Grundstück stehen. Ein enger Zusammenhang ist gegeben, wenn sich die Werklieferung oder sonstige Leistung nach den tatsächlichen Umständen überwiegend auf die *Bebauung, Verwertung, Nutzung oder Unterhaltung*, aber auch *Veräußerung* oder den *Erwerb* des Grundstücks selbst bezieht. Daher besteht auch bei der Erbringung u. a. folgender Leistungen eine Verpflichtung zur Erteilung einer Rechnung:

- Zur Verfügung stellen von Betonpumpen oder von anderem Baugerät;
- Aufstellen von Material- oder Bürocontainern;
- Aufstellen von mobilen Toilettenhäusern;

⁷² SchwarzArbG v. 23.7.2004, BGBl. I 2004, 1842.

- Entsorgung von Baumaterial (z. B. Schuttabfuhr durch ein Abfuhrunternehmen);
- Gerüstbau;
- bloße Reinigung von Räumlichkeiten oder Flächen (z. B. Fensterreinigung);
- Instandhaltungs-, Reparatur-, Wartungs- oder Renovierungsarbeiten an Bauwerken oder Teilen von Bauwerken (z. B. Klempner- oder Malerarbeiten);
- Anlegen von Grünanlagen und Bepflanzungen und deren Pflege (z. B. Bäume, Gehölze, Blumen, Rasen);
- Beurkundung von Grundstückskaufverträgen durch Notare;
- Vermittlungsleistungen der Makler bei Grundstücksveräußerungen oder Vermietungen.

Sofern selbständige Leistungen vorliegen, sind folgende Leistungen keine Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück, bei denen nach § 14 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG die Verpflichtung zur Erteilung einer Rechnung besteht:

- Veröffentlichung von Immobilienanzeigen, z. B. durch Zeitungen;
- Rechts- und Steuerberatung in Grundstückssachen.

Alltägliche Geschäfte, die mit einem Kaufvertrag abgeschlossen werden (z. B. der Erwerb von Gegenständen durch einen Nichtunternehmer in einem Baumarkt), unterliegen nicht der Verpflichtung zur Rechnungserteilung. Auch die *Lieferung von Baumaterial* auf eine Baustelle eines Nichtunternehmers oder eines Unternehmers, der das Baumaterial für seinen nichtunternehmerischen Bereich bezieht, wird nicht von der Verpflichtung zur Erteilung einer Rechnung umfasst.

Sie sehen, die Regelung ist sehr kasuistisch und damit auch fehleranfällig. Verletzungen der Verpflichtung zur Rechnungsausstellung führen zu einer Ordnungswidrigkeit nach § 26a Abs. 1 Nr. 1 UStG. Der Geldbußrahmen reicht bis zu 5.000 Euro.

Eine besondere Regelung gibt es auch hinsichtlich der Aufbewahrungspflicht des Leistungsempfängers, also des Endverbrauchers. Diese beträgt nach § 14b Abs. 1 Satz 5 UStG zwei Jahre. Statt einer Rechnung ist es auch zulässig, eine andere beweiskräftige Unterlage aufzubewahren. Nach § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 9 UStG muss der Rechnungsaussteller seinen Kunden auf diese Aufbewahrungsfrist hinweisen.

Zu erwähnen bleibt, dass bei der steuerfreien Vermietung und Verpachtung an andere Unternehmer bis 31.12.2008 die Pflichtangaben nach § 14 UStG

zu beachten sind. Ab 1.1.2009 ist diese Verpflichtung mit dem Gesetz zur Modernisierung und Entbürokratisierung des Steuerverfahrens (Steuerbürokratieabbaugesetz) entfallen.

VII. Vorsteuerabzug

1. Zuordnung von Grundstücken

Der Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit dem *Erwerb oder der Herstellung* eines bebauten Grundstücks hängt davon ab, dass das bebaute oder unbebaute Grundstück dem unternehmerischen Bereich zugeordnet wird. Diese Voraussetzung ist in Abschn. 192 UStR geregelt und beruht auf der langjährigen Rechtsprechung des EuGH und des BFH.

Dem Unternehmer steht es frei, sein Grundstück vollständig, teilweise (im Umfang der unternehmerischen Nutzung) oder gar nicht seinem Unternehmen zuzuordnen⁷³.

Er kann z. B. einerseits ein Gebäude mit dem dazugehörenden Grund und Boden insgesamt dem *nichtunternehmerischen* Bereich *zuordnen*, auch wenn das Gebäude teilweise unternehmerisch genutzt wird. Andererseits kann er ein Gebäude auch insgesamt seinem *Unternehmen zuordnen*, wenn die unternehmerische Nutzung mindestens 10 % beträgt (§ 15 Abs. 1 Satz 2 UStG). Nach dem grundlegenden EuGH-Urteil vom 4.10.1995⁷⁴ kann der Unternehmer einen nichtunternehmerisch (privat) genutzten Gebäudeteil (z. B. eine eigengenutzte Wohnung) auch von vornherein ganz oder teilweise seinem nichtunternehmerischen Bereich zuordnen.

Voraussetzung für die Zuordnung des Grundstücksteils ist allerdings, dass dieser zu mindestens 10 % für das Unternehmen genutzt wird (§ 15 Abs. 1 Satz 2 UStG). Die Verwaltung wendet diese Rechtsprechung an.

Die Zuordnung eines Gegenstands zum Unternehmen erfordert eine durch Beweisanzeichen gestützte *Zuordnungsentscheidung* des Unternehmers bei Anschaffung, Herstellung oder Einlage des Gegenstands. Die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs ist regelmäßig ein gewichtiges Indiz für, die Unterlassung des Vorsteuerabzugs ein ebenso gewichtiges Indiz gegen die Zuordnung eines Gegenstands zum Unternehmen.

Ist bei der Anschaffung oder Herstellung eines Gebäudes ein Vorsteuerabzug nicht möglich, muss der Unternehmer gegenüber dem Finanzamt durch eine *schriftliche Erklärung* spätestens bis zur Abgabe der Umsatzsteuererklärung des Jahres, in dem die jeweilige Leistung bezogen worden ist,

73 Vgl. hierzu grundsätzlich *Lange*, UR 2008, 23.

74 C-291/92, BStBl II 1996, 392.

dokumentieren, in welchem Umfang er das Gebäude dem Unternehmen zugeordnet hat. Entsprechendes gilt, wenn ein Vorsteuerabzug nur teilweise möglich ist und sich aus dem Umfang des geltend gemachten Vorsteuerabzugs nicht ergibt, mit welchem Anteil das Gebäude dem Unternehmen zugeordnet wurde.

Im Fall der *Zuordnung* des *nichtunternehmerisch genutzten* Teils zum *nicht-unternehmerischen* Bereich wird der nichtunternehmerisch genutzte Teil als *separater Gegenstand* angesehen, der nicht „für das Unternehmen“ i. S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG bezogen wird. Somit entfällt der Vorsteuerabzug aus den Kosten, die auf diesen Gegenstand entfallen.

Bei der Herstellung eines *Einfamilienhauses* durch ein Ehepaar, bei dem nur einer der Ehegatten Unternehmer ist, der einen Büroraum für sein Unternehmen verwenden will, lässt die Rechtsprechung des EuGH und des BFH auch eine *Zuordnung* zu, aber beschränkt auf den *Miteigentumsanteil* des unternehmerisch tätigen Ehegatten. Das war der berühmte HE-Fall, den der EuGH entschieden hat⁷⁵.

Für den Vorsteuerabzug des unternehmerisch tätigen Gemeinschafters reicht es aus, dass die Rechnung über die Leistung an die Gemeinschaft diese mit ihrem Namen und Anschrift als Leistungsempfänger ausweist. Erfolgt die Auftragserteilung durch die Gemeinschaft und sind für Zwecke des Vorsteuerabzugs ein oder mehrere Gemeinschafter als Leistungsempfänger anzusehen, hat einer dieser Gemeinschafter das Original der Rechnung und jeder andere dieser Gemeinschafter mindestens eine Ablichtung der Rechnung aufzubewahren (vgl. § 14b UStG).

Umsatzsteuerbeträge, die durch den Erwerb, die Herstellung sowie die Verwendung oder Nutzung eines Gebäudes anfallen (z. B. durch den Kauf oder die Miete sowie den laufenden Unterhalt eines Gebäudes), können in vollem Umfang abgezogen werden, wenn der Gegenstand dem Unternehmen insgesamt zugeordnet wird und dieses für steuerpflichtige Ausgangsumsätze verwendet wird. Zum Ausgleich dafür unterliegt die Verwendung des Gebäudes für unternehmensfremde Zwecke nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG der Umsatzsteuer.

Wird ein Gebäude zunächst nicht dem Unternehmen zugeordnet, aber dann später unternehmerisch genutzt (z. B. durch Umwandlung von Wohnräumen in Büroräume), ist eine Vorsteuerberichtigung zugunsten des Unternehmers nach § 15a UStG nicht mehr zulässig. Deshalb ist es wichtig, eine *sofortige und eindeutige Zuordnungsentscheidung* zu treffen. Fehlt diese, kann dies böse ausgehen.

⁷⁵ EuGH, Urteil v. 21.4.2005 – C-25/03, HE, BStBl II 2007, 23, BFH, Urteil v. 6.10.2005 – V R 40/01, BStBl II 2007, 13.

Das FG Niedersachsen hat mit rechtskräftigem Urteil vom 3.1.2008 bestätigt, dass nur eine sofortige Zuordnung zum Vorsteuerabzug berechtigt⁷⁶.

Mit Urteil vom 30.1.2008 hat das FG Köln entschieden, dass der nachträgliche Anbau eines Einfamilienhauses an ein Betriebsgebäude nicht zu einem Wahlrecht führt, den Anbau nachträglich seinem Unternehmensvermögen zuzuordnen⁷⁷. Der XI. Senat des BFH wird Gelegenheit haben, sich hierzu zu äußern, weil gegen das Urteil Revision eingelegt wurde.

2. Weitere Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug

Natürlich gelten auch im Zusammenhang mit Leistungen an oder mit Lieferung von Grundstücken die allgemeinen Regelungen des Vorsteuerabzugs, d. h.

- die Steuer muss für eine Lieferung oder sonstige Leistung gesondert in Rechnung gestellt worden sein,
- die Lieferung oder sonstige Leistung muss von einem Unternehmer ausgeführt worden sein,
- der Leistungsempfänger muss Unternehmer und die Lieferung oder sonstige Leistung für sein Unternehmen ausgeführt worden sein, und
- der Leistungsempfänger muss im Besitz einer nach den §§ 14, 14a UStG ausgestellten Rechnung sein, in der die Angaben vollständig und richtig aufgeführt sind.

Diese Voraussetzungen müssen insgesamt erfüllt werden.

3. Praxisbeispiele

Beispiel 1:

Unternehmer U hat in den Jahren 2002/2003 ein Einfamilienhaus errichtet. U ist Schriftsteller und nutzt für seine unternehmerische Tätigkeit einen Raum von mehr als 10 % der Gesamtnutzfläche des Hauses als Arbeitszimmer. U hat beim Leistungsbezug aus den anteiligen Herstellungskosten keinen Vorsteuerabzug geltend gemacht. Im Jahr 2008 gibt er berichtigte Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 2002 und 2003 ab und macht den Vorsteuerabzug für die gesamten Herstellungskosten des Einfamilienhauses geltend.

Da der U beim Leistungsbezug keinen Vorsteuerabzug aus dem Arbeitszimmer geltend gemacht hat, hat er das Gebäude nicht dem Unternehmen zugeordnet. Ein Vorsteuerabzug für das Einfamilienhaus ist deshalb nicht möglich.

Beispiel 2:

Ein zum 1.1.1999 fertiggestelltes Gebäude wird zu 50 % unternehmerisch (für steuerpflichtige Umsätze) und zu 50 % für private Wohnzwecke genutzt. Deshalb nimmt der

⁷⁶ FG Niedersachsen, Urteil v. 3.1.2008 – 16 K 558/04, rkr., EFG 2008, 809.

⁷⁷ FG Köln, Urteil v. 30.1.2008 – 7 K 3232/05, Rev., Az. des BFH: XI R 18/08, EFG 2008, 901.

Steuerpflichtige zunächst den vollen Vorsteuerabzug in Anspruch. Die Herstellungskosten betragen 200.000 Euro.

Wie wird die unentgeltliche Wertabgabe für den Teil des Gebäudes berechnet, der zu privaten Wohnzwecken genutzt wird?

Schauen wir uns die einzelnen Jahre an:

Jahre 1999 bis 2003:

Auf den privat genutzten Teil entfallende anteilige Herstellungskosten: 100.000 Euro.

Ertragsteuerliche AfA 2 % pro Jahr = 2.000 Euro. Hinzu kommen weitere Kosten bzw. Ausgaben (Betriebskosten, Instandhaltung usw.).

Für den Zeitraum 1.1.2004 bis 30.6.2004

Anteilige Herstellungskosten 100.000 Euro, ertragsteuerliche AfA 2 % pro Jahr, also für sechs Monate: 1.000 Euro, zuzüglich der sonstigen mit Vorsteuern belasteten Kosten und Ausgaben, soweit diese zum Vorsteuerabzug berechtigen

Für den Zeitraum 1.7.2004 bis 31.12.2004:

Anteilige Herstellungskosten 100.000 Euro, Aufteilung auf den Vorsteuerberichtigungszeitraum von 10 Jahren, macht pro Jahr 10.000 Euro, für die zweite Hälfte 2004 also 5.000 Euro zuzüglich der sonstigen Kosten und Ausgaben.

Insgesamt für 2004:

1000 Euro + 5.000 Euro + Kosten und Ausgaben, die zum Vorsteuerabzug berechtigt haben

Jahre 2005 folgende:

Anteilige Herstellungskosten 100.000 Euro, Aufteilung auf den Vorsteuerberichtigungszeitraum von 10 Jahren, macht pro Jahr 10.000 Euro, zusätzlich der mit Vorsteuern belasteten weiteren Kosten und Ausgaben.

Es bleiben also für die Jahre 1999 bis 2003 je 8.000 Euro unberücksichtigt, für das Jahr 2004 sind es nur 4.000 Euro.

Wenn der Unternehmer nach Ablauf des Vorsteuerberichtigungszeitraums im Jahre 2008 das Gebäude steuerfrei veräußert, kommt es nicht mehr zu einer Vorsteuerberichtigung zu seinen Lasten.

4. Vorschlag für eine Änderung der MwStSystRL zur Korrektur der Seeling-Rechtsprechung

Die EU-Kommission hat einen *Richtlinien-Vorschlag* vorgelegt, der die Auswirkungen der „Seeling-Rechtsprechung“ auf den Vorsteuerabzug begrenzen soll. Vorgesehen ist danach, die Ausübung des Rechts auf *Vorsteuerabzug* bei Grundstücken, die sowohl zu unternehmerischen als auch zu unternehmensfremden Zwecken genutzt werden, *auf den unternehmerisch genutzten Teil zu beschränken*. Hinsichtlich des nichtunternehmerisch genutzten Teils soll der Vorsteuerabzug ausgeschlossen werden. Das soll insbesondere für den Vorsteuerabzug aus dem Erwerb von Grundstücken, aber

auch aus der Bebauung, Renovierung oder dem erheblichen Umbau eines Gebäudes, soweit diese wie Herstellungskosten zu behandeln sind, gelten⁷⁸. Um Änderungen hinsichtlich des Verhältnisses der privaten und unternehmerischen Nutzung berücksichtigen zu können, soll ein *Korrektursystem* eingeführt werden, um während eines Zeitraums, der dem bestehenden Berichtigungszeitraum für als Investitionsgut erworbene Grundstücke bei der Vorsteuerberichtigung entspricht (also in Deutschland 10 Jahre), einen Vorsteuerabzug einzuräumen bzw. wieder streichen zu können. Die neue Korrekturregelung soll sich an den Bestimmungen zur Vorsteuerberichtigung (vgl. Art. 187, 188, 190 und 192 MwStSystRL) bei Grundstücken orientieren. Dafür entfällt dann die Besteuerung des Eigenverbrauchs (vgl. bisher Art. 26 MwStSystRL). Das neue Korrektursystem soll parallel zum Berichtigungssystem bei der Vorsteuerberichtigung angewandt werden, ohne dass Letzteres geändert werden soll⁷⁹. Die vorgeschlagene Regelung soll sicherstellen, dass bei gemischt genutzten Grundstücken das Recht auf Vorsteuerabzug auf den unternehmerisch genutzten Teil beschränkt wird. Somit wäre es bei einem gemischt genutzten Gebäude nicht mehr möglich, sofort die gesamte Vorsteuer abzuziehen.

Der Vorschlag stellt sicherlich einen *Systembruch* dar, weil bei teils privat und teils unternehmerisch genutzten Gegenständen bisher immer vom vollen Vorsteuerabzug ausgegangen wurde, lediglich bei teilweise steuerpflichtig und steuerfrei verwendeten Gegenständen kommt es von vornherein zu einer Aufteilung des Vorsteuerabzugs.

Es fragt sich auch, warum die Regelung auf Grundstücke beschränkt bleiben soll und wie sie funktionieren soll, wenn ein Grundstück nur teilweise dem Unternehmen zugeordnet wird.

5. Ausschluss des Vorsteuerabzugs

Die allgemeinen Grundsätze zum Vorsteuerabzugsrecht gelten nicht, wenn der Unternehmer bestimmte steuerfreie oder bestimmte nicht steuerbare Umsätze ausführt. Wird ein Grundstück für nicht steuerbare Umsätze verwendet, dann ist der Vorsteuerabzug aufzuteilen, wird es für nichtunternehmerische Zwecke verwendet, dann bleibt zunächst das volle Vorsteuerabzugsrecht erhalten und die Korrektur erfolgt über die Besteuerung der unentgeltlichen Wertabgabe.

Näheres in ist Abschn. 203 UStR ausgeführt.

Der Begriff der Verwendung umfasst auch die *Verwendungsabsicht*. Auch bei Grundstücken geht es also darum, welche *Absicht* der Unternehmer im

78 Vgl. EU-Kommission, RL-Vorschlag v. 7.11.2007, KOM(2007), [www.ec.europa.eu/Taxation_customs/resources/Dokumente/taxation/vat/com/\(2007\)677_de.pdf](http://www.ec.europa.eu/Taxation_customs/resources/Dokumente/taxation/vat/com/(2007)677_de.pdf).

79 Vgl. hierzu *Küffner/Zugmaier*, DStR 2007, 2200, *Streit/Zugmaier*, UR 2008, 205.

Zeitpunkt des Leistungsbezugs hatte. Es kommt entscheidend darauf an, ob der Unternehmer im Zeitpunkt des Leistungsbezugs die Absicht hatte, die Eingangsumsätze für solche Ausgangsumsätze zu verwenden, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen⁸⁰. Deshalb muss der Unternehmer bei jedem Leistungsbezug über die beabsichtigte Verwendung der bezogenen Leistung *sofort entscheiden*, wie ich bereits ausgeführt habe. Das bedeutet auch, dass Absichtsänderungen nicht zurückwirken und deshalb z. B. nicht dazu führen, dass Steuerbeträge nachträglich als Vorsteuer abziehbar sind⁸¹.

Ist eine Grundstücksvermietung beabsichtigt, kommt es darauf an, ob der Unternehmer das Grundstück steuerfrei vermieten oder auf die Steuerfreiheit der Grundstücksvermietung nach § 9 UStG verzichten will. Im ersten Fall ist der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG ausgeschlossen, im zweiten Fall ist die Vorsteuer abziehbar, wenn der Unternehmer die Verwendungsabsicht objektiv belegt und in gutem Glauben erklärt hat und auch die weiteren Voraussetzungen des § 15 UStG erfüllt sind.

Auch *Umsätze im Ausland*, die steuerfrei wären, wenn sie im Inland ausgeführt würden, schließen den Vorsteuerabzug aus inländischen Leistungsbezügen grundsätzlich aus. Bei einer Grundstücksvermietung im Ausland ist deshalb nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG zu prüfen, ob diese steuerfrei (vorsteuerabzugsschädlich) wäre, wenn sie im Inland ausgeführt würde. Dies bestimmt sich nach den Vorschriften des § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a und des § 9 UStG. Nach einer Entscheidung des BFH aus dem Jahr 2004 wäre die Grundstücksvermietung im Inland nicht steuerfrei gewesen, wenn der Grundstücksvermieter die Grundstücksvermietung im Ausland tatsächlich als steuerpflichtig behandelt hat und die Voraussetzungen des § 9 UStG für den Verzicht auf die Steuerbefreiung einer Grundstücksvermietung vorlagen⁸².

Der Vorsteuerabzug scheitert auch nicht daran, dass der Unternehmer das Grundstück zunächst für einen nichtsteuerbaren Ausgangsumsatz verwendet, aber die Absicht hat, danach einen steuerbaren und steuerpflichtigen Ausgangsumsatz zu bewirken.

Beispiel:

Unternehmer V errichtet ein Gebäude. Nach der Fertigstellung des Gebäudes soll es an den Hotelunternehmer H überlassen werden, wobei nach der vertraglichen Vereinbarung das Gebäude zunächst für ein Jahr unentgeltlich und danach für weitere 20 Jahre steuerpflichtig verpachtet werden soll.

V kann aus den Herstellungskosten des Gebäudes den Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen, da bei Leistungsbezug feststeht, dass die Eingangsleistungen ausschließlich zur

80 BFH, Urteil v. 22.3.2001 – V R 46/00, BStBl II 2003, 433.

81 Vgl. BFH, Urteil v. 25.11.2004 – V R 38/03, BStBl II 2005, 414.

82 Vgl. BFH, Urteil v. 6.5.2004 – V R 73/03, BStBl II 2004, 856, umgesetzt in Abschn. 205 Abs. 1 Satz 3 bis 5 UStG.

Erzielung von zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsätzen verwendet werden sollen.

Diesen Fall hatte der BFH im Jahr 2003 so entschieden⁸³. Die Verwaltung hat diese Rechtsprechung in Abschn. 206 UStR übernommen.

6. Vorsteueraufteilung

Verwendet der Unternehmer die für sein Unternehmen gelieferten oder eingeführten Gegenstände und die in Anspruch genommenen sonstigen Leistungen sowohl für Umsätze, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für Umsätze, die den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 und 3 UStG ausschließen, hat er die angefallenen Vorsteuerbeträge in einen abziehbaren und einen nicht abziehbaren Teil aufzuteilen. Rechtsgrundlage ist § 15 Abs. 4 UStG.

§ 15 Abs. 4 UStG geht davon aus, dass die Vorsteuern ausschließlich nach ihrer *wirtschaftlichen Zuordnung* aufzuteilen sind. Die Verwaltung hat die Einzelheiten in Abschn. 208 UStR geregelt.

Wichtig ist, dass sich § 15 Abs. 4 UStG nicht auf die Vorsteuerbeträge erstreckt, die entweder allein den zum Abzug berechtigenden Umsätzen oder allein den zum Ausschluss des Vorsteuerabzugs führenden Umsätzen zuzurechnen sind. Die Aufteilung nach § 15 Abs. 4 UStG betrifft somit nur die Vorsteuerbeträge, die teils der einen und teils der anderen Umsatzart zuzuordnen sind.

Ändern sich bei einem Wirtschaftsgut ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse, ist für die Berichtigung des Vorsteuerabzugs § 15a UStG maßgebend. Darauf kommen wir noch.

Bei der *Herstellung eines Gebäudes*, das gemischt, d. h. teilweise vorsteuerunschädlich und teilweise vorsteuerschädlich genutzt werden soll, beschränkt die Verwaltung die Aufteilung der Vorsteuern nach § 15 Abs. 4 UStG auf solche Teile des Gebäudes, die nicht ausschließlich der vorsteuerunschädlichen bzw. der vorsteuerunschädlichen Nutzung zugeordnet werden können, also z. B. Treppenhaus, Heizungskeller, Dach, Außenanlagen, Fernwärmeanschluss; es werden also vorab die Vorsteuern ermittelt, die „direkt“ dem einen oder dem anderen Verwendungsbereich des Gebäudes zugeordnet werden können. Das entgegenstehende BFH-Urteil vom 28.9.2006⁸⁴ wendet die Verwaltung über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht an⁸⁵. Nachdem der BFH allerdings seine Rechtsprechung bestätigt hat, ist auch bei der Verwaltung zu einem Umdenken gekommen. Mit Urteil vom

83 BFH, Urteil v. 11.12.2003 – V R 48/02, BStBl II 2006, 384.

84 V R 43/03, BStBl II 2007, 417.

85 Vgl. BMF, Schreiben v. 22.5.2007, BStBl I 2007, 482.

22.11.2007⁸⁶ hat der BFH nämlich entschieden, dass er an seiner Rechtsprechung im Urteil vom 28.9.2006 festhält.

Bei Gebäuden ist die Vorsteuer nach § 15 Abs. 4 UStG in der Regel nach dem *Verhältnis der tatsächlichen Nutzflächen* aufzuteilen⁸⁷. Weicht jedoch die Ausstattung der unterschiedlich genutzten Räume erheblich voneinander ab, ist es erforderlich, den *Bauaufwand* den einzelnen Verwendungsumsätzen *zuzuordnen*⁸⁸. Entsprechendes gilt zum Beispiel bei Abweichungen in der Geschosshöhe. Die Anwendung eines Umsatzschlüssels ist nach § 15 Abs. 4 UStG nur dann anwendbar, wenn es keinen anderen Aufteilungsschlüssel gibt, der eine wirtschaftliche Zurechnung ermöglicht.

Eine Ausnahme lässt die Verwaltung bei der *Anschaffung* von Gebäuden zu. In diesem Falle darf eine Vorsteueraufteilung nach dem Verhältnis der Ertragswerte zur Verkehrswertermittlung vorgenommen werden⁸⁹.

Ist die Umsatzsteuerfestsetzung für das Jahr der Anschaffung oder Herstellung eines gemischt genutzten Gegenstands *formell bestandskräftig* und hat der Unternehmer ein i. S. des § 15 Abs. 4 UStG sachgerechtes Aufteilungsverfahren angewandt, ist dieser *Maßstab* auch für die *nachfolgenden Kalenderjahre bindend*, wie der BFH mit Urteil vom 2.3.2006⁹⁰ entschieden hat.

VIII. Vorsteuerberichtigung

1. Anwendungsgrundsätze

Die Vorsteuerberichtigung ist bei Gebäuden von großer wirtschaftlicher Bedeutung, weil innerhalb des Vorsteuerberichtigungszeitraums von 10 Jahren eine Nutzungsänderung zu einer Vorsteuerberichtigung zugunsten oder zulasten des Unternehmers führen kann.

Gleichzeitig ist die Vorsteuerberichtigung aber auch eine der in der Praxis am schwierigsten zu handhabenden Regelungen.

Während sich der *Vorsteuerabzug dem Grunde nach* danach richtet, ob eine zutreffende Zuordnungsentscheidung getroffen wurde und die übrigen *Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug* vorliegen, orientiert sich die Beurteilung des *Vorsteuerabzugs der Höhe nach* an der *Verwendungsabsicht* im Zeitpunkt des Leistungsbezugs. Es ist ein *prozentuales Verhältnis* des ursprünglichen Vorsteuerabzugs zum Vorsteuervolumen insgesamt festzustellen. Dieses ursprüngliche Vorsteuervolumen kann sich von Jahr zu

86 BFH, Urteil v. 22.11.2007 – V R 43/06, BFH/NV 2008, 513, DStR 2008, 350, BFH-PR 2008, 163, BB 2008, 985 mit Anm. *Wagner*.

87 Vgl. BFH, Urteil v. 12.3.1992 – V R 70/87, BStBl II 1992, 755.

88 Vgl. BFH, Urteil v. 20. 7. 1988 – X R 8/80, BStBl II 1988, 1012.

89 Abschn. 208 Abs. 2 Satz 18 UStR.

90 V R 49/05, BStBl II 2006, 729.

Jahr ändern. Diese Änderungen sind nach den Vorschriften der Vorsteuerberichtigung (§ 15a UStG) vorzunehmen, und zwar *pro rata temporis*.

Ändern sich bei den in § 15a UStG genannten *Berichtigungsobjekten* die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden *Verhältnisse*, ist der Vorsteuerabzug zu berichtigen, wenn die Grenzen des § 44 UStDV überschritten werden. Durch § 15a UStG wird der Vorsteuerabzug so berichtigt, dass er für jedes Jahr des Berichtigungszeitraums den tatsächlichen Verhältnissen bei der Verwendung des Wirtschaftsguts oder der sonstigen Leistung entspricht.

2. Änderung der Verhältnisse

Eine *Änderung der Verhältnisse* liegt vor, wenn sich die *tatsächliche Nutzung* des Grundstücks oder Gebäudes zur Erzielung von Umsätzen *ändert*. Als Verwendung sind auch die Veräußerung und die unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b UStG anzusehen (vgl. § 15a Abs. 8 UStG).

Eine Änderung der Verhältnisse i. S. des § 15a UStG liegt z. B. vor,

- wenn sich auf Grund der tatsächlichen Verwendung nach § 15 Abs. 2 und 3 UStG ein höherer oder niedrigerer Vorsteuerabzug im Vergleich zum ursprünglichen Vorsteuerabzug ergibt, z. B.
 - wenn der Unternehmer ein Grundstück innerhalb des Unternehmens zunächst für steuerpflichtige und danach für steuerfreie Vermietumsätze nutzt,
 - wenn der Unternehmer einen ursprünglich ausgeübten Verzicht auf die Steuerbefreiung (§ 9 UStG) später nicht fortführt oder
 - wenn sich das prozentuale Verhältnis ändert, nach dem die abziehbaren Vorsteuern ursprünglich nach § 15 Abs. 4 UStG aufgeteilt worden sind;
- wenn das Wirtschaftsgut veräußert oder entnommen wird und dieser Umsatz hinsichtlich des Vorsteuerabzugs anders zu beurteilen ist als der ursprüngliche Vorsteuerabzug (§ 15a Abs. 8 UStG);
- wenn der Unternehmer von der allgemeinen Besteuerung zur Kleinunternehmerbesteuerung oder umgekehrt übergeht (§ 15a Abs. 7 UStG), ohne dass sich die Nutzung der Wirtschaftsgüter oder sonstigen Leistungen selbst geändert haben muss;
- wenn der Unternehmer von der allgemeinen Besteuerung zur Durchschnittsatzbesteuerung nach den §§ 23, 23a und 24 UStG oder umgekehrt übergeht (§ 15a Abs. 7 UStG), ohne dass sich die Nutzung der Wirtschaftsgüter oder sonstigen Leistungen selbst geändert haben muss;

- wenn sich eine Rechtsänderung nach dem Leistungsbezug auf die Beurteilung des Vorsteuerabzugs auswirkt, z. B. bei Wegfall oder Einführung einer den Vorsteuerabzug ausschließenden Steuerbefreiung;
- wenn sich die rechtliche Beurteilung des ursprünglichen Vorsteuerabzugs später als unzutreffend erweist, sofern die Steuerfestsetzung für das Jahr des Leistungsbezugs bestandskräftig und unabänderbar ist.

Eine *Geschäftsveräußerung* i. S. des § 1 Abs. 1a UStG stellt dagegen keine Änderung der Verhältnisse dar, weil der Erwerber an die Stelle des Veräußerers tritt (§ 1 Abs. 1a Satz 3 UStG).

Bei bebauten und unbebauten Grundstücken können sich die Verhältnisse insbesondere in folgenden Fällen ändern:

- Nutzungsänderungen, insbesondere durch
 - Übergang von einer durch *Option* nach § 9 UStG steuerpflichtigen Vermietung zu einer nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG steuerfreien Vermietung oder umgekehrt,
 - Übergang von der Verwendung eigengewerblich genutzter Räume, die zur Erzielung zum Vorsteuerabzug berechtigender Umsätze verwendet werden, zu einer nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG steuerfreien Vermietung oder umgekehrt,
 - Änderung des *Vorsteueraufteilungsschlüssels* bei Grundstücken, die sowohl zur Ausführung von Umsätzen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen, verwendet werden;
- *Veräußerungen*, die nicht als Geschäftsveräußerungen i. S. des § 1 Abs. 1a UStG anzusehen sind, insbesondere
 - nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG steuerfreie Veräußerung ganz oder teilweise eigengewerblich und vorsteuerunschädlich genutzter, ursprünglich steuerpflichtig oder steuerfrei vermieteter Grundstücke,
 - durch wirksame *Option* nach § 9 UStG steuerpflichtige Veräußerung ursprünglich ganz oder teilweise nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe a UStG steuerfrei vermieteter Grundstücke,
 - die entgeltliche Übertragung eines Miteigentumsanteils an einem ursprünglich teilweise steuerfrei vermieteten Grundstück auf einen Familienangehörigen, wenn die *Teiloption* beim Verkauf nicht in dem Verhältnis der bisherigen Nutzung ausgeübt wird;
- *unentgeltliche Wertabgaben*, die nicht im Rahmen einer Geschäftsveräußerung nach § 1 Abs. 1a UStG erfolgen, soweit sie als steuerfrei anzusehen sind.

Besondere Regeln gibt es in den UStR, wenn ein Gebäude im Anschluss an seine erstmalige Verwendung ganz oder teilweise leer steht. Insoweit darf ich auf Abschn. 215 Abs. 7 UStR hinweisen.

3. Berichtigungszeitraum

Der Berichtigungszeitraum bei Grundstücken und Gebäuden beträgt *10 Jahre*, bei beweglichen Gegenständen fünf Jahre. Nach Ablauf des Berichtigungszeitraums kommt es nicht mehr zu einer Vorsteuerberichtigung, weder zugunsten noch zulasten des Unternehmers.

Wird ein Gebäude entsprechend dem *Baufortschritt* in Verwendung genommen, ist für jeden gesondert in Verwendung genommenen Teil des Wirtschaftsguts ein *besonderer Berichtigungszeitraum* anzunehmen. Diese Berichtigungszeiträume beginnen jeweils zu dem Zeitpunkt, zu dem der einzelne Teil des Wirtschaftsguts erstmalig verwendet wird. Der einzelnen Berichtigung sind jeweils die Vorsteuerbeträge zugrunde zu legen, die auf den entsprechenden Teil des Wirtschaftsguts entfallen⁹¹.

Wird dagegen ein *fertiges Wirtschaftsgut* zunächst nur teilweise in Gebrauch genommen, besteht ein *einheitlicher Berichtigungszeitraum* für das ganze Wirtschaftsgut, der mit dessen erstmaliger Verwendung beginnt⁹².

Eine *Verwendungspause* liegt vor, wenn ein Grundstück oder Gebäude innerhalb des Berichtigungszeitraums vorübergehend nicht zur Ausführung von Umsätzen verwendet wird. Entsprechendes gilt für nachträgliche Anschaffungs- und Herstellungskosten, sonstige Leistungen sowie Bestandteile. Durch die Verwendungspause wird der Berichtigungszeitraum nicht verlängert. Die Zeit der Nichtverwendung beurteilt sich nach der Absicht der weiteren Nutzung.

4. Grundstücke als Berichtigungsobjekte

a) *Grundstücke, die nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet werden*

Zu den Berichtigungsobjekte i. S. des § 15a UStG gehören Grundstücke, die nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet werden, also ertragsteuerlich *Anlagevermögen* darstellen (§ 15a Abs. 1 UStG). Bei diesen Grundstücken ist die Berichtigung des Vorsteuerabzugs jeweils für den Voranmeldungszeitraum bzw. das Kalenderjahr vorzunehmen, in dem sich die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse geändert haben. Dabei sind die Vereinfachungsregelungen des § 44 UStDV zu beachten.

91 Abschn. 216 Abs. 2 UStR.

92 Abschn. 216 Abs. 2 Satz 4 und 5 UStR.

Weicht die tatsächliche Verwendung von den für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnissen ab, wird die Berichtigung des Vorsteuerabzugs nicht etwa durch eine Änderung der Steuerfestsetzung des Jahres der Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs nach den Vorschriften der AO, sondern verteilt auf den Berichtigungszeitraum *von 10 Jahren pro rata temporis* vorgenommen.

War dagegen der ursprünglich vorgenommene Vorsteuerabzug aus der Sicht des § 15 Abs. 2 bis 4 UStG sachlich unrichtig, weil der Vorsteuerabzug ganz oder teilweise zu Unrecht vorgenommen wurde oder unterblieben ist, ist die unrichtige Steuerfestsetzung nach den Vorschriften der AO zu ändern.

Abschn. 217 UStR enthält sehr ausführliche Beispiele, die die Berechnung der Vorsteuerberichtigungsbeträge aufzeigen.

b) Grundstücke, die nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet werden

Auch Grundstücke, die *nur einmal* zur Ausführung von Umsätzen verwendet werden, die also ertragsteuerlich *Umlaufvermögen* darstellen, sind Berichtigungsobjekte.

Im Unterschied zu Grundstücken des Anlagevermögens gibt es bei Grundstücken des Umlaufvermögens keinen Berichtigungszeitraum. Wenn also ein Grundstück angeschafft wurde, um es nach 20 Jahren wieder zu veräußern, dann kann es auch nach Ablauf von 20 Jahren zu einer Vorsteuerberichtigung kommen.

Das kann dann passieren, wenn der Grundstückserwerber das Grundstück zunächst steuerpflichtig erwirbt, er aber keinen Käufer findet, demgegenüber er zur Steuerpflicht bei der Weiterveräußerung optieren kann.

Beispiel:

Ein Grundstücksmakler erwirbt am 1.7.2001 ein Grundstück zum Preis von 2.000.000 Euro. Der Verkäufer des Grundstücks hat im notariell beurkundeten Kaufvertrag auf die Steuerbefreiung verzichtet (§ 9 Abs. 3 Satz 2 UStG). Der Grundstücksmakler möchte das Grundstück unter Verzicht auf die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG weiterveräußern, sodass er zunächst die für den Vorumsatz von ihm geschuldete Umsatzsteuer nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 i. V. m. § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG als Vorsteuer abzieht. Am 1.7.2003 veräußert er das Grundstück entgegen seiner ursprünglichen Planung an eine hoheitlich tätige juristische Person des öffentlichen Rechts, sodass die Veräußerung des Grundstücks nicht nach § 9 Abs. 1 UStG als steuerpflichtig behandelt werden kann und nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG steuerfrei ist.

Die tatsächliche steuerfreie Veräußerung schließt nach § 15 Abs. 2 UStG den Vorsteuerabzug aus und führt damit zu einer Änderung der Verhältnisse im Vergleich zu den für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnissen. Da das Grundstück nur einmalig zur Ausführung eines Umsatzes verwendet wird, ist der gesamte ursprüngliche Vorsteuerabzug i. H. v. 380.000 Euro nach § 15a Abs. 2 UStG im Zeitpunkt der Verwendung für den Besteuerungszeitraum der Veräußerung zu berichtigen. Der Vorsteuerbetrag ist demnach für den Monat Juli 2003 zurückzuzahlen.

Es kommt also in den Fällen des § 15a Abs. 2 UStG nicht zu einer Berichtigung „pro rata temporis“, sondern „auf einen Schlag“.

c) *Nachträglich in ein Grundstück (das ertragsteuerlich entweder Anlagevermögen oder Umlaufvermögen ist) eingehende Gegenstände, wenn diese Gegenstände dabei ihre körperliche und wirtschaftliche Eigenart endgültig verlieren (§ 15a Abs. 3 UStG)*

Schließlich gehören auch nachträglich in ein bebautes Grundstück eingehende Gegenstände zu den Berichtigungsobjekten, wenn diese Gegenstände dabei ihre körperliche und wirtschaftliche Eigenart endgültig verlieren, also z. B. in ein Gebäude Fenster nachträglich eingebaut werden (§ 15a Abs. 3 UStG).

Werden solche Gegenstände im Rahmen einer Maßnahme in ein Gebäude eingefügt bzw. sonstige Leistungen, z.B. Reparaturleistungen, an einem Gebäude ausgeführt, sind diese Leistungen zu einem Berichtigungsobjekt *zusammenzufassen*.

Voraussetzung ist, dass die eingebauten Gegenstände dabei ihre körperliche und wirtschaftliche Eigenart endgültig verlieren. Man bezeichnet sie dann als „*Bestandteile*“.

Einzelheiten hierzu enthält Abschn. 217b UStR.

Bestandteile können beispielsweise Fenster, angebaute Balkone oder Aufzüge in einem Gebäude sein.

Handelt es sich bei dem Gebäude um *Umlaufvermögen*, richtet sich die Vorsteuerberichtigung bei den eingebauten Bestandteilen nach § 15a Abs. 2 UStG.

Dagegen ist eine Berichtigung *pro rata temporis* vorzunehmen, wenn es sich bei dem Wirtschaftsgut, in das der Bestandteil eingegangen ist, um ein solches handelt, das nicht nur einmalig zur Erzielung von Umsätzen verwendet wird.

Für den Bestandteil gilt dabei ein *eigenständiger Berichtigungszeitraum*, dessen Dauer sich danach bestimmt, in welches Wirtschaftsgut nach § 15a Abs. 1 UStG der Bestandteil eingeht.

Beispiel:

Unternehmer U lässt am 1.1.2001 für 100.000 Euro zzgl. 16.000 Euro gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer ein neues Hallentor in ein Fabrikgebäude einbauen. Die ihm in Rechnung gestellte Umsatzsteuer zieht er nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG als Vorsteuer ab, da die Nutzung des Gebäudes im Zusammenhang mit steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen erfolgt. Der Berichtigungszeitraum des Gebäudes endet am 30.6.2002.

Ab Januar 2002 verwendet U das Gebäude nur noch im Zusammenhang mit steuerfreien Ausgangsumsätzen, die den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG ausschließen.

Damit haben sich ab Januar 2002 die Verwendungsverhältnisse sowohl für das Hallentor als auch für das Fabrikgebäude geändert. Für die Aufwendungen für das als Bestandteil des Gebäudes eingebaute Hallentor ist eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 3 UStG vorzunehmen. Hierfür sind die Aufwendungen unabhängig von der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Gebäudes und unabhängig von der Dauer des Restberichtigungszeitraums des Gebäudes auf einen zehnjährigen Berichtigungszeitraum, der am 1.1.2001 beginnt und am 31.12.2010 endet, zu verteilen. Unabhängig davon ist für das Fabrikgebäude der Vorsteuerabzug für den am 30.6.2002 endenden Berichtigungszeitraum zu berichtigen.

d) Sonstige Leistungen, die an einem Grundstück (das ertragsteuerlich entweder Anlagevermögen oder Umlaufvermögen ist) ausgeführt werden, die im Zeitpunkt des Leistungsbezugs noch nicht wirtschaftlich verbraucht sind (§ 15a Abs. 3 UStG)

Insbesondere bei Reparaturmaßnahmen an Gebäuden kann es zu einer Vorsteuerberichtigung kommen.

Beispiele:

Fassadenanstrich eines Gebäudes,
Renovierungsarbeiten an Gebäuden

In diesen Fällen ist der Vorsteuerabzug bei Änderung der Verwendungsverhältnisse nach Maßgabe von § 15a Abs. 1 oder Abs. 2 zu berichtigen. Näheres regelt Abschn. 217b UStR.

Unter die *Berichtigungspflicht* nach § 15a Abs. 3 UStG fallen nur solche sonstigen Leistungen, die unmittelbar an einem Wirtschaftsgut ausgeführt werden. Es kommt nicht darauf an, ob die sonstige Leistung zu einer Werterhöhung des Wirtschaftsguts führt. Auch Maßnahmen, die lediglich der *Werterhaltung* dienen, fallen demnach unter die Berichtigungspflicht nach § 15a Abs. 3 UStG.

Nicht unter die Verpflichtung zur Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a Abs. 3 UStG fallen sonstige Leistungen, die bereits im Zeitpunkt des Leistungsbezugs *wirtschaftlich verbraucht* sind. Hierzu gehören z. B. bei Grundstücken Reinigungsleistungen (auch Fensterreinigung) oder laufende Gartenpflege sowie Wartungsarbeiten z. B. an Aufzugs- oder Heizungsanlagen.

Beispiel:

Unternehmer U nutzt ein Gebäude ausschließlich zur Erzielung von zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätzen. Am 1.1.2007 lässt U die Fassade des Gebäudes streichen. U nimmt entsprechend der weiter beabsichtigten Verwendung des Gebäudes den Vorsteuerabzug zu 100 % vor. Am 1.1.2008 veräußert U das Gebäude steuerfrei.

Die Veräußerung des Gebäudes stellt in Bezug auf die an dem Gebäude ausgeführte sonstige Leistung eine Änderung gegenüber den für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnissen dar (§ 15a Abs. 8 UStG). Der Vorsteuerabzug für die sonstige

Leistung ist für die restlichen neun Jahre des Berichtigungszeitraums zulasten von U für den Monat der Veräußerung zu berichtigen (§ 15a Abs. 3 UStG, § 44 Abs. 4 Satz 3 i. V. m. Abs. 5 UStDV).

Wird die sonstige Leistung an einem Grundstück des Umlaufvermögens ausgeführt, ist die Berichtigung nach den Grundsätzen des § 15a Abs. 2 UStG vorzunehmen.

e) Sonstige Leistungen (die mehrfach oder nur einmalig zur Erzielung von Umsätzen verwendet werden), die nicht an einem Grundstück ausgeführt werden (§ 15a Abs. 4 UStG)

Auch diese sonstigen Leistungen können zu einer Vorsteuerberichtigung führen. Hierzu gehören z. B.

- die Anmietung eines Grundstücks oder
- Anzahlungen für längerfristiges Mietleasing, z. B. hinsichtlich eines Grundstücks.

Wird die sonstige Leistung *mehrfach* zur Erzielung von Einnahmen verwendet, erfolgt die Vorsteuerberichtigung *pro rata temporis* (§ 15a Abs. 4 i. V. m. Abs. 5 UStG). Wird die bezogene sonstige Leistung hingegen nur einmalig zur Erzielung von Umsätzen verwendet, erfolgt die Berichtigung des gesamten Vorsteuerbetrags unmittelbar für den Zeitpunkt der Verwendung.

Die Berichtigung des Vorsteuerabzugs ist aber auf solche sonstigen Leistungen beschränkt, für die in der Steuerbilanz ein *Aktivierungsgebot* bestünde.

Beispiel:

Unternehmer U schließt mit dem Vermieter V einen Vertrag über die Anmietung eines Bürogebäudes (Altbau, d. h. nach § 27 Abs. 2 UStG Fertigstellung vor dem 1.1.1998 und Baubeginn vor dem 1.1.1993) über eine Laufzeit von fünf Jahren beginnend am 1.1.2007. Da U beabsichtigt, in den Büroräumen zum Vorsteuerabzug berechtigte Umsätze auszuführen, vermietet V das Gebäude unter Verzicht auf die Steuerbefreiung zum Pauschalpreis von 1.000.000 Euro zzgl. 190.000 Euro Umsatzsteuer für die gesamte Mietlaufzeit. Vereinbarungsgemäß zahlt U die vertraglich vereinbarte Miete zum Beginn der Vertragslaufzeit und macht entsprechend den Vorsteuerabzug geltend. Ab dem 1.1.2008 nutzt U das Gebäude bis zum Vertragsende am 31.12.2011 nur noch zur Erzielung von nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätzen.

U wäre bei bestehender Buchführungspflicht verpflichtet, für die vorausbezahlte Miete für die Jahre 2008 bis 2011 in der Steuerbilanz einen Rechnungsabgrenzungsposten zu bilanzieren.

Bei der von V erbrachten Leistung handelt es sich nicht um Teilleistungen. U ist nach § 15a Abs. 4 i. V. m. Abs. 1 UStG verpflichtet, die Vorsteuer in den Jahren 2008 bis 2011 um jeweils 38.000 Euro (190.000 Euro/fünf Jahre) zu berichtigen.

f) *Nachträgliche Anschaffungs- und Herstellungskosten*

Auf Vorsteuerbeträge, die auf nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten an einem Gebäude entfallen, ist § 15a UStG entsprechend anzuwenden (§ 15a Abs. 6 UStG). Somit gilt für diese ein *eigener Berichtigungszeitraum*.

Der Begriff der nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten ist nach den für das *Einkommensteuerrecht* geltenden Grundsätzen *abzugrenzen*. Voraussetzung ist, dass die nachträglichen Aufwendungen für Berichtigungsobjekte i. S. des § 15a Abs. 1 bis 4 UStG angefallen sind.

Aufwendungen, die ertragsteuerlich *Erhaltungsaufwand* sind, unterliegen der Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 3 UStG.

Der Berichtigungszeitraum beginnt zu dem Zeitpunkt, zu dem der Unternehmer das in seiner Form geänderte Gebäude *erstmalig* zur Ausführung von Umsätzen verwendet. Die Dauer bestimmt sich nach § 15a Abs. 1 UStG und beträgt zehn Jahre.

5. Aufzeichnungspflichten bei der Vorsteuerberichtigung im Zusammenhang mit Grundstücken

Nach § 22 Abs. 4 UStG hat der Unternehmer in den Fällen des § 15a UStG die Berechnungsgrundlagen für den Ausgleich aufzuzeichnen, der von ihm in den in Betracht kommenden Kalenderjahren vorzunehmen ist.

Die Aufzeichnungspflichten nach § 22 Abs. 4 UStG sind erfüllt, wenn der Unternehmer die erforderlichen Angaben eindeutig und leicht nachprüfbar aufzeichnet:

Die erforderlichen Angaben sind für jeden einzelnen Berichtigungsvorgang aufzuzeichnen.

Die Aufzeichnungen für das einzelne Berichtigungsobjekt sind von dem Zeitpunkt an zu führen, für den der Vorsteuerabzug vorgenommen worden ist.

IX. Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen und Umsatzsteuererklärungen

Für Umsätze im Zusammenhang mit Grundstücken gelten hinsichtlich der Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen und Jahreserklärungen die gleichen Regelungen wie bei anderen Umsätzen. Unterliegen Grundstücke allerdings der Zwangsverwaltung, ist die Umsatzsteuer grundsätzlich für jedes Grundstück gesondert zu berechnen und anzumelden. Dies hat der

BFH mit Urteil vom 18.10.2001⁹³ entschieden. Die Verwaltung hat die Entscheidung in Abschn. 230 Abs. 4 UStR übernommen.

Unterliegen mehrere Grundstücke der Zwangsverwaltung, sind die Nutzungen des Grundstücks und die Ausgaben der Verwaltung gemäß § 155 ZVG grundsätzlich für jedes Grundstück gesondert zu ermitteln. Die Umsatzsteuer ist deshalb ebenfalls für jedes Grundstück gesondert zu ermitteln und anzumelden.

X. Zusammenfassung

Schaut man sich die Regelungen des UStG bei Leistungen im Zusammenhang mit Grundstücken näher an, so stellen sich der umsatzsteuerlichen Praxis vor allem folgende Fragen:

- Wie ist eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung von der steuerbaren Grundstücksveräußerung abzugrenzen?
- Welche Voraussetzungen sind für den Verzicht auf die Steuerbefreiung bei der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken zu beachten?
- Unter welchen Voraussetzungen ist eine unentgeltliche Wertabgabe (Entnahme oder nichtunternehmerische Nutzung) steuerbar oder nicht steuerbar?
- An welchem Ort wird eine Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück ausgeführt?
- Ist ein Umsatz, der der Grunderwerbsteuer unterliegt, auch wirklich bei der Umsatzsteuer steuerfrei?
- Ist die Entnahme von Grundstücken steuerfrei?
- Welche Leistungen fallen unter den Begriff der Vermietung und Verpachtung?
- Liegt ein Vertrag besonderer Art (einheitliche Leistung, entweder steuerpflichtig oder steuerfrei) oder ein gemischter Vertrag (Leistung wird aufgeteilt) vor?
- Welche Vermietungsleistungen sind aus anderen Gründen steuerpflichtig?
- Ist der Verzicht auf die Steuerbefreiung bei Grundstücksumsätzen bzw. bei der Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken zulässig?
- Was ist bei der Rechnungsausstellung über Leistungen im Zusammenhang mit Grundstücken zu beachten?

93 V R 44/00, BStBl 2002, 171.

- Was ist bei der Zuordnung von Grundstücken zum Unternehmensvermögen zu beachten?
- In welchen Fällen ist der Vorsteuerabzug ausgeschlossen?
- Welche Besonderheiten gilt es bei der Vorsteueraufteilung bei teils steuerfrei, teils steuerpflichtig genutzten Grundstücken zu beachten?
- Worauf ist bei der Vorsteuerberichtigung zu achten?

Von der Beantwortung dieser Fragen hängt viel ab. Fehler können insbesondere im Grundstücksbereich mit seinen in der Regel relativ hohen umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlagen fatale Folgen haben, wie der vorliegende Beitrag zeigt.

Formale Voraussetzungen, materielle Berechtigung und Gutgläubensschutz

Prof. Dr. *Markus Achatz*
Johannes Kepler Universität, Linz

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none">I. EinleitungII. Die Rspr. des EuGH zum Verhältnis zwischen formalen Nachweisen, materiellem Tatbestand und Gutgläubensschutz<ul style="list-style-type: none">1. Zum Verhältnis formale Nachweise – materielle Tatbestände2. Zum GutgläubensschutzIII. Formale Verpflichtungen und Vertrauensschutz bei ig-Lieferungen<ul style="list-style-type: none">1. Die traditionelle Qualifikation von Beleg- und Buchnachweis als materielle Tatbestandsvoraussetzung2. Die jüngere Rspr. des BFH im Anschluss an EuGH Albert Collée3. Zum Nachweis der ig-Lieferung4. Vertrauensschutz<ul style="list-style-type: none">a) Die Rspr. des BFH zum Vertrauensschutz gem. § 6a Abs. 4d UStGb) Kritik – Zur Funktion formeller Nachweise für den Vertrauensschutz | <ul style="list-style-type: none">c) Die Funktion des Belegnachweises für den Vertrauensschutzd) Die Funktion des Buchnachweises für den Vertrauensschutze) ZwischenergebnisIV. Formale Verpflichtungen und Gutgläubensschutz für den Vorsteuerabzug<ul style="list-style-type: none">1. Die traditionelle Qualifikation der Rechnung als materielle Voraussetzung für den Vorsteuerabzug2. Die Rspr. des BFH und der Finanzgerichte zum Gutgläubensschutz beim Vorsteuerabzug3. Kritik – Zur Funktion der Rechnung für den Vertrauensschutz4. ZwischenergebnisV. Die Beurteilung fehlender formaler Nachweise am Sorgfaltsmaßstab eines ordentlichen Kaufmanns<ul style="list-style-type: none">1. Grundsätze2. Ungewöhnliche Umstände3. Das Problem des ScheinsitzesVI. Schlussbemerkung |
|---|--|

I. Einleitung

Die Prüfung formaler Pflichten ist seit jeher eine scharfe Waffe der Finanzverwaltung im Kampf gegen den internationalen und nationalen Steuerbetrug gewesen. So wurden der Beleg- und Buchnachweis für die Steuerbefreiungen im internationalen Warenverkehr traditionell als materielle Tatbestandsvoraussetzung gesehen, was in dubiosen Fällen – aber auch darüber hinaus – regelmäßig erlaubte, die Ansprüche ohne Untersuchung der materiellen Anspruchsgrundlagen allein wegen formaler Pflichtverletzungen

zu versagen¹. Vergleichbar stellt sich die Situation beim Vorsteuerabzug dar². Die Gutgläubigkeit bot dem Wirtschaftsteilnehmer in Fällen formaler Pflichtverstöße keinen Schutz³.

Die dazu schon seit längerem geübte verfassungsrechtliche Kritik hat in jüngster Zeit durch eine Reihe von EuGH-Urteilen eine gemeinschaftsrechtliche Fundierung erhalten, womit tradierte Grundsätze der umsatzsteuerlichen Rechtsanwendung in einem neuen Licht erscheinen⁴. Im Kern geht es dabei um folgende Fragen, die das Verhältnis zwischen formalen Nachweisen, materieller Berechtigung und Vertrauensschutz umreißen:

- 1) Welche Bedeutung kommt formalen Voraussetzungen für die Verwirklichung des materiellen Tatbestandes zu?
- 2) Unter welchen Voraussetzungen besteht für den gutgläubigen Wirtschaftsbeteiligten Vertrauensschutz?
- 3) Welche Relevanz kommt der Erfüllung formaler Voraussetzungen für die Geltendmachung eines Anspruchs auf Vertrauensschutz zu? Ist die Erfüllung formaler Pflichten Bedingung für die Zuerkennung von Gutgläubensschutz?

II. Die Rspr. des EuGH zum Verhältnis zwischen formalen Nachweisen, materiellem Tatbestand und Gutgläubensschutz

1. Zum Verhältnis formale Nachweise – materielle Tatbestände

In der Rechtssache Albert Collée hat der EuGH⁵ zur Steuerbefreiung für eine innergemeinschaftliche Lieferung festgehalten, dass diese nicht durch formelle Anforderungen beseitigt werden kann, wenn objektiv die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung vorliegen. Nach dem harmonisierten Gemeinschaftsrecht können die Mitgliedstaaten zwecks Sicherstellung einer genauen Erhebung und der Verhinderung von Steuerhinterziehungen über die Richtlinie hinausgehende Pflichten vorsehen. Diese Maßnahmen dürfen aber nicht über jenes Maß hinausgehen, das zur Erreichung der Ziele erforderlich ist⁶, und sie dürfen nicht so eingesetzt werden, dass sie die Neutralität der Mehrwertsteuer in Frage stellen. Eine nationale Maßnahme, die das Recht auf Steuerbefreiung von der Einhaltung formeller Pflichten abhängig macht, ohne die materiellen Anforderungen zu berücksichtigen, geht nach Ansicht des EuGH über das hinaus, was erforderlich ist, um die genaue

1 Vgl. im Einzelnen unten III.

2 Vgl. unten IV.

3 Vgl. unten III.4. und IV.2.

4 Vgl. unten II.

5 EuGH v. 27.9.2007 – Rs. C 146/05.

6 Vgl. EuGH v. 27.9.2007 – Rs. C-146/05, Albert Collée, Rz. 26.

Erhebung der Steuer sicherzustellen. Da im Ausgangsfall die materiellen Voraussetzungen einer ig-Lieferung vorlagen, war die Steuerbefreiung zu gewähren, obgleich der Buchnachweis im konkreten Fall nicht erbracht war. Damit ist klargestellt, dass der Buchnachweis keine materielle Tatbestandsvoraussetzung für die ig-Lieferung ist⁷.

Zur Frage, ob eine ordnungsgemäße Rechnung materielle Tatbestandsvoraussetzung für den Vorsteuerabzug ist, liegt noch keine explizite Rspr. des EuGH vor. Allerdings hat der Gerichtshof bereits in der Rechtssache HE⁸ festgehalten, dass es mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit unvereinbar wäre, den Vorsteuerabzug nur deshalb zu verweigern, weil die Rechnung nicht die vom anwendbaren nationalen Recht vorgeschriebenen Angaben enthält. Noch deutlicher hält der EuGH in der Rechtssache Ecotrade⁹ fest, dass der Vorsteuerabzug trotz Nichterfüllung bestimmter formaler Anforderungen zu gewähren ist, wenn die materiellen Voraussetzungen erfüllt sind. Der EuGH verweist in diesem Zusammenhang auf seine Rspr. zur ig-Lieferung in der Rechtssache Albert Collée¹⁰. Verfügt daher die nationale Steuerverwaltung über die Angaben, die für die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs erforderlich sind, darf sie keine weiteren formellen Bedingungen festlegen, die das Abzugsrecht vereiteln.

Die Tragweite des zum Reverse-Charge-Verfahren ergangenen Urteils in der Rechtssache Ecotrade für Fälle, in denen die Steuer vom Lieferanten in Rechnung gestellt, aber nicht abgeführt wird, bleibt abzuwarten. Im Fall Ecotrade zog die Verletzung von Aufzeichnungspflichten keine Gefährdung des Steueraufkommens nach sich, worauf auch der EuGH explizit hingewiesen hat¹¹. Die Übertragung der Collée-Rspr. auf formelle Mängel beim Vorsteuerabzug ist damit nicht ohne Weiteres gesichert. Bei einer ig-Lieferung verletzt eine nur auf formelle Mängel gestützte Versagung der Steuerbefreiung das Binnenmarktkonzept, da dem Lieferstaat ein solcher formal begründeter Steueranspruch nicht zusteht. Demgegenüber kann die auf formelle Mängel gestützte Versagung des Vorsteuerabzugs der Sicherung des Steueraufkommens dienen. Allerdings ist der EuGH-Rspr. in der Rechtssache Ecotrade deutlich zu entnehmen, dass formale Anforderungen nicht losgelöst vom materiellen Tatbestand gesehen werden können.

Als erstes Zwischenergebnis ist daher festzuhalten, dass die Mitgliedstaaten nach der MwStSystRL berechtigt sind, die erforderlichen formalen Pflichten

7 Vgl. dazu im Einzelnen unten III.

8 EuGH v. 21.4.2005 – Rs. C-25/03.

9 EuGH v. 8.5.2008 – Rs. C-95/07.

10 EuGH v. 27.9.2007 – Rs. C-146/05, Slg. 2007 I 7861 Rz. 31.

11 Rz. 71; dem entspricht die Aussage des EuGH in der Rs. Albert Collée Rz. 31, dass die Verletzung formeller Anforderungen anders zu sehen wäre, „wenn der Verstoß ... den sicheren Nachweis verhinderte, dass die materiellen Anforderungen erfüllt wurden“.

vorzusehen, die sie für eine genaue Erhebung der Steuer und zur Vermeidung von Steuerhinterziehungen für erforderlich halten. Diese Maßnahmen dürfen aber nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung dieser Ziele erforderlich ist. Solche Maßnahmen dürfen daher nicht so eingesetzt werden, dass sie einen materiell entstandenen Anspruch beseitigen. Der Verlust dieser Ansprüche geht nämlich klar über das hinaus, was zwecks Erreichung einer ordnungsgemäßen Befolgung formaler Pflichten erforderlich ist, zumal das Gemeinschaftsrecht die Mitgliedstaaten nicht daran hindert, zur Ahndung formaler Pflichtverletzungen finanzielle Sanktionen zu verhängen, die in einem angemessenen Verhältnis zu Schwere des Verstoßes stehen¹². Sind die materiellen Anspruchsgrundlagen erfüllt, ist es unverhältnismäßig, den Anspruch nur wegen Verletzung formaler Pflichten zu verweigern. Inwieweit die Sicherung des Steueraufkommens eine auf formelle Mängel gestützte Versagung eines materiellen Anspruchs rechtfertigt, bleibt im Einzelnen zu prüfen¹³.

2. Zum Gutglaubensschutz

Die Frage des Vertrauensschutzes stellt sich, wenn objektiv die Voraussetzungen für eine ig-Lieferung oder den Vorsteuerabzug nicht erfüllt sind, der Stpfl. aber vom Vorliegen sämtlicher Voraussetzungen ausgegangen ist. Die Divergenz zwischen objektivem Sachverhalt und subjektiver Einschätzung hat hierbei regelmäßig ihre Ursache in einer unredlichen betrügerischen Vorspiegelung der Voraussetzungen durch den Vertragspartner.

Die Frage nach dem Gutglaubensschutz stellt sich aber auch dann, wenn zwar objektiv sämtliche Tatbestandsvoraussetzungen für die Geltendmachung eines Steuervorteils oder einer Steuerbegünstigung vorliegen, die Transaktion aber in einen Steuerbetrug eingebunden ist. Jedenfalls für Zwecke des Vorsteuerabzugs hat der EuGH bereits wiederholt festgehalten, dass im Fall eines festgestellten Rechtsmissbrauchs die Kenntnis des Abnehmers vom Steuerbetrug oder sein „Wissenmüssen“ dem Abzug entgegensteht, auch wenn im übrigen objektiv alle Tatbestandsvoraussetzungen vorliegen¹⁴. Diese Konsequenz wird im allgemeinen aus einem gemeinschaftsrechtlichen Verbot missbräuchlicher Praktiken und dem Ziel der MwStSystRL, Steuermissbrauch zu bekämpfen, abgeleitet¹⁵. Im Fall eines Rechtsmissbrauchs ist daher der objektiv entstandene Anspruch nur dem gutgläubigen Wirtschaftsbeteiligten zu gewähren¹⁶.

12 EuGH v. 8.5.2008 – Rs. C-95/07, *Ecotrade*, Rz. 65 ff.

13 Vgl. unten III.4. und IV.2.

14 Vgl. EuGH v. 21.2.2006 – Rs. C-255/02, *Halifax*, Rz. 68 ff.; v. 6.7.2006 – Rs. C-439/04, *Kittel*, Rz. 52.

15 EuGH v. 21.2.2006 – Rs. C-255/02, *Halifax*, Rz. 68 ff.

16 Vgl. dazu *Achatz*, Rechtsgrundlagen und Rechtsfolgen im Missbrauch, in *Achatz/Tumpel*, *Missbrauch im Umsatzsteuerrecht*, 22 ff.

Eine explizite Regelung des Vertrauensschutzes fand sich in der 6. MwSt-RL nicht und ist auch in der MwStSystRL nicht vorgesehen. Lediglich in einer Protokollerklärung in der Ratstagung vom 16.12.1991 zu Art. 28c Teil A der 6. MwSt-RL in der Fassung der Binnenmarkttrichtlinie wurde für den Fall der ig-Lieferung das Problem eines erforderlichen Vertrauensschutzes zwar nicht geregelt, aber zumindest angesprochen¹⁷. Erst in der Rechtssache *Teleos* hat der EuGH die Anspruchsgrundlagen des Vertrauensschutzes für den Fall einer ig-Lieferung konkretisiert¹⁸. Es ging um die Lieferung von Gegenständen ab Werk, die vom Erwerber entgegen der vertraglichen Abmachung nicht an die Bestimmungsorte in anderen Mitgliedstaaten verfrachtet wurden. Hiezu hat der EuGH ausgesprochen, dass objektiv der Tatbestand einer innergemeinschaftlichen Lieferung zwar nicht erfüllt ist, dass aber die Grundsätze der Rechtssicherheit, der Verhältnismäßigkeit und der Neutralität einer Nacherhebung entgegenstehen, wenn der Lieferant die vom Gesetzgeber verlangte Nachweise beigebracht hat, diese sich nachträglich wegen eines vom Erwerber begangenen Betrugs als unzutreffend erweisen und der Lieferant vom Betrug weder Kenntnis hatte noch Kenntnis haben konnte. Ausgangspunkt der Überlegungen ist für den EuGH, dass die anstelle der Grenzkontrollen erforderlichen Beweise und Erklärungen eine möglichst einfache und konkrete Anwendung der Befreiung gewährleisten müssen. Der EuGH erkennt, dass die hierbei auftretenden Schwachstellen des derzeitigen Binnenmarktsystems Risiken des Steuerbetruges bedingen, wobei dieses Risiko verhältnismäßig zwischen Lieferanten und Fiskus aufzuteilen ist. Eine ausschließliche Verantwortung des Lieferanten ist nach Auffassung des EuGH mit dem Verhältnismäßigkeitsprinzip nicht vereinbar. Aus dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz ist ferner abzuleiten, dass die Mitgliedstaaten einerseits zwar berechtigt sind, hohe Anforderungen an die Verpflichtungen des Lieferanten zu stellen, dass aber andererseits diese Maßnahmen, die darauf abzielen, die Ansprüche des Staates möglichst wirksam zu schützen, nicht über das hinausgehen dürfen, was hierzu erforderlich ist¹⁹.

Vom ig-Lieferanten kann daher verlangt werden, dass er alle Maßnahmen ergreift, die vernünftigerweise dazu dienen können, sicherzustellen, dass der von ihm getätigte Umsatz nicht zu einer Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führt²⁰. Hat er alle zur Verfügung stehenden zumutbaren Maßnahmen getroffen und ist er auch sonst am Betrug nicht beteiligt, steht der Grundsatz des Vertrauensschutzes der Nacherhebung einer Umsatzsteuer entgegen, obgleich die objektiven Voraussetzungen einer ig-Lieferung nicht

17 Vgl. *Schwarz* in Plückerbaum/Malitzky, § 6a Rz. 229; *Rokos*, UR 1992, 89.

18 EuGH v. 27.9.2007 – Rs. C-409/04, *Teleos*; *Winter*, UR 2007, 881.

19 EuGH v. 27.9.2007 – Rs. C-409/04, Rz. 53.

20 EuGH v. 27.9.2007 – Rs. C-409/04, *Teleos*, Rz. 65; EuGH v. 11.5.2006 – Rs. C-384/04, *Federation of Technological Industries*, Rz. 30.

erfüllt sind. Der EuGH hat diese Rspr. in der Rechtssache Netto Supermarkt auch für den Fall einer Ausfuhrlieferung bestätigt²¹.

Gutglaubensschutz genießt nach der Rspr. des EuGH aber auch der Abnehmer einer Lieferung hinsichtlich des Vorsteuerabzuges. Im Zusammenhang mit Mehrwertsteuer-Betrugsfällen bejahte der EuGH in der Rechtssache Kittel²² den Vorsteuerabzug für jenen Wirtschaftsteilnehmer, der alle Maßnahmen trifft, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sicherzustellen, dass seine Umsätze nicht in einen Betrug einbezogen sind. Es verbinden sich damit die Judikaturlinien zur ig-Lieferung und zum Vorsteuerabzug, sowohl was die Bedeutung der formalen Pflichten²³ als auch die Relevanz des Gutglaubensschutzes anbelangt. Rechtsmissbrauch oder Steuerbetrug führen zur Versagung von Steuervorteilen und Steuerbegünstigungen, die die MwStSystRL vorsieht. Dem gutgläubigen Wirtschaftsteilnehmer sind diese Vorteile aber einzuräumen, dies offenbar selbst dann, wenn die objektiven Tatbestandsvoraussetzungen für die Gewährung des Steuervorteils bzw. der Steuervergünstigung nicht vorliegen.

Als weiteres Zwischenergebnis ist somit festzuhalten, dass das derzeitige System der Binnenmarktregelung wie auch des Vorsteuerabzugs Schwachstellen aufweist, die Einfallspforte für Steuerhinterziehung und Steuerbetrug sind. Das hieraus resultierende Risiko kann nach dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit aber nicht jenen Wirtschaftsteilnehmern angelastet werden, die gutgläubig sind. Das sind jene Stpfl., die alle Maßnahmen getroffen haben, die vernünftigerweise von ihnen verlangt werden können, um sicherzustellen, dass der Umsatz nicht in eine Steuerhinterziehung einbezogen ist.

Offen und noch nicht abschließend geklärt ist das Verhältnis zwischen Erlangung des Gutglaubensschutzes und Erfüllung formaler Pflichten. Gutglaubensschutz setzt offenbar die Ergreifung aller Maßnahmen voraus, die vom Stpfl. vernünftigerweise verlangt werden können, und damit die Einhaltung eines bestimmten Sorgfaltsmaßstabes. Die Maßnahmen dürfen aber nicht über das hinausgehen, was hierzu erforderlich ist. Damit wird fraglich, ob und inwieweit die Erfüllung formaler Pflichten Voraussetzung für die Zuerkennung von Gutglaubensschutz sein kann²⁴.

21 EuGH v. 21.2.2008 – Rs. C-271/06, Netto Supermarkt. Gegenteilig die davor ergangene Rspr. des BFH, wonach die Vertrauensschutzregelung auf Ausfuhrlieferungen nicht übertragbar ist (vgl. z. B. BFH v. 6.5.2004 – V B 101/03, BStBl. II 748).

22 EuGH v. 6.7.2006 – Rs. C-439/04.

23 Vgl. dazu oben II.

24 *Küffner/Langer*, DB 2008, 1116.

III. Formale Verpflichtungen und Vertrauensschutz bei ig-Lieferungen

1. Die traditionelle Qualifikation von Beleg- und Buchnachweis als materielle Tatbestandsvoraussetzung

Formale Verpflichtungen spielen für die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung eine zentrale Rolle: Nach § 6a Abs. 3 dUStG hat der Unternehmer die in § 6a Abs. 1 und 2 genannten Tatbestandsvoraussetzungen der innergemeinschaftlichen Lieferung nachzuweisen. Auf dieser Rechtsgrundlage hat das BMF eine Rechtsverordnung erlassen, die in §§ 17a, b und c UStDV den Belegnachweis und den Buchnachweis regelt. In § 17a UStDV ist die Führung der belegmäßigen Nachweise bei ig-Lieferungen in Beförderungs- und Versandungsfällen, in § 17b UStDV die Führung der Nachweise bei ig-Lieferungen in Bearbeitungs- und Verarbeitungsfällen und in § 17c UStDV ist der vom Unternehmer zu führende Buchnachweis geregelt.

Der Belegnachweis erfordert kumulativ das Vorliegen eines Rechnungsdoppels, eines handelsüblichen Belegs, aus dem sich der Bestimmungsort ergibt, einer Empfangsbestätigung des Abnehmers und in den Abholfällen einer Versicherung des Abnehmers, den Gegenstand in einen anderen Mitgliedstaat zu befördern²⁵. Der Buchnachweis verlangt Aufzeichnungen, die die Voraussetzungen der Steuerbefreiung – einschließlich der UID-Nr. des Abnehmers – eindeutig und leicht nachprüfbar nachweisen²⁶.

Belegnachweise und Buchnachweise wurden traditionell in der deutschen und auch in der österreichischen Rechtspraxis als materiellrechtliche Voraussetzungen für die Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung wie auch der Ausfuhrlieferung angesehen²⁷. Konnten die Nachweise nicht in der geforderten Form erbracht werden, so war nach dieser Auffassung zwingend die Umsatzsteuerbefreiung zu versagen. Zwar folgert die Rspr. aus dem Umstand, dass sowohl der Belegnachweis als auch der Buchnachweis nicht als Muss-, sondern als Sollvorschrift konzipiert ist, dass das Fehlen einzelner angeführter Voraussetzungen nicht zwangsläufig zur Versagung der Steuerbefreiung führen dürfe und daher der Belegnachweis auch durch andere als die in §§ 17a ff. UStDV angeführten Belege und der Buchnachweis durch eine Bezugnahme auf korrespondierende Geschäftsunterlagen erbracht werden kann²⁸. Wenn festgehalten wurde, dass der Belegnach-

25 Vgl. dazu *Husmann* in Rau/Dürrwächter, § 6a Anm. 88 ff.; *Schwarz* in Plückerbaum/Malitzky, § 6a Rz. 192 ff.

26 Vgl. dazu *Husmann* in Rau/Dürrwächter, § 6a Anm. 96 ff.; *Schwarz* in Plückerbaum/Malitzky, § 6a Rz. 212 ff.

27 Vgl. *Birkenfeld*, USt-Handbuch II, Rz. 751; *Schwarz* in Plückerbaum/Malitzky, § 6a Rz. 190; *Ruppe*, UStG³, § 7 Tz 60 ff. (74).

28 Für den Buchnachweis vgl. BFH v. 1.2.2007 – V R 41/04; in diesem Sinne auch *Schwarz* in Plückerbaum/Malitzky, § 6a Rz. 190 f.

weis auch in anderer Form geführt werden kann, wurde hierdurch aber in der Regel nicht der Grundsatz der Unbeschränktheit der Beweismittel angesprochen²⁹.

Damit verfügte die Finanzverwaltung über eine scharfe Waffe im Kampf gegen den internationalen Steuerbetrug. Jedenfalls eröffnete diese Grundposition von der materiellrechtlichen Wirkung die Möglichkeit, in Betrugsfällen die Feststellung des tatsächlichen Sachverhaltes zurückzustellen und die Steuerbefreiung allein mit Hinweis auf den fehlenden Beleg- oder Buchnachweis zu versagen. So wurde etwa der Belegnachweis als nicht erbracht behandelt und damit die Steuerbefreiung in einem Abholfall verweigert, in dem bloß eine formularmäßige Bestätigung der Beförderung ohne Unterschrift des Abholenden vorlag³⁰. Ob der Gegenstand im Inland verblieben war oder tatsächlich in einen anderen Mitgliedstaat gelangt ist, war allein wegen des fehlenden Belegnachweises nicht relevant. Der Buchnachweis und damit die Steuerbefreiung wurde des Weiteren etwa dann in Abrede gestellt, wenn die Rechnung keinen Hinweis auf die Steuerbefreiung enthielt³¹. Ferner ging die Praxis der Finanzverwaltung gestützt auf die Rspr. des BFH davon aus, dass nur die Aufzeichnung der richtigen UID-Nr. des wirklichen Abnehmers einen vollständigen Buchnachweis bewirkt und daher die Steuerbefreiung zu versagen war, wenn die dem Lieferanten vorgelegte UID-Nr. dem wirklichen Abnehmer nicht zuordenbar war³². War der Beleg- oder Buchnachweis verletzt, war letztlich unerheblich, ob die Lieferung die materiellen Voraussetzungen einer ig-Lieferung erfüllte. Selbst wenn die Lieferung in einen anderen Mitgliedstaat gelangte und der Abnehmer Unternehmer war, führte allein die Verletzung des Beleg- und Buchnachweises zur Versagung der Steuerfreiheit.

2. Die jüngere Rspr. des BFH im Anschluss an EuGH Albert Collée

Aus dem EuGH-Urteil in der Rechtssache Albert Collée³³ folgert der BFH zutreffend, dass weder der Belegnachweis noch der Buchnachweis eine materielle Voraussetzung für die Erlangung der Steuerbefreiung ist³⁴. Die Regelungen der §§ 17a, 17b und 17c dUStDV bestimmen lediglich, dass und wie der Unternehmer den Nachweis zu erbringen hat. Kommt der Unter-

29 So hat etwa das FG Köln (v. 25.8.2005 – 6 K 494/05, EFG 2006, 143) ausgesprochen, dass der Ausfuhrnachweis nicht durch die Vernehmung der Abnehmer als Zeugen geführt werden kann, zumal beim *Belegnachweis* vom generellen Erfordernis eines Belegs nicht abgegangen werden kann.

30 BFH v. 7.12.2006 – V R 52/03.

31 BFH v. 30.3.2006 – V R 47/03.

32 BMF v. 31.5.2006 – IV A6 – S7140 – 5/06, UR 2006, 432. BFH v. 2.4.1997 – V B 159/96, BFH/NV 1997, 629; BFH v. 5.2.2004 – V B 180/03, BFH/NV 2004, 988.

33 Vgl. dazu oben II.

34 BFH v. 6.12.2007 – V R 59/03; v. 8.11.2007 – V R 71/05; v. 8.11.2007 – V R 72/05.

nehmer den Nachweispflichten nicht nach, ist davon auszugehen, dass die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nicht vorliegen. Etwas anderes gilt dann, wenn trotz Nichterfüllung der formalen Nachweispflichten aufgrund der objektiven Beweislage feststeht, dass die Voraussetzungen vorliegen.

Der BFH hat somit im Anschluss an die Rspr. des EuGH seine Rspr. geändert und seine These von der materiellrechtlichen Voraussetzung des Beleg- oder Buchnachweises aufgegeben³⁵. Insofern muss nunmehr wohl in jenen Fällen, in denen objektiv der Tatbestand einer ig-Lieferung vorliegt, die Steuerfreiheit selbst dann gewährt werden, wenn der Beleg- oder Buchnachweis nicht erbracht ist³⁶. Würde der Mitgliedstaat in solchen Fällen die Steuerbefreiung allein wegen der formellen Mängel versagen, würde ein Steueranspruch geltend gemacht, der dem Mitgliedstaat nicht zusteht. Die fehlende Versicherung des Abnehmers oder das Fehlen einer Unterschrift auf der Abholbestätigung stehen der Steuerfreiheit nicht entgegen³⁷, wenn objektiv der Tatbestand einer ig-Lieferung erfüllt ist. Enthalten die Rechnungen einen Hinweis auf die Differenzbesteuerung, so kann hieraus nicht mehr mit Hinweis auf den fehlenden Belegnachweis die Steuerfreiheit versagt werden³⁸, wenn an einen unternehmerischen Abnehmer geliefert wurde und die Waren in einen anderen Mitgliedstaat gelangt sind. Materiell keine Rolle spielt ferner, bis zu welchem Zeitpunkt der Beleg- und Buchnachweis erbracht wird, wenn vom Lieferanten nachgewiesen wird, dass die materiellrechtlichen Voraussetzungen für eine ig-Lieferung vorlagen.

Steht zweifelsfrei fest, dass der tatsächlich verwirklichte Sachverhalt die Voraussetzungen einer ig-Lieferung erfüllt³⁹, ist danach die Steuerbefreiung auch dann zu gewähren, wenn der Stpfl. diese Lieferung als steuerpflichtig behandelt hat. Dies gilt aber nur dann, wenn dem Fiskus keine Gefährdung des Steueraufkommens droht bzw. eine eingetretene Gefährdung rechtzeitig beseitigt worden ist⁴⁰. Beachtet man, dass die ig-Lieferung steuerfrei ist und das Besteuerungsrecht ausschließlich dem Mitgliedsstaat zusteht, in dem der Endverbrauch erfolgt, kann eine Gefährdung des Steueraufkommens allein durch den Umstand, dass eine ig-Lieferung zunächst als steuerpflichtig behandelt wurde, im Regelfall nicht eintreten⁴¹. Dies gilt auch dann, wenn die Behandlung als steuerpflichtig auf der Einschaltung eines Zwi-

35 BFH v. 8.11.2007 – V R 72/05; v. 6.12.2007 – V R 59/03.

36 Ebenso *Englisch*, UR 2008, 482 f.; *Slotty-Harms*, UVR 2008, 157.

37 So noch BFH v. 7.12.2006 – V R 52/03.

38 So etwa noch BFH v. 30.3.2006 – V R 47/03.

39 Hierzu ist in Versandungsfällen nach der Rspr. des EuGH v. 27.9.2007 – Rs. C-409/04, *Teleos*, Rz. 26 ff. erforderlich, dass nicht nur die Absicht der Versendung besteht, sondern der Gegenstand tatsächlich in einen anderen Mitgliedstaat gelangt.

40 EuGH v. 27.9.2007 – Rs. C-146/05, *Albert Collée*, Rz. 34 ff.

41 *Maunz*, UR 2007, 819.

schenhändlers zum Zwecke der Umgehung von Wettbewerbsvorschriften erfolgt⁴².

Die dem EuGH folgende Rspr. des BFH trägt auch dem verfassungsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsgebot Rechnung: So hat auch der österr. VfGH bereits Ende 2003 ausgesprochen, dass bei völlig zweifelsfreiem Vorliegen der materiellen Voraussetzungen für die Steuerfreiheit diese nicht versagt werden darf, weil ein Buchnachweis fehlt. Eine solche Auslegung ist nach Auffassung des österr. VfGH überschießend und verstößt gegen das dem Gleichheitsgebot innewohnende Verhältnismäßigkeitsgebot⁴³.

3. Zum Nachweis der ig-Lieferung

Zu beachten ist aus verfahrensrechtlicher Sicht, dass in Anbetracht der Beweisnähe des Lieferanten zum gegenständlichen Sachverhalt der Amtswegigkeitsgrundsatz entsprechend zurückgedrängt ist. Es ist somit Sache des Lieferanten die Steuerbefreiungsvoraussetzungen nachzuweisen. Nach der Rspr. des EuGH⁴⁴ besteht für den ig-Lieferanten hierbei kein Rechtsanspruch gegenüber der nationalen Finanzverwaltung auf Einholung einer Auskunft im Rahmen der Amtshilfe⁴⁵. Fehlt es an objektiven Beweisen, geht dies zunächst zulasten des Lieferanten.

Legt der Lieferant für das Vorliegen der Steuerbefreiung im Zuge fortschreitender abgabenbehördlicher Ermittlungen nachträglich eingeholte Beweise vor, hat die Abgabenbehörde im Rahmen amtswegiger Ermittlungen diese zu würdigen und den tatsächlichen verwirklichten Sachverhalt zu ermitteln. Hierbei sind m. E. auch die Informationsmöglichkeiten der Amtshilfe auszus schöpfen⁴⁶. Ergibt das Ermittlungsverfahren, dass die materiellen Voraussetzungen einer ig-Lieferung erfüllt sind, ist die Steuerbefreiung jedenfalls zu gewähren und zwar auch dann, wenn die vorgelegten Beweise nicht den nach nationaler Rechtslage geforderten formalen Nachweisen entsprechen.

Die Nichterfüllung der geforderten formalen Nachweise begründet somit lediglich eine widerlegbare Vermutung für das Nichtvorliegen der Voraussetzungen einer steuerfreien ig-Lieferung⁴⁷. Den erforderlichen Nachweisen kommt somit im Ergebnis eine beweislasterteilende Funktion zu⁴⁸: Werden die formalen Verpflichtungen nicht erfüllt, kann die Abgabenbehörde

42 Vgl. dazu *Sterzinger*, UR 2008, 169.

43 VfGH v. 12.12.2003 – B 916/02, Slg. 17.096. – Vgl. ferner UFS v. 31.1.2005 – RV 0347-G/04, UFS-Aktuell 2005, 80; v. 9.4.2008 – GZ RV/0028-W/05.

44 EuGH v. 27.9.2007 – Rs. C-184/05, Twoh.

45 Vgl. *Englisch*, UR 2008, 484; *Winter*, UR 2007, 883.

46 Ebenso *Englisch*, UR 2008, 484.

47 Vgl. auch *Englisch*, UR 2008, 481 ff. – In diesem Sinne nunmehr auch BMF v. 6.1.2009 – IV B 9-S 7141/08/10001, BStBl. I S. 60 (Rz. 22).

48 Vgl. auch *Ruppe*, UStG³, § 18 Tz. 57 ff.

zunächst davon ausgehen, dass die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nicht vorliegen. Dem Stpfl. steht jedoch der Beweis des Gegenteils offen. Hierbei gilt der Grundsatz der Unbeschränktheit der Beweismittel. Bei entsprechend nachgebrachten Beweisen werden diese von der Abgabenbehörde zu würdigen sein. Das Fehlen national vorgesehener formaler Nachweise steht der Steuerbefreiung nicht entgegen, wenn das Beweisverfahren ergibt, dass die materiellen Tatbestandsvoraussetzungen für die Steuerbefreiung vorliegen.

4. Vertrauensschutz

Sind die materiellen Tatbestandsvoraussetzungen für eine steuerfreie ig-Lieferung nicht erfüllt oder kann deren Vorliegen im Zuge des Abgabenverfahrens nicht zweifelsfrei festgestellt werden, stellt sich die Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen der ig-Lieferant Vertrauensschutz genießt. Im Besonderen stellt sich hierbei die Frage, ob die Erlangung des Vertrauensschutzes die Erfüllung formaler Pflichten voraussetzt.

a) Die Rspr. des BFH zum Vertrauensschutz gem. § 6a Abs. 4 dUStG

Vorweg kann festgehalten werden, dass die nationale Vertrauensschutzregelung des § 6a Abs. 4 dUStG entgegen z.T. geäußelter Zweifel⁴⁹ dem Gemeinschaftsrecht entspricht, und zwar genau jenen gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben, die der EuGH in der Rechtssache Teleos konkretisiert hat. Nach herrschender Auffassung setzt die Anwendung des Vertrauensschutzes nach nationalem Recht allerdings voraus, dass der Unternehmer seinen Nachweispflichten gemäß § 6a Abs. 3 dUStG im vollen Umfang nachkommt. Die Vertrauensschutzregelung kann nach ständiger Rspr. des BFH nicht zum Tragen kommen, wenn der Belegnachweis oder der Buchnachweis nicht erbracht worden ist⁵⁰. Diese Sicht hat der BFH jüngst bestätigt und zugleich festgestellt, dass er diese mit der Rspr. des EuGH im Einklang sieht⁵¹.

Kann somit der Lieferant eine Empfangsbestätigung des abholenden Abnehmers nicht vorlegen, ist der Belegnachweis nicht erbracht, womit die Anwendung der Vertrauensschutzregelung ausscheidet⁵². Gleiches gilt,

49 Vgl. etwa *Pichler*, Umsatzsteuerliche Formalpflicht bei Ausfuhr- und innergemeinschaftlichen Lieferungen (2005), 129 ff.

50 So bereits BFH v. 15.7.2004 – V R 1/04, BFH/NV 2005, 81; v. 7.12.2006 – V R 52/03; v. 1.2.2007 – V R 41/04; v. 18.7.2002 – V R 3/02; BStBl. II 2003, 616; FG Baden-Württemberg v. 24.8.2006 – 1 V 13/06; v. 14.4.2005 – 14 V 23/04; FG Rheinland-Pfalz v. 10.2.2005 – 6 K 1737/03; FG Bremen v. 1.12.2004 – 2 V 64/04. Vgl. dazu *Husmann* in Rau/Dürnwächter, § 6a Anm. 105; *Birkenfeld*, USt-Handbuch, IX Rz. 778. – In diesem Sinne ebenso BMF v. 6.1.2009 – IV B 9-S 7141/08/10001, BStBl. I S. 60.

51 BFH v. 8.11.2007 – V R 71/05.

52 BFH v. 8.11.2007 – V R 71/05.

wenn der Abholende als Beauftragter des Abnehmers auftritt und die Vollmacht keinen Bezug zur streitigen Lieferung enthält⁵³ und eine Erklärung des Abholenden betreffend die Versendung oder Beförderung in einen anderen Mitgliedstaat fehlt. Liegt diese Versicherung eines Beauftragten vor, reicht dies für den Belegnachweis dann nicht aus, wenn der Vollmacht die Beauftragung für das Liefergeschäft nicht zweifelsfrei entnommen werden kann: Im konkreten Fall versagte der BFH den Belegnachweis und damit den Vertrauensschutz, weil der Vollmachtgeber die Vollmacht ausdrücklich bestritten hatte und die Vollmacht nur in portugiesischer Sprache vorlag⁵⁴.

Ferner wird etwa für Zwecke des Buchnachweises im Urteil vom 8.11.2007⁵⁵ vom BFH gefolgert, dass die Aufzeichnung der UID-Nr. nicht ausreicht, um die Unternehmereigenschaft des Abnehmers nachzuweisen. Aus der Aufzeichnung der UID-Nr. ergebe sich nämlich nicht, wer Leistungsempfänger sei. Dies ergebe sich vielmehr erst aus der zivilrechtlichen Vereinbarung, die entsprechend nachzuweisen ist und damit Teil des Buchnachweises wird. Gleiches soll bei Abholung durch einen Beauftragten hinsichtlich der Vollmacht gelten. Fehlt es an einem Nachweis der Vollmacht, ist der Buchnachweis nicht erbracht und damit kein Vertrauensschutz zu gewähren.

b) Kritik – Zur Funktion formeller Nachweise für den Vertrauensschutz

Nach der Rspr. des BFH sind Beleg- und Buchnachweis somit zwar nicht länger materiellrechtliche Voraussetzung für das Vorliegen einer steuerfreien ig-Lieferung, wohl aber materiellrechtliche Voraussetzung für die Erlangung des Vertrauensschutzes⁵⁶. Damit stellt sich die Rechtsfrage, ob der vom BFH in den Fällen eines fehlgeschlagenen Beleg- und/oder Buchnachweises postulierte Ausschluss des Vertrauensschutzes den gemeinschaftsrechtlichen Anforderungen genügt.

Hierbei ist der EuGH-Rspr. in der Rechtssache Teleos zu entnehmen, dass die Anwendung der Vertrauensschutzregelung die Ergreifung aller Maßnahmen voraussetzt, die sicherstellen, dass der getätigte Umsatz nicht zu einer Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führt⁵⁷. Insofern kann zunächst davon ausgegangen werden, dass die Erfüllung formaler Verpflichtungen für die Erlangung des Vertrauensschutzes relevant sein kann. In diesem Zusammenhang können aber nur jene Maßnahmen rechtserheblich sein, die – so auch ausdrücklich der EuGH – vernünftigerweise dazu dienen können, sicherzustellen, dass der getätigte Umsatz nicht zu einer Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führt, wobei diese Maßnahmen nicht über das

53 BFH v. 8.11.2007 – V R 71/05.

54 BFH v. 8.11.2007 – V R 26/05.

55 BFH v. 8.11.2007 – V R 26/05.

56 Kritisch zu der sich hieraus ergebenden Reduktion des Vertrauensschutzes *Kießner/Langer*, DB 2008, 1116.

57 EuGH Teleos, Rz. 65.

hinausgehen dürfen, was hierzu erforderlich ist. Formale Pflichten, die über diesen Rahmen hinausgehen, vermögen den Vertrauensschutz nicht auszuschließen.

Damit stellt sich die Frage, ob die materiellrechtliche Wirkung von Beleg- und Buchnachweis über dieses erforderliche Maß hinausgeht. Diese Frage kann m. E. nicht ohne Beachtung der Funktion derartiger Nachweise beantwortet werden. Soweit Nachweise dem Beweis der materiellen Tatbestandsvoraussetzungen dienen, ist davon auszugehen, dass dem Lieferanten und der Abgabenbehörde voller Beweis über die nachzuweisende Tatsache nur dann verschafft wird, wenn der Abnehmer redlich ist. Im Fall eines unredlichen Abnehmers – und dieser Fall ist hier einschlägig – wandelt aber der Nachweis seine Funktion: Die in diesem Zusammenhang erforderlichen Nachweise dienen nicht dem Beweis der ig-Lieferung, sondern stellen eine Dokumentation dar, aus der abgeleitet werden kann, ob der Lieferant berechtigt war, vom Vorliegen dieser Voraussetzungen auszugehen. Die Dokumentation ist daher kein Beweis für die Tatbestandsvoraussetzungen einer ig-Lieferung. Sie ist lediglich Indiz dafür, ob der Lieferant berechtigterweise vom Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen ausgehen konnte.

Hieraus folgert, dass der Beleg- und Buchnachweis gem. §§ 17a bis 17c UStDV für die Erlangung des Vertrauensschutzes keine materielle Tatbestandsvoraussetzung ist. Dies gilt zunächst augenscheinlich für den Fall, in dem der ig-Lieferant sämtliche Nachweise beibringt, die Gesamtumstände aber den Schluss zulassen, dass er vom Nichtvorliegen der Voraussetzungen einer ig-Lieferung wusste oder wissen musste. In Fällen, in denen ein perfekter Beleg- oder Buchnachweis vorliegt, streitet zwar die Vermutung für Vertrauensschutz. Dies schließt im Einzelfall aber nicht aus, dass die Abgabenbehörde den Beweis führt, dass der Lieferant im Zuge der Geschäftsanbahnung und Durchführung des Liefergeschäftes nicht jene Sorgfalt hat walten lassen, die sicherstellt, dass die von ihm ausgeführte Transaktion zu keiner Beteiligung an einer Steuerhinterziehung oder einem Steuermisbrauch führt.

Sind dagegen die formalen Nachweise nicht erbracht, lässt sich zunächst die widerlegliche Vermutung ableiten, dass der Stpfl. nicht alle Maßnahmen getroffen hat, um sicherzustellen, dass der Umsatz nicht in eine Steuerhinterziehung einbezogen ist. Diese Vermutung ist allerdings nur dann begründet, wenn die verletzten Pflichten in sachlogischem Zusammenhang mit den Tatbestandsvoraussetzungen der ig-Lieferung selbst stehen und aus der verletzten formalen Pflicht gefolgert werden kann, dass der Stpfl. nicht vom Vorliegen einer ig-Lieferung ausgehen durfte, weil er bei Erfüllung der formalen Pflicht hätte erkennen können, dass Steuerbetrug vorliegt. Dem Lieferanten steht in diesen Fällen der Nachweis offen, dass er sorgfältig die Voraussetzungen der ig-Lieferung geprüft hat. Steht die verletzte Formalpflicht in keinem sachlichen Zusammenhang mit den materiellen Tat-

bestandsvoraussetzungen und lässt sich aus ihrer Verletzung kein Rückschluss auf eine mangelnde Gutgläubigkeit ableiten, kann dem Lieferanten der Vertrauensschutz nicht mit Hinweis auf die verletzte formale Pflicht verweigert werden.

Eine materiellrechtliche Wirkung derartiger Nachweise für den Vertrauensschutz ist demgegenüber abzulehnen: Sie führt dazu, dass allein die objektive Verletzung formaler Pflichten ohne weitere Prüfung der subjektiven Vorwerfbarkeit zum Verlust des Vertrauensschutzes führt. Damit läge es aber in der Hand des jeweiligen Mitgliedstaates die Risikoverteilung zwischen Fiskus und Stpfl. durch überbordende formale Pflichten zulasten des Stpfl. unverhältnismäßig zu verschieben.

Unzulässig erscheint es in Anbetracht der gemeinschaftsrechtlichen Funktion der Nachweise ferner, den Vertrauensschutz allein deshalb auszuschließen, weil sich Nachweise ex post anlässlich abgaben- oder finanzstrafrechtlicher Ermittlungen als unzutreffend erweisen. Im Urteil vom 8.11.2007⁵⁸ hat der BFH den Belegnachweis nicht als erbracht angesehen, da sich aus der vom Abholenden vorgelegten Vollmacht nicht entnehmen ließ, ob die Beauftragung des Bevollmächtigten rechtmäßig war. Der vom Lieferanten aufgezeichnete Abnehmer hatte die Bevollmächtigung im Zuge der Ermittlungen bestritten. Die Vollmacht selbst war dem ig-Lieferanten nur in portugiesischer Sprache vorgelegt worden. Es ist einleuchtend, dass die Erlangung von Vertrauensschutz erfordert, dass eine Person, die als Bevollmächtigter auftritt, vom Lieferanten aufgefordert wird, Berechtigung und Legitimation darzulegen. Allein der Umstand, dass sich eine solche Vollmacht nachträglich als falsch erweist, berechtigt aber nicht, Vertrauensschutz allein mit der Begründung eines nicht erbrachten Belegnachweises auszuschließen. Entscheidend muss vielmehr sein, ob der Lieferant im Zeitpunkt der Abholung mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns gehandelt und die vorgelegte Vollmacht entsprechend sorgfältig geprüft hat⁵⁹.

c) Die Funktion des Belegnachweises für den Vertrauensschutz

Betrachtet man vor diesem Hintergrund die Anforderungen an den nationalen Belegnachweis, erscheinen die Empfangsbestätigung im Beförderungsfall sowie die Identitätsfeststellung und die Abnehmererklärung im Abholfall jedenfalls als wesentliche Nachweise zur Erlangung von Vertrauensschutz. Liegt objektiv eine ig-Lieferung nicht vor und fehlt es an diesen Nachweisen, ist zu vermuten, dass kein Vertrauensschutz besteht. Dem Stpfl. steht die zweifelsfrei schwierige Nachweisführung offen, dass er dessen ungeachtet vom Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen ausgehen durfte. Gemeinschaftsrechtlich irrelevant für den Vertrauensschutz sind dagegen

⁵⁸ BFH v. 8.11.2007 – V R 26/05.

⁵⁹ Vgl. dazu unten V.

einzelne Nachweise, die sich nicht unmittelbar auf das Vorliegen der materiellen Tatbestandsvoraussetzungen beziehen. So erfordert etwa der Belegnachweis nach nationaler Rechtslage das Vorliegen eines Rechnungsdoppels, das den Anforderungen der §§ 14, 14a dUStG entspricht⁶⁰. ME hat das Rechnungsdoppel im Hinblick auf die Voraussetzungen einer steuerfreien ig-Lieferung keine Funktion⁶¹. Ob der Lieferant berechtigterweise vom Vorliegen einer ig-Lieferung ausgehen konnte, ergibt sich nicht aus dem Rechnungsdoppel. Gleiches gilt für das Erfordernis einer Empfangsbestätigung im Abholfall: Wird vom Abholenden versichert, dass er den Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet versenden oder befördern wird⁶², ist die Empfangsbestätigung ohne Funktion. Ihr Fehlen vermag daher den Anspruch auf Vertrauensschutz nicht auszuschließen.

d) Die Funktion des Buchnachweises für den Vertrauensschutz

Zweifelhaft ist m. E. ferner, ob – wie vom BFH jüngst judiziert – auch das Nichterfüllen des Buchnachweises zum Verlust des Vertrauensschutzes führt⁶³. Der Buchnachweis ist keine Maßnahme, die vernünftigerweise sicherstellt, dass der getätigte Umsatz nicht zu einer Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führt. Der Buchnachweis ist lediglich eine verbindliche Dokumentation von Geschäftsvorfällen in einer bestimmten buchhalterischen Form, die der Finanzverwaltung eine möglichst eindeutige und leichte Nachprüfung ermöglichen soll⁶⁴. Entscheidend für den Vertrauensschutz ist aber nicht die Form der Dokumentation eines Geschäftsvorfalles, sondern ob der Lieferant berechtigterweise vom Vorliegen der Voraussetzungen einer steuerfreien ig-Lieferung ausgehen konnte. M. E. schließt daher der nicht erfüllte Buchnachweis Vertrauensschutz nicht aus. Es ist vielmehr ausreichend, wenn anlässlich der konkreten Ermittlungen Unterlagen ausgehändigt werden, die eine möglichst eindeutige und leichte Nachprüfung dahingehend ermöglichen, dass der Lieferant berechtigterweise vom Vorliegen der Voraussetzungen einer ig-Lieferung ausgehen konnte.

e) Zwischenergebnis

Analysiert man den Belegnachweis nach § 17a UStDV, schließen im Fall einer Versendung oder Beförderung durch den Lieferanten eine fehlende Empfangsbestätigung (§ 17 Abs. 2 Nr. 3 UStDV) und im Abholfall die fehlende Versicherung des Abnehmers, den Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet zu verbringen (§ 17 Abs. 2 Nr. 4 UStDV) Vertrauensschutz aus. Der Lieferant ist aber berechtigt zu zeigen, dass er im Zuge der

60 § 17a Abs. 2 Nr. 1 UStDV.

61 Vgl. auch *Englisch*, UR 2008, 487.

62 § 17 Abs. 2 Nr. 4 UStDV.

63 BFH v. 8.11.2007 – V R 26/05.

64 *Ruppe*, UStG³, § 18 Tz 59.

Geschäftsabwicklung alle zumutbaren Maßnahmen gesetzt hat, um Steuerbetrug ausschließen, und er daher berechtigterweise vom Vorliegen der Voraussetzungen einer steuerfreien ig-Lieferung ausgehen konnte. Soweit sich hingegen der Belegnachweis nicht auf das Vorliegen materieller Tatbestandsvoraussetzungen bezieht, kann der Vertrauensschutz nicht mit Hinweis auf den mangelhaften Belegnachweis versagt werden.

Der Buchnachweis stellt keine materiellrechtliche Voraussetzung für die Erlangung von Vertrauensschutz dar, da die buchmäßige Aufzeichnung in keiner Weise geeignet ist, sicherzustellen, dass der ausgeführte Umsatz zu keiner Steuerhinterziehung führt. Auch der Buchnachweis begründet nur eine widerlegliche Vermutung für das Vorliegen von Vertrauensschutz. Ist der Buchnachweis nicht erbracht, ist Vertrauensschutz zu gewähren, wenn der Lieferant im Zuge der Ermittlungen jene Unterlagen vorlegt, die eine eindeutige und leichte Nachprüfbarkeit ermöglichen, dass der Lieferant alle zumutbaren Maßnahmen gesetzt hat und berechtigterweise vom Vorliegen einer ig-Lieferung ausgehen konnte.

IV. Formale Verpflichtungen und Gutglaubensschutz für den Vorsteuerabzug

1. Die traditionelle Qualifikation der Rechnung als materielle Voraussetzung für den Vorsteuerabzug

§ 15 dUStG bestimmt, dass die Ausübung des Vorsteuerabzugs voraussetzt, dass der Unternehmer eine nach § 14, § 14a UStG ausgestellte Rechnung besitzt. Für die Ausübung des Vorsteuerabzugs ist es damit erforderlich, dass eine Rechnung vorliegt, die den Anforderungen des § 14 Abs. 4 UStG entspricht und damit die in § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 bis 9 geforderten Angaben enthält⁶⁵. Das Vorliegen einer ordnungsgemäßen Rechnung wird von der h. A. traditionell als materiellrechtliche Voraussetzung für die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs⁶⁶ qualifiziert. Demgegenüber hat sich ein materiellrechtlicher Buchnachweis für den Vorsteuerabzug in der Praxis nicht etabliert. Die Aufzeichnungsvorschriften der § 22 UStG haben nur Ordnungscharakter⁶⁷.

Rechnungen, die die in § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 bis 9 bezeichneten Angaben nicht vollständig enthalten, berechtigten somit den Unternehmer nicht zum Vorsteuerabzug. Fehlende Daten berechtigen erst dann zur Geltendmachung des Vorsteuerabzugs, wenn die Rechnung vom Rechnungsaussteller entsprechend nachträglich vervollständigt wird. Der Vorsteuerabzug ist aber

⁶⁵ Wobei die Angabe nach Nr. 9 nur für den nicht abzugsberechtigten Empfänger beachtlich ist.

⁶⁶ Vgl. dazu grundlegend *Widmann* in Plückerbaum/Malitzky, § 15 Rz. 247.

⁶⁷ Vgl. *Widmann* in Plückerbaum/Malitzky, § 15 Rz. 247.

nicht nur bei fehlenden Daten, sondern auch bei fehlerhaften und unzutreffenden Daten regelmäßig ausgeschlossen:

- Enthält die Rechnung einen unzutreffenden oder ungenauen Namen des Leistenden, kann der Vorsteuerabzug nur ausnahmsweise zugelassen werden, wenn der tatsächlich leistende Unternehmer eindeutig und leicht nachprüfbar aus dem Abrechnungspapier ersichtlich ist⁶⁸. Ist der tatsächlich leistende Unternehmer nur schwer aus dem Abrechnungspapier ermittelbar, ist der Vorsteuerabzug somit zu versagen. Gleiches gilt, wenn der tatsächlich leistende Unternehmer zwar bekannt ist, seine Identität sich nicht aus dem Abrechnungspapier oder aus den Unterlagen ergibt, auf die in der Rechnung verwiesen wird⁶⁹.
- Die Rechnung enthält eine Anschrift im Sinne des § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 nur dann, wenn unter der angegebenen Geschäftsadresse tatsächlich wirtschaftliche Aktivitäten entfaltet werden⁷⁰. Eine Anschrift, unter der keine wirtschaftliche Aktivität unterhalten wird (sogenannter Scheinsitz), berechtigt damit nicht zum Vorsteuerabzug⁷¹. Im Einzelfall soll aber auch ein Briefkastensitz mit postalischer Erreichbarkeit der Gesellschaft ausreichen⁷².
- Der Vorsteuerabzug ist ferner grundsätzlich ausgeschlossen, wenn die Angaben über den Liefergegenstand oder über Art und Umfang der ausgeführten Leistung unrichtig oder ungenau sind. Die Leistungsbezeichnung muss die Identifizierung des Leistungsgegenstandes ermöglichen⁷³. Lässt sich anhand der Rechnung nachträglich nicht genau feststellen, auf welchen Leistungsgegenstand sich die gesonderte ausgewiesene Steuer beziehen soll, ist der Vorsteuerabzug zu versagen⁷⁴. Die erforderlichen Angaben müssen hierbei aus der vom leistenden Unternehmer erstellten Rechnung hervorgehen, andere Unterlagen und Nachweise sowie Rechnungsergänzungen durch den Leistungsempfänger können nicht berücksichtigt werden⁷⁵. Nach der Verwaltungspraxis wird allerdings zugelassen, dass der Unternehmer mangelhafte Angaben über die Menge der geliefert

68 UStR Abschnitt 192 Abs. 15; BFH v. 7.10.1987 – X R 60/82, BStBl. II 1988, 34.

69 UStR Abschnitt 192 Abs. 15 Nr. 4 mit Hinweis auf BFH v. 4.12.1987 – V S 9/85, BStBl. II 1988, 702 und v. 9.12.1987 – V B 54/85, BStBl. II 1988, 700.

70 Vgl. dazu BFH v. 27.6.1996 – V R 51/93, BStBl. II 1996, 620; v. 24.4.1986 – V R 138/78, BFHE 146, 489.

71 Vgl. auch BFH v. 23.6.2004 – V B 230/03, wonach der BFH davon ausgeht, dass diese Frage in seiner Rspr. geklärt ist. Für Österreich vgl. VwGH v. 24.4.1996 – 94/13/0133; v. 30.5.2001 – V B 81/02.

72 BFH v. 4.2.2003 – V B 81/02.

73 UStR Abschnitt 192 Abs. 19. – Für Österreich vgl. UStR 2000 Rz. 1508; UFS v. 11.6.2007 – R V/1186-W/07.

74 UStR Abschnitt 192 Abs. 19 Nr. 2.

75 BFH v. 4.12.1987 – V S 9/85, BStBl. II 1988, 702; 9.12.1987, BStBl. II 1988, 700; v. 26.3.2004 – V B 170/03.

ten Gegenstände und den Zeitpunkt des Umsatzes anhand sonstiger Geschäftsunterlagen wie insbesondere des Lieferscheins ergänzt und nachweist⁷⁶.

- Für die Angabe des Leistungszeitraumes ist es nicht ausreichend, dass aus dem bloßen Zusammenhang mit dem übrigen Sachverhalt hervorgeht, dass die Leistung zu einem bestimmten Zeitpunkt erbracht wurde⁷⁷. Eine bloße Dokumentation des Leistungsempfängers (z. B. durch Fotos zum Baufortschritt) reicht nicht aus⁷⁸.

2. Die Rspr. des BFH und der Finanzgerichte zum Gutgläubensschutz beim Vorsteuerabzug

Die Rspr. des BFH und auch der Finanzgerichte hat traditionell nicht nur die These von der materiellrechtlichen Tatbestandsvoraussetzung der ordnungsgemäßen Rechnung vertreten, sondern auch, dass es einen Gutgläubensschutz für das Vorliegen der objektiven Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs nicht gibt⁷⁹.

Im Urteil vom 19.4.2007⁸⁰ hat sich der BFH allerdings der EuGH-Rspr. in der Rechtssache Kittle⁸¹ zum Gutgläubensschutz des Abnehmers ausdrücklich angeschlossen. Für das fortgesetzte Verfahren hat der BFH aber auch ausgeführt, dass für den Fall der Gutgläubigkeit des steuerpflichtigen Leistungsempfänger zu prüfen wäre, ob dem streitigen Vorsteuerabzug entgegensteht, dass die Rechnungsangaben nicht ausreichend sind⁸². Im gegebenen Fall, der einen Karussellbetrug mit Mobiltelefonen betrifft, wäre insbesondere zu ermitteln, ob im Streitjahr die Angabe der IMEI-Nummern in den Rechnungen oder in den ergänzenden Geschäftsunterlagen handelsüblich war⁸³. Die Rspr. des EuGH zum Gutgläubensschutz vermag somit den BFH offensichtlich nicht zu beeindrucken, zumindest nicht, wenn es um Fälle geht, in denen die Rechnung nicht ordnungsgemäß ist. Der BFH sieht die ordnungsgemäße Rechnung offenbar weiterhin als materielle Tatbestandsvoraussetzung für den Vorsteuerabzug. Der Gutgläubensschutz verhindert lediglich, dass ein entstandenes Vorsteuerabzugsrecht im Fall eines Steuerbetruges, also bei Nichtabfuhr der Mehrwertsteuer durch den Lieferanten versagt wird. Ist aber das Recht auf Vorsteuerabzug mangels

76 UStR Abschnitt 202 Abs. 3:

77 Vgl. auch *Stadie* in Rau/Dürrwächter, § 14 Anm. 400 ff.

78 VwGH v. 31.5.2006 – 2004/13/0117; v. 26.4.2006 – 2004/14/0076.

79 BFH v. 11.3.1994 – V B 92/93, BFH/NV 1995, 653; FG Baden-Württemberg v. 9.12.2005 – 12 K 2/04.

80 BFH v. 19.4.2007 – V R 48/04.

81 Vgl. oben bei Fn. 22.

82 Vgl. BFH v. 19.4.2007 – V R 48/04 Rz. 66.

83 Die Handelsüblichkeit verneinend *Küffner/Zugmaier*, UVR 2008, 32.

ordnungsmäßiger Rechnung nicht entstanden, nutzt die Gutgläubigkeit dem Abnehmer nach Ansicht des BFH nicht.

Der BFH steht mit dieser Rechtsansicht nicht allein: In Österreich wurde mit dem Abgabensicherungsgesetz 2007⁸⁴ für den Vorsteuerabzug in § 12 Abs. 1 Z 1 öUStG ausdrücklich gesetzlich normiert, dass das Recht auf Vorsteuerabzug entfällt, wenn die Lieferung oder die sonstige Leistung an einen Unternehmer ausgeführt wird, der wusste oder wissen musste, dass der betreffende Umsatz im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen steht⁸⁵. Der UFS und mit ihm die österreichische Finanzverwaltung vertritt zu dieser Vorschrift, dass ungeachtet der Gutgläubigkeit des Leistungsempfängers der Vorsteuerabzug entfällt, wenn es an einer ordnungsgemäßen Rechnung fehlt⁸⁶. Freilich wird auch die Gegenposition vertreten: So hat das Finanzgericht Köln in seinem Urteil vom 6.12.2006⁸⁷ zum Fall einer Rechnung mit Scheinsitz den Rechtsstandpunkt eingenommen, dass angesichts der sehr offenen Formulierung im EuGH-Urteil Kittel der Gutgläubensschutz auch für den Fall zum Tragen kommt, dass ein redlicher Erwerber vom missing trader eine Rechnung erhält, die den formalen Anforderungen des § 14 Abs. 1 Satz 1 dUStG genügt, aber eine unzutreffende Anschrift des Leistenden enthält, wenn im Übrigen der Stpfl. alle ihm zumutbaren Aufklärungsmaßnahmen unternommen hat und ihm dabei die falsche Anschrift nicht auffallen konnte⁸⁸.

3. Kritik – Zur Funktion der Rechnung für den Vertrauensschutz

Nach Art. 220 MwStSystRL hat jeder Stpfl. über ausgeführte Lieferungen und Dienstleistungen Rechnungen auszustellen. Art. 226 bestimmt die in den Rechnungen festzuhaltenden Angaben. Um das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben zu können, muss der Stpfl. gem. Art. 178 MwStSystRL eine den Anforderungen der Art. 220 ff. MwStSystRL entsprechende Rechnung besitzen und die vom jeweiligen Mitgliedstaat vorgeschriebenen Formalitäten erfüllen. Nach der Rspr. des EuGH gestatten die Regeln über den Vorsteuerabzug, die Ausübung des Rechts vom Besitz einer Rechnung abhängig zu machen, die jene Angaben enthalten muss, die erforderlich sind, um die

84 BGBl. I 99/2007.

85 Die Regelung wirkt – soweit sie steuerschuldbelastend den Vorsteuerabzug trotz ordnungsmäßiger Rechnung aufhebt erst ab ihrem Inkrafttreten – vgl. dazu *Tauer*, SWK 2008, 976.

86 UFS v. 16.7.2008 – R V/1476-L/07.

87 FG Köln v. 6.12.2006 – 4 K 1354/02 und 1356/02.

88 Ebenso FG Köln v. 19.12.2006 – 6 K 84/02, wobei allerdings im konkreten Einzelfall das Gericht davon ausgegangen ist, dass der Stpfl. durch einfache Nachforschungen erkennen hätte können, dass der Lieferant in einen Umsatzsteuerbetrug verwickelt gewesen sei.

Erhebung der Mehrwertsteuer und ihre Überprüfung durch die Finanzverwaltung zu sichern. Solche Angaben dürfen allerdings – wie auch der BFH anerkennt⁸⁹ – nicht durch ihre Zahl oder ihre technische Kompliziertheit die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren⁹⁰.

Der Zweck der Verknüpfung des Rechts auf Vorsteuerabzug mit dem Besitz einer Rechnung, die die Angaben des § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 bis 9 dUStG enthält, besteht zunächst darin, der Finanzverwaltung die Prüfmöglichkeit zu eröffnen, ob der leistende Unternehmer tatsächlich den entsprechenden Umsatz versteuert hat. Im derzeitigen System besteht weder eine rechtliche noch eine faktisch technische Verknüpfung zwischen der Abfuhr der Umsatzsteuer durch den leistenden Unternehmer auf der einen Seite und dem Vorsteuerabzugsrecht des Leistungsempfängers auf der anderen Seite. Die Rechnung ist damit im derzeitigen System zentrales Kontrollinstrument der Allphasenumsatzbesteuerung mit Vorsteuerabzug⁹¹. Ein materiellrechtlicher Belegnachweis ist über den Kontrollzweck hinausgehend ein Sicherungsinstrument für den Fiskus: Gerade in Fällen des Steuerbetrugs, in denen der leistende Unternehmer die Umsatzsteuer nicht abführt, ist die nicht ordnungsgemäße Rechnung für die Finanzverwaltung regelmäßig der Rettungsanker, den eben durch die Hinterziehung des Lieferanten eintretenden Steuerausfall zu neutralisieren.

Eine solche materiellrechtliche Tatbestandswirkung mit umfassender Sicherungsfunktion für den Vorsteuerabzug lässt sich aber vor dem Hintergrund der EuGH-Rspr. nicht aufrechterhalten: Führt allein die mangelhafte Rechnung zum Verlust des Vorsteuerabzuges, kommt dies für den Fall einer Leistung, für die der Lieferant Umsatzsteuer nicht abgeführt hat, einer gesamtschuldnerischen Haftung des unternehmerischen Leistungsempfängers gleich, die allein durch die Ausstellung einer mangelhaften Rechnung ausgelöst wird. Das deutsche Umsatzsteuerrecht sieht eine solche Gesamtschuld nicht vor. Der Vorschrift des § 25d dUStG, der eine Haftung des Abnehmers für die schuldhaft nicht abgeführte Steuer anordnet, kann eine solche Haftung für Rechnungsmängel nicht entnommen werden⁹². Aber auch gemeinschaftsrechtlich wäre eine solche Gesamtschuld unzulässig: Selbst wenn man von der gemeinschaftsrechtlichen Zulässigkeit der Anordnung einer Gesamtschuld des Abnehmers für Rechnungsmängel ausgeht und eine solche im Verweis des § 15 auf § 14 dUStG verankert sehen wollte, bleibt zu beachten, dass eine Inanspruchnahme des Abnehmers nach der Rspr. des EuGH gerade dann unverhältnismäßig und damit unzulässig ist,

89 BFH v. 2.4.1997 – V B 26/96.

90 EuGH v. 14.7.1988 – 123/87 und 130/87, Jeunehomme, Slg. 1988, 4537.

91 Vgl. *Stadie* in Rau/Dürrwächter, § 15 Anm. 301 ff.

92 Vgl. zum Inhalt der Vorschrift und der berechtigten Kritik an § 25d dUStG *Nieskens* in Rau/Dürrwächter, Anm. 30 ff.

wenn der Stpfl. alle Maßnahmen trifft, die von ihm vernünftigerweise verlangt werden können, um sicherzustellen, dass seine Umsätze nicht in einen Betrug einbezogen sind⁹³.

Spätestens an diesem Punkt stellt sich nun die Frage, ob die Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Rechnung und damit die Richtigkeit von einzelnen Rechnungsmerkmalen eine geeignete Maßnahme ist, die sicherstellt, dass der Umsatz nicht in einen Betrug einbezogen ist. Dies ist m. E. dem Grunde nach massiv zu bezweifeln. Wird die Rechnung vom Lieferanten mangelhaft ausgestellt, kommt die Prüfung durch den Abnehmer in aller Regel zu spät, um Steuerbetrug zu vermeiden. Entstehen erst in diesem Stadium für den Leistungsempfänger Zweifel an der Ordnungsmäßigkeit, wird es für den Abnehmer kaum mehr zumutbar sein, Maßnahmen zu setzen, die einem Steuerbetrug vorbeugen. Führt erst die Rechnungsprüfung zu Zweifeln, müsste der Abnehmer die Nichtbezahlung der Rechnung in Betracht ziehen. Hierzu erforderlich wäre ein Rücktritt vom Vertrag mit erheblichem Prozess- und Kostenrisiko für den Leistungsempfänger. Auch ein Zurückbehaltungsrecht am Mehrwertsteuerbetrag scheint kaum praktikabel⁹⁴.

Diese Überlegung zeigt aber m. E., dass der Gutgläubensschutz materiell nicht erst an Maßnahmen anknüpft, die die Rechnung betreffen. Im gegebenen Zusammenhang kommt es vielmehr darauf an, unter welchen Umständen die Geschäftsbeziehung angebahnt und abgewickelt wird. Allerdings können unrichtige Rechnungsangaben ein Indiz dafür sein, dass der Abnehmer vom Steuerbetrug Kenntnis hatte oder haben musste. Dies wird regelmäßig dann der Fall sein, wenn sich das Rechnungsmerkmal auf ein Sachverhaltselement bezieht, bei dessen Prüfung der Abnehmer Steuerbetrug hätte erkennen können. Die im Hinblick auf dieses Merkmal mangelhafte Rechnung mag den Schluss zulassen, dass der diesem Merkmal zugrundeliegende Sachverhalt vom Abnehmer im Zuge der Geschäftsabwicklung nicht hinreichend sorgfältig geprüft worden ist. Sie lassen aber nicht den sicheren Schluss zu, dass der Abnehmer die geforderten zumutbaren Maßnahmen nicht gesetzt hat.

Derartige Rechnungsmerkmale erweisen sich somit nicht als materielle Tatbestandsvoraussetzung, sondern als Indizien, die lediglich für die Verteilung der Beweislast relevant sind: Das Vorliegen einer formal ordnungsmäßigen Rechnung begründet eine widerlegliche Vermutung, dass der Abnehmer alle erforderlichen Maßnahmen gesetzt hat. Führt die Abgabenbehörde im konkreten Sachverhalt den Beweis, dass der Abnehmer vom Steuerbetrug Kenntnis haben musste, ist der Vorsteuerabzug selbst bei Vorliegen einer ordnungsgemäßen Rechnung zu versagen.

93 So bereits EuGH v. 11.5.2006 – Rs. C-384/04, Federation of Technological Industries.

94 *Stadie* in Rau/Dürwächter § 15 Anm. 384.

Für den Fall einer formal mangelhaften Rechnung ist m. E. zu unterscheiden: Betreffen die mangelhaften Rechnungsmerkmale Sachverhaltselemente, die einen Rückschluss auf die den Sorgfaltspflichten entsprechenden Maßnahmen zulassen, ist die Abgabenbehörde im Fall der Unrichtigkeit dieses Rechnungsmerkmals berechtigt davon auszugehen, dass der Abnehmer seine Sorgfaltspflichten verletzt hat und keinen Gutgläubensschutz genießt. Dem Indizcharakter des Rechnungsmerkmals entsprechend besteht aber keine materiellrechtliche Tatbestandswirkung. Dem Leistungsempfänger steht es vielmehr offen, zu zeigen, dass er – ungeachtet einer vom Lieferanten mangelhaft ausgestellten Rechnung – alle zumutbaren Maßnahmen gesetzt hat, die vernünftigerweise verlangt werden können, um sicherzustellen, dass der Umsatz nicht in einen Steuerbetrug einbezogen ist.

Rechnungsmerkmale, die sich hingegen auf Sachverhaltselemente beziehen, die keinen Rückschluss auf die Gutgläubigkeit des Abnehmers ermöglichen, haben für den Vorsteuerabzug keine Relevanz. Dies betrifft Rechnungsmerkmale, die für den Abnehmer nicht überprüfbar sind (wie z. B. Ausstellungsdatum, Rechnungsnummer)⁹⁵ oder die die Verhältnisse des Abnehmers selbst betreffen (wie etwa die Anschrift des Abnehmers). Sind solche Rechnungsmerkmale unzutreffend, lässt sich hieraus keine Vermutung ableiten, dass der Abnehmer vom Steuerbetrug wusste oder wissen musste.

4. Zwischenergebnis

Zusammengefasst kann daher festgehalten werden: Das Vorliegen einer formal ordnungsmäßigen Rechnung begründet für sich keinen Gutgläubensschutz. Steuerbetrüger und Steuerhinterzieher achten geradezu mit Akribie auf die Erfüllung derartiger Verpflichtungen. Ist im konkreten Sachverhalt davon auszugehen, dass der Abnehmer vom Steuerbetrug Kenntnis haben musste, ist der Vorsteuerabzug selbst bei Vorliegen einer ordnungsgemäßen Rechnung zu versagen.

Das Vorliegen einer formal mangelhaften Rechnung schließt den Vorsteuerabzug nicht ohne Weiteres aus. Die Rechnung dient vorrangig der Information der Abgabenbehörden und verschafft ihr ein Kontrollinstrument. Eine unbegrenzte Haftung des Abnehmers für den Fall einer mangelhaften Rechnung ist gemeinschaftsrechtlich unzulässig. Entscheidend ist vielmehr, ob der Abnehmer alle zumutbaren Maßnahmen gesetzt hat, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um Steuerbetrug zu vermeiden.

Betreffen Rechnungsmerkmale Sachverhaltselemente, die einen Rückschluss auf die den Sorgfaltspflichten entsprechenden Maßnahmen zulassen, ist die Abgabenbehörde im Fall der Unrichtigkeit dieses Rechnungsmerkmals berechtigt, davon auszugehen, dass der Abnehmer seine Sorgfaltspflichten

⁹⁵ Vgl. dazu *Stadie* in Rau/Dürrwächter, § 15 Anm. 386.

verletzt hat und keinen Gutgläubensschutz genießt, da bei entsprechend sorgfältiger Prüfung der Abnehmer Zweifel an der Redlichkeit des Leistenden hätte bekommen müssen. Dem Leistungsempfänger steht aber offen, zu zeigen, dass er – ungeachtet einer vom Leistenden mangelhaft ausgestellten Rechnung – alle zumutbaren Maßnahmen gesetzt hat, die vernünftigerweise verlangt werden können, um sicherzustellen, dass der Umsatz nicht in einen Steuerbetrug einbezogen ist.

V. Die Beurteilung fehlender formaler Nachweise am Sorgfaltsmaßstab eines ordentlichen Kaufmanns

1. Grundsätze

Die gemeinschaftsrechtliche und verfassungsrechtliche Analyse hat gezeigt, dass die Nichterfüllung formaler Pflichten für die Steuerbefreiung der ig-Lieferung und den Vorsteuerabzug zwar die Abgabenbehörde berechtigt, davon auszugehen, dass der Stpfl. vom Steuerbetrug wusste oder wissen musste. Diese Vermutung ist aber nur dann rechtmäßig, wenn der Stpfl. bei Erfüllung der Pflicht den Steuerbetrug hätte erkennen können⁹⁶. Überdies ist aufgrund des Indizcharakters der verletzten formalen Pflicht die materiellrechtliche Tatbestandswirkung solcher Pflichten abzulehnen und steht dem Stpfl. vielmehr die Möglichkeit offen, zu zeigen, dass er alle Maßnahmen getroffen hat, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sicherzustellen, dass sein Umsätze nicht in einen Betrug einbezogen sind.

Damit ist der Sorgfaltsmaßstab angesprochen, dem der Stpfl. entsprechen muss, um Vertrauensschutz zu erlangen. Die Anwendung der Vertrauensschutzregelung für ig-Lieferungen setzt gem. § 6a Abs. 3 dUStG voraus, dass der Unternehmer mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns handelt. Die Rechtspraxis verweist hierbei auf den Sorgfaltsmaßstab gem. § 347 HGB⁹⁷. Es geht in diesem Zusammenhang nicht um die persönlichen Fähigkeiten, Gewohnheiten und Kenntnisse des Unternehmers, sondern es ist ein objektiver Maßstab anzuwenden. Abzustellen ist auf das Verhalten eines ordentlichen gewissenhaften Kaufmanns, wobei der Sorgfaltsmaßstab unter Berücksichtigung des jeweiligen Berufs- oder Geschäftszweiges zu bestimmen ist. Allgemein ist zu beachten, dass nur jene Maßnahmen von der Sorgfaltspflicht erfasst sind, die nach Lage des Falles zumutbar sind. Dies bedeutet, dass zur Erlangung des Vertrauensschutzes dem Unternehmer keine weitergehenden Maßnahmen zur Feststellung der Tatbestandsvoraussetzungen einer ig-Lieferung aufgebürdet werden, als es im Hinblick auf die Tatbestandsmerkmale erforderlich und geschäftsüblich ist. Dieser Sorgfalts-

⁹⁶ Vgl. oben III.4 und IV.2.

⁹⁷ *Theile*, UR 1993, 73; *Schubmann*, UVR 1993, 300; *Husmann* in Rau/Dürrewächter, § 6a Anm. 103; *Schwarz* in Plückerbaum/Malitzky, § 6a Rz. 231 ff.

maßstab ist sinngemäß für den Abnehmer einer Leistung im Hinblick auf den Vorsteuerabzug maßgebend.

Entscheidend sind die konkreten Umstände des Einzelfalls. Hierbei gilt allgemein, dass je ungewöhnlicher ein Sachverhalt im Vergleich zu den Usancen der betreffenden Branche gelagert ist, desto höher auch die Sorgfaltspflicht des Unternehmers sein muss⁹⁸. Schließt der Unternehmer bei Vorliegen untypischer Verhältnisse das Geschäft ohne weitere Nachforschungen ab und zeigen die weitergehenden Ermittlungen der Finanzverwaltung, dass ein Fall von Steuerbetrug vorliegt, ist ein Gutgläubensschutz regelmäßig ausgeschlossen. Im Grunde gilt: Je ungewöhnlicher die Geschäftsabwicklung im Einzelfall sich darstellt, desto eher muss der Unternehmer Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Steuervorteils haben⁹⁹. Schließt er das Geschäft ab, ohne Maßnahmen zur Beseitigung der Zweifel zu setzen, handelt er auf eigenes Risiko den Vertrauensschutz zu verlieren.

Abzustellen ist auf jene Umstände, die im Zeitpunkt der Geschäftsanbahnung und der Ausführung der Leistung relevant sind: Entscheidend ist die Frage, ob ein sorgfältiger Kaufmann bei Geschäftsabschluss Zweifel an Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen für die Steuerfreiheit einer ig-Lieferung oder für den Vorsteuerabzug haben konnte. Für die prüfende Finanzverwaltung bedeutet dies, dass für die Frage, ob der Unternehmer Zweifel haben musste, nicht auf die Aktenlage und den Wissensstand im Zeitpunkt der Nacherhebungen abzustellen ist. Es ist vielmehr erforderlich, dass sich die Abgabenbehörde in jene Sachverhaltslage begibt, mit der der Abgabepflichtige im relevanten Zeitpunkt konkret konfrontiert war. Hierbei ist auch zu berücksichtigen, dass dem Stpfl. nicht die Mittel der Steuerfahndung offen stehen und im Wirtschaftsleben vielfach rasche Entscheidungen für den Abschluss wirtschaftlicher Transaktionen gefordert sind. Jedenfalls dann, wenn das Vorliegen steuerfreier ig-Lieferungen oder der Vorsteuerabzug für eine bezogene Leistung bereits in einer Umsatzsteuernachschau geprüft wurde und auch die Abgabenbehörde vom Vorliegen der Voraussetzungen ausgegangen ist, darf allein eine später eintretende bessere Kenntnis des Sachverhaltes nicht zur Versagung des Vertrauensschutzes führen¹⁰⁰.

Die Feststellungslast für das Nichtwissen oder Nichtwissenkönnen trägt der Abnehmer, wobei die Schwierigkeit des Negativbeweises grundsätzlich diese Beweislastverteilung nicht aufhebt¹⁰¹. Diese Feststellungslast wird den

⁹⁸ Schwarz in Plückerbaum/Malitzky, § 6a Rz. 234.

⁹⁹ Vgl. dazu Tumpel/Prechtl, SWK 2006, 872; Laudacher, SWK 2006, 671.

¹⁰⁰ So auch der EuGH in der Rs. Teleos, Rz. 50 und in der Rs. Netto Supermarkt, Rz. 26. Da eine Umsatzsteuernachschau keine Änderungssperre gem. § 173 AO bewirkt (vgl. dazu Zugmaier in Hartmann/Metzenmacher, UStG, § 27b Rz. 50), kommt dem Umstand einer bereits erfolgten Prüfung für diese Fälle erhöhte Bedeutung zu.

¹⁰¹ BFH v. 19.4.2007 – V R 48/04 m. w. N.

Abnehmer aber nur dann treffen, wenn die Abgabenbehörde zuvor substantiiert Tatsachen und Umstände vorgetragen hat, die die Gutgläubigkeit des Abnehmers in Frage stellen¹⁰². Formale Mängel berechtigen die Abgabenbehörde davon auszugehen, dass der Stpfl. vom Steuerbetrug wusste oder wissen musste. Zu prüfen bleibt, ob die formalen Mängel aus einer Verletzung von Sorgfaltspflichten resultieren, die der Stpfl. gemessen am Maßstab eines ordentlichen Kaufmanns zu verantworten hat. Liegt ein solcher Sorgfaltsverstoß vor, schließen formale Mängel den Vertrauensschutz aus, sofern bei einem sorgfältigen Vorgehen der Stpfl. den Steuerbetrug hätte erkennen können.

2. Ungewöhnliche Umstände

Die Rspr. in Deutschland und auch in Österreich war in letzter Zeit wiederholt gefordert, Geschäftsanbahnungen und -abwicklungen dahingehend zu beurteilen, ob sie derart ungewöhnlich waren, dass die Abgabenbehörde davon ausgehen konnte, dass der Stpfl. wissen musste, dass der Umsatz in eine Steuerhinterziehung einbezogen war¹⁰³. Eine auffällig ungewöhnliche Abwicklung wurde u. a. konstatiert,

- wenn durch einen Lieferanten ungewöhnlich hohe Umsatzzuwächse ermöglicht werden, die zu hohen Vorsteuererstattungen führen, weil die Umsätze vom Abnehmer in das Ausland weiterzufakturieren waren¹⁰⁴;
- wenn der Stpfl. abgesehen vom Mehrwertsteuerbetrag abzüglich Provision keine liquiden Mittel an die Lieferanten geleistet hat¹⁰⁵;
- wenn trotz erheblichen Lieferumfangs keine Reklamationen anfallen¹⁰⁶;
- wenn in der Lieferkette Weisungen über Abnehmer und Preise durch Hintermänner nachgewiesen sind¹⁰⁷;
- wenn unüblich hohe Barzahlungen erfolgen, der Lieferant über keine einschlägigen Branchenerfahrungen verfügt, telefonisch nicht erreichbar ist und die bei der Anlieferung anwesenden „Bevollmächtigten“ aus dem Land stammen, aus dem die Ware kommt¹⁰⁸;
- wenn die Bezahlung erheblicher Kaufpreise in bar, die Weiterveräußerung hingegen mittels Banküberweisung erfolgte, die verdächtigen Geschäfte geballt in einem sehr kurzen Zeitraum stattfinden und den sonstigen

102 *Lohse*, BB 2006, 2222.

103 Vgl. oben III.4. und IV.2.

104 FG Köln v. 19.12.2006 – 6 K 84/02.

105 Vgl. VwGH v. 30.3.2006 – 2002/15/0203; dazu *Taucher*, SWK 2008, 975.

106 BFH v. 19.4.2007 – V R 48/04.

107 BFH v. 19.4.2007 – V R 48/04.

108 UFS v. 25.6.2008 – G 7-R V/0110-G/07.

Geschäftsumfang bei weitem übersteigen¹⁰⁹ und unter Umständen abgewickelt werden, die sich vom typischen Geschäftsverlauf unterscheiden (z. B. Übergabe der Ware auf offener Straße)¹¹⁰;

- wenn dieselben Mitarbeiter hintereinander für verschiedene Unternehmen tätig werden¹¹¹, da ein häufiger Wechsel der Firma auf eine Schädigungsabsicht des Lieferanten schließen lässt.

Keine besonderen Umstände sind gegeben,

- wenn Preise auf einem legalen grauen Markt für CPU unter den offiziellen Einkaufspreisen liegen¹¹²;
- wenn vom klassischem Vertriebssystem abgewichen wird, dies aber in den Besonderheiten eines legalen grauen Marktes begründet ist¹¹³;
- wenn der Leistungsempfänger zwar als „Brancheninsider“ zu betrachten ist, aber keine weiteren Anhaltspunkte für ein einvernehmliches Handeln mit einem vorgeschobenen Strohmann besteht¹¹⁴.

Ausschlaggebend ist das Gesamtbild der Verhältnisse. Zu prüfen bleibt in jedem einzelnen Fall, ob der Stpfl. angesichts der besonderen (ungewöhnlichen) Umstände hinreichend sorgfältig vorgegangen ist. Die diesbezügliche Feststellungslast trifft in Anbetracht der Ungewöhnlichkeit der Umstände den Stpfl.¹¹⁵. Formelle Mängel berechtigen in diesem Zusammenhang die Abgabenbehörde, davon auszugehen, dass die Anspruchsgrundlagen für die Steuerbefreiung bzw. den Vorsteuerabzug nicht vorlagen. Dem Stpfl. steht die Möglichkeit zum Gegenbeweis offen, dass er entsprechend sorgfältig vorgegangen ist. Die Erfüllung der geforderten Sorgfalt hat der Stpfl. unter Berücksichtigung der besonderen Umstände nachzuweisen. Je ungewöhnlicher die Umstände im Einzelfall sind, desto eher wird davon auszugehen sein, dass formelle Mängel einen Vertrauensschutz ausschließenden Sorgfaltsverstoß indizieren und dem Stpfl. – gerade auch wegen der besonderen Umstände – der Beweis eines sorgfältigen Vorgehens nicht gelingen wird.

3. Das Problem des Scheinsitzes

Ein für den Vertrauensschutz relevantes Rechnungsmerkmal ist die Rechnungsadresse des Lieferanten. Nach bislang h. A. ist der Vorsteuerabzug in Fällen, in denen der Lieferant in der Rechnung einen Scheinsitz, also eine

109 FG Baden-Württemberg v. 1.10.2007 – 12 K 160/04.

110 UFS v. 13.7.2007 – R V/2014-W/04.

111 UFS v. 13.7.2007 – R V/1820-W/04.

112 FG München v. 8.2.2007 – 14 K 1898/04. Gegenteilig allerdings FG Baden-Württemberg v. 1.10.2007 – 12 K 160/04.

113 FG München v. 8.2.2007 – 14 K 1898/04.

114 FG Köln v. 7.12.2006 – 10 K 1419/03.

115 Vgl. oben III.3.

Adresse angibt, von der aus weder Geschäftsleitungs- noch Arbeitgeberfunktionen, Behördenkontakte und Zahlungsverkehr stattfinden, regelmäßig mangels Ordnungsmäßigkeit der Rechnung zu versagen¹¹⁶. Beweisrechtlich trifft den Abnehmer die Feststellungslast, dass die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug vorliegen¹¹⁷. Nach der Rspr. des BFH besteht somit für den Abnehmer die Verpflichtung, sich zu vergewissern, dass die Lieferadresse in zeitlicher Hinsicht sowohl bei Ausführung der Leistung als auch bei Rechnungsausstellung zutreffend war¹¹⁸. Einen Schutz des guten Glaubens hat der BFH bislang in ständiger Rspr. abgelehnt¹¹⁹.

Gemeinschaftsrechtlich ist diese Sicht nicht aufrechtzuerhalten¹²⁰: Ein Scheinsitz berechtigt zwar die Abgabenbehörde, von der mangelnden Gutgläubigkeit des Abnehmers auszugehen. Der Abnehmer genießt aber Gutgläubensschutz, wenn er nachweist, dass er alle zumutbaren Maßnahmen getroffen hat. Im Grunde ist davon auszugehen, dass die Sorgfalt des ordentlichen Kaufmanns die Pflicht umfasst, sich eine Kenntnis von der Existenz, Seriosität und wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Lieferanten zu verschaffen. Liegen keine ungewöhnlichen Umstände vor, genügen einfach durchführbare, den Wirtschaftsverkehr nicht beeinträchtigende branchenübliche Kontrollen. Liegt ein Handelsregisterauszug oder eine Bestätigung der Innungskrankenkasse vor und stimmt die vom Lieferanten im Zuge einer Anbotslegung bekannt gegebene Adresse mit jener in den Abfragen dokumentierten Adresse überein, wird der Abnehmer in aller Regel von der Richtigkeit der Adresse ausgehen können, solange nicht Hinweise auf einen atypischen Geschäftsverlauf vorliegen¹²¹. Die Verpflichtung zur Nachforschung findet bei geschäftsüblichen Transaktionen m.E. ihre Grenze in jenen Informationsquellen, deren Ausschöpfung dem Stpfl. zumutbar ist. Nachforschungen, die über dieses Maß hinausgehen, führen zu einer erheblichen Beeinträchtigung des Wirtschaftsverkehrs und sind bei unverdächtig verlaufender Geschäftsabwicklung unverhältnismäßig. Liegen keine besonderen Verdachtsmomente vor, rechnet es daher wohl nicht zu den zumutbaren Maßnahmen zu prüfen, ob die im Anbot des Verkäufers angegebene Adresse existiert und dort auch tatsächlich eine Geschäftstätigkeit vom Lieferanten entfaltet wird. Der Vorsteuerabzug aus der Rechnung des Lieferanten steht zu, auch wenn sich die Rechnungsadresse als Scheinsitz entpuppt.

116 Vgl. oben IV.

117 BFH v. 4.9.2003 – V R 9, 10/02, BFH/NV 2004/149; v. 12.12.2001 – V B 81/00, BFH/NV 2002, 553.

118 Vgl. BFH v. 1.2.2001 – VR 6/00, BFH/NV 2001, 941; v. 27.6.1996 – V R 51/93, BStBl. II 1996, 620.

119 BFH v. 24.4.1986 – V R 110/76; BFH/NV 1987, 745; v. 19.10.1978 – V R 39/75, BStBl. II 1979, 345; FG Köln v. 6.12.2006 – 4 K 1354/02, Rz. 74; FG Baden-Württemberg v. 9.12.2005 – 12 K 2/04.

120 Vgl. in diesem Sinn auch FG Köln v. 6.12.2006 – 4 K 1354/02.

121 In diesem Sinn auch UFS v. 25.6.2008 – GZ R V/0110-G/07; v. 30.1.2008 – R V/0698-W/06.

Umfangreichere Nachforschungen werden hingegen angezeigt sein, wenn ungewöhnliche Umstände vorliegen¹²².

Inwieweit die Abfrage der UID-Nr. des leistenden Unternehmers zu den Sorgfaltspflichten rechnet, ist fraglich, zumal für die innerhalb des Mitgliedsstaates ausgeführten Leistungen ein Bestätigungsverfahren nicht explizit vorgesehen ist. Die Überprüfung der UID-Nr. ist nur eingeschränkt möglich, eine Zuordnung zu einem bestimmten Rechnungsaussteller nicht möglich. Die Bestätigung einer deutschen UID-Nr. erfolgt nicht durch das deutsche UID-Büro. Allerdings können Abfragen auch in elektronischer Form einer MIAS-Selbstabfrage bei der EU erfolgen. Sie entspricht der Stufe 1 des Bestätigungsverfahrens. Für Österreich hat der UFS entschieden, dass die Nichtüberprüfung einer UID-Nr., deren Ungültigkeit ohne Weiteres durch eine Selbstabfrage feststellbar gewesen wäre, gegen die Sorgfaltspflichten verstößt¹²³. Nach der hier vertretenen Auffassung erscheint eine solche Abfrage erst dann erforderlich, wenn besondere Umstände auf das Vorliegen eines Steuerbetrugs deuten.

VI. Schlussbemerkung

Gesichert ist heute, dass die Verletzung einer formalen Pflicht den materiellen Anspruch auf Steuerbefreiung oder Vorsteuerabzug nicht ausschließt, wenn sämtliche materiellen Voraussetzungen vorliegen. Die formalen Pflichten haben lediglich beweislasterteilende Funktion. Liegt eine formale Pflichtverletzung vor, kann die Abgabenbehörde zunächst im Rahmen einer widerluglichen Vermutung davon ausgehen, dass die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung bzw. den Vorsteuerabzug nicht vorliegen. Der Stpfl. ist berechtigt, den Beweis zu führen, dass die materiellen Anspruchsgrundlagen gegeben sind.

Beweislasterteilende Funktion haben diese formalen Pflichten auch für den Vertrauensschutz¹²⁴. Eine materiellrechtliche Wirkung ist abzulehnen, da eine solche den Vertrauensschutz unverhältnismäßig aushöhlt. Formale Pflichten bleiben damit weiterhin ein scharfes Schwert im Kampf gegen den Steuerbetrug. Pflichtverletzungen berechtigen die Abgabenbehörde davon auszugehen, dass kein Anspruch auf Vertrauensschutz besteht. Der Beweis des Gegenteils wird dem Stpfl. bei Vorliegen besonderer Umstände kaum gelingen. Bei gewöhnlichem Geschäftsverkauf schließt ein formaler Mangel den Gutgläubensschutz nicht ohne Weiteres aus. Allerdings hat der Stpfl. zu zeigen, dass er alle Maßnahmen getroffen hat, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um Steuerbetrug zu vermeiden.

¹²² Vgl. dazu oben 2.

¹²³ UFS v. 25.10.2007 – R V/2199-W/06.

¹²⁴ In diesem Sinn nunmehr auch BMF v. 6.1.2009 – IV B 9-S 7141/08/10001, BStBl. I S. 60 ff. (Rz. 54).

Diskussion

zu den Referaten von Dr. *Martin Lausterer*,
Ministerialdirigent *Jörg Kraeusel* und Prof. Dr. *Markus Achatz*

Leitung
Prof. Dr. *Torsten Ehmcke*

Prof. Dr. Ehmcke

Herr *Achatz*, schönen Dank für Ihren lebendigen, auch sehr systematischen, dogmatischen Vortrag. Dass Sie an einigen Stellen ein dissenting vote angebracht haben, wird unsere Diskussion beleben, zu der ich jetzt unmittelbar aufrufen möchte.

Körner

Ich freue mich sehr, Herr Prof. *Achatz*, über Ihre hervorragende Ausführung, insbesondere über die Idee der Beweislastverteilung bei der Nichterfüllung formeller Voraussetzungen, die ich ausdrücklich teile. Eben, es stellen sich ja auch noch ganz andere Problematiken in dem Zusammenhang. So hat es die deutsche Gesetzeslage aus der UStDV bisher erfordert, gemäß § 17c UStDV die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abnehmers aufzuzeichnen. Natürlich wird man üblicherweise verlangen können, dass diese bei der Geschäftsanbahnung einmal mittels des qualifizierten Bestätigungsverfahrens geprüft wird. Das Problem liegt aber oftmals darin, dass diese Nummern auch ungültig zu werden pflegen, sei es, weil der Abnehmer die Steuergruppe wechselt, sei es, weil er sich umformt – aus einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft; da gibt es mannigfaltige Gründe. Nun stellt sich schon die Frage: Was ist denn die richtig aufgezeichnete Umsatzsteuer-Identifikationsnummer? Die, die ich bei der Geschäftsanbahnung aufgezeichnet hatte? Oder muss ich ständig die Umsatzsteuernummer kontrollieren? Es gibt aber ein viel weiter vorher liegendes Problem: Kann die deutsche Finanzverwaltung belastende Maßnahmen anknüpfen an das Verwaltungshandeln der Finanzverwaltungen anderer Mitgliedstaaten, die nicht der Kontrolle der deutschen Gerichte und des deutschen Gesetzgebers unterliegt? Denn es ist bekannt, dass gerade Belgier, Luxemburger, Italiener – um nur mal einige Beispiele zu nennen – in der Einpflegung ihrer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer leider nicht so schnell und effizient sind wie die deutschen Steuerbehörden. Hier muss man wohl sagen, dass das Anknüpfen an die Umsatzsteuer-Identifikationsnummern im praktischen Geschäftsverkehr teilweise arge Probleme mit sich bringt.

Prof. Dr. Achatz

Zunächst möchte ich – weil hier abweichende Meinungen von der Rechtsprechung angesprochen wurden – dazu sagen, dass es natürlich außerordentlich schwierig ist, diese entschiedenen Fälle abschließend zu würdigen. Wenn wir heute ein BFH-Urteil lesen, liegt uns nicht der gesamte Akt vor. Lässt das Urteil erkennen, dass vieles im Argen gelegen ist, und wird dann wegen eines fehlenden oder mangelhaften Nachweises der Fall entschieden, mag das Ergebnis für den Einzelfall zutreffend sein. Problematisch sind die Konsequenzen aber für die Praxis, wenn im Abgabenverfahren ein mangelhafter formaler Nachweis releviert wird und es nicht um Steuerbetrug geht oder Sorgfaltspflichten nicht derart erheblich verletzt worden sind, dass der Verlust des materiellen Anspruchs eine angemessene Sanktion für den nicht entsprechend erbrachten Nachweis ist. Das ist der Kern, auf den ich hinführen möchte. Ich denke, dass die Entwicklung einer Beweislastverteilungslösung sachgerechter und treffsicherer ist und letztlich weder die Position der Abgabenverwaltung noch die der Gerichtshöfe schwächen wird, auch nicht in diesen eklatant missbrauchsanfälligen – „nach Missbrauch riechenden“ – Fällen, weil es in solchen Fällen auch den Abnehmern oder den Lieferanten schwer gelingen wird, den Beweis des Gegenteils anzutreten. Das Verfahren wird dann freilich aufwendiger. Es ist dann die Frage zu stellen, welche konkreten Sorgfaltspflichten der Unternehmer als Lieferant oder als Abnehmer zu erfüllen hat. Das ist eine Frage, die man kaum generell beantworten kann – man muss sie im Einzelfall festmachen. Feststeht, dass es hier nicht auf die persönlichen Fähigkeiten des betreffenden Wirtschaftsbeteiligten sondern auf Branchenusancen ankommt.

Zur Frage, die Sie konkret zur Überprüfung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer gestellt haben, ist davon auszugehen, dass es auf der einen Seite nicht so sein kann, dass man einmal bei Beginn der Geschäftsbeziehung diese Nummer geprüft hat und sie dann nie wieder prüft, und auf der anderen Seite es auch nicht so sein kann, dass man in einer ständigen Geschäftsbeziehung bei jedem Liefergeschäft die Überprüfung vornimmt. Es wäre wohl sachwidrig, allein deshalb, weil konkret für diesen einen Umsatz die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer nicht überprüft worden ist, die Steuerbefreiung zu versagen. Das Gesetz spricht in § 6a Abs. 3 UStG davon, dass entsprechende Nachweise für die Tatbestandsvoraussetzungen beizubringen sind, ordnet aber keine Sanktionen an. Für einzelne Tatbestandsmerkmale wie etwa das Tatbestandselement der Erwerbsbesteuerung ist auch die Form der Nachweisführung offen. Wie soll der Nachweis der Erwerbsbesteuerung geführt werden? Da muss man letztlich aus der Vorlage der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer ableiten können, dass die Erwerbsbesteuerung im anderen Mitgliedstaat stattfinden wird. Der BFH hat völlig zutreffend für diesen Fall auch festgehalten, dass ein weitergehender Nachweis nicht in Betracht kommt. Nachweise stoßen damit an Grenzen der Erforderlichkeit und Zweckmäßigkeit. Dies gilt auch für das Tatbestandsmerkmal der Unter-

nehmereigenschaft des Abnehmers und der Beförderung in einen anderen Mitgliedstaat. Umso mehr verwundert, dass diese Nachweise materielle Tatbestandswirkung haben sollen, obwohl sich in § 6a kein Hinweis darauf findet, weder in Abs. 3 noch in Abs. 4 und auch nicht in den §§ 17a bis 17c UStDV. Es mag sein, dass im alten Umsatzsteuersystem derartige Nachweise zum Teil auch aufgrund ihrer amtlichen mit Siegel versehenen Qualität vielleicht eine andere Rechtsqualität hatten. Im Binnenmarkt ist diese materiellrechtliche Wirkung mit allgemeinen Rechtsprinzipien nicht vereinbar.

Looks

Ich habe eine Frage an Sie, Herr Prof. Dr. *Achatz*, zu der praktischen Auswirkung des Collée Urteils, und zwar ganz konkret zur Frage des Zeitpunkts der Inanspruchnahme der Steuerbefreiung. Der EuGH und mittlerweile auch der BFH stellen unzweifelhaft fest, dass Beleg- und Buchnachweise keine materiell-rechtlichen Voraussetzungen mehr für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen sind. Der Zeitpunkt der Vorlage von Buch- und Belegnachweisen wird hingegen nicht konkretisiert. Der EuGH stellt lediglich fest, dass für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung sämtliche Voraussetzungen für eine innergemeinschaftliche Lieferung vorliegen müssen. Hierzu gehört u. a. auch das physische Gelangen der Ware von Deutschland ins Ausland. Der Nachweis hierfür muss jedoch – wie gesagt – noch nicht vorliegen bzw. kann nachträglich erbracht werden – bis zu einem Zeitpunkt, der noch nicht genau definiert wurde. Ich möchte meine Frage an folgendem Beispiel verdeutlichen: Der Steuerpflichtige hat im Oktober eine Ware an einen EU-Abnehmer verkauft und hat hierfür eine Rechnung ohne Ausweis von deutscher Umsatzsteuer ausgestellt. Er muss bis zum 10. November eine Steuererklärung abgeben. Zu diesem Zeitpunkt liegt ihm ggf. noch kein Belegnachweis vor, was materiell-rechtlich einer steuerfreien Erklärung der innergemeinschaftlichen Lieferung auch nicht im Wege stehen sollte. Der EuGH fordert jedoch für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung, dass sämtliche materiellen Voraussetzungen der Steuerbefreiung vorliegen müssen, so auch das physische Gelangen der Ware ins Ausland. Kann der Steuerpflichtige nun im Vertrauen darauf, dass die Ware physisch ins Ausland gelangt ist bzw. noch gelangen wird und im Vertrauen darauf, dass er einen entsprechenden Nachweis bekommen wird, die Lieferung bereits am 10. November steuerfrei erklären? Und wenn ja, bis zu welchem Zeitpunkt muss der Steuerpflichtige ggf. die Steuerfreiheit korrigieren, um sich nicht einem strafrechtlichen Vorwurf auszusetzen?

Prof. Dr. Achatz

Das ist keine einfache Frage. Wenn man konsequent die These fortdenkt, dass der Nachweis keine materiellrechtliche Tatbestandsvoraussetzung ist, kommt es allein auf den verwirklichten Sachverhalt an. Insofern kann die Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung vom innergemein-

schaftlichen Lieferanten geltend gemacht werden, auch wenn die Nachweise nicht vorliegen. Das Risiko, das dabei für den Steuerpflichtigen besteht, haben Sie angesprochen. Wenn im Konkreten möglicherweise die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit dann doch nicht nachgewiesen werden können, geht es in der nächsten Runde um den Vertrauensschutz. Und ob diese Runde vom Steuerpflichtigen gewonnen werden kann, ist nach der bestehenden Rechtsprechung stark zu bezweifeln. Daher würde ich meinen, ist der Steuerpflichtige auf der sicheren Seite, wenn er die Befreiung erst dann geltend macht, wenn die Nachweise vorliegen oder die Beweismittel ausreichen, um die Voraussetzungen zu beweisen.

Prof. Dr. Ehmcke

Herr *Kraeusel* würde auch gern etwas dazu sagen. Vielleicht kann er auch etwas zu der Abschlussfrage der strafrechtlichen Seite sagen, denn die steuerliche Seite ist ja nicht identisch mit der strafrechtlichen.

Kraeusel

Also ich stimme mit Ihnen völlig überein, dass die Frage, ob jemand ein Scheinunternehmer ist, noch kein griffiges Abgrenzungskriterium dafür ist, dass die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung vorliegen. Auch die Frage, ob der innergemeinschaftlicher Erwerb tatsächlich besteuert worden ist, spielt für die Steuerbefreiung keine Rolle, weil dies nach dem Gesetz nicht gefordert wird. Eine Rolle spielt allein, ob der Erwerb im Bestimmungsmitgliedstaat der Besteuerung unterliegt. Und was die Frage der zwingenden Buch- und Belegnachweise betrifft, darf ich drauf hinweisen, dass es sich maßgeblich um Soll-Vorschriften handelt. Nur das Vorliegen der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer ist zwingende Voraussetzung. Die muss ich zwingend angeben und bisher haben wir das so ausgelegt, dass es die richtige Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des richtigen Abnehmers sein muss. Diese Regelung könnte jetzt aber in Konflikt geraten mit der aktuellen Rechtsprechung des EuGH. Muss es die richtige Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des richtigen Abnehmers sein und was ist, wenn ich als Lieferant nicht erkennen kann, ob es die richtige Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des richtigen Abnehmers ist? Im Moment überlegen wir, ob wir nicht reagieren und auch hier einen Gutgläubensschutz hinsichtlich der Verwendung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer einräumen müssen.

Prof. Dr. Achatz

Diese Frage spielt in all jenen Fällen eine sehr große Rolle, in denen Strohmannen in Liefergeschäfte eingeschaltet sind. Dann stellt sich das Problem, ob der Strohmann Abnehmer ist oder derjenige, der hinter dem Strohmann steht. Die BFH-Rechtsprechung hat hier, so meine ich, den richtigen Weg eingeschlagen. Im Grunde ist zu prüfen, ob der Lieferant erkennen konnte,

ob hinter dem Strohhalm ein wirklicher Abnehmer steht. Wenn er das nicht erkennen kann, dann ist das Geschäft mit dem Strohhalm zu würdigen und damit ist auch die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Strohhalms die „richtige“ Umsatzsteuer-Identifikationsnummer. In der Praxis werden dagegen hin und wieder der Beleg- und der Buchnachweis nur dann als erbracht betrachtet, wenn auch tatsächlich die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des wirklichen Abnehmers vorliegt. Das geht aber zu weit, wenn man die Anforderungen an den Vertrauensschutz beachtet.

Prof. Dr. Tumpel

Ich habe eine Frage an Herrn Dr. *Lausterer*: Sie haben ganz am Ende Ihres Vortrags das Urteil in der Rechtssache FCE (EuGH v. 23.3.2006 – Rs. C-210/04) erwähnt, das doch insbesondere für die Steuergestaltung große Möglichkeiten eröffnet. Denken wir daran, dass nicht nur über die Schweiz ein letztlich von Mehrwertsteuer unbelasteter Vorleistungserwerb möglich ist, sondern etwa auch von US-amerikanischen Unternehmen Leistungen ohne Mehrwertsteuerbelastung bezogen und an ihre europäischen Zweigniederlassungen als nichtsteuerbarer Innenumsatz weitergegeben werden können. Wo sehen Sie da die Grenze hinsichtlich eines den Wettbewerb unter Umständen verfälschenden un versteuerten Vorleistungsbezugs über Drittlandsunternehmen für ihre europäischen Zweigniederlassungen? Könnten die europäischen Fisci nicht unter Umständen auch Missbrauchsgedanken ins Spiel bringen, um zumindest über zulässige Rechtsgestaltung und Steuerplanung hinausgehende Missbräuche zu bekämpfen?

Dr. Lausterer

Zunächst sehe ich keinen unmittelbaren Anlass, hier an Missbrauch zu denken. Dass es gewisse Gestaltungsmöglichkeiten auch bei der Umsatzsteuer gibt, um die Steuerlast zu senken, ist nichts unbedingt Verwerfliches. Man muss aber aufpassen, dass man nicht in rein künstliche Gestaltungen hineinrutscht. Deshalb auch der Hinweis, dass es kritisch wird, wenn es etwas künstlicher schon von der Gestaltung her aussieht. Und man muss auch tatsächlich das verwirklichen, was mit der Zeichnung beschrieben ist. Bei einer Zweigniederlassung braucht man echte Substanz. Es gibt auch Konstruktionen, bei denen man Zweifel haben kann, ob außer der Handelsregistereintragung einer angeblichen Zweigniederlassung überhaupt etwas an Substanz vorhanden ist. Da würde ich sicher ein großes Problem sehen. Aber solange wir von einem einheitlichen Unternehmen ausgehen können und Stammhaus und Betriebsstätte umsatzsteuerlich nicht unterschiedliche Unternehmer sind, sehe ich keinen Anlass, an einen Missbrauch zu denken. Bei innergemeinschaftlichen Lieferungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte wurde eine Regelung eingeführt, die der Umstellung auf den Binnenmarkt zu verdanken ist. Aber das ist nur ein Hilfskonstrukt, eine Fiktion. Es mag der Gemeinschaftsgesetzgeber möglicherweise auf die Idee

kommen, auch eine Fiktion von Dienstleistungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte anzunehmen. Doch noch sind wir nicht so weit. Ich meine, dass die FCE-Entscheidung nicht so aufregend war für Deutschland, weil es nicht nur in Deutschland eh schon weitgehend die Auffassung war, dass keine umsatzsteuerbaren Leistungsbeziehungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte bestehen. Und das wurde ja vom EuGH bestätigt; sonst wäre es recht chaotisch geworden.

Dr. Janke

Wir haben gerade über die Aufzeichnung der zutreffenden Umsatzsteuer-Identifikationsnummer diskutiert und auch die Frage des Gutgläubenschutzes im Hinblick auf Täuschungshandlungen über den Abnehmer angesprochen. Ich möchte diese Frage ein wenig vertiefen. Wir haben es in der Praxis häufiger mit Fällen zu tun, in denen unbekannte Abnehmer hier im Inland von Lieferanten Waren beziehen wollen, dabei aber unter dem Namen existenter Abnehmer im EU-Ausland handeln, die gar nichts davon wissen, dass Unbekannte unter ihrem Namen handeln. Zum Beispiel in der Autobranche ist das häufig der Fall: Unbekannte Personen treten z. B. unter dem Namen eines Autohändlers in Spanien ohne dessen Wissen auf und beziehen unter dessen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer Kraftfahrzeuge bei einem deutschen Lieferanten. Da ist jetzt meine Frage an Herrn Prof. *Achatz*: Soll in diesem Bereich ein Gutgläubenschutz möglich sein? Soll es möglich sein, dass ein Lieferant, der sich von einem Unbekannten über die Identität des Abnehmers täuschen lässt, gleichwohl die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen erlangt? Ich will die Frage weiter zuspitzen: Auch zivilrechtlich ist es doch so, dass der Lieferant bei der Geltendmachung zivilrechtlicher Vertragsansprüche das Risiko tragen muss, wenn er über die Identität seines Vertragspartners und Abnehmers getäuscht wird. Muss er nicht genauso wie dieses Risiko das umsatzsteuerliche Risiko tragen, wenn er sich über die Person des Abnehmers täuschen lässt?

Prof. Dr. Achatz

Betrugsfälle werden mit immer raffinierteren und immer subtileren Methoden durchgeführt, womit sie für die Wirtschaftsbeteiligten zum Teil immer schwerer zu durchschauen sind. Wenn ein Wirtschaftsbeteiligter einer vorgeschobenen Firma aufsitzt, die sich eine Hülle verschafft, die ihr in Wahrheit nicht zuzurechnen ist, besteht Anspruch auf Vertrauensschutz, wenn ein typischer Geschäftsverlauf vorliegt, der zu keinen besonderen Zweifeln Anlass gegeben hat. Hierbei sind m. E. auch die Branchengepflogenheiten entsprechend zu berücksichtigen. Maßgebend sind die Gesamtumstände des Einzelfalles. Zu prüfen ist, ob sich der Wirtschaftsbeteiligte bei Anbahnung der Geschäftsbeziehung auch entsprechend sorgfältig verhalten hat. Das ist letztlich eine Frage des Sorgfaltmaßstabs, wobei dieser Sorgfaltmaßstab an Branchengepflogenheiten festzumachen ist.

Dr. Janke

Und was müsste ein Lieferant bei einer Geschäftsanbahnung tun, wenn er beispielsweise fünf oder zehn Kfz an einen spanischen Abnehmer veräußern möchte?

Prof. Dr. Achatz

Ich muss eingestehen, dass ich nicht Spezialist in der Kfz-Handelsbranche bin und diese Frage auch nicht wirklich hier ex cathedra abschließend beantworten möchte. Aber ich meine, dass es zu den Pflichten eines Unternehmers gehört, sich eine Kenntnis über seinen Vertragspartner zu verschaffen und auch eine Kenntnis darüber, mit welcher Legitimation der Herr A für eine Firma B auftritt. Die schließt nicht aus, dass man Betrügereien und Täuschungsmanövern aufsitzen kann. Wie weit die Prüfpflichten des Lieferanten im Einzelfall tatsächlich reichen, hängt von den Gesamtumständen des Einzelfalls ab.

Prof. Dr. Taucher

Wie sie hören, komme ich aus Österreich. Ich bin im deutschen Umsatzsteuerrecht nicht so firm, mir ist aber § 15 dt. UStG als die einschlägige Vorschrift für den Vorsteuerabzug in der BRD geläufig. § 15 dt. UStG enthält (wie § 12 öUStG) die persönlichen und sachlichen Voraussetzungen betreffend den Vorsteuerabzug. Meine Frage richtet sich in diesem Zusammenhang an Herrn *Achatz*:

In der Diskussion ist schon mehrmals der Aspekt der Mehrwertsteuer-Judikatur des EuGH erwähnt worden, der besagt: Ein Vorsteuerabzug steht nicht zu, wenn die Vorumsätze des Leistungsempfängers betrugsbehaftet sind, ausgenommen der Empfänger weist nach, dass er nichts davon wusste oder nichts wissen konnte. Diese Rechtsprechung des EuGH erachte ich in Zusammenhang mit dem Wortlaut des § 15 dt. UStG als Einschränkung und als steuerschuldverschärfend. Betreffend des Verhältnisses „Richtlinienrecht und innerstaatliches Recht“ wissen wir nämlich alle, das Richtlinienrecht nur die Positionen des Steuerschuldners verbessern aber nicht verschlechtern kann – ausgenommen, die innerstaatlichen Normen lassen eine solche richtlinienkonforme (steuerschuldverschlechternde) Auslegung zu. Sind die nationalen Normen aber „steuerschuldgünstiger“, kann sich der Steuerpflichtige auf diese berufen, weil ihnen diesbezüglich – im Verhältnis zum Richtlinienrecht – Vorrang zukommt.

Da dem EuGH in Zusammenhang mit der MWSt-RL der Auslegungsvorbehalt zukommt, ist der MWSt-RL betreffend Vorsteuerabzug durch die angesprochene EuGH-Judikatur ein Verständnis in diesem Sinne zuzusinnen, nämlich dahingehend, dass bei betrugsbehafteten Vorumsätzen ein Vorsteuerabzug nur zusteht, wenn der Leistungsempfänger von diesen Malver-

sationen nichts wusste bzw. nichts wissen konnte. Wenn man aber im Text des § 15 dt. UStG liest, kann man in keiner Weise dieses (Richtlinien)Verständnis aus den Gesetzespassagen des § 15 dt. UStG erkennen, nämlich dergestalt, dass nach § 15 dt. UStG dem Leistungsempfänger kein Vorsteuerabzug zusteht, wenn (s)eine Vorlieferung betrugsbehaftet war.

In Österreich, wie du weißt, ist dieses (vom EuGH judizierte) Richtlinienverständnis in einen (nationalen) Gesetzestext gekleidet worden, zuzüglich mit einer Inkrafttretensbestimmung, aus der man ableiten könnte bzw. aus der in der österreichischen Literatur abgeleitet wird, dass dieses – der EuGH-Judikatur zugrundeliegende – steuerschuldverschärfende Verständnis der MWSt-RL innerstaatlich erst ab 1.1.2008 zur Anwendung käme.

Mich würde interessieren, ob auch im dt. UStG eine solche Bestimmung zu finden ist – ich habe jedenfalls keine (solche) gefunden. So oder so – wie siehst du dann diesbezüglich die deutsche Rechtslage.

Prof. Dr. Achatz

Es geht um die Frage, mit der du dich bereits literarisch sehr ausführlich beschäftigt hast, nämlich, inwieweit die Rechtsprechung des EuGH zu diesem Problem in das nationale Recht tatsächlich einwirkt. Dazu gibt es zwei mögliche Lösungsansätze. Einerseits könnte vertreten werden, dass eine gemeinschaftskonforme Auslegung des § 15 UStG möglich ist, womit letztlich sowohl die belastende als auch die begünstigende Wirkung der EuGH-Rechtsprechung im nationalen Recht zur Kenntnis genommen werden muss. Andererseits könnte vertreten werden, dass der Wortlaut eine gemeinschaftskonforme Auslegung nicht zulässt und die nationale Norm daher gemeinschaftswidrig erscheint. Es geht dann um die unmittelbare Anwendung der Richtlinie, wobei diese nur zum Tragen kommt, wenn sie für den Steuerpflichtigen günstiger ist, während die belastende Wirkung nicht eintritt.

Der österreichische Gesetzgeber hat mit dem Abgabensicherungsgesetz 2007 (BGBl. 2007/99) diese Frage insoweit „geklärt“, als er die Voraussetzungen des Vorsteuerabzuges um die Gutgläubigkeit des Abnehmers erweitert hat. Danach entfällt das Recht zum Vorsteuerabzug, wenn der Abnehmer vom Steuerbetrug wusste oder wissen musste. Offen ist, ob die Norm deklarativ oder konstitutiv ist. Hier könnte vertreten werden, dass der EuGH die Richtlinienbestimmungen zum Vorsteuerabzug ausgelegt hat und unter Anwendung allgemeiner Rechtsgrundsätze im System der Richtlinie ein weiteres Tatbestandsmerkmal für den Vorsteuerabzug gewissermaßen kreiert hat, das sich, wenn das nationale Umsatzsteuerrecht im gemeinschaftsrechtlichen Geist ausgelegt wird, auch im nationalen Recht finden lässt. Dem könnte allerdings entgegengehalten werden, dass die gemeinschaftskonforme Auslegung ihre Grenze im möglichen Wortsinn der betroffenen Norm findet.

Resümee

Prof. Dr. *Roman Seer*
Ruhr-Universität, Bochum

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|---|
| I. Bestimmungsland- versus Ursprungslandprinzip | IV. Steuerbefreiungen und Steuerermäßigungen |
| II. Territoriale Zuordnung von Umsätzen | V. Missbrauchstatbestand und Vertrauensschutz im Gemeinschaftsrecht |
| III. Unternehmer, Unternehmenssphäre und unentgeltliche Umsätze | VI. Holdings, Konzernstrukturen und Outsourcing |
| | VII. Fazit |

I. Bestimmungsland- versus Ursprungslandprinzip

Die Umsatzsteuer ist eine allgemeine Verbrauchsteuer, die als indirekte Steuer an die *Einkommensverwendung* durch den Konsumenten anknüpft. Gleichzeitig unterliegt sie dem *Neutralitätsgebot* sowohl im nationalen als auch im internationalen Wirtschaftsverkehr (*Reiß, Tumpel*). Zwischen der Zielrichtung der Herstellung einer binnenmarktauglichen, für die Unternehmer und Unternehmen in den verschiedenen Mitgliedstaaten wettbewerbsneutralen Umsatzbesteuerung und der Belastungskonzeption einer Besteuerung der Einkommensverwendung für den nichtunternehmerischen Verbrauch besteht kein Widerspruch (*Reiß*). Nach *Reiß* und *Tumpel* setzen das *Verbrauchsort-* bzw. das *Bestimmungslandprinzip* den Belastungsgrund und das Neutralitätsgebot grundsätzlich folgerichtig um. Dagegen wurde dem in der Diskussion insbesondere von *Körner* aus der Sicht der Unternehmen befürworteten Ursprungslandprinzip mit Überlegungen zur Steuersouveränität der Mitgliedstaaten entgegen getreten. Nur in einem homogenen Steuerumfeld mit weitgehend einheitlichen Steuersätzen und Steuerbefreiungen ließe sich das Ursprungslandprinzip durchsetzen, ohne dass dadurch der dem Mehrwertsteuersystem inhärente Neutralitätsgrundsatz verletzt würde (*Tumpel*). Dies würde allerdings die *Steuersouveränität* der Mitgliedstaaten in einem Umfang beschneiden, wie ihn bisher der EG-Vertrag nicht vorsieht. Angesichts der mit der Verwirklichung des Ursprungslandprinzips verbundenen komplexen gemeinschaftlichen Finanzausgleichsfragen hielt es *Tumpel* für vorzugswürdig, sich nicht mit den „großen Würfeln“, sondern mit „kleineren Brötchen“ auseinanderzusetzen. Er wandte sich – im Einklang mit *Reiß* – dagegen, einzelne Mitgliedstaaten bei der Ausgestaltung des nationalen Umsatzsteuerrechts mehr als zur Wahrung der Neutralität unbedingt erforderlich zu beschränken. So befürwortete er – im Widerspruch zur EU-Kommission – die Möglichkeit einzelner Mitgliedstaaten, im

unternehmerischen Leistungsverkehr generell das *Reverse-Charge-System* einzuführen. Es sei gerade bei kleinen, innerhalb der EU eng vernetzten Volkswirtschaften (wie z. B. Österreich) schwer verständlich, weshalb dem *Prinzip der fraktionierten Zahlung* gerade für Inlandsumsätze überragende Bedeutung zukommen soll.

Dies verstand auch *Widmann* nicht, der darauf hinwies, dass etwa die deutsche Finanzverwaltung Umsätze in Billionenhöhe mit einem steuerlichen Gesamtbetrag von mehr als 600 Milliarden Euro erfasst, um ein Steueraufkommen von 170 Milliarden Euro zu generieren. Angesichts der *Betrugsanfälligkeit des Vorsteuerabzuges* befürwortete er die generelle Einführung eines Reverse-Charge-Systems für den unternehmerischen Waren- und Dienstleistungsverkehr. Der These der geringeren Betrugsanfälligkeit eines solchen Systems widersprachen *Reiß* und in der Diskussion *Körner* sowie *Englisch* mit Argumenten, die auch die EU-Kommission bewegen. Wegen der Konzentration der Steuerentrichtung nur noch auf der Endstufe des Einzelhandels sei das Steuerausfallrisiko höher als bei einer fraktionierten Umsatzsteuerbesteuerung in der Leistungskette. *Körner* verwies dazu ergänzend auf die negativen Erfahrungen mit den amerikanischen sales and use taxes. Zudem sei ein Schwellenwert zur Abgrenzung unternehmerischer Leistungsempfänger nur schwer zu überwachen, fehleranfällig und für die Unternehmen besonders belastend (so *Koberg* in der Diskussion). *Widmann* verwies dagegen in der Diskussion auf den jüngsten Entwurf eines Steuergesetzbuchs von *Kirchhof*, der die Nichtsteuerbarkeit von zwischenunternehmerischen Umsätzen an die unbare Zahlung anknüpft und Barumsätze insgesamt in der Zone der Steuerbarkeit belässt. Dies könnte eine elegantere und besser abgrenzbare Lösung des Problems sein.

II. Territoriale Zuordnung von Umsätzen

Das verbrauchsteuerkonforme und grundsätzlich wettbewerbsneutrale Zuordnungskriterium ist das *Verbrauchsortprinzip* (*Tumpel, Englisch*). Es dient der Abgrenzung der mitgliedstaatlichen Besteuerungskompetenzen und der Vermeidung einer internationalen Doppelbesteuerung ebenso wie einer doppelten Nichtbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft. *Englisch* betonte dabei, dass sich die Regelungen zur Ortsbestimmung von Lieferungen und sonstigen Leistungen nicht nur an Erwägungen der Sachgerechtigkeit ausrichten, sondern auch *Vollzugserfordernisse* angemessen berücksichtigen müssten. Daraus erklären sich Kompromisslösungen des derzeit geltenden Umsatzsteuerrechts. Dem Verbrauchsortprinzip kommt das Bestimmungslandprinzip nahe. Allerdings vermutet es den Verbrauch nur am Ort des Leistungsempfängers, ohne dass der tatsächliche Verbrauchsort dort liegen muss. Das *Bestimmungslandprinzip* hat so den Charakter eines *typisierten Verbrauchsortprinzips*. Gleichzeitig beschränkt es sich im

Wesentlichen auf den unternehmerischen (kommerziellen) Waren- und Dienstleistungsverkehr, weil dort der Empfänger einer umsatzsteuerlichen Leistung als Unternehmer oder juristische Person erfasst werden kann. Von wenigen Ausnahmefällen (z. B. des Erwerbs neuer Fahrzeuge) abgesehen, scheidet eine Verlagerung der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger im nichtkommerziellen Handel mit Konsumenten aus. Es bleiben dann nur zwei Alternativen. Entweder legt man dem Unternehmer Mitwirkungspflichten (wie z. B. beim Versandhandel) in einer fremden Steuerjurisdiktion auf oder es verbleibt bei der nicht verbrauchsteuerkonformen Anwendung des Herkunftslandprinzips (s. ausführlich *Englisch*). Da die Erfüllung steuerlicher Pflichten in einem fremden Umsatzsteuerrecht für jeden Unternehmer einen *unverhältnismäßigen Eingriff in die Waren- und Dienstleistungsfreiheit* des EG-Vertrages zumindest dann darstellen kann, wenn das Ausmaß des grenzüberschreitenden Güterverkehrs gering ist, findet das Bestimmungslandprinzip im Handel mit privaten Konsumenten nur Anwendung, wenn bestimmte Lieferschwellen überschritten sind. Zusammengefasst lässt sich festhalten: Der Leistungsort wird im System einer indirekten Verbrauchsteuer grundsätzlich nur so weit dem Ort des (mutmaßlichen) Verbrauchers angenähert, als *Leistender oder Leistungsempfänger* (z. B. als Unternehmer) mit zumutbarem Aufwand *erfassbar sind*. Eine weitergehende Realisierung des Verbrauchsortprinzips ist nur dort möglich, wo auch der private Leistungsempfänger (wie z. B. bei der Anmeldung eines neuen Kraftfahrzeugs) registriert und damit ausnahmsweise steuerlich erfasst wird. Diese Unterscheidung gilt allerdings nur innerhalb der Europäischen Union. Ausfuhrlieferungen in *Drittstaaten* bleiben unabhängig davon steuerfrei, ob der Empfänger Unternehmer oder Konsument ist.

Diese Grundsätze wenden Art. 44, 45, 59 MwStSystRL ab 2010 grundsätzlich auch auf die *Ortsbestimmung bei Dienstleistungen* an. Art. 196 MwStSystRL flankiert diese Regelung im kommerziellen Dienstleistungsverkehr durch ein Reverse-Charge-Verfahren. Damit wird die Anwendung des Bestimmungslandprinzips für Waren- und Dienstleistungen vereinheitlicht. Allerdings sehen Art. 46–55 MwStSystRL weiterhin für nicht wenige *Katalogleistungen* auch im Falle einer Leistung an nichtkommerzielle Abnehmer *nicht das Herkunftsprinzip* vor, sondern knüpfen an den *Ort des vermutlichen Verbrauchs* an. Insoweit verlangt die MwStSystRL von den Unternehmern weiterhin die Erfüllung umsatzsteuerlicher Pflichten in einer fremden Steuerrechtsordnung; dies im Unterschied zum Lieferverkehr unabhängig von einer Leistungsschwelle. Steuervollzugsdefizite sind insoweit vorprogrammiert. Dies gilt besonders für den (flüchtigen) elektronischen Dienstleistungsverkehr (s. *Widmann*). Dort schafft auch das Wahlrecht, Steueranmeldungen elektronisch in einer einzigen Steuerjurisdiktion abgeben zu können, kaum einen Anreiz zur Erfüllung der steuerlichen Pflichten. Denn der Unternehmer muss sich materiell gleichwohl mit der umsatzsteuerrechtlichen Lage in allen Empfängerstaaten auseinandersetzen.

Im nichtkommerziellen Leistungsverkehr zeigen sich die *administrativen Grenzen der Realisierung des Bestimmungslandprinzips*. Führt seine Anwendung zu strukturell kaum vermeidbaren Vollzugsdefiziten, sollte statt dessen das Ursprungslandprinzip greifen und der Steuerpflichtige von dem Mitgliedstaat besteuert werden, dessen Umsatzsteuerrecht ihm bekannt ist und wo die steuerliche Erfassung des Umsatzes gesichert ist (ebenso *Stadie*). Das *Ursprungslandprinzip* gewährleistet zwar keine Wettbewerbsneutralität, weil ggf. unterschiedliche Steuersätze für dieselben auf dem ausländischen Markt erbrachten Leistungen Anwendung finden. Jedoch ist die Spreizung noch höher, wenn die Besteuerung im Bestimmungsland vollzugstechnisch überhaupt nicht gesichert ist.

Ein nach wie vor ungelöstes Problem ist die Gefahr der Doppelbesteuerung oder doppelter Nichtbesteuerung aufgrund innerhalb der Mitgliedstaaten *unterschiedlicher Interpretation der Ortsbestimmungen*. Hier sieht die MwStSystRL weder ein Verständigungsverfahren noch ein anderes System vor, um zu einer einheitlichen Anwendung der harmonisierten Ortsregelungen zu gelangen. Tumpel schlug dazu die *Aufwertung des Mehrwertsteueraussschusses* im Sinne des Art. 398 MwStSystRL vor, der auf Vorschlag der Kommission über zwischen Mitgliedstaaten streitige Auslegungsfragen verbindlich entscheiden könnte. Dem Steuerpflichtigen könnte dazu ein Antragsrecht eingeräumt werden. Alternativ wäre eine Zuständigkeitserweiterung des Europäischen Gerichtshofs vorstellbar.

III. Unternehmer, Unternehmersphäre und unentgeltliche Umsätze

Der Belastungsgrund der Umsatzsteuer bedingt, dass der Unternehmer nur als „Steuereinsammler“ im staatlichen Interesse fungiert (*Reiß*). Deshalb darf ihn die Umsatzsteuer – von unvermeidbaren Vollzugskosten abgesehen – grundsätzlich nicht belasten. Es gilt das *Neutralitätsgebot*. Aus verbrauchsteuerlicher Sicht zwingend ist aber eine (direkte) Besteuerung des Unternehmers, wo er unternehmerische Leistungen als Konsument bezieht (*Nieskens*). Daraus rechtfertigt sich die *Besteuerung der sog. unentgeltlichen Wertabgaben*, des früher in der Sache durchaus zutreffend so bezeichneten Eigenverbrauchs. Aufgrund dieser verbrauchsteuerlichen Ausgangslage bedarf es einer trennscharfen Abgrenzung der unternehmerischen und nicht-unternehmerischen Sphären (*Lange*). Ein freies Wahlrecht, in welchem Umfang ein Wirtschaftsgut der unternehmerischen Sphäre zugeordnet wird, widerspricht diesem Gebot und führt zu nicht gerechtfertigten Gestaltungsvorteilen von Unternehmern gegenüber Nichtunternehmern (*Nieskens*; zur sog. Seeling-Rechtsprechung außerdem *Kraeusel*). Vorzugswürdig ist es wohl, den Vorsteuerabzug bereits im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsguts auf den Umfang der unternehmerischen Nut-

zung zu begrenzen und bei einer späteren Nutzungsänderung eine Vorsteuerberichtigung vorzunehmen.

Die unterschiedliche Behandlung der Sphären juristischer Personen des öffentlichen Rechts leuchtet hinsichtlich der Vorbelastung mit Umsatzsteuer kaum ein. Es ist nicht einleuchtend, die hoheitliche Tätigkeit des Staates und seiner Einrichtungen mit der Konsumsphäre natürlicher Personen gleichzusetzen und insoweit den Vorsteuerabzug zu versagen. Deshalb macht es Sinn, juristische Personen *insgesamt* als Unternehmer zu behandeln und alle Eingangsumsätze von der Umsatzsteuer durch einen Vorsteuerabzug zu entlasten (*Reimer, Reiß*). Dadurch erübrigten sich zudem in der Praxis schwierige und streitanfällige Abgrenzungen zwischen den sog. Hoheitsbetrieben und den Betrieben gewerblicher Art. Zwar konnte *Reimer* der Anknüpfung des deutschen UStG an den überkommenen Begriff des *Betriebes gewerblicher Art* aufgrund des verwendeten Merkmals der *Einnahmeerzielung* durchaus etwas abgewinnen. Gleichwohl bleibt nach wie vor unverständlich, warum der Gesetzgeber den Begriff nicht in einem einheitlichen Begriff des *wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs* aufgehen lässt (so auch *Reimer*). Schwierigkeiten bereitet nach wie vor die Abgrenzung zwischen dem Hoheitsbetrieb und dem Betrieb gewerblicher Art, die nach der Wettbewerbsrelevanz der jeweiligen Tätigkeit vorzunehmen ist. Durch die Weite des vom EuGH verwendeten Merkmals des *potenziellen* Wettbewerbs gelingt es kaum, Konturen zu gewinnen. Die Unterscheidung nach der durch die staatliche Einrichtung jeweils gewählten Handlungsform führt zu zufälligen Ergebnissen und verfehlt das Regelungsziel (*Seer*). Auch *Reimer* erhofft sich einen Erkenntnisgewinn durch Anknüpfung an die Abgrenzungskriterien des Kartell- und Wettbewerbsrechts. Er wies darauf hin, dass es nicht nur um den individualrechtlichen Schutz einzelner Konkurrenten, sondern auch um die *Wettbewerbsordnung im objektiven Sinne* geht. In diesem Bereich sind die Überlegungen sicher noch nicht abgeschlossen.

Umstritten ist nach wie vor die *dogmatische Funktion der Besteuerung unentgeltlicher Wertabgaben*. Beschränkt sie sich auf eine *Korrektur* hinsichtlich der ursprünglich in Anspruch genommenen *Vorsteuer*, wäre streng genommen nur der überschießende Vorsteuerbetrag via unentgeltlicher Wertabgabe rückabzuwickeln. Soll die Besteuerung unentgeltlicher Wertabgaben darüber hinaus aber sicherstellen, dass der sich selbst versorgende Unternehmer *mit dem privaten Konsumenten gleichgestellt* wird, dann kommt es auf die Verhältnisse in dem Zeitpunkt an, in dem der Unternehmer seinen Willen zum Privatkonsum manifestiert (*Nieskens*), so dass etwa zwischenzeitliche Steuersatzänderungen (z. B. Erhöhung von 16 % auf 19 %) zu berücksichtigen sind. Während *Nieskens* – dem geltenden Recht – entsprechend die Bemessungsgrundlage (als „Mittelweg“) sich nach dem Einkaufspreis bzw. den Selbstkosten richten ließ, warf die Diskussion die Frage auf, ob aus der Gleichstellungsfunktion nicht der Ansatz des gemeinen Werts, mit dem eine vergleichbare Leistung gegenüber einem privaten Konsumenten-

ten am Markt abgerechnet wird, folgen müsste (Seer). Ungeachtet dieser Einwände blieb *Nieskens* bei einer „unternehmensbezogenen“ Betrachtungsweise, sah aber die Besteuerung der *aus unternehmerischen Gründen getätigten unentgeltlichen Zuwendung* (§ 3 Abs. 1b Nr. 3 UStG) mangels einer unternehmerischen Verbrauchersphäre kritisch. Dagegen verteidigte er den *Arbeitnehmerverbrauch* (§ 3b Abs. 1b Nr. 2 UStG) mit der Gefahr einer ansonsten sich im Umsatzsteuersystem ergebenden Besteuerungslücke in Gestalt eines unsteuererten Letztverbrauchs beim Arbeitnehmer. In der Diskussion machte *Ruppe* allerdings zutreffend darauf aufmerksam, dass sich der Unterschied zu den aus unternehmerischen Gründen getätigten unentgeltlichen Zuwendungen nicht erschließt. Durch beide Tatbestände (§ 3b Abs. 1b Nr. 2 und 3 UStG) wird der Unternehmer nicht (direkt) als Letztverbraucher, sondern (indirekt) für einen durch eine *andere Person* getätigten Letztverbrauch in Anspruch genommen. Die notwendige Voraussetzung des Vorsteuerabzugs vermeidet zumindest typisierend, dass es zu einer systemwidrigen Definitivbelastung auf der Ebene des Unternehmers kommt.

IV. Steuerbefreiungen und Steuerermäßigungen

In seinem Eingangsreferat forderte *Reiß* eine Abstimmung zwischen der direkten Einkommensbesteuerung und der indirekten Besteuerung der Einkommensverwendung. Dies kann technisch allerdings kaum durch die Umsatzsteuer selbst geschehen. Der Kreis der nach § 4 UStG steuerbefreiten oder nach § 12 Abs. 2 UStG ermäßigt besteuerten Umsätze bildet nur punktuell den existenziell-notwendigen Konsum eines Verbrauchers ab, bleibt zum Teil hinter diesem zurück, geht aber auch über diesen hinaus. Warum bestimmte Umsätze unter einem Vorsteuerauschluss nach § 4 UStG steuerbefreit, anderer Umsätze nach § 12 Abs. 2 UStG mit vollem Vorsteuerabzug zu 7 % steuerermäßigt besteuert werden, erschließt sich nicht. *Stadie* führte in seinem Vortrag jedoch aus, dass die Themenstellung „Chaos, System oder Konglomerat?“ unter *rechtlichen* Gesichtspunkten gar nicht zu behandeln sei. Die MwStSystRL gebe diese Unterscheidung bereits vor, so dass sie nach der jüngsten Fortentwicklung der sog. Solange-II-Rechtsprechung des BVerfG keiner verfassungsrechtlichen Überprüfung mehr zugänglich sei.

Unabhängig davon, ob diese Aussage angesichts der von der MwStSystRL gerade in diesem Bereich dem nationalen Gesetzgeber überlassenen Umsetzungsspielräume überhaupt zutreffend ist, versperkte sich *Stadie* damit leider ohne Not die Möglichkeit, die Befreiungs- und Ermäßigungstatbestände auf ihre Rechtfertigung und Ausgestaltung hin zu überprüfen. Mit Recht wies *Reiß* in der Diskussion darauf hin, dass auch dann, wenn man von der Verfassungsmäßigkeit des Regelungskomplexes ausgeht, die (*teleologische*) Untersuchung Sinn macht, ob die Regelungen *systemkonsequent oder -widrig* sind.

Zutreffend wertete *Reiß* den in Art. 168, 169 MwStSystRL und in § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG bei steuerbefreiten Umsätzen im Sinne des § 4 Nrn. 8 ff. UStG grundsätzlich eintretenden Vorsteuerauschluss als eine dem Belastungsgrund der Verbrauchsteuer zuwider laufende, systemwidrige Einschränkung (ebenso in der Diskussion *Englisch* und *Hüttemann*). *Stadie* meinte dagegen, dass der Vorsteuerauschluss seinerseits ein „Subsystem“ innerhalb der Richtlinienregelung bilde. Unklar ließ er aber, worin die *innere Sachgesetzlichkeit* des von ihm behaupteten „Subsystems“ liegt. Sowohl *Englisch* als auch *Hüttemann* stellten die Frage, ob die derzeitige Ausgestaltung der Steuerbefreiungen und -ermäßigungen vor dem gemeinschaftsrechtlichen Gleichbehandlungsgebot bestehen können. Um dies mit *Stadie* zu bejahen, bedürfte es wohl einer fundierteren Rechtfertigung als des bloßen Hinweises auf fiskalische Interessen (richtig *Englisch* und *Hüttemann*).

Sehr heftig kritisierte *Stadie* die Rechtsprechung des BFH, wonach sich Steuerpflichtige unmittelbar auf einen in der MwStSystRL enthaltenen Befreiungstatbestand vor den nationalen Finanzbehörden und -gerichten berufen können. Die Judikatur des BFH verletze den Gewaltenteilungsgrundsatz und das Gesetzmäßigkeitsprinzip (Art. 20 Abs. 3 GG), wenn der BFH eine Steuerbefreiung über den Wortlaut des § 4 UStG unter unmittelbarer Anwendung der MwStSystRL bejahe, ohne den Europäischen Gerichtshof durch ein Vorabentscheidungsverfahren im Sinne des Art. 234 EGV anzurufen. Der EuGH hat in seiner ständigen Rechtsprechung aber zwei Ausnahmen von der Vorlagepflicht entwickelt, in denen die nationalen Behörden und Gerichte das vorrangige Gemeinschaftsrecht anwenden können, ohne den EuGH anrufen zu müssen. Zunächst entfällt die Vorlagepflicht, wenn zu der gemeinschaftsrechtlichen Auslegungsfrage bereits eine gesicherte EuGH-Rechtsprechung im Sinne einer Präzedenz-Entscheidung existiert. Des Weiteren entfällt sie, wenn die Anwendung des Gemeinschaftsrechts derart offenkundig ist, dass keinerlei Raum für vernünftige Zweifel an der Entscheidung der Frage verbleibt (sog. *acte-clair*-Doktrin; von *Stadie* durchaus zitiert). Daher besteht – entgegen *Stadie* – auch kein Zweifel daran, dass die nationalen Gerichte *europäische* Gerichte mit einer eigenen Verantwortung für die einheitliche und wirksame Anwendung des Gemeinschaftsrechts sind. Was sollten sie sonst sein? Verstößt eine nationale Vorschrift *eindeutig* gegen das vorrangige Gemeinschaftsrecht, haben die nationalen Gerichte das Gemeinschaftsrecht und nicht das nationale Recht anzuwenden. Allerdings haben die Gerichte bei der Annahme der „Eindeutigkeit/Offenkundigkeit“ des Verstoßes Vorsicht walten zu lassen und die Auslegungsfrage im Zweifel dem EuGH zur Entscheidung vorzulegen.

Immerhin hat *Stadie* in seinem Referat gemeinschafts- und verfassungsrechtliche Grundfragen gestreift: Ist das Umsatzsteuergesetz nach der neueren Solange-II-Judikatur des BVerfG *grundrechtsimmun*, weil es auf einer EG-Richtlinie beruht? Wenn ja, wie weit reicht diese Immunität? Dürfen Finanzbehörden und Finanzgerichte gemeinschaftsrechtliche Rechtsquellen

abweichend vom nationalen Gesetz zugunsten des Steuerpflichtigen anwenden? Ab wann muss das Auslegungsmonopol des EuGH zur Vermeidung divergierender Auslegungsergebnisse beachtet werden, so dass ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 234 EGV statt dessen Platz greift?

V. Missbrauchstatbestand und Vertrauensschutz im Gemeinschaftsrecht

Einer nicht minder interessanten Rechtsfrage wandte sich *Henze* in seinem Referat über die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben für eine nationale Missbrauchsbekämpfung zu. Er arbeitete heraus, dass die MwStSystRL die Bekämpfung von Missbrauch und Steuerhinterziehung als Ziel des Gemeinschaftsrechts anerkennt und den Mitgliedstaaten ausdrücklich Spielräume zum Erlass entsprechender Vorschriften eröffnet. Dazu hat der EuGH zwei unterschiedliche Konstellationen beleuchtet: In der einen Variante beruft sich der Betroffene missbräuchlich auf das Gemeinschaftsrecht (z. B. die Grundfreiheiten), um sich den nationalen Rechtsvorschriften zu entziehen. In der anderen Variante nimmt er missbräuchlich Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts in Anspruch, um Vorteile zu erlangen, die dem Ziel und Zweck der betreffenden Vorschrift widersprechen. Die zweite Variante war Gegenstand der Judikatur des EuGH in den umsatzsteuerlichen Fällen seit der Rechtssache *Halifax*. Die von *Henze* dargelegten jüngeren Entscheidungen des EuGH machen deutlich, dass der EuGH mittlerweile ein *allgemeines Verbot des Rechtsmissbrauchs im Umsatzsteuerrecht* anerkennt. Dies bedeutet, dass allgemeine nationale Missbrauchsvorschriften (wie z. B. § 42 AO) auch auf den Bereich der Umsatzsteuer anzuwenden sind. Allerdings müssen sie den Vorgaben entsprechen, die der EuGH in seiner Rechtsprechung insbesondere zu *Halifax* entwickelt hat. *Henze* hob dabei auf zwei Elemente ab: der Verkennung/Verfehlung des Sinn und Zwecks der jeweiligen Vorschrift der MwStSystRL auf der einen Seite und den Zweck der Steuervermeidung auf der anderen Seite. Dabei hält *Henze* das jüngst ausdrücklich in § 42 Abs. 2 Satz 2 AO zur Exkulpation des Gestaltungsmissbrauchs verwendete Merkmal der „*außersteuerlichen Gründe*“ im Umsatzsteuerrecht für weniger zentral als im Außensteuerrecht, wo dies der EuGH in der Rechtssache *Cadbury Schweppes* besonders herausgestellt hat. Wir stehen allerdings noch am Anfang der Entwicklung der Judikatur und der Herausbildung einer gemeinschaftsrechtlichen Gestaltungsmissbrauchsdoktrin, an der es zu feilen gilt.

In seinem Referat behandelte *Henze* darüber hinaus aber auch nationale Maßnahmen zur Bekämpfung der Steuerumgehung und Hinterziehung im Umsatzsteuerrecht. Diese hielt er mit dem EuGH grundsätzlich für legitim, leitete jedoch Grenzen aus dem *gemeinschaftsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsprinzip* ab (s. auch *Widmann* aus vollzugstechnischer Sicht). Diese arbeitete dann *Achatz* in seinem grundlegenden Referat zum Verhältnis zwi-

schen den umsatzsteuerrechtlichen Formalvoraussetzungen und dem Gutgläubensschutz heraus. Zwar sind die Mitgliedstaaten berechtigt, formale Pflichten zu statuieren, die sie zur Sicherstellung einer genauen Erhebung der Steuer und Vermeidung einer Steuerhinterziehung für erforderlich halten. Jedoch dürfen diese Maßnahmen nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung dieser Ziele erforderlich ist. In der Rechtssache Collée hat der EuGH aus dem Verhältnismäßigkeitsprinzip gefolgert, dass der Buchnachweis *keine materielle Tatbestandsvoraussetzung* für die Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferungen ist. Auf dieser Linie liegt auch die jüngste Rechtsprechung in der Rechtssache Ecotrade, wo der EuGH den Vorsteuerabzug trotz Nichterfüllung bestimmter formaler Anforderungen gewährt hat, wenn die materiellen Voraussetzungen erfüllt sind.

Die Risiken des innergemeinschaftlichen Warenverkehrs dürfen mithin nicht einseitig dem Lieferanten aufgebürdet werden (zutreffend *Englisch*); dies vor allem dann nicht, wenn er *gutgläubig* ist. Nach dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit sind die Wirtschaftsteilnehmer schutzwürdig, die alle Maßnahmen getroffen haben, die vernünftigerweise von ihnen verlangt werden können, um sicherzustellen, dass der Umsatz nicht in eine Steuerhinterziehung einbezogen ist. *Achatz* untersuchte die Beleg- und Buchnachweise im Einzelnen auf ihre Relevanz für den Vertrauensschutz. Die Nichterfüllung der formalen Nachweise begründet zunächst eine *widerlegbare Vermutung* für das Fehlen der Voraussetzungen einer steuerfreien Lieferung und besitzt daher eine beweisrechtliche Funktion. Allerdings schließt dies nicht aus, dass der Unternehmer nachweist, dass er alle zumutbaren Maßnahmen getroffen hat, um eine Steuerhinterziehung auszuschließen. Dabei ist zwischen dem Beleg- und dem Buchnachweis zu unterscheiden. Der *Buchnachweis* ist nur eine verbindliche Dokumentation von Geschäftsvorfällen in einer bestimmten buchhalterischen Form, die der Finanzverwaltung eine möglichst eindeutige und leichte Nachprüfung ermöglichen soll, aber keine vertrauensbegründende Funktion besitzt. Ebenso wenig sagt etwa das Vorliegen eines Rechnungsdoppels im Hinblick auf die Voraussetzungen einer steuerfreien Lieferung etwas aus. Diese Überlegungen übertrug *Achatz* auf das *Rechnungserfordernis*, das der BFH nach wie vor als materielle Voraussetzung für den Vorsteuerabzug einstuft. Dieser Rechtsauffassung trat *Achatz* entschieden entgegen. Rechnungsmerkmale, die sich auf Sachverhaltselemente beziehen, die keinen Rückschluss auf die Gutgläubigkeit des Abnehmers ermöglichen, seien für den Vorsteuerabzug irrelevant. Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse sei zu prüfen, ob die Rechnungsmängel auf vertrauensschädliche Auffälligkeiten schließen lassen oder nicht. Dazu nannte *Achatz* instruktive praktische Beispiele. Die sehr abgewogenen und überzeugenden Ausführungen von *Achatz* stießen in der Diskussion weitgehend auf Zustimmung. Danach wird es sich auch in Deutschland kaum mehr halten lassen, die Rechnungserfordernisse *schematisch als materiell-*

rechtliche Voraussetzung für den Vorsteuerabzug gem. § 15 Abs. 1 UStG zu qualifizieren.

VI. Holdings, Konzernstrukturen und Outsourcing

Lange referierte eingehend über die Unternehmereigenschaft und Unternehmenssphäre anhand der sog. Holding-Rechtsprechung des EuGH, die hinsichtlich der Unternehmereigenschaft zwischen „aktiven“ und „passiven“ Holding-Gesellschaften unterscheidet. Am des Beispiel des EuGH-Urteils in der Rechtssache *Securita* führte er vor Augen, dass eine Gesellschaft auch mehrere, umsatzsteuerlich unterschiedlich einzuordnende Tätigkeiten (z. B. nicht steuerbare; steuerbare, aber steuerbefreite; steuerbare und steuerpflichtige) ausüben kann. Daraus ergibt sich das praktisch sehr wichtige *Vorsteuerzuordnungsproblem* zwischen Eingangs- und Ausgangsumsätzen. Vorrangig ist der direkte und unmittelbare Zusammenhang, der allerdings nicht schon durch eine bloße Zuordnungsentscheidung hergestellt werden kann. Gelingt die direkte und unmittelbare wirtschaftliche Zuordnung nicht, stellt sich das *Vorsteueraufteilungsproblem*, dessen Maßstab die Mitgliedstaaten zu bestimmen haben. *Lange* folgerte aus den Stellungnahmen des EuGH, dass dieser Maßstab nicht durch eine bloße Verwaltungsvorschrift, sondern nur durch den Gesetzgeber verbindlich geregelt werden könne. Da für die Beteiligungsfälle bisher keine speziellen gesetzlichen Regelungen existieren, bleibt § 15 Abs. 4 UStG einschlägig, der das Prinzip der wirtschaftlichen Zurechnung enthält und einen nicht unerheblichen Schätzungsspielraum eröffnet.

Lausterer widmete sich dem Spezialproblem des Outsourcings. Greifbar wurde auch hier die *Systemwidrigkeit der sog. unechten Steuerbefreiungen* (s. nur *Reiß*) am Beispiel der Umsätze von Banken, Finanzinstituten und Versicherungsunternehmen (§ 4 Nrn. 8, 10 UStG). Der Vorsteuerauschluss bewirkt einen nicht zu unterschätzenden Kostennachteil beim umsatzsteuerlichen Bezug einer ausgelagerten Leistung (sog. *externes Outsourcing*), die eine zuvor bloß interne (nicht steuerbare) Leistung einer unselbständigen Betriebsabteilung innerhalb des Unternehmens ersetzt. Die unechte Steuerbefreiung verstößt so gegen den umsatzsteuerlichen Fundamentalsatz der Neutralität, hier der *Organisationsneutralität*. Ein Mittel zur Linderung der Wettbewerbsverzerrungen könnte sein, die ausgelagerten Leistungen ihrerseits in den Genuss der Steuerbefreiung kommen zu lassen. Dazu referierte *Lausterer* eingehend die Rechtsprechung des EuGH, die allerdings auf den Charakter der einzelnen ausgelagerten Leistung abstellt. Nach einer gründlichen Analyse auch der Judikatur der Finanzgerichte und des BFH gelangte *Lausterer* zu dem Befund, dass die Hürden für die Steuerbefreiung der ausgelagerten Dienstleistung hoch, ihre Voraussetzungen im Einzelfall schwierig zu erfüllen und mit nicht unwesentlichen Rechts-

unsicherheiten behaftet sind. Als Gestaltungsalternativen nannte er vor allem Maßnahmen des sog. internen Outsourcings in unselbständigen Niederlassungen und Organgesellschaften, um umsatzsteuerlich weiterhin nicht steuerbare Innenumsätze zu generieren. Mag die Gestaltungspraxis auch im Einzelfall kreative Lösungen entwickeln können, bleibt die Wurzel der Wettbewerbsverzerrungen unangetastet: die sog. unechte Steuerbefreiung mit Vorsteuerauschluss.

VII. Fazit

Die 33. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V. hat uns den dogmatischen und praktischen Entwicklungsstand der Umsatzsteuer eindrucksvoll vor Augen geführt. Zwar ist der Harmonisierungsgrad innerhalb des Europäischen Binnenmarkts durchaus beachtlich. Die reichhaltige Judikatur des Europäischen Gerichtshofs trägt zur Klärung vieler Streitfragen in den Mitgliedstaaten mittlerweile ebenfalls nicht unerheblich bei. Jedoch hemmt das Einstimmigkeitsprinzip die Fortentwicklung des Umsatzsteuerrechts auf der gemeinschaftsrechtlichen Ebene. Dort werden (mit den Worten *Tumpels*) „große Würfe“ nicht mehr ernsthaft diskutiert, sondern allenfalls nur noch „klein(st)e Brötchen gebacken“. Es ist eine gewisse Harmonisierungsernüchterung eingetreten. Deshalb artikulieren Mitgliedstaaten verstärkt das Bedürfnis, eigene Wege zumindest zur Verbesserung des Steuervollzugs (z. B. Umstellung auf ein Reverse-Charge-Verfahren u. ä.) einschlagen zu dürfen (s. Referate von *Reiß*, *Tumpel* und *Widmann*). In der Tat können dezentral in einzelnen Mitgliedstaaten gewonnene praktische Erfahrungen wichtige Impulse für die Fortentwicklung des Umsatzsteuersystems auf der gemeinschaftsrechtlichen Ebene liefern. Allerdings darf dabei die wirtschaftliche Verflechtung innerhalb eines mehr und mehr vernetzten Binnenmarktes nicht unterschätzt werden. Der Gefahr des Auseinanderdriftens der europäischen Umsatzsteuerordnungen ist zu begegnen. Die unverändert wuchernden Steuerbefreiungen und Steuersatzermäßigungen zeugen unvermindert von nationalen Beharrungskräften; das nicht verbrauchsteuerkonforme „Subsystem“ der sog. unechten Steuerbefreiungen von nachhaltiger systematischer Ignoranz. Trotz aller Schwierigkeiten dient es dem Wohle sowohl der europäischen Unternehmen als auch der Unionsbürger, wenn sich die umsatzsteuerrechtlichen Verhältnisse innerhalb der Europäischen Union weiter angleichen. Mögen das Bestimmungsort- und Verbrauchsortprinzip auch verbrauchsteuerkonform sein, implizieren sie das Problem des Grenzausgleichs mit hohen Steuerbefolgungskosten, die aufgrund der 27 verschiedenen Steuerrechtsordnungen eintreten (s. *Widmann*). Dass zumindest im nichtkommerziellen Waren- und Dienstleistungsverkehr praktisch kein Weg am Herkunftslandprinzip vorbeiführt, hat die Tagung nachgewiesen. Es bleibt aber auch darüber hinaus ein faszinierender Gedanke, wenn sich der ja lediglich als „Steuereinsamm-

ler“ verpflichtete Unternehmer nur mit seiner nationalen Steuerrechtsordnung und der nationalen Finanzbehörde, mit der er auch sonst in seinen steuerlichen Angelegenheiten zu tun hat, auseinandersetzen muss. Daran gilt es zu arbeiten.

Gedenkrede zu Ehren Prof. Dr. Albert Hensels aus Anlass seines 75. Todestages

Diplom-Kaufmann *Claus Albert Hensel*
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Frankfurt am Main

Sehr geehrter Herr Professor Seer, sehr geehrte Damen und Herren! Die Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft verleiht seit 1981, fast immer jährlich, den Albert-Hensel-Preis für hervorragende Arbeiten, die einen weiterführenden Beitrag zur rechtswissenschaftlichen Erforschung des Steuerrechtes leisten.

Als Enkel von *Albert Hensel* bin ich gebeten worden, anlässlich des 75. Todestages meines Großvaters am 18. Oktober 1933 einige Worte an Sie zu richten. Dies tue ich sehr gerne, wobei ich aber nicht das wissenschaftliche Werk darstellen und würdigen möchte. Das haben viel Berufenerer aus Ihrer Mitte getan – so z. B. die Herren *Kirchhof*, *Kruse*, *Reimer*, *Waldhoff* und – ganz aktuell – *Hüttemann* mit *Waldhoff*.

Ich möchte Ihnen etwas außerhalb seiner Tätigkeit als Professor für Steuerrecht mitteilen – soweit mir dies bekannt ist. Hierzu habe ich Ihnen drei Bildnisse von *Albert Hensel* mitgebracht, die mir als Leitfaden für meine Gedenkrede dienen sollen.

Das erste Bildnis stammt aus dem Jahr 1908 und zeigt den 13-jährigen *Albert Hensel* und soll für die Jahre von seiner Geburt bis zum Ende des Ersten Weltkrieges stehen.

Mein Großvater wurde geboren am 9. Februar 1895 in Berlin als Sohn des Universitätsprofessors für Mathematik Dr. *Kurt Hensel* und *Gertrud Hensel* (geborene Hahn). Das Abitur legte er im Jahre 1913 in Marburg ab und begann ein Studium der Geschichte und Philosophie in Freiburg im Breisgau.

Ab Oktober 1913 war *Albert Hensel* Einjährig-Freiwilliger bei der Artillerie in Erlangen und dort seit Sommersemester 1914 als Studierender der Rechte immatrikuliert, weil ihm wichtig war, durch einen praktischen Beruf seinen Platz besser ausfüllen zu können.

Aus dem Einjährig-Freiwilligen wurde bis zu seiner Verwundung bei Metz und Verdun ein Kriegsteilnehmer der Jahre 1914 bis 1917. *Albert Hensel* erhielt für einen freiwilligen Meldegang im Sperrfeuer das Eiserne Kreuz. Diese Verleihung sollte für das spätere Leben von *Albert Hensel* noch einmal eine besondere Bedeutung bekommen!

Auch während des Krieges hat meinen Großvater sein Interesse an Philosophie und Musik nicht verlassen, er verfasste mitten im Krieg – so wird es kolportiert im Unterstand – mit 22 Jahren ein Buch über *Beethoven* als „Versuch einer musik-philosophischen Darstellung“.

Als verwundeter und erkrankter Kriegsteilnehmer folgte mein Großvater 1917 einer Aufforderung des Reichsbank-Direktoriums, beim Nachrichtenbüro in Berlin zur Förderung des Absatzes von Kriegsanleihen mitzuarbeiten. In dieser Stellung blieb er bis Herbst 1918 unter gleichzeitiger Fortsetzung seines Jurastudiums. Dort wurde er Schüler von *Heinrich Triepel*, einem zu seiner Zeit bekannten Staats- und Völkerrechtslehrer.

Das zweite Bildnis ist eine Wandplakette, die wohl aus den 20er Jahren stammt, und die mir jetzt aus dem Nachlass meines im Juli verstorbenen Onkels *Martin Hensel*, zugebracht wurde. Diese Plakette soll für die Jahre nach dem Ersten Weltkrieg bis Ende der 20er Jahre stehen, die Jahre in denen *Albert Hensel* das Fundament für seine Anerkennung als Professor für Steuerrecht legte.

Von der Beschäftigung mit den Kriegsanleihen her wuchs bei meinem Großvater das Interesse für die Staatsfinanzen, die durch die Erzbergersche Steuerreform 1919/1920 im Mittelpunkt der politischen Auseinandersetzungen standen. So promovierte er bei *Triepel* mit dem Thema „Staatshoheit und Finanzhoheit im Bundesstaat“. Aus dieser Promotion ergab sich, dass mein Großvater ermutigt wurde, eine akademische Laufbahn einzuschlagen, und im April 1921 trat er seine Stelle als Assistent für öffentliches Recht an der Universität Bonn an, um den Staats- und Völkerrechtler *Erich Kaufmann* in der Lehrtätigkeit insbesondere im Steuerrecht zu unterstützen.

Zur Vorbereitung arbeitete er im Winter 1920/21 nach bestandenen Assessorexamen ein halbes Jahr am Finanzamt in Marburg, was ihm sicherlich gute erste Einblicke in das Verhältnis des Staates zu seinen Steuerbürgern gegeben hat.

Während seiner Assistentenzeit in Bonn erarbeitete *Albert Hensel* seine Habilitationsschrift „System des Familiensteuerrechts“, die die erste steuerrechtliche Habilitationsschrift überhaupt in Deutschland war. Die Arbeit war lange Jahre verschollen, ein Teil befindet sich als Schreibmaschinen-Durchschrift in unserem Familienarchiv und wurde erstmals im Jahre 2000 veröffentlicht.

1923 wurde *Albert Hensel* mit 28 Jahren zum planmäßigen beamteten außerordentlichen Professor an der Rechts- und Staatswissenschaftlichen Fakultät der Universität Bonn bestellt. 1924 veröffentlichte er sein Lehrbuch „Steuerrecht“, das dann insgesamt in drei Auflagen erschien und dessen 2. Auflage sogar in das Japanische übersetzt wurde.

Von Mai 1924 bis Oktober 1925 war mein Großvater Stadtverordneter der Deutschen Volkspartei in Bonn und gehörte neun Ausschüssen der Stadtverordnetenversammlung an. Er arbeitete überwiegend in den Finanzausschüssen.

1929 wurde mein Großvater als Ordinarius für Öffentliches Recht an die Universität Königsberg berufen. Dort war der steuerrechtliche Lehrstuhl deutlich kleiner als in Bonn, so dass mein Großvater verstärkt auch andere Rechtsgebiete lehrte, so öffentliches Recht und auch unter anderem Völkerrecht. Hier war die Königsberger Universität als „Grenz“-Universität stärker ausgerichtet.

Am Oberteichufer baute *Albert Hensel* für seine Frau und die beiden Söhne *Kurt* und *Martin* ein Haus. Das Haus hat die Bombardierung Königsbergs 1945 überstanden und wurde – zumindest noch 1991 – von mehreren Familien bewohnt, wie mein Vater anlässlich einer privaten Reise nach Königsberg/Kaliningrad feststellen konnte.

Insgesamt müssen die 20er Jahre sehr arbeitsam gewesen sein, denn nach den Erzählungen meines Vater und jetzt nach Studium der umfangreichen Liste der von *Albert Hensel* verfassten Schriften habe ich den Eindruck, dass *Albert Hensel* nur wenig private Momente mit seiner Familie verbracht hat.

Das dritte Bildnis, ein Foto aus dem Jahre 1932, soll für die schweren Jahre 1930 bis zu seinem Tod im Jahre 1933 stehen. Das Foto ist das bekannteste Bildnis von *Albert Hensel*.

Kurz nach der Ernennung Hitlers zum Reichskanzler wurde mit dem auf der Grundlage des „Gesetzes zur Wiederherstellung des Berufsbeamten­tums“ vom 7. April 1933 – und damit genau eine Woche nach Abschluss der dritten Auflage des „Steuerrechts“ – mein Großvater wegen seiner jüdischen Abstammung von seinem Amt enthoben.

Er wurde zunächst „beurlaubt“, eine Vorstufe zu der in diesem Gesetz vorgesehenen Regelrechtsfolge der Versetzung Beamter „nicht arischer Abstammung“ in den Ruhestand. Die Beurlaubung stützte sich auf seine mütterliche Abstammung, die Familie von *Gertrud Hensel* (geborene Hahn) war jüdischer Herkunft.

Gegen diese Beurlaubung hat sich mein Großvater mit einer umfangreichen Rechtfertigungsschrift vom 6. Juni 1933 gewandt. Bei der Anwendung des Gesetzes war zu berücksichtigen, dass – wie schon vorher erwähnt – mein Großvater dekoriertes Frontkämpfer des Ersten Weltkrieges war. Diese Rechtfertigungsschrift ist sprachlich eher entschuldigend, trägt aber doch den deutlichen Hinweis, dass seitens meines Großvaters den rassenpolitischen Theorien der NSDAP nicht gefolgt werden kann, was ich doch für die damalige Zeit mutig finde.

Im August 1933 erreichte meinen Großvater eine Einladung zu einem Studienaufenthalt an der Universität Pavia. Eingeladen wurde er von dem Steuer- und Finanzwissenschaftler *Benvenuto Griziotti*.

Am 16. Oktober traf *Albert Hensel* in Pavia ein, dort erreichte ihn auch die Nachricht, dass aufgrund seines Frontkämpferstatus seine Beurlaubung aufgehoben wurde. Eine Wiederverwendung war zum 1. November in Aussicht gestellt worden. Jedoch am 18. Oktober verstarb mein Großvater an einem Anfall von Angina Pectoris als Folge der ganzen Aufregungen und der persönlichen Überarbeitung der letzten Monate. Die Urne wurde in Marburg beigesetzt. Noch heute befindet sich in Pavia die steuerrechtliche Bibliothek von *Albert Hensel*.

Es ist müßig darüber zu spekulieren, ob diese in Aussicht gestellte Wiederverwendung von Dauer gewesen wäre – es kam dann in 1935 zu weiteren Entfernungen von Professoren aus ihrer Universitätstätigkeit.

Lassen Sie mich diesen – vielleicht etwas nüchternen – Rückblick auf das Leben von *Albert Hensel* mit einigen allgemeinen Gedanken schließen, denn Gedenken heißt auch Nachdenken!

Für unsere Familie hat das Nazi-Regime nicht nur für *Albert Hensel* das berufliche Aus gebracht, sondern auch für meine Großmutter den Selbstmord in einem Gestapogefängnis, für meinen Vater eine erhebliche Kriegsverwundung und für meinen Onkel russische Kriegsgefangenschaft, an deren seelischen Folgen er bis zu seinem Tod am 20. Juli dieses Jahres litt.

Es liegt mir daher ganz besonders am Herzen, an das Jahr 1933 zu erinnern, das der Beginn eines Unrechtsregimes war, das soviel Unglück für Deutschland und die Welt gebracht hat:

Der Machtergreifung am 30. Januar folgte als erstes als Folge des Reichstagsbrandes am 27. Februar eine „Verordnung zu Schutz von Volk und Staat“, dann am 24. März das „Ermächtigungsgesetz“. Am 10. Mai fand die „Bücherverbrennung“ statt, am 22. Juni wurde die SPD verboten, am 5. Juli erfolgte die Selbstauflösung des „Zentrums“ und am 14. Juli wurde das „Gesetz gegen die Neubildung von Parteien“ erlassen. Damit war die NSDAP die einzig zugelassene Partei!

Das heißt, innerhalb eines knappen halben Jahres hatte sich dieses Unrechtsregime in Deutschland so gefestigt, dass 12 Jahre – mit einem verheerenden Weltkrieg – vergehen mussten, bis in Deutschland wieder an rechtsstaatliche Zustände angeknüpft werden konnte.

Auch dessen, so meine ich, sollten wir als Teilnehmer dieser Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft im Jahre 2008 gedenken. Vielen Dank.

Laudatio
aus Anlass der Verleihung
des Albert-Hensel-Preises 2008
an Dr. Maximilian Frhr.
von Proff zu Irnich

Prof. Dr. *Peter Fischer*
Vorsitzender Richter am BFH a. D., Düsseldorf

Der Jury, bestehend aus den Herren Professoren *Achatz*, *Hüttemann* und mir, haben neun Arbeiten – eine Habilitationsschrift, sieben Dissertationen und eine weitere Monographie vorgelegen, in diesem Jahr – was außergewöhnlich ist – keine aus Österreich. Die Doktorarbeiten sind allesamt mit „*summa cum laude*“ bewertet worden. Mindestens vier Arbeiten hat die Jury in die engste Wahl genommen. Eine bislang nur in Ausnahmefällen praktizierte Doppelung des Preises bot sich nicht an, und so blieb es bei der gerade im Olympiajahr zitierfähigen Aussage des Apostels *Paulus* über die Rennläufer in der Arena, dass nämlich nur einer von ihnen den Preis erringen kann. Preisträger ist Dr. *Maximilian Frhr. von Proff zu Irnich* mit seiner von Prof. Dr. *Moris Lehner* betreuten Münchener Dissertation „Die eheähnliche Gemeinschaft im Einkommensteuerrecht“.

Das Thema ist von unmittelbar praktischer Bedeutung für geschätzt mehr als 4 Mio. Personen in der Bundesrepublik. Die rechtliche Erörterung wird dadurch erschwert, dass das Thema hineinragt in einen Glaubenskrieg zwischen Gegnern des früher so genannten „wilden Konkubinats“ und solchen Zeitgenossen/Innen, welche die Ehe auf Zeit als familienpolitisches Ideal und als Ausfluss freiheitlicher Betätigung propagieren. So mancher wird sich nicht freimachen können vom Argwohn gegenüber einer demoskopisch bestätigten, die personale Verantwortung für den Partner negierenden und deswegen die *Lebensgemeinschaft* in Frage stellenden *exit-option*. Und vor allem wie und aufgrund welcher manifester Tatsachen will man ein unbedingtes Bekenntnis zum Partner feststellen? Geht es also um eine Materie *extra jurisdictionem*? Keineswegs, aber das geschriebene Recht geht differenziert mit dem Thema um.

Das Recht der Sozialhilfe und des Arbeitslosengeldes II konstituiert – zwecks Abwehr von Leistungsansprüchen gegen die öffentliche Hand – eine Verantwortungsgemeinschaft der Partner und erkennt über das Element der Haushaltsersparnis die eheähnliche Gemeinschaft als bedarfsmindernde Realität an.

Vor dem Hintergrund weitgehend fehlender gesetzlicher Regelungen plädiert *von Proff zu Irnich* für eine behutsame richterliche Rechtsfortbildung. Er sieht aber zutreffend, dass die analoge Anwendung personenstandsabhängiger Normen jedenfalls auf gleichgeschlechtliche Verbindungen dadurch begrenzt ist, dass eingetragene Lebenspartnerschaften nur partiell der Ehe gleichgestellt sind.

Nun zum Inhalt der Arbeit. In einem ersten grundlegenden Teil expliziert der Autor aufgrund einer sehr differenzierten Auseinandersetzung mit wohl insgesamt konvergierender Gesetzgebung, Rechtsprechung und Literatur den Begriff der „eheähnlichen Lebensgemeinschaft“. Er versteht hierunter die „zweigliedrige, verschieden- oder gleichgeschlechtliche Lebensgemeinschaft...“, die auf Dauer angelegt ist, sich durch Exklusivität und innere Bindungen auszeichnet, die ein gegenseitiges Entstehen der Partner füreinander begründen, also über die Beziehungen in einer reinen Haushalts- und Wirtschaftsgemeinschaft hinausgehen“. Es folgt eine Auseinandersetzung mit dem Begriff der Ehe, aus welchem die nichteheliche Lebensgemeinschaft ausgegrenzt wird, sodann mit dem Schutzauftrag und der für das Einkommensteuerrecht strukturgebenden Schutzdimension des Art. 6 GG sowie dem in Art. 6 Abs. 1 i.V. mit Art. 3 GG verankerten Benachteiligungsverbot.

Ein zweiter Teil der Untersuchung widmet sich der Behandlung der nichtehelichen Lebensgemeinschaft in der Zivilrechtsprechung, die eine Auseinandersetzung von Vermögen nach gesellschaftsrechtlichen Grundsätzen nur in Ausnahmefällen annimmt. Der Ertrag dieser Erörterung wird fruchtbar gemacht für Überlegungen zur Einkünftezurechnung in der eheähnlichen Lebensgemeinschaft. Der Autor legt sodann in kritischer Auseinandersetzung mit dem BFH dar, dass der allgemeine Gleichheitssatz eine Übertragung der Rechtsprechungsgrundsätze zu Angehörigenverträgen auf Lebensgefährten nahelegt.

Der dritte Teil der Untersuchung, der für die Praxis von besonderer Bedeutung ist, unterhält mit Überlegungen zur Einkünfteverwendung in der eheähnlichen Gemeinschaft. Der Autor verweist Überlegungen zur Berücksichtigung der Haushaltsersparnis in den Bereich *de lege ferenda*. Nach Überlegungen zur Verfassungsmäßigkeit des Ehegattensplittings mit besonderer Berücksichtigung kinderloser Ehen und zu den zivilrechtlichen Unterhaltsregelungen schließt er sich der Auffassung des BVerfG und des BFH zur Verfassungsmäßigkeit des Ausschlusses von in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Personen von der Zusammenveranlagung an.

Die zentrale Frage zur Einkommensverwendung betrifft den Abzug von Unterhaltsleistungen an den Lebensgefährten. Zivilrechtlich bestehen Unterhaltsansprüche zwischen Lebensgefährten nur aus Anlass der Geburt eines gemeinsamen Kindes (§ 1615I BGB). Der Autor untersucht sehr differenziert die von ihm bejahte These von einer „gleichwertigen sozialrechtlichen Unterhaltspflicht“. Er konzentriert sich hierbei auf die Ablehnung

einer entsprechenden Anwendung des Realsplittings sowie auf die grundlegende Frage, ob die Gleichstellung von Unterhaltsleistungen in den Fällen der sozialrechtlichen Einstands- und Verantwortungsgemeinschaft mit Unterhaltsleistungen im Rahmen einer zivilrechtlichen Unterhaltspflicht in § 33a Abs. 1 Satz 2 EStG gerechtfertigt ist. Er kommt zu dem Ergebnis: Unterhaltsaufwendungen an den Lebensgefährten sind dann außergewöhnliche Belastungen i. S. von § 33a Abs. 1 EStG, wenn dem Empfänger wegen Bestehens einer Einstands- oder Bedarfsgemeinschaft öffentliche Leistungen der sozialen Existenzsicherung versagt oder gekürzt worden sind.

Ein letzter Teil der Untersuchung behandelt die europarechtlichen Bezüge der Einkommensbesteuerung eheähnlicher Gemeinschaften. Im Inlandsbezug des § 33a EStG sieht der Autor eine gemeinschaftsrechtswidrige Diskriminierung grenzüberschreitender nichtehelicher Lebensgemeinschaften. Man erwartet vom Europarecht als – in historischer Genese – dem Instrument der Verwirklichung eines Binnenmarktes eine Mehrung der individuellen Freiheit(en), nicht unbedingt einen normativen Impetus für die Festigung von Bindungen. Jedenfalls ist in dieser Hinsicht kein neues normatives Programm in Sichtweite. Man kann das Ergebnis von *Proff zu Irnich* erleichtert zur Kenntnis nehmen: Weder die Europäische MRK noch der EGV noch die genannte Charta fordern eine Gleichstellung der eheähnlichen Gemeinschaft mit der Ehe.

Dr. *Proff von Irnich* hat die Jury mit einer Arbeit zu einem Thema überzeugt, das wissenschaftlich interessant und praktisch von erheblicher Bedeutung ist, gleichwohl aber nicht die Dignität der Kongressreife hat und kaum diskutiert wird. Für den Steuerrechtler, der etwas auf sich hält, hat Familienrecht etwas zu tun mit spezifisch steuerlichen *patchwork*-Konstellationen wie Mehrmüttern sowie Schwester- und Enkelgesellschaften. *Proff zu Irnich* erörtert die vielfältigen Fragestellungen mit ihren verfassungs-, zivil-, sozial- und europarechtlichen Bezügen mit realitätsgerechtem Blick auf die Praxis und mit striktem Bezug zu den steuerrechtlichen Problemen. Die in dieser Weise zielgerichtete Strukturierung und Erörterung ermöglicht dem Autor eine Darstellung des komplexen Themas auf 200 Druckseiten. Der letztere Vorzug eröffnet der hervorragenden Dissertation verdientermaßen die realistische Chance, von der Fachwelt auch tatsächlich wahrgenommen und gelesen zu werden. Auch dieses Ziel sollte, um dem Anspruch der Qualitätskriterien des *Hensel*-Preises zu genügen, mit einer preiswürdigen Arbeit verfolgt werden.

Wegen der thematischen Spannweite der Arbeit wird der Autor in besonderem Maße dem gewissermaßen interdisziplinären wissenschaftlichen Anspruch von *Albert Hensel* gerecht, der in seinem „System des Familiensteuerrechts“ nicht nur gefordert hat, „das Gesamtgebiet des Steuerrechts als Einheit zu sehen“, sondern darauf hingewiesen hat, dass das Steuerrecht Teil der gesamten Rechtsordnung ist. *Albert Hensel* schreibt: „Seine Normen

müssen auf die Bestimmungen der neben ihm bestehenden Rechtsgebiete irgendwie abgestellt sein, sei es dass diese sie stillschweigend voraussetzen, ausdrücklich übernehmen oder in gewissen Punkten oder ganz abändern.“

Herr Dr. *Proff zu Irnich*, ich beglückwünsche Sie zur Verleihung des *Albert-Hensel*-Preises.

Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e. V.¹

Satzung (Auszug)

§ 2 Vereinszweck

Der Verein verfolgt ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke im Sinne des Abschnitts „Steuerbegünstigte Zwecke“ der Abgabenordnung. Der Verein hat den Zweck,

- a) die steuerrechtliche Forschung und Lehre und die Umsetzung steuerrechtswissenschaftlicher Erkenntnisse in der Praxis zu fördern;
- b) auf eine angemessene Berücksichtigung des Steuerrechts im Hochschulunterricht und in staatlichen und akademischen Prüfungen hinzuwirken;
- c) Ausbildungsrichtlinien und Berufsbilder für die juristische Tätigkeit im Bereich des Steuerwesens zu entwickeln;
- d) in wichtigen Fällen zu Fragen des Steuerrechts, insbesondere zu Gesetzgebungsvorhaben, öffentlich oder durch Eingaben Stellung zu nehmen;
- e) das Gespräch zwischen den in der Gesetzgebung, in der Verwaltung, in der Gerichtsbarkeit, im freien Beruf und in der Forschung und Lehre tätigen Steuerjuristen zu fördern;
- f) die Zusammenarbeit mit allen im Steuerwesen tätigen Personen und Institutionen zu pflegen.

§ 3 Mitgliedschaft

- (1) Mitglied kann jeder Jurist werden, der sich in Forschung, Lehre oder Praxis mit dem Steuerrecht befaßt.
- (2) Andere Personen, Vereinigungen und Körperschaften können fördernde Mitglieder werden. Sie haben kein Stimm- und Wahlrecht.
- (3) Die Mitgliedschaft wird dadurch erworben, daß der Beitritt zur Gesellschaft schriftlich erklärt wird und der Vorstand die Aufnahme als Mitglied bestätigt.

¹ Sitz der Gesellschaft ist Köln (§ 1 Abs. 2 der Satzung). Geschäftsstelle: Gustav-Heinemann-Ufer 58, 50968 Köln.

Vorstand und Wissenschaftlicher Beirat der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V.

Vorstand: Prof. Dr. *Roman Seer* (Vorsitzender); Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht Prof. Dr. *Arndt Raupach* (Stellv. Vorsitzender); Prof. DDr. *Hans Georg Ruppe*; Ministerialdirektor *Florian Scheurle*; Präsident des Bundesfinanzhofs Dr. h.c. *Wolfgang Spindler*; Verleger Dr. h.c. *Karl-Peter Winters* (Schatzmeister und Leiter der Geschäftsstelle); Rechtsanwalt Dr. *Jens Schönfeld* (Schriftführer).

Vorstand und Wissenschaftlicher Beirat

Wissenschaftlicher Beirat: Prof. Dr. *Wolfgang Schön* (Vorsitzender); Wirtschaftsprüfer und Steuerberater Prof. Dr. *Markus Achatz*; Prof. Dr. *Dieter Birk*; Lt. Ministerialrat *Hermann B. Brandenburg*; Prof. Dr. *Werner Doralt*; Präsidentin des Bundesfinanzhofs a.D. Dr. *Iris Ebling*; Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof a.D. Prof. Dr. *Peter Fischer*; Prof. *Gisela Frick*, MdB a.D.; Prof. Dr. *Johanna Hey*; Prof. Dr. *Rainer Hüttemann*; Richterin am Bundesfinanzhof Prof. Dr. *Monika Jachmann*; Richter des Bundesverfassungsgerichts a. D. Prof. Dr. Dr. h.c. *Paul Kirchhof*; Prof. Dr. *Claus Lambrrecht*, LL.M.; Prof. Dr. *Michael Lang*; Prof. Dr. *Joachim Lang*; Prof. Dr. *Moris Lehner*; Rechtsanwältin und Steuerberaterin Dr. *Bettina Lieber*; Richter des Bundesverfassungsgerichts Prof. Dr. h.c. *Rudolf Mellinghoff*; Ministerialdirigent *Gert Müller-Gatermann*; Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Steuerberater Dr. *Jürgen Pelka*; Richter am Bundesfinanzhof Prof. Dr. *Heinz-Jürgen Pezzer*; Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht Prof. Dr. *Detlev J. Piltz*; Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht Prof. Dr. *Arndt Raupach*; Prof. Dr. *Wolfram Reiß*; Präsident der Bundesfinanzakademie a.D. Dr. *Detlef Roland*; Prof. DDr. *Hans Georg Ruppe*; Ministerialdirektor *Florian Scheurle*; Ministerialdirigent *Eckehard Schmidt*; Rechtsanwalt Dr. *Jens Schönfeld*; Prof. Dr. *Roman Seer*; Prof. Dr. *Hartmut Söbn*; Präsident des Bundesfinanzhofs Dr. h.c. *Wolfgang Spindler*; Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Steuerberater Prof. Dr. *Joachim N. Stolterfoht*; Ministerialdirigent a.D. Prof. Dr. *Jochen Thiel*; Verleger Dr. h.c. *Karl-Peter Winters*.

Ehrenmitglieder

Heinrich Wilhelm Kruse, Dr., Universitätsprofessor (em.), Bochum

Klaus Tipke, Dr., Universitätsprofessor (em.), Köln

Teilnehmerverzeichnis

- Achatz*, Markus, Dr., Professor, Universität, Linz
Aigner, Gernot, Dr., Biberbach
Albers, Jürgen, Senatsdirektor, Bremen
Althöfer, Cord, Leitender Regierungsdirektor, Münster
Anzinger, Heribert M., Dr., Juniorprofessor, Technische Universität, Darmstadt
Axer, Georg, Universität, Erfurt
Balke, Michael, Dr., Richter am Finanzgericht, Dortmund
Balle, Vera, Universität, Heidelberg
Becht, Bernhard, Dr., LL. M., Regierungsdirektor, Trippstadt
Beck, Karin Margarete Ernestine, Dr., Max-Planck-Institut, München
Beckerath, von, Hans-Jochem, Dr., Professor, Vors. Richter am Finanzgericht, Ratingen
Beckmann, Thomas, Dr., Richter am Finanzgericht, Berlin
Besenfelder, Otto, Dipl.-Betriebswirt, Steuerberater, Witten
Biering, Ines, Rechtsanwältin, Steuerberaterin, Köln
Billau, Jakob, Universität, Heidelberg
Bilsdorfer, Peter, Dr., Professor, Vizepräsident des Finanzgerichts, Saarbrücken
Birk, Dieter, Dr., Professor, Münster
Birkhan, Hermann Josef, Regierungsdirektor, Königswinter
Bock, Christina, Steuerberaterin, Nördlingen
Böcker, Thomas, Dipl.-Jurist, Regierungsrat, Essen
Bowitz, Hans-Hermann, Dr., Walldorf
Brinkamp, Bernd, Rechtsanwalt, Köln
Brinkmann, Rebecca Alike, Bochum
Brosig, Klaus, Steuerberater, Varel
Brosig, Oliver, Varel
Broß, Hermann-Josef, Ministerialrat, Finanzministerium NRW, Düsseldorf
Büchter-Hole, Claudia, Richterin am Finanzgericht, Münster
Bubs, Oliver, Dr., Vors. Richter am Finanzgericht, Schwentimental
Christensen, Markus, Weede
Cloer, Adrian, Dr., Professor, Dipl.-Verwaltungswirt, Rechtsanwalt, Steuerberater, Berlin
Damerow, Max-Dieter, Rechtsanwalt und Notar, Steuerberater, Hannover
Dedekind, Axel, Richter am Finanzgericht, Kiel
Desens, Marc, Dr., Münster
Dickert, Michael, German-British Chamber of Industry & Commerce, London
Domnick, Ralf, Düren

- Dorenkamp*, Christian, Dr., LL. M., Dipl.-Verwaltungswirt, Rechtsanwalt,
Köln
Dreeßen, Kai, Richter am Finanzgericht, Hamburg
Drüen, Klaus-Dieter, Dr., Professor, Universität, Düsseldorf
Drüen-Berendes, Christiane, Oberregierungsrätin, Selm
Dudde, Kristina, Rechtsanwältin, Frankfurt
Düll, Christian, LL. M., Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Nördlingen
Düll, Gunther, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Rechts-
beistand, Nördlingen
Eckhoff, Rolf, Dr., Professor, Schlangenbad-Georgenborn
Ehmcke, Torsten, Dr., Professor, Präsident des Finanzgerichts a. D., Müns-
ter
Ehrhardt-Rauch, Andrea, Dr., Richterin am Finanzgericht, Augsburg
Eichberger, Michael, Dr., Professor, Richter des Bundesverfassungsgerichts,
Karlsruhe
Englisch, Joachim, Dr., Professor, Universität, Augsburg
Eppers, Norbert, Richter am Finanzgericht, Köln
Eversloh, Udo, Verlag Recht und Wirtschaft, Frankfurt a.M.
Fabel, Christiane, München
Filtzinger, Stephan, Ministerialrat, Mainz
Fink, Andreas, München
Fischer, Clemens, Dr., Heidelberg
Fischer, Peter, Dr., Professor, Vors. Richter am Bundesfinanzhof a. D., Düs-
seldorf
Fromm, Andreas, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Koblenz
Gabert, Isabel, Mülheim
Geisenberger, Ute, Rechtsanwältin, Freiburg
Gerbers, Axel, Rechtsanwalt, Bremen
Gerten, Andreas, LL. M., München
Geserich, Stephan, Dr., Richter am Finanzgericht, Karlsruhe
Geuenich, Marco, Dr., Rechtsanwalt, Düsseldorf
Gödden, Hermann, Regierungsdirektor, Essen
Graw, Christian, Richter am Finanzgericht, Solingen
Gress, Daniel, Universität, Heidelberg
Grigat, Hans-Georg, Oberfinanzpräsident, Münster
Groll von, Rüdiger, Professor, Richter am Bundesfinanzhof a. D., Rechts-
anwalt, München
Gurtner, Hannes, Dr., Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Linz
Haep, Günter, Richter am Finanzgericht, Hannover
Hahn, Gabriele, Präsidentin des Bundeszentralamts für Steuern, Bonn
Haider, Johanna, Düsseldorf
Hasler, Martina, Bochum
Haydl, Karl-Heinz, München

- Heinrich*, Johannes, Dr., Professor, Graz
Hensel, Claus A., Dipl.-Kaufmann, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Frankfurt
Henze, Thomas, M.L.E, Gerichtshof der Europäischen Union, Luxemburg
Herbert, Ulrich, Dr., Vors. Richter am Finanzgericht, Berlin
Herre, Susanne, Dr., Referatsleiterin, IHK, Stuttgart
Hey, Johanna, Dr., Professor, Köln
Heyes, Martin, Steuerberater, Düsseldorf
Heymann, Robert C. J., Rechtsreferendar, München
Hildebrandt, Bernd, Leitender Regierungsdirektor, Oberfinanzdirektion, Koblenz
Hofer, Miriam, Mag., Linz
Hoffmann, Peter, Steuerberater, Lüneburg
Hofstede, Manfred, Rechtsanwalt, Köln
Hoppe, Jürgen F., Dr., Rechtsanwalt, Hannover
Horlemann, Heinz-Gerd, Dr., Oberregierungsrat, Herzogenaurach
Huang, Shih Chou, Dr., Tainan City Taiwan ROC
Huber, Matthias, Heidelberg
Hufeld, Ulrich, Dr., Professor, Heidelberg
Hüllmann, Markus, Rechtsanwalt, Steuerberater, Köln
Hummel, David, Leipzig
Hundt-Eßwein, Hans U., Regierungsdirektor, Bergisch Gladbach
Hüttemann, Rainer, Dr., Professor, Universität, Bonn
Iburg, Fred, Senatsrat, Die Senatorin für Finanzen, Bremen
Jagusch, Sebastian, Witten
Jahndorf, Christian, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Bremen
Janke, Martin, Dr., Oberregierungsrat, Oberfinanzdirektion Rheinland, Köln
Jerabek, Sven, Bochum
Jochum, Heike, Dr., Professor, Pirmasens
Jorczyk, Volker M., Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Frankfurt
Kemper, Martin, Dr., Richter, Kempten
Kepplin, Carsten, Münster
Keß, Thomas, Dr., Dipl.-Finanzwirt, Rechtsanwalt, Köln
Keymer, Dietrich, Dr., Assessor, Haar
Kindl, Caroline, Wien
Kister, Jan-Hendrik, Dr., Richter am Finanzgericht, Münster
Kleikamp, Antonius, Rechtsanwalt, Bad Homburg
Klemke, Sina, Dipl.-Juristin, Dortmund
Kleyboldt, Ludger, Dr., Rechtsanwalt, Verlag Neue Wirtschaftsbriefe, Herne
Klüver, Burkhard, Rechtsanwalt und Notar, Bremen
Koberg, Peter, Dr., Rechtsanwalt, Frankfurt
Konrad, Karlheinz, Regierungsdirektor, Bundesfinanzhof, München

- Korf*, Ralph, Rechtsanwalt, Steuerberater, München
Korfmacher, Michael, Rechtsanwalt, Steuerberater, Rostock
Körner, Jan, Rechtsanwalt, Ludwigshafen
Korte, Hans-Peter, Dr., Präsident des Finanzgerichts, Karlsruhe
Kossack, Harald, Vors. Richter am Finanzgericht, Münster
Kraeusel, Jörg, Ministerialdirigent, Bundesministerium der Finanzen, Berlin
Kramer, Jörg-Dietrich, Dr., LL. M., Ministerialrat a. D., Siegburg
Kramer, Marie Charlotte, Köln
Krauβ, Rolf Karl, Vizepräsident des Finanzgerichts a. D., Neumünster
Kreft, Volker, Dr., Richter am Finanzgericht, Bielefeld
Krey, Sylvia, Königswinter
Kruse, Heinrich Wilhelm, Dr., Professor, Hamburg
Kube, Hanno, Dr., Professor, LL. M., Universität, Mainz
Kurzenberger, Jörg F., Remshalden
Lambrecht, Claus, Dr., Professor, LL. M., Präsident des Finanzgerichts,
Cottbus
Lamprecht, Philipp, Dr., Regierungsrat, Berlin
Lang, Joachim, Dr., Professor, Bergisch Gladbach
Lange, Hans-Friedrich, Dr., Professor, Richter am Bundesfinanzhof, Mün-
ster
Lausterer, Martin, Dr., lic. oec. HSG, Rechtsanwalt, München
Lavrelashili, Nina, Wiesbaden
Lehner, Moris, Dr., Professor, Universität, München
Leibohm, Thomas, Berlin
Leidel, Peter, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Rechtsbeistand, Regen
Leipold, Carsten, Dr., Universität, Heidelberg
Lieber, Bettina, Dr., Dipl.-Finanzwirt, Rechtsanwältin, Steuerberaterin,
Düsseldorf
Liedtke, Stefan, LL. M., Dipl.-Finanzwirt, Rechtsanwalt, Steuerberater,
Düsseldorf
Lingemann, Wolfgang, Dr., Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln
Lippross, Otto-Gerd, Dr., Professor, Münster
Löbr, Kerstin, Dr., Rechtsanwältin, Berlin
Looks, Nicole, Steuerberaterin, Frankfurt
Loose, Matthias, Dr., Richter am Finanzgericht, Bochum
Mann, Alexander, Dr., Assessor, Frankfurt a.M.
Mann, Martin, Dipl.-Betriebswirt, Steuerberater, Hemmingen
Martin, Suse, Dr., Vors. Richterin am Bundesfinanzhof, München
Martini, Ruben, Heidelberg
Mellinghoff, Rudolf, Dr. h. c., Professor, Richter des Bundesverfassungs-
gerichts, Karlsruhe
Mertgen, Bettina, Rechtsanwältin, Frankfurt
Meßbacher-Hönsch, Christine, Richterin am Bundesfinanzhof, München
Meyer, Berthold, Vors. Richter am Finanzgericht, Ratingen

- Meyer*, Martin, Regierungsdirektor, Oberfinanzdirektion, Magdeburg
Micker, Lars, Dr., LL. M., Rechtsanwalt, Düsseldorf
Möhlenkamp, Karen, Dr., Rechtsanwältin, Düsseldorf
Möller, Veronika, Richterin am Finanzgericht, Raubling
Muhler, Manfred, Dr., Richter am Finanzgericht, Gungelshausen
Musil, Andreas, Dr., Professor, Universität, Potsdam
- Nacke*, Aloys, Dr., Richter am Finanzgericht, Hannover
Nangia, Zuzanna, Weiden i.d. Oberpfalz
Neeser, Alexander, Dr., Rechtsanwalt, DIHT, Berlin
Neumann, Steffen, Dr., Ministerialdirigent, Finanzministerium NRW, Düsseldorf
Nieskens, Hans, Dr., Professor, Nordkirchen
Novacek, Erich, Dr., Linz
- Obermair*, Stefan, Dr., Bundesfinanzhof, München
Oellerich, Ingo, Dr., Rechtsanwalt, Bremen
Oertel, Eva, Rechtsreferendarin, München
Ott, Siegfried, Dr., Ministerialrat im Bundesministerium für Finanzen, Wien, a. D., Wien
- Peetz*, Carsten, Rechtsanwalt, Steuerberater, Berlin
Pelka, Brankica, Dr., Köln
Pelka, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Köln
Pfahler, Stefanie, Augsburg
Pfister, Patrick, Mag., Wien
Philipowski, Rüdiger, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Steuerberater, Alfter
Pich, Hildegard, Leitende Ministerialrätin, Finanzministerium NRW, Düsseldorf
Pickelmann, Peter, Dipl.-Finanzwirt, Erlangen
Plücker, Helmut, Präsident des Finanzgerichts, Düsseldorf
Pondelik, Marc, Korb
Probst, Ulrich, Dr., Vors. Richter am Finanzgericht, Putzbrunn
Proff zu Irnich, *Freiherr v.*, Maximilian, Düsseldorf
Prusko, Anselm, Weiden i.d. Oberpfalz
Prusko, Dietmar, Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Weiden i. d. Oberpfalz
- Rauch*, Steffen, Dr., Richter am Finanzgericht, Stuttgart
Raupach, Arndt, Dr., Professor, Rechtsanwalt, München
Reichold, Rahel, Universität, München
Reimer, Ekkehart, Dr., Professor, Universität, Heidelberg
Reiß, Wolfram, Dr., Professor, Universität, Erlangen-Nürnberg
Rode, Oliver, Dr., Rechtsanwalt, Düsseldorf
Roland, Detlef, Dr., Präsident der Bundesfinanzakademie a. D., Bonn
Rother, Eila, Richterin, München
Rüping, Heike, Dr., Bochum

- Ruppe*, Hans Georg, DDr., Professor, Graz
Rust, Michael, Leipzig
Rutemöller, Michael, LL. M., Recke
- Sauer*, Gisbert, Berlin
Schäfers, Dirk, Dortmund
Schenke, Ralf P., Dr., Professor, Münster
Schlewitz, Simone, Berlin
Schlosser, André, Rechtsreferendar, Neuhofen
Schmidt, Sonja, Richterin am Finanzgericht, Kassel
Schmitz van Hülst, Andreas, Finanzpräsident, Oberfinanzdirektion Düsseldorf, Köln
Schmitz, Christoph, Ministerialrat, Mönchengladbach
Schönfeld, Jens, Dr., Rechtsanwalt, Bonn
Schulte, Wilfried, Dr., Professor, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Rechtsanwalt, Essen
Schulze, Erhard-Veit, Dr., Steuerberater, Rentenberater, Offenbach am Main
Schwarz, Bernhard, Dr., Professor, Hamburg
Schwidetzky, Walter, Professor, California Westen School Of Law, San Diego CA USA
Seer, Roman, Dr., Professor, Wuppertal
Seiler, Christian, Dr., Professor, Universität, Erfurt
Seiler, Doreen, München
Sieber, Roland, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Korntal-Münchingen
Siebert, Wolfgang, Dr., Vors. Richter am Finanzgericht, Freiburg
Sieker, Susanne, Dr., Professor, Universität, Halle-Wittenberg
Söhn, Hartmut, Dr., Professor, Passau
Specker, Gerhard, Dr., Rechtsanwalt, Berlin
Spiegel, Judith, Essen
Spindler, Wolfgang, Dr. h. c., Präsident des Bundesfinanzhofs, München
Stadie, Holger, Dr., Professor, Universität, Leipzig
Stadlhofer-Wissinger, Angelika, Dr., Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln
Stahl, Christian, Rechtsanwalt, Walldürn
Steinhauser, Harald, Steuerberater, Nürnberg
Stodal, Barbara, München
Stolterfoht, Joachim N., Dr., Professor, Rechtsanwalt, Steuerberater, Freiburg/Breisgau
Striepen, Kathrin, Wetter
Strimitzer, Eugen, Dr., Steuerberater, Mödling
Suck, Jendrik, Dortmund
- Tappe*, Henning, Dr., Universität, Münster
Taucher, Otto, Dr., Professor, Steuerberater, Graz
Teufel, Oliver, Universität, Heidelberg
Thebrath, Hermann, Dr., Rechtsanwalt und Notar, Schalksmühle

- Thebrath*, Pascal, Schalksmühle
Theil, Clemens, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, München
Thiede, Sven, Richter am Finanzgericht, Hessisches Finanzgericht, Kassel
Timmerberg, Sarah, Hertten-Disteln
Trampler, Dominic, Heidelberg
Tumpel, Michael, Dr., Professor, Linz
Ufer, Pascal, Heidelberg
Versin, Gloria, Rechtsreferendarin, Münster
Versin, Volker, Dr., Professor, Münster
Volmering, Björn, Berlin
Wagner, Klaus J., Dr., Richter am Finanzgericht, Langenfeld
Wallis, von, Georg, Rechtsanwalt, Berlin
Weckerle, Thomas, Dr., LL. M., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Hagen
Weigel, Martin, Richter am Finanzgericht, Gotha
Weinacht, Herbert, Regierungsdirektor a. D., Denzlingen
Weitemeyer, Birgit, Dr., Professor, Bucerius Law School, Hamburg
Wendt, Michael, Richter am Bundesfinanzhof, München
Wendt, Volker, Dr., Mülheim a. d. Ruhr
Werner, Michael, Oberfinanzdirektion, Koblenz
Wernsmann, Rainer, Dr., Professor, Universität, Passau
Wesselbaum-Neugebauer, Claudia, Dr., Steuerberaterin, Universität, Wuppertal
Weymüller, Rainer, Richter am Finanzgericht, München
Widmann, Werner, Ministerialdirigent, Mainz-Kastel
Winter, Stefan, Dresden
Winters, Karl-Peter, Dr. h. c., Köln
Wohlfahrt, Beate, Dipl.-Kauffrau, Mannheim
Zelyk, Marcus, Universität, Heidelberg
Zugmaier, Oliver, Dr., Rechtsanwalt, München

Stichwortverzeichnis

- 1. und 2. MwSt-RL 6, 55 ff., 152, 199
- 6. EG-Richtlinie 3, 59 f., 149, 162, 199, 346 f., 389, 405 f., 465
- 8. MwSt-RL 59 f., 63, 180, 238
- Abbey-National, EuGH 311 f.
- Abgabensicherungsgesetz 2007 479
- Abgrenzung
 - Anschaffungs-/Herstellungskosten 439
 - (un-)entgeltlicher Umsatz 281 ff.
 - (nicht-)kommerzieller Handel 200
 - Unternehmer/Nichtunternehmer 33, 36 ff., 302 ff.
- Abholbestätigung 469
- Abhollieferung 189
- Absicht
 - der Geschäftsfortführung 414 f.
 - Verwendungs- 447 f., 450
- Abstellen, Fahrzeuge 430
- Administrierbarkeit 193 ff., 212 ff.
- Änderung der Verhältnisse, Grundstück 451 ff.
- Aktivierungsgebot 457
- Albert Collée, EuGH 263 f., 462, 468 ff.
- Alltägliche Geschäfte 442
- Alleineigentümer 283, 416
- Allphasenprinzip 15, 17, 111 ff., 480
- Alternativvorschläge 20 ff.
- Altbauten 423, 435
- Altenheime 155, 327, 353, 431
- Amtshilfe 106 f., 194, 341, 470
- Anlagevermögen 453, 455 f.
- Annoncenzeitschrift 114
- Ansässigkeit 167, 212
 - Leistungsempfänger 210, 214
- Anschaffung-/Herstellungskosten 288, 297, 438 ff., 445 ff.
 - nachträgliche 453, 458 ff.
- Arbeitnehmeroutsourcing 34 ff.
- Arbeitnehmerverbrauch 284, 294 ff.
- Arbeitskleidung 295 f.
- Arbeitszimmer 445
- Arzt 153
- Atypische Unternehmer 179, 214
- Auch-Hoheitsbetrieb 348
- Aufbewahrungspflicht, Rechnung 117 f., 442
- Aufkommensverteilung 73
- Aufteilung
 - Gesamtkaufpreis 434
 - Vorsteuer 319 ff., 373, 446 f., 449 f., 506
- Aufteilungsmaßstab 322, 450, 452
- Aufteilungsverfahren 450
- Aufzeichnungspflichten 60, 109 ff., 458
- Ausfallschätzungen 112
- Ausfuhrerstattung 253
- Ausfuhrlieferung 148, 181, 466 f., 499
- Ausgaben 281, 287 ff., 439, 446
- Ausgangsumsatz 17 f., 34, 37, 221, 225, 234, 259, 314 ff.,
 - der öffentlichen Hand 338 ff.
- Ausgleichszahlungen 412
- Auskunfts Austausch 32, 93, 116, 175, 183 f., 193 f., 213, 223, 239
- Ausland
 - Dienstleister 403
 - Doppelorganschaft 404
 - Einkaufsniederlassung 402
 - Grundstücksvermietung 448
 - Informationsaustausch 32, 93, 116, 175, 183 f., 193 f., 213, 223, 239
 - Off shoring 401
 - Organschaft 400, 403
 - Umsätze 448
- Ausschlussfristen 263 f.

- Ausschlussumsätze 434
 Ausstellungen 411, 422

 B2B-Umsätze 4 f., 78 f., 177
 B2C-Umsätze 4, 79, 99
 Bauaufwand 450
 Baufortschritt 453, 478
 Baugrundstücke 422 f.
 Baukosten 254, 298
 – künftige 425
 Bauleistungen 72, 411, 421, 425, 440
 Baumaterial 442
 Bebauung 411, 421, 441, 447
 Bedarfsdeckungsgeschäfte 359
 Beherbergungsumsätze 226, 236, 430
 Beihilfenrecht 326, 332 f., 343, 345, 352, 360, 373
 Beistandsleistung, entgeltliche 106
 Belegnachweise 461 ff.
 – Funktion 472, 474 f.
 – bei innergemeinschaftlicher Lieferung 467 ff.
 – Nichterfüllung 67, 111, 463, 469 f., 483
 Bemessungsgrundlagen 7, 133, 187, 259, 285, 287 ff., 501
 – und Grunderwerbsteuer 425, 437
 – Immobilien 436 ff.
 – Mindest- 282, 437 f.
 Berichtigung, Vorsteuer 288 ff., 450 ff.
 Berichtigungsobjekte, Grundstücke 453 ff.
 Berichtigungspflicht 456
 Berichtigungszeitraum 45, 256, 288, 290 f., 300, 416, 439, 447, 453 ff.
 – eigenständiger 455
 Bestandteile 186, 258, 408, 453, 455
 – Schein- 428
 – wesentliche 422
 Besteuerungshoheit 79 f.
 Bestimmungsland 49, 147
 Bestimmungslandprinzip 49, 66 ff., 147 f., 167, 497

 Beteiligungen 306 ff.
 – juristische Person des öffentlichen Rechts 349 f.
 – strategische 318 f.
 Betrieb gewerblicher Art 7, 105 f., 304, 418, 501
 – Bemessungsgrundlagen 353 f.
 – gemeinnütziger 335 f., 348, 356 f.
 – öffentliche Hand 325 ff.
 Betriebsstätte 200, 206, 362
 Betrugsanfälligkeit, Mehrwertsteuersystem 67, 74 ff., 498
 Beweislastverteilung 97, 470, 481, 484, 488
 Beweismittel, Unbeschränktheit 468, 471
 BFH
 – Anwendungsvorrang von EG-Richtlinien 155, 158
 – Leistungsortbestimmung 215 f.
 – Outsourcing 392 ff.
 – Steuerbefreiungen 155 ff.
 – Vertrauensschutz
 – innergemeinschaftliche Lieferung (§ 6a Abs. 4 UStG) 468 ff.
 – Vorsteuerabzug 478 ff.
 Binnenmarkt 3 ff., 10, 15, 27, 54 ff., 360
 Binnenmarkt-Richtlinie 4, 60 ff.
 Bodenschätze 428
 Briefkastensitz 244, 477
 Bruchteilsgemeinschaft 283, 416 f.
 Buchnachweise 461 ff.
 Bürokratiekosten 109, 113, 124
 Bundesfinanzhof, s. BFH
 Bundesverfassungsgericht 144 ff., 159 ff.
 – Organstreitverfahren 164
 – Solange-Rspr. 144 f., 159 f., 502 f.
 – Verwerfungsmonopol 159 ff.
 Bundessteuerverwaltung, Einführung einer zentralen 104
 Bupa-Hospitals, EuGH 257 f.
 Bußgeld 117 f.

- Cadbury-Schweppes, EuGH 253, 260, 276, 504
Campingplätze, Vermietung 427, 431
Centralan Property, EuGH 256
Centros, EuGH 252 f.
Cibo-Participations, EuGH 312 f.
Clearing-System 60, 96, 100, 132, 177, 238, 243
CPU 486
Cross-Border-Leasing 80, 92, 217
- Dauerwohnrecht 430
DBA 6, 81, 168, 206
Deklarationspflichten 109 ff., 192, 213
Dienstleistungen 80 f.
– Katalog 201, 210 ff., 357
– Ort 169 ff.
– teilweise unternehmerisch verwendete 293 f.
– veranstaltungsbezogene 229 ff.
Dienstleistungskommission 352, 430
Dienstleistungsort-RL 62 f.
Differenzbesteuerung 469
Dividenden 307, 323, 347
Dokumentation, schriftliche 4, 67, 197, 293, 473, 475, 478
Doppelbelastung 168, 293, 424
Doppelbesteuerung, Gefahr 6, 79 ff., 360, 498
Doppelorganschaft 404
Dreiecksgeschäfte 196 ff.
Dritter (§ 3 Abs. 1 UStG) 195
– gesamtschuldnerische Haftung 262
Drittlandsgebiet 178, 361 f.
Drittlandsunternehmer 63, 70, 92, 100, 120
Drittdienstleister, Outsourcing 395 ff.
Druckerzeugnisse 115
Durchschnittssatzbesteuerung 163, 430, 432, 451
- E-commerce Dienstleistungen 243
Ecotrade, EuGH 78, 463 f., 505
EG-Richtlinie(n)
– 6. - 3, 59 f., 149, 162, 199, 346 f., 389, 405 f., 465
– Anwendungsvorrang 155, 158
– Kompatibilität 24 ff., 144 ff., 158 ff.
– Steuerbefreiungen 146, 155 ff.
– s. auch Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie; Richtlinien der EU
Ehegatte, Vermietung an - 417, 435, 444
Ehegattengemeinschaft 436
Eigentümergeinschaften 436 ff.
Eigenverbrauch 7, 279 ff.
– s. auch unentgeltliche Wertabgabe
Einfamilienhaus 119, 413, 444 f.
Einfuhren 65, 79, 115
Eingangsleistungen 98, 147, 150 f., 365, 388, 406
Eingangsrechnungen, gefälschte 114
Einheitliche
– Leistung 219, 237, 259, 432, 459
– Willensbildung 399, 417
Einkaufsniederlassung, Ausland 402
Einkommensverwendung 11 ff., 65, 284, 298, 503
Einphasenbesteuerung 17, 27, 51
Einzelhandelssteuern 111
Elektronischer Geschäftsverkehr 5, 63, 69 f., 92, 120 ff., 207, 390
Empfängerortsprinzip 69 f.
Empfangsbestätigung, fehlende 467, 471, 474 f.
Emsland-Stärke, EuGH 253
Endverbraucher 11, 20 ff., 51, 79, 99, 107, 187 f., 284, 441
– Leistungen an –, Ort 228
– öffentliche Hand 358 ff.
Enger Zusammenhang 421
Entgelt, marktübliches 438
Entgeltlicher Umsatz 281 f., 284, 297, 411, 416, 437, 452

- Entnahme, Grundstück 291, 413 ff., 426 f.
- Erbbaurechte 422, 431, 440, 446
- Erhaltungsaufwand 458
- Erhebungsdefizit 112, 115, 193 ff., 212 ff.
- Erwerbsschwelle 117, 179, 188, 191, 214
- EuGH
- Auslegungsmonopol 162, 504
 - innergemeinschaftliche Lieferung 462 ff.
 - mangelhafte Rechnungen 480
 - Outsourcing 389 ff.
 - Steuerbefreiungen 144 ff., 155 ff.
 - Steuermisbrauch, Bekämpfung 6, 246, 251 ff., 464 ff., 504
 - Vorabentscheidung 81, 101, 123, 145, 159 ff., 341, 418, 424, 503
 - Vorlagepflicht 162 f., 503
 - Vorsteueraufteilung 320 ff.
 - Zuständigkeit 144
- EU-Mehrwertsteuer 90 f.
- Europäischer Binnenmarkt 106, 122, 178
- Europäischer Gerichtshof, s. EuGH
- Europäische Kommission 122
- EWG/EG-Vertrag 159
- Fahrzeuge 116, 264, 288, 418, 427
- Abstellen 430
 - Erwerb 61, 107, 116, 188, 190, 194, 264, 499
 - Leasing 92
 - Neufahrzeuge 116, 264
 - Privatnutzung 123 f.
- Federation of Technological Industries, EuGH 20, 76, 98, 262 f., 465, 481
- Feste Niederlassung 69, 80, 182, 199, 204 ff.
- Ferienwohnungen 427, 430
- Finanzbereich, Outsourcing 388 ff.
- Finanzierungsleasing 184, 258
- Finanzleistungen 388 f.
- Fingierte
- Ausfuhren 114
 - Ausgangsumsätze 259
- Formale Nachweise 461 ff.
- Allgemeines 462 ff.
 - Funktion 470, 472 ff., 474 f.
 - innergemeinschaftliche Lieferung 467 ff.
 - Vorsteuerabzug 476 ff.
- Formelle Bestandskraft 450
- Flurbereinigungsverfahren 412
- Flurschäden 412, 429
- Forstwirte 162, 430, 441
- Fraktionierte Steuererhebung 17 f., 71 f., 78
- Freigrenzen 155
- Fristenregelung 263 ff.
- Gästezimmer 430
- Gegenstand, separater 444
- Gemeinnütziger Betrieb gewerblicher Art 335, 348, 356 f.
- Gemeinnützigkeit(srecht) 117, 155 f., 335 f., 345, 361
- Gemeinschaftsrecht
- Grundfreiheiten 12, 27 ff., 84, 126, 153, 252, 360, 504
 - Grundstücke 422 f., 426 f., 433
 - Kompatibilität, nationales Recht 24 ff., 144 ff., 158 ff.
 - Missbrauchsbekämpfung 6, 246, 251 ff., 464 ff., 504
 - öffentliche Hand, Besteuerung 331 ff.
 - Vermietung und Verpachtung 427
 - Steuerbefreiungen 146, 155 ff.
- Gesamtkaufpreis, Aufteilung 434
- Gesamtschuldnerische Haftung 97 ff., 480
- Geschäftsveräußerung 282 f., 311, 413 ff., 452, 459
- Gesellschaftsanteile 306 f.
- Gesetze, nationale 144 ff.
- Gewaltenteilungsgrundsatz 161 ff., 503

- Gewerbliche(r)
 - Art, Betrieb
 - gemeinnütziger 335, 348, 356 f.
 - öffentliche Hand 325 ff.
 - Räume 434
 - Tätigkeit 36, 221, 304, 310
 - Verwendung 256 f.
- Gleichbehandlungsgebot 43, 143 f., 148 ff., 285 f.
- Gleichheitssatz 144, 146, 153 f., 164, 224
- Gleichstellungsfiktion 433
- Global contracts 217
- Golfclub 156
- Grauer Markt 486
- Grenzausgleich 54 ff., 65 ff., 168 ff., 360, 507
- Grenzkontrollen, Wegfall 4, 54, 60, 90, 114, 132, 168 ff., 360, 465
- Grenzüberschreitende Umsätze 4, 6, 14 ff., 52 ff., 78 f.
- Grunddienstbarkeit 430
- Grunderwerbsteuer(gesetz) 423 ff., 437
 - Doppelbelastung 424
- Grundfreiheiten 27 ff., 84, 126, 153, 360
- Grundstücke 409 ff.
 - Ausland 448, 485
 - Bauleistungen 72, 421, 425, 441
 - Bebauung 411, 421, 441, 447
 - Eigentümergemeinschaften 436
 - Entnahme 411, 413 ff., 426 f.
 - Erwerb 421
 - Geschäftsveräußerung 413 ff., 452, 459
 - Lage 421
 - Lieferung 412 ff., 422 ff.
 - Mindestbemessungsgrundlage 282, 437 f.
 - nichtunternehmerische Nutzung 44, 411, 416, 419, 433
 - Nutzung 411, 416 ff.
 - Ort der Leistung 223 ff., 420 ff.
 - Pflege- und Reinigungsleistungen 411, 442, 456
 - private Nutzung 286
 - Rechnungsausstellung 410, 440 ff.
 - Steuerbefreiung 418, 422 ff.
 - Unterhaltung 411, 421, 441
 - Veräußerung 411, 413 ff., 451 f.
 - Vermietung und Verpachtung 224, 322, 417 ff., 427 f., 433 f., 438 ff.
 - Verwertung 411, 421, 441
 - Vorsteuerabzug 443 ff.
 - Zwangsversteigerungsverfahren 436
- Grundstücksmakler 225 f., 411, 421, 442, 454
- Grundstückssachverständige 411, 421
- Grundstücksteile 428 f., 434
- Guardia di Finanza 113
- Güter- und Dienstleistungsverkehr, grenzüberschreitender 52 ff., 82 ff.
- Gutgläubensschutz 76 ff., 461 ff.
 - Funktion der Rechnung 470, 472, 474 f.
 - bei innergemeinschaftlicher Lieferung (§ 6a Abs. 4 UStG) 110 f., 148, 182, 216, 235, 467 ff.
 - Rspr. des BFH 468, 471 f.
 - Rspr. des EuGH 462 ff.
 - beim Vorsteuerabzug 476 ff.
- Haftung
 - gesamtschuldnerische 97 ff., 480
 - des Leistungsempfängers 108
- Haftungsbescheid 108
- Halifax, EuGH 254 f.
- Harmonisierte Umsatzsteuer 9 ff., 166 ff., 248
 - Kompetenznorm (Art. 93 EG) 83 ff.
- Harmonisierungserfordernis 24 ff.
- HE-Fall; EuGH 444

- Heidelberger Umsatzsteuergesetzbuch 4, 300, 365
 – s. auch Kirchhof-Vorschlag
 Herkunftslandprinzip 170 f., 199, 242, 244, 499, 507
 Herstellung, Vorsteuerabzug 443 ff.
 Herstellungskosten 297, 438 f., 445 ff.
 – nachträgliche 458
 Hintermänner 485
 Hoheitsbetrieb 340, 342, 348 f. 362, 501
 Holding 306, 311 f., 385, 506

 IHK 138, 418 f.
 IMEI-Nr. 478
 Immobilien 409 ff.
 – s. auch Grundstücke
 Inbound-Fälle 361 f.
 Indirekte Besteuerung 11 ff.
 Informationsaustausch 32, 93, 116, 175, 183 f., 193 f., 213, 223, 239
 Inland, Ort der Leistung 119, 166 ff., 420 ff.
 Inlandsumätze 78, 119
 Innergemeinschaftliche Lieferung 75, 78, 89, 96 ff., 110, 148, 179 ff.
 – Administrierbarkeit 193 ff.
 – Beleg- und Buchnachweise 467 ff.
 – betrügerische 262 ff.
 – Ort 179 ff.
 – Rspr. des EuGH 462 ff.
 – Steuerbefreiung 462
 Innergemeinschaftlicher Erwerb 179, 189, 193
 Insolvenzverfahren 412
 Installation, Ort 185 ff.
 Institutioneller Nichtsteuerpflichtiger 116
 Internationale(r)
 – Güter- und Dienstleistungsverkehr 52 ff., 167 ff.
 – Unternehmen 217
 Internes Off shoring 401 f.

 Investrand, EuGH 313 f.
 Italien 111, 173, 205, 231, 251, 258, 401
 – Amnestie 30, 133, 136 f.
 – ricevuta fiscale 113

 Jahreswagenverkäufer 105
 Jahrmärkte 432
 Juristische Person des öffentlichen Rechts 188, 193, 213, 324 ff., 418
 – öffentliche Hand 39 ff., 324 ff.

 Karussellbetrug bzw.- geschäfte 54, 74 ff., 114 ff., 262 ff., 478
 – s. auch Missing-Trader-Betrug
 Kassennachschau 124
 Katalogdienstleistungen 201, 210 ff., 357
 Kaufanwartschaftsverhältnis 429
 Kerrut, EuGH 425
 Kirchhof-Vorschlag 4, 20 ff., 121, 132, 140, 148, 300, 498
 – s. auch Umsatzsteuergesetzbuch
 Kittel, EuGH 20, 76, 262 f., 464, 466, 478 f.
 Kleinbetragsrechnungsregelung 113
 Körperschaft des öffentlichen Rechts 105 f., 324 ff., 418
 Kommerzieller Handel 32, 177, 185, 200 ff., 210 f., 499
 Kontrollchips, Registrierkasse 124
 Kontrollmitteilungen 202
 Konzernstrukturen 385 ff., 506
 Kosmetikbereich, ermäßigte MWSt 123
 Krankenhaus 351 f.
 Kreditgewährung 149 f.
 Kreditinstitute 149, 153
 – Outsourcing 387 ff.
 Kretztechnik 313
 Künftige Baukosten 425
 Kultureinrichtungen 353
 Kurzfristige Vermietung 156, 226, 427, 430 f.

- Land- und forstwirtschaftlicher Betrieb 430
- Landwirte 164, 280
 - Katalog 201, 210 ff., 357
- Landwirtschaftskammer 417
- Leasing 184, 258
- Legasthenietherapeutin 156
- Leistung
 - einheitliche 219, 237, 259, 432, 459
 - entgeltliche 281 f., 284, 297, 411, 416, 437, 452
 - Grundstücke 409 ff.
 - Mindestbemessungsgrundlage 282, 437 f.
 - Ort 165 ff., 420 ff.
 - Bestimmung 169 ff.
 - Grundstücke 223 ff., 409 ff.
 - sonstige (§ 3 Abs. 9 UStG) 411, 417
 - sonstige (§ 4 Nr. 9a UStG) 124, 292, 295, 297, 411, 419 f., 433, 478, 444
- Leistungsempfänger
 - gutgläubiger 479
 - öffentliche Hand 324 ff.
 - Verlagerung der Steuerschuld auf - 119 ff., 284, 298 f., 331, 396, 412, 434 ff., 472, 478, 480
 - Vorsteuerabzugsrecht 478, 480
- Lieferung
 - grenzüberschreitende, s. innergemeinschaftliche
 - Grundstücke 411 ff.
 - Ortsbestimmung 165 ff.
 - ruhende 185, 189, 196, 420
 - unentgeltliche Wertabgabe 124, 279 ff., 286, 292, 295, 300, 411, 419 f., 424, 446, 451 f.
- Lieferungsgegenstand 412
- Mainzer Vorschläge zur Umsatzsteuer 121, 419
- Margenbesteuerung 34 f.
- Marktübliches Entgelt 438
- Maschinen, Vermietung 427, 431
- Materielle Tatbestandsvoraussetzung, Vorsteuerabzug 462 ff., 467 ff.
- Mehrfachbelastungsverbot 425
- Mehrwertsteuer, s. Umsatzsteuer
- Mehrwertsteuer-Erstattungs-RL 62 f.
- Mehrwertsteuer-Richtlinie
 - 1. und 2. 6, 55 ff., 152, 199
 - 6., s. 6. EG-Richtlinie
 - 8. 59 f., 63, 180, 238
- Mehrwertsteuersystem
 - Einführung 55 ff.
 - harmonisiertes 168, 248
 - Neutralität 14, 15 ff., 65 f., 162, 266 f., 360, 462, 465, 497, 500
 - Prinzipien 63 ff.
 - Systemschwächen 74 ff.
- Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie 6, 10, 50, 62, 238, 290 ff., 305
 - Änderung 24, 33, 45, 406 ff.,
 - Missbrauchsbekämpfung 6, 246, 251 ff., 464 ff., 504
 - Rechnungen 479 ff.
- Messen 226, 411, 422
- MIAS-Selbstabfrage 488
- Mindestbemessungsgrundlage 282, 296, 437 ff.
- Missbrauchsbegriff 251 ff.,
- Missbrauchsbekämpfung 6, 246, 251 ff., 464 ff., 504
- Missbrauchstatbestand 282, 504
- Missing-Trader-Betrug 20, 54, 74 ff., 95 f., 183, 262, 479
 - s. auch Karussellbetrug
- Miteigentumsanteil, Übertragung 283, 411, 416 ff., 444, 452
 - Zuordnung 417
- Mittler-Modell 4, 21, 23, 27, 33, 121, 132
- Montage, Ort 185 ff.
- Nachforschungspflicht 76, 239, 484, 487 f.

- Nachweispflichten, formale 461 ff.
- Nahverkehr 357
- Nationale(r/s)
 - Wirtschaftsverkehr 9 ff.
 - Recht
 - Steuerbefreiungen 144 ff., 423 f., 427 ff., 433
 - Grundstücke 423 f., 427 ff., 433
- Negativbeweis 484
- Nettoallphasenumsatzsteuer 55 ff.
- Netto Supermarkt, EuGH 87, 111, 175, 215, 466
- Neufahrzeug 116, 264
- Neutralitätsgebot/-grundsatz 14, 15 ff., 65 f., 162, 266 f., 360, 497, 500
- Nichtkommerzieller Handel 183, 188 ff., 200 ff., 499 f., 507
- Nichtunternehmer 33, 36 ff., 67, 79, 116 f., 120, 361
- Nichtunternehmerische(r)
 - Nutzung/Verwendung 44 f., 419
 - s. auch Grundstück
 - Sphäre 281, 294, 304 ff., 351, 354
 - Verbrauch 43 f.
- Niederlassung
 - feste 69, 80, 182, 199, 204 ff.
 - Outsourcing in - 398 f.
- Nießbrauch 422, 430, 432
- Notarieller Vertrag 415, 426, 436, 440, 442, 454
- Nutzflächen, tatsächliche 450
- Nutzung
 - Änderung, Grundstücke 451 f.
 - nichtunternehmerische 419 ff., 438 ff.
 - tatsächliche 81, 451
- OECD-MA 203, 206
- Öffentliche Hand 39 ff., 324 ff.
 - bezuschusste Leistungen an Private 353 ff.
 - im Binnenmarkt 360 ff.
 - Daseinsvorsorge 327 ff.
 - Hoheitsbetriebe 348
 - Organschaft 350
 - Steuerbefreiungen 353
 - Steuerermäßigungen 356 f.
 - als Steuerträger 358g.
 - Unternehmereigenschaft
 - Vermögensverwaltung 329, 347
- Österreich
 - Abgabensicherungsgesetz 2007 479
 - Initiativen 93, 122
 - s. auch Reverse Charge
 - Umsatzsteuer-Identifikations-Nr., Nichtüberprüfung 488
 - Umsatzsteuergesetz 105, 336 f.
 - Verfassungsgerichtshof, Rspr. 488
- Off Shoring 401
- One Stop Shop 92, 99 ff., 122, 243
- Opportunitätsprinzip 119
- Option 39, 39
 - Berichtigungszeitraum, Grundstück 290
 - Reverse Charge Modell 126
 - Steuerbefreiung, Verzicht 407, 410, 415, 418, 423, 427, 434 ff., 452
 - Steuerpflicht 36, 41, 56, 396, 407, 410, 415, 418, 423, 427, 434 ff., 452
 - Verrechnungspreise 222 f.
 - s. auch Steuerbefreiungen
- Optionsrecht, s. Option
- Orchester 153, 353
- Organschaft 399 f.
 - Ausland 400, 403
 - Doppel- 404
 - Inland 403 f.
 - öffentliche Hand 350 f.
- Organstreitverfahren 164
- Ort der Leistung 165 ff.
 - Bestimmung 169 ff.
 - Grundstücke 223 ff., 420 ff.
- Outbound-Fälle 361
- Outsourcing 385 ff., 506
 - echtes 395 f.
 - Konzernstrukturen 385 ff.

- Motive 386
- Rechtsprechung 389
- Part-Service, EuGH 258
- Pauschalierungsregelung 163
- Personenbeförderungsleistungen 237 ff.
- Pferdesportverein 156
- Pflegedienste 327, 353, 431
- Pflege, Grundstück 411, 421, 442, 456
- PKW-Standplätze, Vermietung 427, 432
- s. auch Fahrzeuge
- Pool 404 ff.
- Private
 - Indienstnahme -r 107 ff.
 - Konsum/Verbrauch 183, 279 ff.
 - Verwendung 286, 426
 - Vollzugspflichten 115 ff.
- Pro rata temporis 451, 454 f., 457
- Prozentuales Verhältnis, Vorsteuerabzug 450
- Qualitätsmanagement 417
- Quotale(s/r)
 - Miteigentum 416
 - Vorsteuerabzug 450
- Rabatt 297
- Rechenzentrum 392 f.
- Rechnung(en)
 - Aufbewahrungspflichten 117 f., 442
 - MwStSyStRL 472 f.
 - notwendiger Inhalt 476 f.
 - ordnungsgemäße 463, 476 ff.
- Rechnungsaufbewahrungspflicht 117 f., 442
- Rechnungsausstellung
 - Grundstücke 440 ff.
 - Vorsteuerabzug 476 ff.
- Rechnungsdoppel 467, 475, 505
- Rechnungserteilungspflicht 113, 441
- Rechnungsmängel 480, 505
- Rechtsanwaltskanzlei 207
- Rechtsform 330, 337
- Rechtsformneutralität 37, 205, 338, 405
- Rechtsmissbrauch 251 ff.
- Reformbedarf 53 ff., 82 ff., 245, 363 ff.
- Reihengeschäft 195 ff.
- Renovierungsarbeiten 442, 456
- Reparaturmaßnahmen 456
- Reverse-Charge-Verfahren 5, 22 ff., 25 ff., 70, 72, 93 ff., 119, 126, 401, 463, 488 f., 507
- Richtervorlagen 144 f., 164
- Richtlinien der EU 55 ff., 144 ff., 155 ff.
 - Anwendungsvorrang 158 ff.
 - Auslegung 4
 - Kompatibilität 24 ff., 144 f., 155 ff.
 - s. auch EG-Richtlinie(n)
- Richtlinien-Umsetzungsgesetz 439
- Richtlinien-Vorschlag 447
- Rohbauunternehmer 413
- Sachleistungen, Sozialversicherung 359
- Sachzuwendung 297 ff.
- Säumniszuschlag 119
- Schadensersatz 412, 429
- Schattenunternehmer 184
- SchaumwZwStG 117
- Scheinbestandteile 422
- Scheinsitz 477, 479, 486 f.
- Schließfächer, Vermietung 427
- Schlüsselfertiges Haus 413
- Schriftliche Erklärung 443
- Schwellenwert 93 f.
- Securenta, EuGH 38, 304, 308, 314, 322 f., 506
- Seeling, EuGH 279, 286 f., 426, 433, 439, 446 f., 500
- Separater Gegenstand 444
- Sex-Checks 120
- Sitzortprinzip 70 f., 87 ff.

- Solange-Rechtsprechung, BVerfG
 - 144 f., 159 f., 502 f.
- Sollprinzip 119, 130
- Sonstige Leistungen 171, 177, 184,
 - 304, 362, 411, 421 f., 425, 456 f.
 - Ort 199 ff., 361
- Sorgfalt, ordentlicher Kaufmann
 - 216, 263, 266, 466, 473 f., 483 ff.
- Sozialabgabenverkürzung 124
- Speditur 179
- Sphärentheorie 304 ff.
- Steuerausfall 18 ff., 25 ff., 74 f.,
 - 112 f., 126
- Steuerbarkeit,
 - Grundstücke 409, 412 ff.
 - Inland 166 ff.
 - Umsätze 11, 36 ff., 310 ff., 351 ff.
- Steuerbefreiungen 46 ff., 143 ff.,
 - 422 ff.
 - Altenheime/Pflegeheime 155, 327, 353, 431
 - Bankumsätze 9, 150, 388 f.
 - Bodenschätze 428
 - Einrichtungen des öffentlichen Rechts 119, 324 ff., 346, 351, 418 f.
 - EG-Richtlinie 144 f., 155 ff.
 - Gemeinnützigkeit 335 f., 348, 356 f.
 - gemeinschaftsrechtliche 146, 155 ff.
 - Golfclub 16
 - Grundstücke 422 ff.
 - innergemeinschaftliche Lieferung 75 ff., 461 ff., 467 ff.
 - Jahr-/Wochenmärkte 432
 - Kreditgewährung 9
 - Kultureinrichtungen 353
 - Lieferung von Grundstücken 422 ff.
 - Nebenleistungen 297, 432
 - öffentliche Hand 353
 - Outsourcing 385 ff.
 - Pferdesportverein 16
 - Studentenwerk 16 f.
 - System 146 ff.
 - Systembruch 10, 151 ff.
 - unechte 7, 10, 48 ff., 151, 506 f.
 - verfassungsrechtliche Bedeutung 143 ff.
 - Vermietung und Verpachtung 224, 427 ff.
 - Versagung 51, 81 f., 148, 182, 463 ff.
 - Verzicht 407, 410, 415, 418, 423, 427, 434 ff., 452
 - s. auch Optionsrecht
 - mit Vorsteuerabzug 146, 147 ff.
 - ohne Vorsteuerabzug 147, 149 ff.
 - Wettbewerbsnachteile 12 f.
 - Zweck 9
- Steuerbürokratieabbaugesetz 109, 113, 443
- Steuererklärungsspflichten 109 ff., 192, 213
- Steuerermäßigungen 46 ff., 123, 143 ff., 154
- Steuerfreiheit, s. Steuerbefreiung
- Steuerhinterziehung 246 ff., 438, 462 ff.
- Steuerhoheit 6, 55, 74, 204
- Steuermissbrauch, Bekämpfung
 - 246 ff., 464 ff., 504
 - EuGH-Rspr. 261 ff., 462 ff.
- Steuerpflicht, s. Steuerbarkeit
- Steuerpflichtiger
 - öffentliche Hand 39 ff., 324 ff.
 - Unternehmereigenschaft 33, 36 ff., 302 ff.
- Steuersatz 356
- Steuersatzermäßigungen 46 ff., 356 ff.
- Steuersatzshopping 86
- Steuerschuldner 107 f., 302 ff.
- Steuerschuldverlagerung 25 ff., 119, 213 ff.
- Steuersouveränität 74, 85 f.
- Steuerungsmittel 249 ff., 438, 504
- Steuerträger 27, 37, 39, 107, 284, 327
 - öffentliche Hand 39 ff., 324 ff.

- Studentenwerk 156 f.
- Systembruch 49, 151 ff., 447
- Systemschwächen 74 ff.
- Tanzkapellenentscheidung, BFH 113
- Tauschähnlicher Umsatz 107, 397
- Taxameter 124
 - Outsourcing 386 ff., 398 ff.
- Teilbetriebskonzept 206
- Telekommunikationsleistungen 71, 73 f., 92, 100, 120, 208
- Teleos, EuGH 20, 263, 465, 471 f.
- Territoriale Zuordnung, Umsätze 165 ff., 498
- Territorialitätsprinzip 66, 166
- Tochtergesellschaft 38, 205 f., 307, 312, 417
- Überlandleitung 412, 429
- Umkartierung 181
- Umlaufvermögen 455, 456 f.
- Umsätze,
 - Ausland 448
 - Eingangs-/Ausgangs- 314 ff.
 - Grundstücke 409 ff.
 - innerstaatliche 14 ff.
 - steuerbare 411 ff.
 - steuerfreie 46 ff., 143 ff., 422 ff.
 - territoriale Zuordnung 165 ff., 498
 - unentgeltliche –, Besteuerung 279 ff.
- Umsatzgrenze 105 f., 155
- Umsatzsteuer
 - als allgemeine Verbrauchsteuer 283 f.
 - Aufkommen 73 f.
 - Befreiungen 46 ff., 143 ff., 224, 422 ff.
 - Bemessungsgrundlagen 7, 133, 187, 259, 285, 287 ff., 501
 - im Binnenmarkt 3 ff., 15 f., 52 ff.
 - Ermäßigungen 46 ff., 143 ff.
 - harmonisierte, nationaler Wirtschaftsverkehr 9 ff.
 - Immobilien 409 ff.
 - Vollzugsdefizite 103 ff., 193 ff., 212 ff., 224
 - Vollzugslasten 5, 38, 49 f. 55, 67, 71 ff., 104 ff., 121, 184 f., 227, 252 f., 297 f.
- Umsatzsteuerbetrug 74 ff., 92, 104, 108, 114, 124, 246 ff., 461 ff.
- Umsatzsteuererklärung 109 f., 458 f.
- Umsatzsteuerermäßigung 46 ff., 143 ff.
- Umsatzsteuererstattung 92
- Umsatzsteuergesetz 334 f.
 - verfassungsrechtliche Kontrolle 144 ff.
- Umsatzsteuergesetzbuch 4, 300, 365
 - s. auch Kirchhof-Vorschlag
- Umsatzsteuerhinterziehung 246 ff., 438, 462 ff.
- Umsatzsteuer-Identifikationsnummer 63, 77, 116, 183, 191, 197, 234 ff., 467 f., 472
 - Abfrage 488
 - Überprüfung 488
- Umsatzsteuer-Jahreserklärung 109 f., 458
 - Abschaffung 109 f.
 - s. auch Missing-Trades-Betrug
- Umsatzsteuer-Karussell 54, 74 ff., 114 ff., 262 ff., 478
- Umsatzsteuernachschau 76, 410, 484
- Umsatzsteuerrecht
 - Reformbedarf 52 ff., 82 ff.
 - Systemschwächen 74 ff.
 - Vollzugsdefizite 103 ff., 233
- Umsatzsteuersenate, BFH 155 ff., 162 ff.
- Umsatzsteuer-Sonderprüfdienste 120
- Umsatzsteuer-Sonderprüfung 104, 114, 120

- Umsatzsteuer-Voranmeldungen 109 f., 458 f.
- Unechte Steuerbefreiungen 7, 10, 48 ff., 151, 506 f.
- Unentgeltliche
 - Umsätze 279 ff.
 - Wertabgabe 124, 279 ff., 286, 292, 295, 300, 411, 419 f., 424, 446, 451 f.
 - Zuwendung, unternehmerische Veranlassung 296 ff.
- Unternehmen
 - öffentlich-rechtlich verfasste 336 ff.
 - multinationale 222 ff.
- Unternehmensfortführung 417
- Unternehmenssitz 68, 70 f., 79 f., 87 ff., 165 ff., 182, 198 ff., 208
- Unternehmer, Begriff 33 f., 107 f., 302 ff., 341 ff.
- Unternehmereigenschaft 107, 302 ff.
- Unternehmerische
 - Nutzung 293, 493
 - Tätigkeit 318 f., 413, 436, 445
 - Veranlassung 296 ff.
- Unternehmersphäre 304 ff.
- Ursprungsland 4, 157
- Ursprungslandprinzip 28, 54 ff., 68 ff., 87 ff., 148, 167, 177 ff., 201 ff., 497
- Übergangsregelung 61 f., 75, 94, 97, 116, 132, 423
- Veräußerung
 - Geschäft 282 f., 311, 413 ff., 452, 459
 - Immobilien 413 ff.
- Veranstaltungen, Ort 229 ff.
- Verbrauchsortprinzip 64 f., 167, 169 ff., 269
- Verbrauchsprinzip 179 f.
- Verbrauchsteuerpflichtige Waren 116 f.
- Verfassungsbeschwerden 144 f.
- Verfassungsrecht 333 ff.
- Verhältnismäßigkeitsprinzip 85, 266, 465, 504
- Vermietung und Verpachtung 409, 417 f., 427 ff., 438
 - Betriebsvorrichtungen 431
 - Campingplätze 427, 431
 - Ferienwohnungen 427, 430
 - Jahr-/Wochemärkte 432
 - Sportanlagen 410, 431
- Vermietungsgesellschaft 418
- Vermietungsleistungen 428, 438, 441
- Versandhandel 67 f., 99 f., 188, 194, 499
- Versicherungsleistungen 388 f.
- Verträge, Grundstück 431
- Vertrauensschutz, s. Gutgläubensschutz
- Verwaltungsunterlassen 123
- Verwendungsabsicht 434 f., 447 ff.
- Verwendungspause 453
- Verzicht, Steuerbefreiung 407, 410, 415, 418, 423, 427, 434 ff., 452
- Vollzugsdefizite 103 ff., 193 ff., 212 ff.
- Vollzugslasten 104 ff.
- Vollzugspflichten 107 ff.
 - Privater 115 ff.
- Vorabentscheidung, EuGH 101, 123, 145, 159 ff., 341
- Vorabentscheidungsersuchen 81, 341, 418, 424, 503 f.
- Voranmeldungen 109 f., 458 f.
- Vorlagepflicht 162 f., 503
- Vorsteuer(n)
 - Aufteilung 319 ff., 449
 - Aufteilungsschlüssel 452
 - Berichtigung 288 ff., 450 ff.
 - Berichtigungszeitraum 288 ff., 439, 453 ff.
 - Nichtabziehbarkeit 48, 151 f.
 - Sphärentheorie 311 ff.
- Vorsteuerabzug 17 ff., 292 f., 443 ff., 476 ff.
 - Ausschluss 447 ff.
 - formale Voraussetzungen 476 ff.

- Gebäude 443 ff.
- Grundstücke 443 ff.
- innergemeinschaftliche Lieferung 467 ff.
- Korrektursystem 288 ff., 447
- öffentliche Hand 365
- Rechnungsausstellung 476 ff.
- Sphärentheorie 311 ff.
- Steuerbefreiungen mit - 146, 147 ff.
- Steuerbefreiungen ohne - 147, 149 ff.
- unentgeltliche Wertabgabe 124, 279 ff., 286, 292, 295, 300, 411, 419 f., 424, 446, 451 f.
- Voraussetzungen 443, 445, 476 ff.
- Versagung 43 f., 49, 76, 151, 272, 292
- Zweck 255
- Vorsteuerabzugsbeschränkung 123
- Vorsteueraufteilung 319 ff., 506
 - Grundstücke 449 ff.
- Vorsteuerberichtigung 288 ff., 450 ff.
 - Aufzeichnungspflichten 458, 463
- Vorsteuerberichtigungszeitraum 288 ff., 450, 453
- Vorsteuervergütungsverfahren,
 - Ausland 214, 224, 234, 238
- Vorsteuerverrechnungsmodell 22 f.
- Vorunternehmer 60, 108, 133
- Wahlrecht
 - territoriale Zuordnung 209
 - Zuordnung zum Unternehmensvermögen 44 f., 286 f., 293 f., 445
- Wegstreckenzähler 124
- Werklieferungen 108, 186, 236, 412
- Wertabgabe, unentgeltliche 124, 279 ff., 411, 419 f., 424, 438, 446 f., 451 f., 500
- Wertpapiere 308
- Wesentliche Bestandteile 422
- Wettbewerb, Begriff 337, 340 f.
- Wettbewerbsneutralität 6 f., 16, 86 f., 378, 500
- Wettbewerbsverzerrungen 87 ff., 170 f., 229, 336 ff., 405 f., 418 f., 506
- Wirtschaftlich verbraucht 456
- Wirtschaftliche Zuordnung 449
- Wirtschaftsgut, fertiges 453
- Wirtschaftsverkehr, nationaler 9 ff.
- Wochenmärkte 432
- Wohnungseigentümergeinschaft 436
- Wollny, EuGH 287
- Zeitpunkt, Baubeginn 413, 457
- Zita-Modes, EuGH 414
- Zuordnung
 - Grundstück zu Unternehmen 419, 427 f., 443 ff., 450
 - sofortige und eindeutige 444
 - teilweise 293 f., 419 f., 434, 443 ff.
 - territoriale 165 ff., 498
 - wirtschaftliche 449
- Zuordnungsentscheidung 123, 443 f., 506
- Zuordnungswahlrecht 44, 209, 286 f., 293 f., 445
- Zusammenarbeitsverordnung 183, 194, 213, 223, 239
- Zusammenfassende Meldung 63, 77, 92, 110, 193, 212, 223
- Zusammenfassung
 - Berichtigungsobjekte 451, 453 ff.
 - organische 413
- Zusammenhang
 - Eingangs-/Ausgangsumsatz 314 ff.
 - enger, Grundstück 225 f., 421, 441
- Zusatzleistungen 185, 426
- Zustimmungsgesetz 159, 162
- Zuwendung, unentgeltliche 296 ff.
- Zwangsversteigerungsverfahren 436
- Zweigniederlassung 401
- Zwischenhändler 75, 264
- Zwischenunternehmerische Umsätze 17 ff., 110 f., 498