

# FINANZ- UND STEUERRECHT IN DEUTSCHLAND UND EUROPA

Band 28

Cornelia Zirkl

## Die Neutralität der Umsatzsteuer als europäisches Besteuerungsprinzip

Inhalt, Herleitung und der Umgang  
mit Neutralitätsverletzungen

# Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis .....	XIX
Einleitung .....	1
A. Rechtfertigung des Themas .....	1
B. Gang der Darstellung .....	3
Kapitel 1: Allgemeine Grundlagen des europäischen Umsatzsteuerrechts.....	5
A. Die Entwicklung hin zu einer Allphasen-Netto-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug .....	5
I. Die Allphasen-Brutto-Umsatzsteuer in Deutschland bis 1967.....	5
II. Das Harmonisierungsziel der Wettbewerbsneutralität.....	8
1. Konkrete Ziele .....	8
a. Verzerrungsfreier innergemeinschaftlicher Handel .....	8
b. Beseitigung der kumulativen Wirkung der Brutto- Umsatzsteuer.....	11
c. Fazit.....	12
2. Konkrete Maßnahmen .....	13
a. Einführung des Netto-Allphasensystems.....	13
b. Harmonisierung der Bemessungsgrundlage .....	15
c. Harmonisierung zur Vollendung des Binnenmarktes .....	18
d. Ausblick.....	19
III. Das Harmonisierungsziel der gleichmäßigen Verbrauchsbelastung.....	22
IV. Fazit.....	23
B. Charakterisierung der Umsatzsteuer .....	23
I. Vorüberlegungen.....	23
1. Rechtsprinzipien und inneres System.....	23

2.	Die vier wesentlichen Merkmale der Umsatzsteuer nach Rechtsprechung des EuGH.....	25
II.	Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Fundamentalprinzip der Umsatzsteuer .....	26
1.	Das Leistungsfähigkeitsprinzip in der nationalen Steuerrechtsordnung.....	26
a.	Herleitung und Inhalt .....	26
aa.	Gleichheitssatz.....	27
bb.	Sozialstaatsprinzip .....	27
cc.	Freiheitsgrundrechte .....	28
dd.	Fazit.....	30
b.	Geltung des Leistungsfähigkeitsprinzips im Umsatzsteuerrecht .....	30
2.	Das Leistungsfähigkeitsprinzip in der europäischen Steuerrechtsordnung.....	35
a.	Herleitung aus dem Primärrecht.....	35
aa.	Gleichheitssatz.....	36
bb.	Weitere Wertentscheidungen der EU-Grundrechte .....	36
cc.	Grundfreiheiten.....	38
dd.	Verfassungsüberlieferungen der Mitgliedstaaten.....	39
ee.	Fazit.....	40
b.	Vorgaben für die Ausgestaltung des Umsatzsteuerrechts .....	40
III.	Die Umsatzsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer .....	42
1.	Verbrauch- oder Verkehrsteuer? .....	42
a.	Der Meinungsstreit in der nationalen Steuerrechtswissenschaft.....	42
aa.	Verkehrsteuer.....	42
bb.	Wertschöpfungsteuer .....	44
cc.	Verbrauchsteuer .....	44
dd.	Umsatzsteuerverständnis des nationalen Rechts und der nationalen Gerichte.....	45
b.	Stellungnahme.....	48

aa.	Die materiell-rechtliche Ausgestaltung der Umsatzsteuer als indirekte Steuer .....	48
bb.	Umsatzsteuerverständnis der europäischen Richtlinien und des EuGH.....	50
cc.	Schlussfolgerungen aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip .....	51
dd.	Fazit.....	52
2.	Vorgaben für die Ausgestaltung und Auslegung des Umsatzsteuerrechts .....	53
IV.	Verwirklichung des Bestimmungslandprinzips im Umsatzsteuerrecht .....	54
1.	Schlussfolgerung aus dem Leistungsfähigkeits- und Verbrauchsteuerprinzip .....	55
2.	Das europäische Regelungssystem .....	56
V.	Die Umsatzsteuer und ihre systemimmanente Neutralität.....	57
1.	Begriff der Neutralität.....	57
2.	Neutralität der Umsatzsteuer als Folge der Belastungskonzeption.....	59

## Kapitel 2: Die Neutralität als europäisches Besteuerungsprinzip – Inhalt und Herleitung .....61

A.	Ausprägungen des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität in der Rechtsprechung des EuGH.....	61
I.	„Belastungsneutralität“ bei Eingangsumsätzen durch Entlastung von den Vorsteuern .....	61
1.	Vorsteuerabzug.....	61
a.	Keine Kumulation der Vorsteuern als <i>Ziel</i> .....	61
b.	Belastungsneutralität als <i>Mittel</i> .....	62
aa.	Umfang: Vollständige Entlastung.....	64
(1)	Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Gegenständen .....	64
(a)	Lennartz, Seeling und Puffer.....	64
(b)	Neue Rechtslage und Kritik.....	66
(2)	Vorsteuerabzug bei Personenmehrheiten .....	68
bb.	Zeitpunkt: Grundsatz des Sofortabzugs .....	68

(1)	Vorsteuerüberschuss .....	68
(2)	Vorbereitungshandlungen .....	69
(3)	Relativierung und Kritik .....	70
cc.	Voraussetzung: Zusammenhang mit steuerpflichtigem Ausgangsumsatz .....	72
(1)	Grundsatz.....	72
(2)	Eingangsumsatz vor Ausgangsumsatz.....	73
(3)	Verwendung für besteuerte Ausgangsumsätze.....	74
(4)	Pro-rata-Vorsteuerabzug bei teils steuerfreien, teils steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen.....	74
(a)	Bestimmung des Pro-rata-Satzes.....	74
(b)	Pro-rata-Vorsteuerabzug bei allgemeinen Aufwendungen .....	79
(5)	Nachweiserfordernisse für das Bestehen eines Zusammenhangs.....	80
(6)	Relativierungen .....	83
(a)	Vorwirkung der steuerpflichtigen Tätigkeit: Der erfolglose Unternehmer .....	83
(b)	Nachwirkung der steuerpflichtigen Tätigkeit.....	84
dd.	Einschränkungen .....	85
(1)	Grundsatz: Uneinschränkbarkeit .....	85
(2)	Relativierungen: Zulässigkeit von Einschränkungen.....	86
2.	Unentgeltliche Wertabgaben.....	87
a.	Keine Vorsteuerentlastung bei privaten Aufwendungen als <i>Ziel</i> .....	87
b.	Steuerpflicht der unentgeltlichen Wertabgabe als <i>Mittel</i> .....	88
3.	Gebot der äußeren Neutralität bei Eingangsumsätzen.....	91
4.	Grundsatz des Gutgläubenschutzes beim Vorsteuerabzug.....	93
II.	„Wettbewerbsneutralität“ bei Ausgangsumsätzen durch gleiche Besteuerung .....	96
1.	Das Ziel der Wettbewerbsneutralität durch Gleichbehandlung.....	96
2.	Neutralität hinsichtlich des Leistungserbringers .....	97

a.	Rechtsformneutralität.....	97
b.	Strukturneutralität.....	98
c.	Die Privilegierung der öffentlichen Hand.....	100
d.	Die Regelung der Organschaft.....	102
3.	Wertneutralität.....	106
a.	Absolut illegaler Bereich.....	107
b.	Relativer illegaler Bereich.....	108
4.	Neutralität hinsichtlich gleichartiger Leistungen.....	110
a.	Fallgruppen.....	110
aa.	Anwendungsbereich.....	110
(1)	Holdinggesellschaften.....	110
(2)	Factoring.....	112
bb.	Steuerbefreiungen.....	112
cc.	Steuerermäßigungen.....	115
b.	Definition der Gleichartigkeit durch den EuGH.....	116
aa.	Befriedigung derselben Verbraucherbedürfnisse.....	117
bb.	Charakter der Leistung als Maßstab.....	119
5.	Entgeltlichkeit, Bemessungsgrundlage und gleichmäßige Steuererhebung.....	120
a.	Entgeltlichkeit als Tatbestandsmerkmal der Steuerbarkeit.....	120
b.	Gebot der vollständigen und exakten Erfassung der Bemessungsgrundlage.....	121
aa.	Untrennbare Nebenleistungen.....	121
bb.	Änderung der Bemessungsgrundlage, insbesondere Herstellerrabatte.....	122
c.	Gebot der gleichmäßigen Steuererhebung.....	125
aa.	Verbot einer Steueramnestie.....	125
bb.	Rundungsmethode und Anrechnung auf andere Abgaben.....	125
6.	Gebot der äußeren Neutralität bei Ausgangsumsätzen.....	126
7.	Grundsatz des Gutgläubenschutzes und Nachweispflichten bei innergemeinschaftlichen Lieferungen.....	127

a.	Gutglaubensschutz .....	128
b.	Substance-over-form- <i>Prinzip</i> .....	129
8.	Berichtigung und Erstattung von zu Unrecht gezahlter Umsatzsteuer .....	130
III.	Fazit .....	132
B.	Rechtsgrundlagen der Neutralität .....	135
I.	Normierung der Neutralität in den Richtlinien .....	135
1.	Die Erste und Zweite MwStRL .....	135
2.	Die Sechste MwStRL .....	138
3.	Die MwStSystRL .....	141
4.	Die Neutralität als Auslegungsargument .....	143
a.	Teleologisch-systematische Auslegung .....	143
b.	Historische Auslegung .....	145
II.	Die Neutralität als Konkretisierung des Gleichheitssatzes .....	145
1.	Vorab: Bindungswirkung der GRCh im Bereich des Umsatzsteuerrechts .....	145
a.	Unionsgrundrechte als Prüfungsmaßstab des Sekundärrechts .....	146
b.	Unionsgrundrechte und/oder nationale Grundrechte als Prüfungsmaßstab mitgliedstaatlicher Umsetzungsakte? .....	149
aa.	Die Ansicht des BVerfG, insbesondere die <i>Schwarzwaldklinik</i> -Entscheidungen .....	149
bb.	Die Ansicht des EuGH, insbesondere die <i>Åkerberg-             Fransson</i> -Entscheidung .....	152
cc.	Stellungnahme und Schlussfolgerungen für die Überprüfung nationaler Umsatzsteuergesetze .....	156
2.	Einfluss des Art. 3 Abs. 1 GG auf die nationale Steuerrechtsordnung .....	160
a.	Leistungsfähigkeitsprinzip .....	161
b.	Folgerichtigkeit .....	161
c.	Wettbewerbsneutralität .....	163
aa.	Die Wettbewerbsneutralität in der Rechtsprechung des BVerfG .....	164
bb.	Die Wettbewerbsneutralität als Verfassungsprinzip? .....	167

3.	Der Einfluss des unionsrechtlichen Gleichheitssatzes auf die europäische Umsatzsteuer: Grundsatz der Neutralität.....	169
a.	Die Neutralität bei Ausgangsumsätzen .....	171
aa.	Verhältnis des Gleichheitssatzes zur Neutralität aus Sicht des EuGH .....	171
bb.	Würdigung der Sicht des EuGH unter Einbeziehung umsatzsteuerlicher Prinzipien .....	173
(1)	Wechselbeziehung zwischen Neutralität und Verbrauchsteuerprinzip .....	175
(2)	Wechselbeziehung zwischen Neutralität und Leistungsfähigkeitsprinzip .....	178
(3)	Beispiel .....	181
b.	Die Neutralität bei Eingangsumsätzen .....	183
aa.	Verhältnis des Gleichheitssatzes zur Neutralität aus Sicht des EuGH.....	183
bb.	Würdigung der Sicht des EuGH unter Einbeziehung umsatzsteuerlicher Prinzipien .....	186
(1)	Wechselbeziehung zwischen Neutralität und Verbrauchsteuerprinzip .....	187
(2)	Wechselbeziehung zwischen Neutralität und Leistungsfähigkeitsprinzip .....	189
(3)	Beispiele .....	191
c.	Fazit.....	196
III.	Die Neutralität als Ausprägung der Freiheitsgrundrechte des Unternehmers.....	198
1.	Schutz des Unternehmers durch das Grundgesetz.....	198
a.	Art. 12 Abs. 1 GG .....	198
b.	Art. 14 Abs. 1 GG .....	201
c.	Art. 9 Abs. 1 GG .....	203
2.	Der Schutz des Unternehmers durch die GRCh, insbesondere durch Art. 16 GRCh .....	206
a.	Schutzbereich.....	208
b.	Eingriff durch Durchbrechung der Neutralität .....	211
IV.	Vorgaben des AEUV als primärrechtliche Kodifizierung der äußeren Neutralität .....	211

1.	Das Diskriminierungsverbot aus Art. 110 AEUV.....	213
a.	Anwendungsbereich und Gewährleistungsgehalt .....	214
b.	Diskriminierung durch Durchbrechung der äußeren Neutralität .....	215
2.	Die Dienstleistungsfreiheit aus Art. 56 AEUV.....	219
a.	Anwendungsbereich und Gewährleistungsgehalt .....	219
b.	Eingriff durch Durchbrechung der äußeren Neutralität .....	220
3.	Das Beihilfeverbot aus Art. 107 AEUV .....	221
V.	Fazit.....	223

### Kapitel 3: Der Umgang mit Neutralitätsverletzungen.....225

#### A. Die Rechtsprechung des EuGH.....225

I.	Qualifizierung des Neutralitätsgrundsatzes durch den EuGH .....	225
1.	Rang von rechtlichen Grundsätzen allgemein.....	225
a.	Allgemeine Rechtsgrundsätze.....	225
b.	Sonstige Grundsätze.....	228
2.	Die Einordnung des Grundsatzes der Neutralität .....	229
a.	Prüfung von Sekundärrecht am Neutralitätsgrundsatz .....	230
aa.	Die Neutralität bei Ausgangsumsätzen .....	230
bb.	Die Neutralität bei Eingangsumsätzen .....	233
b.	Prüfung nationaler Umsetzungsakte am Neutralitätsgrundsatz .....	235
II.	Dogmatisch gebotener Umgang mit Neutralitätsverletzungen .....	237
1.	Die Neutralität als Ausprägung des Gleichheitssatzes.....	241
2.	Die Neutralität als Ausprägung der Freiheitsgrundrechte .....	244
3.	Die äußere Neutralität .....	247
4.	Prüfungsschema.....	250

B. Die Rechtsprechung der deutschen Finanzgerichte .....	251
I. Der Einfluss des Unionsrechts auf das nationale Umsatzsteuerrecht .....	252
1. Unionsrechtskonforme Auslegung .....	252
2. Unmittelbare Wirkung und Anwendbarkeit .....	254
3. Vorabentscheidungsverfahren vor dem EuGH (Art. 267 AEUV) .....	258
II. Die Neutralität in der Rechtsprechung der nationalen Finanzgerichte, insbesondere des BFH .....	260
1. Neutralität bei Eingangsumsätzen .....	260
a. Der erfolglose Unternehmer .....	261
b. Der Gutgläubensschutz beim Vorsteuerabzug .....	261
c. Verzinsung von Umsatzsteuernachforderungen .....	262
2. Neutralität in Bezug auf Ausgangsumsätze .....	264
a. Steuerbefreiungen und -ermäßigungen .....	264
b. Der Umgang des BFH mit Neutralitätsverletzungen durch nationale Vorschriften .....	265
III. Dogmatisch gebotener Umgang mit Neutralitätsverletzungen .....	266
1. Prüfung von Richtlinienbestimmungen am Neutralitätsgrundsatz .....	267
2. Prüfung von Vorschriften des UStG am Neutralitätsgrundsatz .....	269
a. Vorlage an den EuGH .....	269
b. Die Rolle des BVerfG .....	271
aa. Nationale Vorschrift beruht auf zwingenden Richtlinienvorgaben .....	271
bb. Nationale Vorschrift füllt Gestaltungsspielraum des nationalen Gesetzgebers .....	273
(1) Gestaltungsspielraum? .....	273
(2) Verhältnis der Vorlage an das BVerfG zur Vorabentscheidung des EuGH? .....	275
(3) Prüfung von Neutralitätsverletzungen am Maßstab der nationalen Grundrechte .....	276

Kapitel 4: Schlussthesen.....	281
Literaturverzeichnis .....	291