

Grundzüge des gemeinschaftsrechtlichen Mehrwertsteuerrechts

Autor(en): **Birkenfeld, Wolfram**

Objektyp: **Article**

Zeitschrift: **Revue économique et sociale : bulletin de la Société d'Etudes Economiques et Sociales**

Band (Jahr): **65 (2007)**

Heft 3: **La réforme de la TVA**

PDF erstellt am: **25.04.2024**

Persistenter Link: <https://doi.org/10.5169/seals-141989>

Nutzungsbedingungen

Die ETH-Bibliothek ist Anbieterin der digitalisierten Zeitschriften. Sie besitzt keine Urheberrechte an den Inhalten der Zeitschriften. Die Rechte liegen in der Regel bei den Herausgebern.

Die auf der Plattform e-periodica veröffentlichten Dokumente stehen für nicht-kommerzielle Zwecke in Lehre und Forschung sowie für die private Nutzung frei zur Verfügung. Einzelne Dateien oder Ausdrucke aus diesem Angebot können zusammen mit diesen Nutzungsbedingungen und den korrekten Herkunftsbezeichnungen weitergegeben werden.

Das Veröffentlichen von Bildern in Print- und Online-Publikationen ist nur mit vorheriger Genehmigung der Rechteinhaber erlaubt. Die systematische Speicherung von Teilen des elektronischen Angebots auf anderen Servern bedarf ebenfalls des schriftlichen Einverständnisses der Rechteinhaber.

Haftungsausschluss

Alle Angaben erfolgen ohne Gewähr für Vollständigkeit oder Richtigkeit. Es wird keine Haftung übernommen für Schäden durch die Verwendung von Informationen aus diesem Online-Angebot oder durch das Fehlen von Informationen. Dies gilt auch für Inhalte Dritter, die über dieses Angebot zugänglich sind.

GRUNDZÜGE DES GEMEINSCHAFTS- RECHTLICHEN MEHRWERTSTEUERRECHTS

WOLFRAM BIRKENFELD*
Rechtsanwalt, München
drwbirkenfeld@aol.com

> L'auteur donne un aperçu sur les dispositions légales applicables dans l'Union Européenne en matière de TVA, notamment de la très récente directive TVA en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2007. Il rappelle également les grands principes applicables en matière de TVA communautaire, en particulier s'agissant de la question de l'assujettissement, des chiffres d'affaires imposables et des opérations hors champ. L'auteur évoque également la définition des opérations imposables en droit communautaire, ainsi que le mécanisme de détermination de la localisation des prestations. La contribution se penche également sur le mécanisme de récupération d'impôt préalable en droit communautaire.

I. ENTWICKLUNG DES MEHRWERTSTEUERRECHTS DER EU

Art. 93 EG, Art. 99 EWGV/EGV ermächtigt den Rat auf Vorschlag der Kommission und nach Anhörung des Europäischen Parlaments, einstimmig Bestimmungen zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften u.a. über die *Umsatzsteuern* durch *Richtlinien* (Art. 249 Unterabs. 3 EG; Art. 189 Unterabs. 3 EWG/EGV) gemäß Art. 94 EG, Art. 100 EWGV/EGV zu erlassen, soweit die Harmonisierungsbestimmungen für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarktes notwendig sind. Die Ermächtigung hat der Rat durch den Erlass von Mehrwertsteuerrichtlinien ausgeübt.

1. DIE 1. EG-RL (67/227/EWG) UND 2. EG-RL (67/228/EWG)

Die 1. EG-RL¹ verpflichtete die Mitgliedstaaten (Art. 1 Abs. 1) spätestens zum 1.1.1972, ihr damaliges Umsatzsteuersystem durch ein *Mehrwertsteuersystem* (Art. 2) zu ersetzen. Das Mehrwertsteuersystem beruht seitdem² auf dem Grundsatz (Art. 2 Abs. 1 der 1. EG-RL), dass auf Gegenstände und Dienstleistungen ungeachtet der Zahl der Umsätze, die auf den vor der Besteuerungsstufe liegenden Produktions- und Vertriebsstufen bewirkt werden, eine allgemeine zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen genau proportionale *Verbrauchssteuer* anzuwenden ist³. Das Mehrwertsteuersystem soll *Wettbewerbsgleichheit*

* Der Verfasser war von 1986 bis 2004 Richter am Bundesfinanzhof.

¹ Erste Richtlinie des Rates vom 11.4.1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer (67/227/EWG), ABl. 1967 Nr. L 71, S. 1301.

² Diese Zielsetzung erhält Art. 1 Abs. 2 der MwStSystRL aufrecht. Die 1. EG-RL ist durch Art. 411 Abs. 1 MwStSystRL mit Ablauf des Jahres 2006 aufgehoben worden.

³ Dieses System hat den Vorzug der größten Einfachheit und Neutralität, vgl. EuGH vom 12.6.1979 - Rs 126/78, NL Spoorwegen, Slg. 1979, 2041.

dadurch gewährleisten, dass gleichartige Waren innerhalb der Gemeinschaft unabhängig von der Länge des Produktions- und Vertriebswegs steuerlich gleich behandelt werden⁴. Es wird die Mehrwertsteuer geschuldet (Art. 2 Abs. 2 der 1. EG-RL), die nach dem auf den Gegenstand oder die Dienstleistung anwendbaren Steuersatz auf den Preis des Gegenstands oder den Preis für die Dienstleistung errechnet wird, abzüglich des Mehrwertsteuerbetrages, der die verschiedenen Kostenelemente unmittelbar belastet hat.

Die gleichzeitig beschlossene 2. EG-RL⁵ legte Struktur und Modalitäten für die Anwendung der als Mehrwertsteuer gestalteten Umsatzsteuer in 21 Artikeln und in den Anhängen A und B fest. Sie ist mit der Anwendbarkeit der 6. USt-RL (Art. 37 der 6. EG-RL) außer Kraft gesetzt worden⁶.

2. DIE 6. EG-RL (77/388/EWG)

Die Sechste Richtlinie des Rates vom 17.5.1977⁷ zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (77/388/EWG) - 6. EG-RL - bildete das Mehrwertsteuerrecht fort. Sie schuf einheitliche *Regeln für steuerbare Umsätze*, ordnete insbesondere die *Orte* für Lieferungen und Dienstleistungen, für *Steuerbefreiungen* und die *Besteuerungsgrundlagen* sowie für den *Vorsteuerabzug*. Die 6. EG-RL wurde vielfach durch – ebenfalls einstimmig beschlossene - Änderungsrichtlinien geändert.

Die *wichtigsten Änderungen* waren ab 1.1.1993 wirksame Vorschriften für Umsätze im Binnenmarkt durch die Richtlinie 91/680/EWG des Rates vom 16.12.1991⁸, Vorschriften über Telekommunikationsdienstleistungen⁹, über den Steuerschuldner¹⁰, über einheitliche Rechnungsanforderungen¹¹, über Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen¹², über den Ort für Lieferungen von Gas und Elektrizität¹³ und über das Verfahren zur Annahme von Ausnahmeregelungen und der Zuweisung von Durchführungsbestimmungen¹⁴.

⁴ Vgl. Begründungserwägungen der 1. USt-RL.

⁵ Zweite Richtlinie des Rates vom 11.4.1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Struktur und Anwendungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems (67/228/EWG), ABl. 1967 Nr. L 71, S. 1303.

⁶ Zur Berufung auf Bestimmungen der 2. EG-RL vgl. EuGH v. 17.12.1970, Rs 33/70, Slg. 1970, 1213.

⁷ Sechste Richtlinie des Rates vom 17.5.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (77/388/EWG), ABl. Nr. L 145 vom 13.6.1977, S. 1.

⁸ Richtlinie 91/680/EWG des Rates v. 16.12.1991 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG im Hinblick auf die Beseitigung der Steuergrenzen, ABl. EG 1991 Nr. L 376, S. 1.

⁹ Richtlinie 99/85/EG des Rates v. 17.6.1999 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG im Hinblick auf das für die Telekommunikationsdienstleistungen anwendbare Mehrwertsteuersystem, ABl. EG 1999 Nr. L 162, S. 63.

¹⁰ Richtlinie 2000/65/EG des Rates v. 17.10.2000 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG bezüglich der Bestimmung des Mehrwertsteuerschuldners, ABl. EG 2000 Nr. L 269, S. 44.

¹¹ Richtlinie 2001/115/EG des Rates v. 20.12.2001 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG mit dem Ziel der Vereinfachung, Modernisierung und Harmonisierung der mehrwertsteuerlichen Anforderungen an die Rechnungserteilung, ABl. EG 2001 Nr. L 15, S. 24.

¹² Richtlinie 2002/38/EG des Rates v. 7.5.2002 zur Änderung und vorübergehenden Änderung der Richtlinie 77/388/EWG bezüglich der mehrwertsteuerlichen Behandlung der Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen sowie bestimmter elektronisch erbrachter Dienstleistungen, ABl. EG 2002 Nr. L 128, S. 41.

¹³ Richtlinie 2003/92/EG des Rates v. 7.10.2003 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG hinsichtlich der Vorschriften über den Ort der Lieferung von Gas und Elektrizität, ABl. EG 2003 Nr. L 260, S. 8.

¹⁴ Richtlinie 2004/7/EG des Rates vom 20.1.2004 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem bezüglich des Verfahrens zur Annahme von Ausnahmeregelungen und der Zuweisung von Durchführungsbestimmungen, ABl. EU 2004 Nr. L 27, S. 44.

Sonderregelungen wurden für Umsätze mit Gebrauchsgegenständen¹⁵ und Anlagegold¹⁶ und über die Besteuerung von elektronischen Dienstleistungen von in Drittländern ansässigen Steuerpflichtigen¹⁷ geschaffen.

Die 6 EG-RL ist mit Ablauf des Jahres 2006 *aufgehoben* worden (Art. 411 Abs. 1 MwStSystRL).

3. DIE MEHRWERTSTEUERSYSTEM- RICHTLINIE (2007/112/EG)

Mit Inkrafttreten der *Mehrwertsteuersystem-Richtlinie* (MwStSystRL) am 1.1.2007¹⁸ sind die bisher geltenden Vorschriften der 6. EG-RL neu strukturiert, klarer formuliert, aber ohne wesentliche inhaltliche Änderungen neu gefasst worden. Die 1. EG-RL und die 6. EG-EL sind *aufgehoben worden* (Art. 411 Abs. 1, Art. 413 MwStSystRL). Verweisungen auf diese aufgehobenen Richtlinien gelten als Verweisungen auf die entsprechenden Bestimmungen in der MwStSystRL (Art. 411 Abs. 2 MwStSystRL).

4. ANDERE UST-RL

Neben der 6. EG -RL sind derzeit nur noch die 8. und die 13. EG-RL selbständig anwendbar und von praktischer Bedeutung. Sie sind durch die MwStSystRL nicht aufgehoben worden.

Die 8. EG-RL (79/1072/EWG) verpflichtet die Mitgliedstaaten zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung¹⁹, einem nicht im Inland, aber in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen die Umsatzsteuer als Vorsteuer in einem besonderen Verfahren (Art. 3, 4 der 8. EG-RL) zu erstatten (Art. 2 der 8. EG-RL).

Die 13. EG-RL (86/560/EWG) regelt im Interesse harmonischer Handelsbeziehungen zu Drittländern²⁰ in Abänderung von Art. 8 der 8. EG-RL das Verfahren der Erstattung der Umsatzsteuer (Art. 2, 3 der 13. EG-RL) an nicht im Gebiet der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige (Art. 1 der 13. EG-RL), sog. Drittlandsunternehmer.

5. DURCHFÜHRUNGSVORSCHRIFTEN ZUR MEHRWERTSTEUER-RICHTLINIE – VERORDNUNG (EG) 1777/2005

Die Durchführungsvorschriften in der *Verordnung (EG) 1777/2005*²¹ enthalten spezifische Regelungen zu *einzelnen Anwendungsfragen* (z.B. über den Steuerpflichtigen, über sonstige

¹⁵ Richtlinie 94/5/EG des Rates v. 14.2.1994 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG – Sonderregelung für Gebrauchsgegenstände, Kunstgegenstände, Sammlungsstücke oder Antiquitäten, ABl EG 1994 Nr. L 60, S. 16.

¹⁶ Richtlinie 98/80/EG des Rates v. 12.10.1998 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG – Sonderregelung für Anlagegold, ABl EG 1998 Nr. L 281, S. 31.

¹⁷ Richtlinie 2002/38/EG des Rates v. 7.5.2002 zur Änderung und vorübergehenden Änderung der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG bezüglich der mehrwertsteuerlichen Behandlung der Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen sowie bestimmter elektronisch erbrachter Dienstleistungen, ABl EG 2002 Nr. L 128, S. 41.

¹⁸ Richtlinie 2007/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem.

¹⁹ Achte Richtlinie des Rates vom 6.12.1979 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Verfahren zur Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige (79/1072/EWG), ABl. 1979 Nr. L 331 vom 27.12.1979, S. 11.

²⁰ Dreizehnte Richtlinie des Rates vom 17.11.1986 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Verfahren der Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Gebiet der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige (86/560/EWG), ABl. 1986 Nr. L 326 vom 31.12.1986, S. 40.

²¹ Verordnung (EG) Nr. 1777/2005 des Rates vom 17.10.2005 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 77/388/EWG über das Gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl EU 2005 Nr. L 288, S. 1.

Leistungen, den Ort der sonstigen Leistung oder für Besteuerungsgrundlagen). Sie sind ausschließlich im Hinblick auf eine gemeinschaftsweit einheitliche steuerliche Behandlung dieser *Einzelfälle* konzipiert. Sie sind daher nicht auf andere Fälle übertragbar und auf der Grundlage ihres Wortlauts restriktiv anzuwenden. Die Regelungen sind überwiegend ab 1.7.2006 anwendbar. Die VO enthält 23 Artikel und 2 Anhänge.

6. WEITERE VERORDNUNGEN

Neben der Durchführungsverordnung EG 1777/2005 sind umsatzsteuerrechtlich noch die Zusammenarbeitsverordnung²², der gemeinsame Zolltarif²³ und der Zollkodex²⁴ von Bedeutung.

Die *Zusammenarbeitsverordnung* regelt den Austausch von in den einzelnen Mitgliedstaaten elektronisch gespeicherten Daten und den direkten Zugang der Mitgliedstaaten zu solchen Daten. Der Informationsaustausch zwischen den Behörden der Mitgliedstaaten dient dazu, die gesetzmäßige Anwendung der Mehrwertsteuer auf Warenlieferungen und Dienstleistungen, auf den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen und auf die Einfuhr von Waren zu gewährleisten und die Mehrwertsteuer-Hinterziehung zu bekämpfen.

Der *Zollkodex* gilt ab 1.1.1994 und löst seitdem die nationalen Zollrechte weitgehend ab. Die zollrechtlichen Vorschriften sind für die Einfuhr von Gegenständen, die Steuerbefreiung der Einfuhr und den Steuerschuldner heranzuziehen (vgl. z.B. Art. 156 Abs. 2 MwStSystRL).

Der gemeinsame *Zolltarif* ist für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes bedeutsam, weil die Mitgliedstaaten dafür die betreffenden Kategorien von Gegenständen anhand der Kombinierten Nomenklatur genau abgrenzen können (vgl. Art. 98 Abs. 3 MwStSystRL).

II. ANWENDUNGSBEREICH DER MEHRWERTSTEUERRECHTS

1. STEUERPFLICHTIGER UND STEUERBARE UMSÄTZE

Subjekt des Mehrwertsteuerrechts ist der „Steuerpflichtige“ (Art. 9 Abs. 1 der MwStSystRL; Art. 4 Abs. 1 und 2 der 6. EG-RL), d.h. ein Unternehmer. Der „*Steuerpflichtige als solcher*“ (d.h. der Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens) verwirklicht steuerbare Umsätze und ist zum Vorsteuerabzug berechtigt. Darunter fallen alle (natürlichen und juristischen) Personen, die eine *wirtschaftliche Tätigkeit* unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbständig ausüben. Diese Tätigkeit bildet den *Rahmen des Unternehmens*.

Als *wirtschaftliche Tätigkeit* gelten alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden, einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe, außerdem die *Nutzung* von körperlichen oder nichtkörperlichen *Gegenständen* zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen (Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 Satz 2 der MwStSystRL; Art. 4 Abs. 2 Satz 2 der 6. EG-RL). Die Vermietung eines körperlichen Gegenstands ist daher grundsätzlich als „Nutzung“ dieses Gegenstands anzusehen²⁵. Kann ein Gegenstand seiner Art nach sowohl zu wirtschaftlichen als auch zu privaten Zwecken verwendet werden (z.B. ein Wohnmobil), so sind alle

²² Verordnung (EG) Nr. 1798/2003 des Rates v. 3.12.2003 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer und zur Aufhebung der Verordnung (EWG) Nr. 218/92, ABl EU 2003 Nr. L 264, S. 1.

²³ Verordnung EG Nr. 2658/87 des Rates v. 23.7.1987, ABl EG 1987 Nr. L 256, S. 1.

²⁴ Verordnung EG Nr. 2913 des Rates v. 12.10.1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften, ABl EG 1992 Nr. L 302, S. 1.

²⁵ EuGH v. 14.2.1985, Rs. 268/83, Rompelman, Slg. 1985, 655.

Umstände seiner Nutzung (z.B. die tatsächliche Dauer der Vermietung des Gegenstands, die Zahl der Kunden und die Höhe der Einnahmen) zu prüfen, um festzustellen, ob er tatsächlich zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen verwendet wird²⁶.

Die Eigenschaft als *Steuerpflichtiger* erlangt *bereits*, wer Investitionen vornimmt, in der (nachweisbaren) *Absicht*, damit eine zu steuerbaren Umsätzen führende wirtschaftliche Tätigkeit aufzunehmen. Dies kann - außer in Fällen von Betrug oder Missbrauch - als wirtschaftliche Tätigkeit angesehen werden, selbst wenn es nicht zu steuerbaren Umsätzen kommt²⁷.

Der Begriff „*selbständig*“ schließt Personen von der Besteuerung aus (Art. 10 der MwStSystRL; Art. 4 Abs. 4 der 6. EG-RL), soweit sie an einen Arbeitgeber durch ein Rechtsverhältnis gebunden sind, das insbesondere hinsichtlich der Arbeitsbedingungen und des Arbeitsentgelts sowie der Verantwortlichkeit des Arbeitgebers ein Verhältnis der Unterordnung schafft²⁸.

Die Steuerpflichtigeneigenschaft von *Juristischen Personen des öffentlichen Rechts* (Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts) ist kompliziert geregelt (Grundsatz, Ausnahmen und Gegen Ausnahme). Sie gelten nach der Grundregel (Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 1 der MwStSyst-RL; Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 1 der 6. EG-RL) nicht als Steuerpflichtige, wenn sie – im Zeitpunkt der Leistung - Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, die ihnen im Rahmen der *öffentlichen Gewalt* obliegen.

Die Bestimmung nimmt die öffentliche Hand von der allgemeinen Steuerpflicht aus, auch wenn sie einer wirtschaftlichen Tätigkeit nachgeht. Die Ausübung öffentlicher Gewalt wird so dem Handeln eines privaten Verbrauchers gleichgestellt. Bei den Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt handelt es sich um solche, die Einrichtungen des öffentlichen Rechts im Rahmen einer *öffentlich-rechtlichen Sonderregelung* ausüben²⁹.

Ausnahmsweise gilt die Juristische Person des öffentlichen Rechts *abweichend* von der allgemeinen Regelung dennoch als Steuerpflichtiger, wenn die Behandlung als Nicht-Steuerpflichtiger zu größeren *Wettbewerbsverzerrungen*³⁰ führen würde (Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 2 der MwStSyst-RL; Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 2 der 6. EG-RL). Schließlich gelten öffentlich rechtliche Einrichtungen in Bezug auf bestimmte, in den jeweiligen Anhängen bezeichnete Bereiche *immer als Steuerpflichtige*, sofern der Umfang der entsprechenden Tätigkeit nicht unbedeutend ist (Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 3 der MwStSyst-RL; Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 3 der 6. EG-RL).

Die *Mitgliedstaaten können* nach Art. 13 Abs. 2 der MwStSyst-RL; Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 4 der 6. EG-RL bestimmte steuerbare, aber *steuerfreie Tätigkeiten* (z.B. Grundstücksvermietung) von öffentlichen Einrichtungen *als Tätigkeiten* behandeln³¹, die diesen Einrichtungen im Rahmen der *öffentlichen Gewalt* obliegen (Art. 13 Abs. 2 der MwStSyst-RL; Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 4 der 6. EG-RL). Sie können demzufolge die Einrichtungen des öffentlichen Rechts für diese Tätigkeiten als Nichtsteuerpflichtige betrachten (Gegen Ausnahme), so dass

²⁶ EuGH v. 26.9.1996, Rs. C-230/94, Enkler, Slg. 1996, I- 4517.

²⁷ EuGH 29.2.1996, Rs C-110/94 – Inzo, Slg. 1996, I- 857.

²⁸ EuGH v. 23.3.2006, Rs. C- 210/04, FCE Bank, Slg. 2006, I – 2803; EuGH v. 6.11.2003, Rs. C- 78/02 bis C-80/02, Karageorgou u. a., Slg. 2003, I – 13295.

²⁹ EuGH v. 14.12.2000, Rs. C- 446/98, Camara Municipal do Porto, Fazenda Publica, Slg. 2000, I- 1143.

³⁰ EuGH v. 8.6.2006, Rs. C- 430/04, Feuerbestattungsverein Halle, Slg. 2006, I- 4999.

³¹ EuGH v. 6.2.1997, Rs. C-247/1995, Marktgemeinde Welden, Slg. 1997, I-779.

die Leistungen nicht der Mehrwertsteuer unterliegen, aber auch kein Vorsteuerabzugsrecht besteht³².

Steuerbar sind, d.h. der Mehrwertsteuer unterliegen, *Umsätze* grundsätzlich³³ dann, wenn sie *gegen Entgelt* ausgeführt werden (Art. 2 Abs. 1 der MwStSystRL; Art. 2 Nr. 1 der 6. EG-RL). Diese auch als *Leistungsaustausch* bezeichnete Beziehung ist gegeben, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden³⁴. Die vom Leistenden empfangene Vergütung muss die Gegenleistung für die dem Leistungsempfänger erbrachte Dienstleistung darstellen. Zwischen Leistung und Gegenleistung muss ein *unmittelbarer Zusammenhang* vorhanden sein, wie z.B. zwischen den Jahresbeiträgen der Mitglieder eines Sportvereins und den dafür von diesem Verein erbrachten Leistungen³⁵.

2. UMSÄTZE AUSSERHALB DES ANWENDUNGSBEREICHS DES MEHRWERTSTEUERRECHTS

Für die Ermittlung des Anwendungsbereichs der Mehrwertsteuerrichtlinie sind der *Zweck* und das *Ergebnis* einer Tätigkeit als solche *unerheblich* (Art. 9 Abs. 1 der MwStSystRL; Art. 4 Abs. 1 der 6. EG-RL).

Der darin enthaltene Grundsatz der *steuerlichen Neutralität* verbietet eine allgemeine Differenzierung zwischen erlaubten und unerlaubten Geschäften. Nicht steuerbar sind Lieferungen von Waren oder Dienstleistungen nur, wenn jeder Wettbewerb zwischen einem legalen und einem illegalen Wirtschaftssektor ausgeschlossen ist, z.B. bei der Lieferung von Falschgeld oder Rauschgift³⁶.

Nicht in den Anwendungsbereich des Mehrwertsteuerrechts fallen Umsätze, die nicht von einem Steuerpflichtigen als solchem erbracht worden sind, mit denen keine wirtschaftliche Tätigkeit verbunden ist oder die nicht gegen Entgelt ausgeführt werden. Damit verbundene Eingangsleistungen berechtigen nicht zum Vorsteuerabzug.

So fällt z.B. nicht in den Anwendungsbereich des Mehrwertsteuerrechts der *bloße Erwerb*, das bloße Halten und das Veräußern von *Gesellschaftsanteilen*. Weil damit grundsätzlich keine Nutzung eines Gegenstands zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen verbunden ist, fehlt es auch an einer wirtschaftlichen Tätigkeit. Eine etwaige Dividende als Ergebnis dieser Beteiligung beruht auf dem bloßen Eigentum an dem Gegenstand und ist keine Gegenleistung für eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne dieser Richtlinie ist³⁷.

Dagegen fallen Umsätze, bei denen es um die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Tätigkeiten geht, die *über den bloßen Erwerb* und den bloßen Verkauf von Wertpapieren *hinausgehen*, wie etwa Umsätze bei einem Wertpapiergeschäft im Rahmen einer gewerblichen Tätigkeit, in den Anwendungsbereich der Sechsten Richtlinie³⁸.

³² EuGH v. 2.6.2005, Rs. C-378/02, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, Slg. 2005, I-4685.

³³ Ausnahme: Einfuhr von Gegenständen; Art. 2 Abs. 1 Buchst. d der MwStSystRL.

³⁴ EuGH v. 3.3.1994, Rs. C-16/93, Tolsma, Slg. 1994, I-743.

³⁵ EuGH v. 21.3.2002, Rs. C-174/00, Kennemer Golf Club, Slg. 2002, I-3293.

³⁶ EuGH v. 29.6.1999, Rs. C-158/98, Coffeeshop „Siberie“, Slg. 1999, I-3971; EuGH v. 29.6.2000, Rs. C-455/98, Salumets u. a., Slg. 2000, I-4993.

³⁷ EuGH v. 26.6.2003, Rs. C-442/01, KapHag, Slg. 2003, I-6851; EuGH v. 21.10.2004, Rs. C-08/03, BBL, Slg. 2004, I-10157; EuGH v. 20.6.1996, Rs. C-155/94, Wellcome Trust, Slg. 1996, I-3013.

³⁸ Sie sind allerdings nach Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 5 von der Mehrwertsteuer befreit, vgl. EuGH v. 29.4.2004, Rs. C-77/01, EDM, Slg. 2004, I-4295.

III. QUALIFIKATION DER LEISTUNGEN

Die Qualifikation der Leistung als Lieferung oder als Dienstleistung ist *erheblich* für die Bestimmung des *Ortes* dieser Leistung, damit des anwendbaren sachlichen Umsatzsteuerrechts und des Verfahrensrechts.

Aus Art. 2 Abs. 1 der MwStSystRL und Art. 2 Abs. 1 der 6. EG-RL folgt, dass *jeder Umsatz* in der Regel als eigene, *selbständige Leistung* zu betrachten ist. Ein Umsatz, der in einer wirtschaftlich einheitlichen Leistung besteht, darf aber im Interesse eines funktionierenden Mehrwertsteuersystems *nicht künstlich aufgespalten* werden.

Aus der Sicht des *Durchschnittsverbrauchers* ist nach den charakteristischen Merkmalen des fraglichen Vorgangs zu beurteilen, ob mehrere selbständige Hauptleistungen oder eine einheitliche Leistung erbracht worden ist³⁹.

Eine *einheitliche Leistung* liegt insbesondere dann vor, wenn ein Teil oder mehrere Teile die Hauptleistung, ein oder mehrere andere Teile aber Nebenleistungen darstellen, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen⁴⁰. Das Gleiche gilt, wenn der Steuerpflichtige für den Durchschnittsverbraucher zwei oder mehr *Handlungen* vornimmt oder Elemente liefert, die so *eng miteinander verbunden* sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre.

Ob eine solche einheitliche komplexe Leistung als *Lieferung oder als Dienstleistung* einzustufen ist, richtet sich nach dem „*Wesen*“ des Vorgangs, bei dem im Rahmen einer *Gesamtbetrachtung* die dominierenden Bestandteile festzustellen sind⁴¹.

Wenn für den Leistungsempfänger (Durchschnittsverbraucher) die Verfügungsmacht an einem Gegenstand wesentlich ist, ändert selbst eine noch unerlässliche, komplizierte und aufwendige Installation nichts an dem *Charakter* der Leistung als *Lieferung*, z.B. bei der Lieferung eines auf dem Meeresboden verlegten Seekabels. Wenn dagegen der Gegenstand durch nicht nur unerhebliche *Dienstleistungen* (nach Umfang, Dauer und Kosten) erst an die besonderen Bedürfnisse des Leistungsempfängers angepasst werden muss und der Leistungsempfänger nur an der Nutzung eines so veränderten Gegenstands interessiert ist (Entwicklung einer Individualsoftware aus einer Basissoftware), liegt eine einheitliche Dienstleistung vor⁴².

IV. ORT DER LEISTUNGEN

Der Ort der Leistungen entscheidet über das *Besteuerungsrecht eines Staates*, über das anwendbare Steuerrecht und das Verfahrensrecht.

Für die *Ortsbestimmung* bei den wichtigsten *Lieferungen* ist entscheidend, ob der Gegenstand der Lieferung befördert oder versendet worden ist (Art. 31, 32 der MwStSystRL; Art. 8 Abs. 1 Buchst. a und b der 6. EG-RL).

Die *Orte für Dienstleistungen* richten sich nach der Art der Dienstleistung (Art. 43 – 58 der MwStSystRL; Art. 9 der 6. EG-RL). Durch die Verwendung seiner *Umsatzsteuer-Identifikationsnummer* kann der Leistungsempfänger bei bestimmten Dienstleistungen den Leistungsort verändern (Art. 53, Art. 54 Abs. 2, Art. 55 der MwStSystRL), die Steuerbarkeit

³⁹ EuGH v. 25.2.1999, Rs. C-349/96, CPP, Slg. 1999, I-973.

⁴⁰ EuGH v. 15.5.2001, Rs. C-34/99, Primback, Slg. 2001, I-833.

⁴¹ EuGH v. 2.5.1996, Rs. C-231/94, Faaborg-Gelting Linien, Slg. 1996, I-2395.

⁴² EuGH v. 27.10.2005, Rs. C-41/04, Levob Verzekeringen und OV Bank, Slg. 2005, I-9433.

gestalten und die Steuerschuldnerschaft an sich ziehen.

Bei *komplexen Leistungen* (z.B. Abfallbeseitigung mit Hilfe von Subunternehmern aus einem anderen Mitgliedstaat umfasst die Leistung das Einsammeln, Sortieren, Bearbeiten, Wiederverwerten und die endgültige Beseitigung) muss die Ortsbestimmung auf Grund einer *Gesamtbetrachtung* eine sachgerechte und gleichmäßige Besteuerung der Leistung als Ganzes gewährleisten. Durch die Ortsbestimmungen sollen, wie sich aus Art. 58 Abs. 2 und 3 der MwStSystRL und Art. 9 Abs. 3 der 6. EG-RL ergibt, einerseits *Kompetenzkonflikte*, die zu einer Doppelbesteuerung führen könnten, andererseits die Nichtbesteuerung von Einnahmen vermieden werden. In jedem Einzelfall stellt sich die Frage, ob einer der Tatbestände des Art. 45, 46, 56 der MwStSystRL; Art. 9 Absatz 2 der 6. EG-RL einschlägig ist (Tätigkeitsort, Sitz des Leistungsempfängers); andernfalls gilt Art. 43, Art. 9 Abs. 1 (Sitz des leistenden Unternehmers⁴³).

V. VORSTEUERABZUG

Durch die Regelung über den Vorsteuerabzug soll der Steuerpflichtige *vollständig* von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer *entlastet* werden. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gewährleistet daher völlige *Neutralität* hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis, sofern diese Tätigkeiten selbst der Mehrwertsteuer unterliegen⁴⁴.

Ein Steuerpflichtiger hat das Recht auf *sofortigen Abzug* der für Investitionsausgaben geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer, die er für die Zwecke seiner *beabsichtigten*, das Abzugsrecht eröffnenden *Umsätze* getätigt hat. Seine Absicht muss er durch objektive Anhaltspunkte belegen. Er braucht die Aufnahme des tatsächlichen Betriebes seines Unternehmens nicht abzuwarten⁴⁵.

Nach Art. 167 der MwStSystRL, Art. 17 Abs. 1 der 6. EG-RL *entsteht* das Recht auf Vorsteuerabzug, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht. Das ist nach Art. 63 der MwStSystRL, Art. 10 Abs. 2 der 6. EG-RL der Fall, sobald die Lieferung des Gegenstands oder die Dienstleistung an den vorsteuerabzugsberechtigten Steuerpflichtigen bewirkt wird. Die tatsächliche oder beabsichtigte Verwendung der Gegenstände oder Dienstleistungen bestimmt nur den *Umfang* des Vorsteuerabzugs (Art. 168 der MwStSystRL, Art. 17 Abs. 2 der 6. EG-RL) und den Umfang etwaiger Berichtigungen während der darauf folgenden Zeiträume, die unter den Voraussetzungen der Art. 184 ff der MwStSystRL, Art. 20 der 6. EG-RL vorzunehmen sind⁴⁶.

Damit der Steuerpflichtige zum Vorsteuerabzug berechtigt ist und der Umfang dieses Rechts bestimmt werden kann, muss grundsätzlich ein direkter und unmittelbarer *Zusammenhang* zwischen einem bestimmten *Eingangsumsatz* und einem oder mehreren *Ausgangsumsätzen*,

⁴³ EuGH v. 26.9.1996, Rs. C-327/94, Dudda, Slg. 1996, I-4595.

⁴⁴ EuGH v. 14.2.1985, Rs. 268/83, Rompelman, Slg. 1985, 655; EuGH v. 15.1.1998, Rs. C-37/95, Ghent Coal Terminal, Slg. 1998, I-1; EuGH v. 21.3.2000, Rs. C-110/98 und C-147/98, Gabalfria u. a., Slg. 2000, I-1577; EuGH v. 8.6.2000, Rs. C-98/98, Midland Bank, Slg. 2000, I-4177.

⁴⁵ EuGH v. 15.1.1998, Rs. C-37/95, Ghent Coal Terminal, Slg. 1998, I-1; EuGH v. 21.3.2000, Rs. C-110/98 und C-147/98, Gabalfria u. a., Slg. 2000, I-1577.

⁴⁶ EuGH v. 11.7.1991, Rs. C-97/90, Lennartz, Slg. 1991, I-3795.

die das Recht auf Vorsteuerabzug eröffnen, bestehen⁴⁷. Das Recht auf Abzug der für den Erwerb von Gegenständen oder Dienstleistungen entrichteten Mehrwertsteuer ist nur gegeben, wenn die hierfür getätigten Aufwendungen zu den *Kostenelementen* der versteuerten, zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätze gehören⁴⁸. Ein Recht auf Vorsteuerabzug wird jedoch zugunsten des Steuerpflichtigen auch bei Fehlen eines direkten und unmittelbaren Zusammenhangs zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren 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 zusammen⁴⁹.

Wenn der Verkauf von Gesellschaftsanteilen nicht selbst eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der Mehrwertsteuerrichtlinie darstellt und daher *nicht in deren Anwendungsbereich fällt*⁵⁰, kann nicht angenommen werden, dass die Kosten von dafür empfangenen Beratungsdiensten für die Zwecke steuerpflichtiger Tätigkeiten aufgewendet wurden. Diese Kosten stehen demnach auch in keinem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten, so dass ein *Vorsteuerabzug ausscheidet*⁵¹.

VI. AUSBLICK

Die *MwStSystRL* hat das gemeinschaftsrechtliche Mehrwertsteuerrecht *nicht vereinfacht*. Es ist im Gegenteil kaum noch für Spezialisten verständlich. Grundlegende Änderungen, die von den 27 Mitgliedstaaten einstimmig beschlossen werden müssen, sind nicht in Sicht. Vielmehr erhalten einzelne Mitgliedstaaten jeweils Ermächtigungen, abweichende Regelungen von den Vorschriften der Richtlinie beizubehalten oder neu anzuwenden.

Auf Jahre hinaus *bleibt 6. EG-RL weiter aktuell*. Die rund 300 Entscheidungen des EuGH zur Mehrwertsteuer sind zu dieser Richtlinie ergangen. Sie haben das Fundament errichtet. Wer sie verstehen will, braucht nicht nur die Texte, sondern auch das Verständnis und die Kenntnis für die Entwicklung dieser Richtlinie. Neue Freunde wird das Mehrwertsteuerrecht dadurch nicht erwerben.

⁴⁷ EuGH v. 3.3.2005, Rs. C-32/03, Fini H, Slg. 2005, I-1599.

⁴⁸ EuGH v. 22.2.2001, Rs. C-408/98- Abbey National, Slg. 2001, I-1361; EuGH v. 27.9.2001, Cibo Participations, C-16/00, Slg. 2001, I- 6663.

⁴⁹ EuGH v. 26.5.2005, Rs. C-465/03- Kretztechnik, Slg. 2005, I-4357.

⁵⁰ EuGH v. 20.6.1996, Rs. C- 155/94, Wellcome Trust, Slg. 1996, I- 3013; EuGH 29.4.2004, Rs. C-77/01, EDM, Slg. 2004, I- 4295.

⁵¹ EuGH v. 8.2.2007, Rs. C-435/05, Investrand BV, UR 2007, 225.