

Sikorski

Umsatzsteuer im Binnenmarkt

- Innergemeinschaftliche Erwerbe
- Innergemeinschaftliche Lieferungen
- Grenzüberschreitende Dienstleistungen
- Übergang der Steuerschuldnerschaft in der EU
- Vorsteuer-Vergütungsverfahren
- Überblick: Besteuerung in anderen EU-Ländern

10. Auflage

Umsatzsteuer im Binnenmarkt

Von

Diplom-Finanzwirt
Ralf Sikorski

unter Mitarbeit von Steuerberaterin Annette Pogodda-Grünwald

10. Auflage

Es haben bearbeitet:
Sikorski: Teil A-F, Anhang
Pogodda-Grünwald: Teil G

ISBN 978-3-482-**45980**-1

eISBN 978-3-482-**01091**-0

10. Auflage 2018

© NWB Verlag GmbH & Co. KG, Herne 1992

www.nwb.de

Alle Rechte vorbehalten.

Dieses Buch und alle in ihm enthaltenen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Mit Ausnahme der gesetzlich zugelassenen Fälle ist eine Verwertung ohne Einwilligung des Verlages unzulässig.

Satz: Griebisch & Rochol Druck GmbH, Hamm

Druck: CPI books, Leck

VORWORT

Das Modell Europa ist in die Jahre gekommen. Zwar sind die Vorstellungen, die einige europäische Politiker bereits kurz nach dem Ende des II. Weltkrieges hatten, zum Teil Wirklichkeit geworden und keine Visionen mehr. Die anfänglichen Schwierigkeiten, die die verschiedenen Sprachen und Kulturen sowie die Geschichte Europas mit vielen Kriegen mit sich brachten, sind zwar auch heute nicht überwunden, aber größtenteils in den Hintergrund gedrängt worden. Noch nie in der europäischen Geschichte gab es einen so langen Zeitraum des Friedens und des Miteinanders.

Aber die aktuellen Herausforderungen sind gewaltig, ob Finanzkrisen, Flüchtlingsproblematik oder die Probleme im Hinblick auf den unerwarteten Ausstieg eines Mitglieds dieser Gemeinschaft, denn auch wenn es sich nur um eine Wirtschafts- und teilweise Währungsunion und damit um einen losen Verbund einzelner souveräner Staaten handelt, lassen sich die politischen Probleme schlicht nicht ausblenden. Während die einen in diesem Krisen-Potpourri den Beginn des Untergangs Europas sehen, behaupten die anderen, die Zeit ist reif für Grundsteinlegung einer europäischen Republik. Aber beides ist weit von der Wirklichkeit entfernt. Aktuell gilt es, die Bestände Europas zu sichern und wieder zu ordnen. Denn im 21. Jahrhundert steht die Finanzierung all dieser Aufgaben im Mittelpunkt unserer Lebenswirklichkeit. Auch hehre Ziele bedürfen der Finanzierung.

Und gerade die unterschiedlichen Finanzierungsmethoden der Staatshaushalte der einzelnen Mitgliedstaaten der Union sind das größte Hindernis, dass einer wirklichen Annäherung zurzeit im Wege steht. Die einzelnen Mitgliedstaaten haben eine sehr unterschiedliche Gewichtung der staatlichen Aufgaben, die gewachsenen Steuer- und Sozialsysteme sind unterschiedlich aufgebaut. Nicht selten bedeuten dann Entscheidungen zur Harmonisierung einen tiefen Eingriff in die bisherige Finanzautonomie der Mitgliedsländer und beeinflussen somit in hohem Maße die nationale Verteilungspolitik, wie die permanente Frage um die finanzielle Unterstützung insbesondere Griechenlands zeigt. So wundert es denn nicht, dass Harmonisierungen nur sehr mühsam voranschreiten.

Ein weiteres, nicht zu unterschätzendes Problem ist die Regelwut der Europäer. Wer ernsthaft schriftlich festlegt, dass „ein Führersitz der einer Person Platz bietende Sitz ist, der für den Führer bestimmt ist, wenn dieser die Zugmaschine führt“, darf sich nicht darüber wundern, dass die betroffenen Menschen europamüde geworden sind und sich weniger Staat und Bürokratie wünschen. Während in den Jahren nach dem Krieg Papierbeschaffung noch eine zentrale Herausforderung war und so de facto die

Gesetzesflut eindämmte, bricht die digitale Welt alle Dämme und bietet dem Reglementierungswahn der Europäer alle Möglichkeiten der Entfaltung. Hatten die Europäer beispielsweise noch 1992 beschlossen, einen Standardmehrwertsteuersatz von mindestens 15 Prozent in den Mittelpunkt zu rücken und Ausnahmen nur in begründeten Ausnahmefällen zuzulassen und auf eine Angleichung des Mehrwertsteuersatzes durch die Kräfte des Marktes gehofft, wurden zur Privilegierung einzelner Mitgliedstaaten und Gewerbebezweige immer mehr absurde Ausnahmeregelungen in Bezug auf den ermäßigten Steuersatz zugelassen. So ist die Mehrwertsteuer heute ein gigantischer Flickenteppich.

Mit ihrem mittlerweile vorgelegten „Aktionsplan zur Mehrwertsteuer“ stellt die EU-Kommission in der entsprechenden Präambel selbst klar, dass „das System der Mehrwertsteuer insbesondere kleinen und mittleren Unternehmen zu schaffen macht“. weil es „zu fragmentiert und zu kompliziert ist.“ Nicht selten sind die Kosten zur Befolgung der ausgefeilten Mehrwertsteuer-Vorschriften höher als die damit verbundene Abgabe, ein Umstand, der zwar allenthalben Kopfschütteln nach sich zieht, nur eben keine Anpassung der Vorschriften.¹

Zum 1.1.1993 wurde aufgrund der Unterzeichnung der „Einheitlichen Europäischen Akte“ der Gemeinsame Binnenmarkt eingeführt, die Vollendung des „Umsatzsteuerlichen Binnenmarktes“ ist aber auch heute noch lange nicht abgeschlossen. Trotz der weitgehenden Harmonisierung der Umsatzsteuer waren die Zielvorstellungen der einzelnen Mitgliedstaaten der Europäischen Union schon seinerzeit so unterschiedlich, dass die entsprechenden Regelungen als Übergangsmaßnahmen verabschiedet wurden und ein endgültiges gemeinsames Umsatzsteuersystem auch mehr als 20 Jahre später immer noch aussteht. Wann dieses tatsächlich eingeführt werden wird, lässt sich zurzeit noch nicht absehen, zu unterschiedlich sind die Auffassungen der Mitgliedsländer und die bürokratischen Hemmnisse.

Die Kommission hat mittlerweile einen Arbeits- und Zeitplan vorgelegt, um das aktuelle Mehrwertsteuersystem zu modernisieren und hält einen Neustart für dringend erforderlich. Das Konzept erfordert aber dabei von den Mitgliedstaaten erhebliche Veränderungen ihres nationalen Steuerrechts, wozu die meisten Mitgliedstaaten in der Vergangenheit eben gerade nicht bereit waren. So geht denn auch die Kommission davon aus, dass es „politischer Führungskraft bedarf, um die tief verwurzelten Hindernisse zu

1 Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss über einen Aktionsplan im Bereich der Mehrwertsteuer vom 7.4.2016: Auf dem Weg zu einem einheitlichen europäischen Mehrwertsteuerraum - Zeit für Reformen, COM (2016) 148 final, Ratsdokument 7687/16, BR-Drucksache 191/16 vom 18.4.2016 sowie Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss: Follow-up zum Aktionsplan im Bereich der Mehrwertsteuer - Auf dem Weg zu einem einheitlichen europäischen Mehrwertsteuerraum - Zeit zu handeln, COM (2017) 566 final, BR-Drucksache 661/17 vom 18.10.2017.

überwinden, um endlich die notwendigen Reformen zu verabschieden.“ Es bleibt zu wünschen, dass die Europäer dieses Konzept sorgfältig prüfen, einschließlich des Vorschlags der Kommission, endlich das Einstimmigkeitsprinzip im Steuerrecht aufzugeben, welches bislang das größte Hindernis zur Durchsetzung ernsthafter Reformen war. Schon Carl Ludwig Börne, ein deutscher Journalist und Literaturkritiker, wusste zu seiner Zeit (1786 - 1837): „Hätte die Natur so viele Gesetze als der Staat, Gott selbst könnte sie nicht regieren.“

Sollte hier kein Konsens gefunden werden, müssen wir auch in den nächsten Jahren mit einem völlig unzureichenden Besteuerungssystem leben, dem insbesondere der Makel anhaftet, dass es die an sich vorhandene Grundsystematik der Umsatzsteuer verändert und sich immer mehr in der Lösung von Einzelproblemen verliert. So kam denn auch das Umsatzsteuerrecht in den letzten Jahren nicht zur Ruhe. Es ist in der jüngeren Vergangenheit einer ähnlichen Regelungsflut begegnet wie bislang nur die im Inland politisch mehr im Fokus stehende Einkommensteuer. Seit Verabschiedung des Umsatzsteuer-Binnenmarktgesetzes vom 25. 8. 1992 und der Einführung der sog. Übergangsregelung von 4 Jahren (was wir heute als unglaublich optimistisch ansehen müssen) bleibt die Gesetzgebung kurzlebig und insbesondere in diesem Teilbereich des Umsatzsteuerrechts unübersichtlich. Darüber hinaus gewinnt die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes immer größere Bedeutung, so dass neben der Gesetzgebung auch die rechtsprechende Gewalt eine Flut von Verwaltungsanweisungen nach sich zieht.

Darüber hinaus ist eine Angleichung der Mehrwertsteuern allein in unserer komplexen Welt völlig unzureichend, um eine Wettbewerbsgleichheit der Unternehmen zu erreichen. Eine Harmonisierung der übrigen indirekten Steuern ist ebenso unumgänglich wie eine Anpassung der direkten Steuern. Gerade aber eine Harmonisierung in diesem Bereich greift in besonders starkem Maße in die Finanzautonomie der Mitgliedstaaten ein.

Das vorliegende Buch gibt dem Leser eine Gesamtübersicht über das Umsatzsteuerrecht im Europäischen Binnenmarkt. Dabei wurden nicht nur die innergemeinschaftlichen Warenlieferungen, sondern auch die innergemeinschaftlichen Dienstleistungen in ihrer Gesamtheit abgehandelt, insbesondere die Regelungen zur Ortsbestimmung sowie die damit einhergehenden Meldepflichten. Das eng damit verbundene Thema „Übergang der Steuerschuldnerschaft“ wird ebenfalls umfassend dargestellt. Wer von einem ausländischen Unternehmer Waren oder Dienstleistungen bezieht oder Lieferungen oder sonstige Leistungen an einen ausländischen Unternehmer erbringt oder Leistungen im Ausland ausführt (und zwar nach den Ortsbestimmungen des Gesetzes, ohne dieses Land tatsächlich bereist zu haben), muss sich mit diesen Bestimmungen auseinandersetzen.

Wie schon in der Voraufgabe enthält auch das vorliegende Werk einen aktuellen Überblick über das Umsatzsteuerrecht der anderen EU-Mitgliedstaaten. Diesen Teil haben Mitarbeiter des Fachbereichs Umsatzsteuer der „BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft“ unter Leitung von Frau Pogodda-Grünwald ausgearbeitet, ohne deren engagierte Unterstützung dieser Teil des ehrgeizigen Werkes niemals so aktuell hätte dargestellt werden können, wofür ich sehr dankbar bin.

Für Kritik und Anregungen bin ich jederzeit offen und dankbar.

Im April 2018

Ralf Sikorski

GELEITWORT ZUR 10. AUFLAGE DIESES BUCHES

und zum 100jährigen Bestehen der Umsatzsteuer in Deutschland und zum 50jährigen Bestehen der europäischen Mehrwertsteuer

Von der Stempelsteuer zur Allphasen-Nettosteuer

Vorläufer im Altertum und Mittelalter

Steuern sind keine Erfindung unserer modernen Zeit, sie sind unerlässlicher Begleiter unserer Zivilisation. Mit der Erfindung der Schrift läutete die Menschheit das Ende der Steinzeit ein, es begannen die sogenannten Hochkulturen. Und mit der Ausbildung der Schrift im Altertum nahm wohl letztendlich auch die Bürokratisierung ihren Anfang. Hätte der Mensch nicht schreiben gelernt, gäbe es heute auch keine Steuererklärungs-vordrucke. Schon die ersten im Altertum erhobenen Zölle und später die im Mittelalter umfassenden Zölle und Marktabgaben auf Waren entsprachen der Idee einer Umsatzsteuer.

Einführung einer Umsatzsteuer in Deutschland

Während des I. Weltkriegs wurde im Deutschen Reich zur Finanzierung der Militärausgaben 1916 zunächst eine Warenumsatzstempelsteuer eingeführt. Diese wurde 1918 zur Umsatzsteuer ausgebaut, die bis 1967 bestehen blieb. Der Vorsteuerabzug für entsprechende Vorbelastungen war jedoch noch nicht erfunden, der sollte erst 1968 mit der Allphasen-Netto-Umsatzsteuer folgen. Aber die Wurzeln des kompletten, uns heute bekannten Steuersystems liegen schon in dieser Zeit zu Beginn des Zwanzigsten Jahrhunderts.

Durch die Warenumsatzstempelsteuer von 1916 wurden die bezahlten Warenlieferungen der Gewerbetreibenden mit 1 v. T. besteuert, die materiellen Regelungen waren im Reichsstempelgesetz untergebracht. 1918 wurde das Umsatzsteuerrecht in ein eigenständiges Umsatzsteuergesetz gekleidet.

§ 1 UStG 1918

- (1) *Der Umsatzsteuer unterliegen die im Inland gegen Entgelt ausgeführten Lieferungen und sonstigen Leistungen solcher Personen, die eine selbständige gewerbliche Tätigkeit mit Einschluss der Uerzeugung des Handels ausüben, soweit die Lieferungen und Leistungen innerhalb dieser gewerblichen Tätigkeit liegen. Die Steuerpflicht wird nicht dadurch berührt, dass die Leistung aufgrund gesetzlicher oder*

behördlicher Anordnung bewirkt wird oder kraft gesetzlicher Vorschrift als bewirkt gilt.

- (2) *Die Steuer wird auch erhoben, wenn die im Abs. 1 bezeichneten Personen Gegenstände aus dem eigenen Betrieb entnehmen, um sie zu außerhalb ihrer gewerblichen Tätigkeit liegenden Zwecken zu gebrauchen oder zu verbrauchen; dabei gilt als Entgelt derjenige Betrag, der am Ort und z. Zt. der Entnahme von Wiederverkäufern gezahlt zu werden pflegt.*
- (3) *Lieferungen, die aufgrund einer Versteigerung erfolgen, sind, unbeschadet der eigenen Steuerpflicht des Versteigerers wegen seiner Tätigkeit, auch dann steuerpflichtig, wenn der Auftraggeber eine selbstständige gewerbliche Tätigkeit nicht ausübt. Diese Vorschrift gilt nicht für die Versteigerung im Wege der Zwangsvollstreckung, für die Versteigerung unter Miterben zum Zwecke der Teilung eines Nachlasses sowie für die Versteigerung von Grundstücken und von Berechtigungen, auf welche die auf Grundstücke bezüglichen Vorschriften des bürgerlichen Rechtes Anwendung finden.*

Der Regelsteuersatz betrug bei der Einführung der Umsatzsteuer 0,5% des vereinnahmten Entgelts, für Luxusgegenstände fiel eine Steuer von 10% an. Aber schon zum 1. 1. 1920 wurde der Steuersatz auf 1,5% verdreifacht, der Luxussteuersatz auf Waren auf 15% angehoben und zudem ein erhöhter Steuersatz für Luxus-Dienstleistungen (z. B. Hotelübernachtungen) von 10% eingeführt. Außerdem wurde der Personenkreis erweitert und die Steuerpflicht auf die selbständig ausgeübte berufliche Tätigkeit ausgedehnt.

§ 13 UStG enthielt ein Verbot, die Steuer gesondert in Rechnung zu stellen, um die Abwälzbarkeit der Steuer auf den Verbraucher für den Unternehmer zu erleichtern.

Ein bereits 1919 veröffentlichter Reformvorschlag, eine Nettoumsatzsteuer mit Vorsteuerabzug einzuführen, wurde mehrfach vom Reichstag abgelehnt. Es wurden ab 1934 jedoch mehrfach verschiedene gesetzgeberische Maßnahmen getroffen, um die Kumulationswirkung abzuschwächen, sei es durch eine ermäßigten Besteuerung des Großhandels oder durch eine Kürzung der Zahllast von Textilunternehmen bei eingekauften Lohnveredelungen. Die Rechtsprechung steuerte ihren Anteil bei und entlastete Unternehmensverbindungen durch Schaffung der Rechtsfigur der Organschaft.

Entwicklung der Steuersätze zur Umsatzsteuer in Deutschland bis heute

Zeitraum	Regelsteuersatz	Ermäßigter Steuersatz
1. 1. 1968 - 30. 6. 1968	10,0	5,0
1. 7. 1968 - 31. 12. 1977	11,0	5,5
1. 1. 1978 - 30. 6. 1979	12,0	6,0
1. 7. 1979 - 30. 6. 1983	13,0	6,5
1. 7. 1983 - 31. 12. 1992	14,0	7,0
1. 1. 1993 - 31. 3. 1998	15,0	7,0
1. 4. 1998 - 31. 12. 2006	16,0	7,0
seit 1. 1. 2007	19,0	7,0

Europäisches Umsatzsteuerrecht

Mit dem Beginn der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft (EWG) wurde auch eine einheitliche Vorgehensweise bei der Umsatzbesteuerung innerhalb der betroffenen Länder angestrebt. Das war der Grund für die Einführung der Mehrwertsteuer, wie wir sie heute kennen, zum 1. 1. 1968 aufgrund eines Richtlinienentwurfs der Kommission aus dem Jahr 1962. Der Regelsteuersatz wurde auf 10% festgelegt, ein ermäßigter Steuersatz von 5% war bei bestimmten Waren anzuwenden.

Zum 1. 1. 1980 erfolgte die Umsetzung der 6. Richtlinie der EG durch das UStG 1980. Der Eigenverbrauchstatbestand wurde auf sonstige Leistungen erweitert, mit § 3a UStG erhielt das Gesetz ein höchst differenziertes Regelwerk für die Bestimmung des Orts der sonstigen Leistung. Die Mindest-Ist-Besteuerung wurde eingeführt, der Vorsteuerabzug für ausländische Unternehmer ermöglicht.

Zum 1. 1. 1993 wurde mit dem UStBG die von der EG vorgeschlagene Übergangsregelung umgesetzt, die bis zur Vollendung des endgültigen Mehrwertsteuersystems innerhalb der Europäischen Union gelten soll. Seitdem ist die Gesetzgebung kurzlebig und unübersichtlich.

Systemkritik

Das seinerzeit einfach klingende Prinzip führte dazu, dass die Umsatzsteuer ursprünglich als „Buchhaltersteuer“ mit geringen Anforderungen diffamiert wurde. Diese Einschätzung gehört allerdings der Vergangenheit an, denn kaum ein Rechtsgebiet hat in den letzten Jahren derart an Komplexität und Bedeutung gewonnen. Die Umsatzsteuer hat sich zu einem komplizierten Gebilde aus nationalem Umsatzsteuerrecht, EU-Recht sowie BFH- und EuGH-Rechtsprechung entwickelt, flankiert durch eine bisweilen sehr stark pro fiskalische Sichtweise der Verwaltung, eingebettet in eine eigentümliche Begriffswelt von richtlinienkonformer Auslegung und Anwendungsvorrang.

Ein nicht zu unterschätzendes Problem ist die Regelungswut der Europäer. Mit ihrem mittlerweile vorgelegten „Aktionsplan zur Mehrwertsteuer“ stellt die EU-Kommission in der entsprechenden Präambel selbst klar, dass *„das System der Mehrwertsteuer insbesondere kleinen und mittleren Unternehmen zu schaffen macht“*, weil es *„zu fragmentiert und zu kompliziert ist.“* Nicht selten sind die Kosten zur Befolgung der ausgefeilten Mehrwertsteuer-Vorschriften höher als die damit verbundene Abgabe, ein Umstand, der zwar allenthalben Kopfschütteln nach sich zieht, nur eben keine Anpassung der Vorschriften. Der von der Kommission vorgelegte Arbeits- und Zeitplan sieht vor, das aktuelle Mehrwertsteuersystem zu modernisieren und hält einen Neustart für dringend erforderlich. Das Konzept erfordert aber dabei von den Mitgliedstaaten erhebliche Veränderungen ihres nationalen Steuerrechts, wozu die meisten Mitgliedstaaten in der Vergangenheit eben gerade nicht bereit waren. So geht denn auch die Kommission davon aus, dass es *„politischer Führungskraft bedarf, um die tief verwurzelten Hindernisse zu überwinden, um endlich die notwendigen Reformen zu verabschieden.“*

Ich halte es da eher mit Goethe, der schon damals wusste: *„Die Botschaft hör’ ich schon, allein mir fehlt der Glaube“.*

es gratuliert zum Geburtstag

Ralf Sikorski, im April 2018

INHALTSVERZEICHNIS

Vorwort	5
Geleitwort zur 10. Auflage dieses Buches	9
Abkürzungsverzeichnis	25

	Rz.	Seite
A. Allgemeiner Überblick über die Regelungen des Umsatzsteuer-Binnenmarktes		31
<hr/>		
I. Die Europäische Union	1	31
1. Historische Entwicklung	1	31
2. Ziele der Europäischen Union	3	33
3. Harmonisierung der Umsatzsteuern	5	35
4. Schwierigkeiten bei der weiteren Harmonisierung	6	36
II. Die rechtlichen Rahmenbedingungen	7	37
1. Die Richtlinien der EU zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer	7	37
a) Grundlagen	7	37
b) Meistbegünstigungsgrundsatz	8	39
c) Die Mehrwertsteuersystem-Richtlinie	9	42
2. Verordnungen der EU als unmittelbar geltendes Recht	10	43
3. Der Europäische Gerichtshof	11	45
a) Allgemeines	11	45
b) Ablauf eines Verfahrens vor dem Europäischen Gerichtshof	13	47
c) Der Europäische Gerichtshof als Rechtsprechungsorgan	18	50
d) Praktische Schwierigkeiten	20	51
4. Wesentliche Gesetzesänderungen seit Einführung des Binnenmarktes im Überblick	21	52
a) Einführung des Binnenmarktes zum 1. 1. 1993	21	52
b) Angleichung der Mehrwertsteuersätze	22	53
c) Einführung von Sonderregelungen	23	54
d) Einführung eines einheitlichen Zahlungsmittels	24	57
e) Bekämpfung des Umsatzsteuerbetrugs	25	57
f) Vereinheitlichung der Rechnungsvorschriften	26	60

	Rz.	Seite
g) Erweiterung des Binnenmarktes auf innergemeinschaftliche Dienstleistungen	27	60
h) Mehrwertsteuersystem-Richtlinie und Mehrwertsteuer-Verordnung	28	61
i) Ausblick	29	63
III. Die internationalen Besteuerungsprinzipien bei der Umsatzsteuer	30	63
1. Warenlieferungen	30	63
2. Die Übergangsregelungen für Lieferungen	33	65
3. Die Besteuerung von Dienstleistungen	37	68
IV. Die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer	40	69
1. Sinn und Zweck	40	69
2. Erteilung einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer im Inland	43	70
3. Bestätigungsverfahren	47	72
4. Umsatzsteuer-Identifikationsnummern in den übrigen Mitgliedstaaten	48	74
V. Territoriale Begriffe	51	78
VI. Auf dem Weg zur Einführung eines endgültigen Mehrwertsteuersystems in der Europäischen Union	57	82
1. Der Aktionsplan der Europäischen Kommission im Bereich der Mehrwertsteuer	57	82
2. Das angedachte endgültige Mehrwertsteuersystem	59	83
3. Begleitende Maßnahmen und Provisorien für eine Übergangszeit	62	85
4. Bereits umgesetzte Vorhaben der Kommission	63	88
a) Schwellenwert für elektronische Dienstleistungen und dergleichen	63	88
b) Versandhandelsregelung	64	89
5. Noch umzusetzende Vorhaben der Kommission	65	90
a) Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetrugs	65	90
b) Zertifizierung von Steuerpflichtigen	66	91
c) Vereinfachung bei Konsignationslagern	68	92
d) Vereinfachung bei Reihengeschäften	70	94
e) Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer als materielle Voraussetzung für die Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung	71	96

	Rz.	Seite
f) Sonderregelung für Kleinunternehmen	72	97
g) Mehrwertsteuersätze	73	99
VII. Internationale Leitlinien der OECD für die Mehrwertbesteuerung	75	100
B. Innergemeinschaftlicher Erwerb		101
I. Überblick	101	101
II. Innergemeinschaftlicher Erwerb von Gegenständen	102	102
1. Innergemeinschaftlicher Erwerb gegen Entgelt	102	102
a) Begriff	102	102
b) Die Warenbewegung	103	103
c) Der Lieferer	105	106
d) Der Abnehmer	106	106
2. Innergemeinschaftliches Verbringen	108	108
a) Begriff	108	108
b) Vereinfachungsmaßnahmen	110	110
c) Ausnahmen	112	112
d) Formelle Pflichten	114	114
e) Sonderregelung durch freiwillige Besteuerung	115	114
III. Ausnahmen von der Erwerbsbesteuerung	116	116
1. Atypische Unternehmer	116	116
2. Erwerb durch bestimmte Einrichtungen	121	121
IV. Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs	123	123
1. Grundfall	123	123
2. Verwendung einer vom Bestimmungsland abweichenden USt-Identifikationsnummer durch den Erwerber	124	123
3. Innergemeinschaftliche Reihengeschäfte	125	125
V. Steuerbefreiungen	131	133
VI. Bemessungsgrundlage, Steuersatz	134	135
VII. Entstehung der Steuer	136	136
VIII. Vorsteuerabzug	138	137
IX. Aufzeichnungspflichten	139	138

	Rz.	Seite
C. Innergemeinschaftliche Lieferungen		147
I. Steuerbare Lieferungen	201	147
1. Grundfall	201	147
2. Innergemeinschaftliches Verbringen	204	148
a) Begriff	204	148
b) Vereinfachungsmaßnahmen	207	151
c) Ausnahmen	209	152
3. Ort der Lieferung	213	154
II. Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen	215	155
1. Überblick	215	155
a) Sinn und Zweck der Regelung	215	155
b) Gesetzlicher Tatbestand der Steuerbefreiung	218	157
2. Der Lieferer	220	158
3. Gelangen des Gegenstands in das übrige Gemeinschaftsgebiet	223	159
a) Nachweis der Warenbewegung	223	159
b) Der Belegnachweis	228	163
c) Der Buchnachweis	255	181
4. Der Abnehmer einer innergemeinschaftlichen Lieferung	257	182
5. Erwerbsbesteuerung im übrigen Gemeinschaftsgebiet	261	186
6. Vertrauensschutz	264	189
III. Lieferungen an bestimmte Einrichtungen	267	192
IV. Innergemeinschaftliche Reihengeschäfte	273	195
1. Begriff	273	195
2. Bewegte Lieferung	274	195
3. Zuordnung bei Befördern oder Versenden durch den Zwischenhändler	278	199
4. Steuerbefreiung für die bewegte Lieferung	281	209
5. Innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte	283	210
V. Bemessungsgrundlage	284	211
VI. Entstehung einer Steuer bei fehlender Steuerbefreiung	285	212
VII. Rechnungserteilung	286	212
VIII. Aufzeichnungspflichten	290	216
IX. Zusammenfassende Meldungen	292	217

	Rz.	Seite
D. Sonderregelungen bei innergemeinschaftlichen Warenbewegungen		229
I. Inngemeinschaftlicher Versandhandel	301	229
1. Überblick	301	229
2. Art der Warenbewegung	303	231
3. Abnehmerkreis	306	232
4. Lieferschwelle	309	234
5. Versteuerung im Ursprungsland oder Bestimmungsland	314	237
II. Erwerb und Lieferung neuer Fahrzeuge	318	243
1. Überblick	318	243
2. Erwerb neuer Fahrzeuge	319	244
3. Lieferung neuer Fahrzeuge	326	247
III. Ort der Lieferung während einer Beförderungsleistung	331	253
IV. Differenzbesteuerung bei innergemeinschaftlichen Umsätzen	334	254
1. Sinn und Zweck der Regelung	334	254
2. Voraussetzungen	336	256
3. Inngemeinschaftlicher Erwerb	343	259
4. Inngemeinschaftliche Lieferung	346	260
5. Aufzeichnungen	348	263
V. Inngemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte	350	264
1. Sinn und Zweck der Sonderregelung	350	264
2. Voraussetzungen	352	266
3. Rechtsfolgen	356	267
4. Formvorschriften	358	269
a) Pflichten des Zwischenhändlers	359	269
b) Pflichten des letzten Abnehmers	364	273
5. Vorsteuerabzug	368	275
6. Regelungslücken	369	275
VI. Besteuerung von Umsätzen mit Anlagegold	370	279
1. Begriff Anlagegold	370	279
2. Steuerfreie Lieferung von Anlagegold	371	280
3. Verzicht auf die Steuerbefreiung	372	280

	Rz.	Seite
E. Sonstige Leistungen im Rahmen des Europäischen Binnenmarktes		281
I. Überblick über die Besteuerung von Dienstleistungen	401	281
1. Allgemeines	401	281
2. Begriff der sonstigen Leistung	402	282
3. Abgrenzung zwischen Lieferungen und sonstigen Leistungen	404	283
4. Bedeutung der Bestimmung des Ortes der sonstigen Leistung	406	287
5. Übergang der Steuerschuldnerschaft	408	290
II. Grundregeln für die Bestimmung des Ortes der sonstigen Leistung	409	292
1. Leistungen an einen anderen Unternehmer	409	292
a) Sinn und Zweck des Empfängersitzprinzips	409	292
b) Der Leistungsempfänger	412	294
c) Leistung für das Unternehmen des Leistungsempfängers	415	297
d) Sitz des Leistungsempfängers	417	300
e) Abgrenzung zu Ausnahmetatbeständen	421	303
2. Leistungen an einen Nichtunternehmer	424	306
a) Sinn und Zweck des Unternehmersitzprinzips	424	306
b) Sitz des leistenden Unternehmers	425	306
c) Abgrenzung zu den Ausnahmetatbeständen	427	309
III. Besteuerung am tatsächlichen Leistungsort	429	311
1. Leistungen im Zusammenhang mit Grundstücken	429	311
a) Sinn und Zweck der Regelung	429	311
b) Grundstücksbegriff	430	312
c) Vermietungs- und Verpachtungsleistungen	431	313
d) Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Veräußerung oder dem Erwerb eines Grundstücks	432	316
e) Leistungen zur Erschließung von Grundstücken und zur Ausführung von Bauleistungen	433	316
f) Leistungen, die nicht im Zusammenhang mit einem Grundstück stehen	434	319
g) Grenzüberschreitende Folgen des Belegenheitsprinzips	435	320
2. Vermietung von Beförderungsmitteln	436	321
a) Allgemeiner Überblick	436	321
b) Ort der Dienstleistung bei kurzfristiger Vermietung von Beförderungsmitteln	437	324

	Rz.	Seite
c) Ort der Dienstleistung bei langfristiger Vermietung von Beförderungsmitteln	438	324
d) Fahrzeugüberlassung an Mitarbeiter aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet	439	327
e) Langfristige Überlassung eines Sportbootes	440	329
f) Besonderheiten im Verhältnis zum Drittlandsgebiet	441	329
3. Kulturelle, künstlerische, wissenschaftliche, unterrichtende, sportliche und unterhaltende Tätigkeiten einschließlich der Veranstaltungsleistungen	442	330
a) Allgemeiner Überblick	442	330
b) Dienstleistungen an Unternehmer	443	331
c) Dienstleistungen an Nichtunternehmer	445	332
d) Eintrittsberechtigung zu entsprechenden Veranstaltungen	446	334
4. Dienstleistungen im Zusammenhang mit Messen, Ausstellungen und Kongressen	447	336
a) Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück	447	336
b) Einheitliche Veranstaltungsleistungen	448	336
c) Erbringung einzelner Leistungen	449	337
d) Veranstaltungsleistungen im Drittlandsgebiet	451	340
5. Restaurationsleistungen	452	341
a) Grundregelung	452	341
b) Sonderregel für Restaurations- und Verpflegungsdienstleistungen an Bord eines Schiffes, eines Flugzeugs oder in der Eisenbahn	453	342
6. Personenbeförderungen	454	343
7. Arbeiten an beweglichen Gegenständen	456	346
a) Allgemeiner Überblick	456	346
b) Dienstleistungen an Unternehmer	457	347
c) Dienstleistungen an Nichtunternehmer	459	348
8. Vermittlungsleistungen	460	348
a) Allgemeiner Überblick	460	348
b) Dienstleistungen an Unternehmer	461	349
c) Dienstleistungen an Nichtunternehmer	462	349
d) Steuerbefreiung der Vermittlungsleistung	463	350
9. Telekommunikationsdienstleistungen, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen und elektronische Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige	464	351
a) Allgemeiner Überblick	464	351

	Rz.	Seite
b) Dienstleistungen an Unternehmer	471	357
c) Dienstleistungen an Nichtunternehmer	472	359
d) Dienstleistungskommission im Telekommunikationsbereich	473	360
10. Güterbeförderungen	474	362
a) Allgemeiner Überblick	474	362
b) Güterbeförderungen an Unternehmer	475	362
c) Güterbeförderungen an Nichtunternehmer	478	364
d) Gebrochene Güterbeförderungen	481	368
e) Dienstleistungen im Zusammenhang mit Güterbeförderungen	483	369
IV. Besonderheiten im Verhältnis zum Drittlandsgebiet	486	371
1. Allgemeines	486	371
2. Katalogleistungen an Nichtunternehmer aus dem Drittlandsgebiet	487	371
3. Im Inland genutzte Leistungen eines Unternehmers aus dem Drittland	488	376
a) Allgemeiner Überblick	488	376
b) Vermietung eines Beförderungsmittels	489	377
c) Erbringung einer Katalogleistung an eine juristische Person des öffentlichen Rechts	490	378
d) Telekommunikationsdienstleistungen und Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen durch Unternehmer aus dem Drittland	491	378
4. Kurzfristige Vermietung von Fahrzeugen zur Nutzung im Drittland	492	378
5. Ausschließlich im Drittlandsgebiet erbrachte Leistungen	493	379
V. Besteuerungsverfahren	494	380
1. Allgemeines	494	380
2. Reverse-Charge-Verfahren	495	380
3. Erfassung der innergemeinschaftlichen Dienstleistungen in der Zusammenfassenden Meldung	496	382
4. Besonderes Besteuerungsverfahren „Mini-One-Stop-Shop“	497	383
5. Registrierungspflicht im übrigen Gemeinschaftsgebiet	498	384

	Rz.	Seite
F. Besteuerungsverfahren		387
I. Veranlagung zur Umsatzsteuer	501	387
1. Steuererklärung	501	387
2. Voranmeldungsverfahren	504	388
3. Dauerfristverlängerung	507	390
4. Sonderfälle	508	390
a) Beförderungseinzelbesteuerung	508	390
b) Fahrzeugeinzelbesteuerung	509	391
c) Besonderes Besteuerungsverfahren für elektronische Dienstleistungen und dergleichen	510	391
5. Zuständigkeit	515	401
II. Übergang der Steuerschuldnerschaft	517	409
1. Sinn und Zweck des sog. Reverse-Charge-Verfahrens	517	409
2. Eingangsleistungen für die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens	518	411
a) Überblick	518	411
b) Übergang der Steuerschuldnerschaft bei grenzüberschreitenden Leistungen	524	416
c) Die weiteren Anwendungsfälle des Übergangs der Steuerschuldnerschaft	528	422
d) Gesetzliche Vereinfachungsregelung	540	438
e) Vorrang der Differenzbesteuerung	541	439
f) Ausnahmen von der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers	542	439
g) Rechtsfolgen für die am Leistungsaustausch beteiligten Vertragsparteien	543	442
h) Schnellreaktionsmechanismus	548	449
III. Leistungen inländischer Unternehmer in den übrigen Mitgliedstaaten	549	449
1. Allgemeines	549	449
2. Zwingender Übergang der Steuerschuldnerschaft	551	451
3. Optionaler Übergang der Steuerschuldnerschaft	554	452
4. Mögliche Registrierung im übrigen Gemeinschaftsgebiet	557	454

	Rz.	Seite
IV. Vergütungsverfahren	560	457
1. Anspruch eines ausländischen Unternehmers auf Vorsteuervergütung	560	457
a) Unter das Vorsteuer-Vergütungsverfahren fallende Unternehmer	560	457
b) Vorsteuerabzugsberechtigung des ausländischen Unternehmers	562	459
2. Vergütung inländischer Vorsteuerbeträge an ausländische Unternehmer	564	460
a) Allgemeine Voraussetzungen	564	460
b) Vergütungsverfahren für Unternehmer aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet	565	462
c) Vergütungsverfahren für Unternehmer aus dem Drittlandsgebiet	568	464
3. Vorsteuervergütung in den übrigen Mitgliedsländern	573	470
a) Allgemeiner Überblick	573	470
b) Form und Inhalt des Antrags	574	471
V. Zusammenfassende Meldungen	580	475
1. Sinn und Zweck	580	475
2. Verpflichteter Personenkreis	581	476
3. Meldezeitraum	582	477
4. Inhalt der Zusammenfassenden Meldung	587	479
a) Erstmalige Zusammenfassende Meldung	587	479
b) Berichtigung von Zusammenfassenden Meldungen	589	482
5. Informationsaustausch	590	486
VI. Aufzeichnungspflichten	591	488
VII. Fiskalvertreter	592	489
1. Fiskalvertretung im Inland	592	489
2. Fiskalvertretung im übrigen Gemeinschaftsgebiet	596	493
G. Umsatzsteuerrecht der anderen EU-Mitgliedstaaten im Überblick		495
I. Allgemeines	601	495
II. Grundinformationen zu den einzelnen Mitgliedstaaten	604	497
1. Belgien	607	500
2. Bulgarien	608	514
3. Dänemark	609	524
4. Estland	610	535

	Rz.	Seite
5. Finnland	611	546
6. Frankreich	612	558
7. Griechenland	613	570
8. Irland	614	581
9. Italien	615	592
10. Kroatien	616	605
11. Lettland	617	614
12. Litauen	618	625
13. Luxemburg	619	637
14. Malta	620	649
15. Niederlande	621	661
16. Österreich	622	673
17. Polen	623	686
18. Portugal	624	697
19. Rumänien	625	709
20. Schweden	626	720
21. Slowakische Republik	627	732
22. Slowenien	628	744
23. Spanien	629	755
24. Tschechische Republik	630	766
25. Ungarn	631	778
26. Vereinigtes Königreich	632	791
27. Zypern	633	804
Anhang		817
1. Bezeichnung der Umsatzsteuer in den einzelnen Mitgliedstaaten		817
2. Umsatzsteuersätze in den einzelnen Mitgliedstaaten		818
3. Länderabkürzungen		819
4. Währungen der einzelnen Mitgliedsländer		820
5. Kleinunternehmergrenzen der einzelnen Mitgliedstaaten		821
6. Bezeichnung des Übergangs der Steuerschuldnerschaft in der Landessprache		822
7. Internetadressen der Finanzverwaltungen der Mitgliedstaaten		823
8. Einige zentrale Erstattungsbehörden für die Vergütung von Vorsteuerbeträgen außerhalb der Europäischen Union		824
9. Weitere Rechnungsarten in anderen Amtssprachen		826
Stichwortverzeichnis		829

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

A

a. a. O.	am angegebenen Ort
ABl	Amtsblatt
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
a. F.	alte Fassung
AHK	Auslandshandelskammern
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage

B

B2B	business to business
BayLfSt	Bayerisches Landesamt für Steuern
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BBK	Buchführung, Bilanz, Kostenrechnung (Zeitschrift)
BFH	Bundesfinanzhof
BGBI	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BRH	Bundesrechnungshof
BStBl	Bundessteuerblatt
BT-Drucks.	Bundestagsdrucksache
BVerwGE	Sammlung von Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts
BZSt	Bundeszentralamt für Steuern
bzw.	beziehungsweise

D

DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
d. h.	das heißt
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStRE	DStR Entscheidungsdienst (Zeitschrift)

DStZ	Deutsche Steuerzeitung (Zeitschrift)
DSWR	Datenverarbeitung/Steuer/Wirtschaft/Recht (Zeitschrift)
DVBl	Deutsches Verwaltungsblatt

E

EAG	Europäische Atomgemeinschaft
EDV	Elektronische Datenverarbeitung
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
EG	Europäische Gemeinschaft
EGKS	Europäische Gemeinschaft für Kohle und Stahl
EGV	Einigungsvertrag
einschl.	einschließlich
EnergieStG	Energiesteuergesetz
ESTV	Eidgenössische Steuerverwaltung
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EUST	Einfuhr-Umsatzsteuer
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
EWS	Europäisches Wirtschafts- & Steuerrecht (Zeitschrift)

F

f., ff.	folgende, fortfolgende
FinMin	Finanzministerium
FKPG	Gesetz zur Umsetzung des Föderalen Konsolidierungsprogramms
FVG	Gesetz über die Finanzverwaltung

G

GDPdU	Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen
gem.	gemäß
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
GmbH-StB	Der GmbH-Steuerberater (Zeitschrift)
grds.	grundsätzlich

H

HFR Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)

I

i. d. R. in der Regel
i. H. v. in Höhe von
INF Information über Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
i. S. d. im Sinne des/der
IStR Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
i. V. m. in Verbindung mit
IWB Internationale Wirtschafts-Briefe (Zeitschrift)

J

JStErgG Jahressteuer-Ergänzungsgesetz
JStG Jahressteuergesetz

K

KFR Kommentierte Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)
KO Konkursordnung
KÖSDI Kölner Steuerdialog (Zeitschrift)

L

LSW Lexikon Steuer- und Wirtschaftsrecht

M

m. E. meines Erachtens
Mio. Million
MwSt Mehrwertsteuer
MwStSystRL Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie
MwStVO Mehrwertsteuer-Verordnung

N

Nr. Nummer
NWB Neue Wirtschafts-Briefe (Zeitschrift)

O

o. a.	oben angegeben
OFD	Oberfinanzdirektion
o. g.	oben genannt
ÖStZ	Österreichische Steuerzeitung (Zeitschrift)

P

PDF	Portable Document Format (deutsch: plattformunabhängiges Dokumentenformat)
-----	--

R

RIW	Recht der internationalen Wirtschaft (Zeitschrift)
RLEG	Richtlinie der Europäischen Gemeinschaft
Rz.	Randziffer

S

S.	Seite
s.	siehe
sog.	so genannt (e, r)
ST	Der Schweizer Treuhänder (Schweizerische Zeitschrift zum Steuerrecht)
StÄndG	Steueränderungsgesetz
StandOG	Standortsicherungsgesetz
StB	Der Steuerberater (Zeitschrift)
StBerG	Steuerberatungsgesetz
StBereinG	Steuerbereinigungsgesetz 1999
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung (Zeitschrift)
StEd	Steuer-Eildienst (Zeitschrift)
StEntlG	Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002
SteuerStud	Steuer und Studium (Zeitschrift)
StMBG	Missbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz
StromStG	Stromsteuergesetz
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
StVergAbG	Steuervergünstigungsabbaugesetz
StWK	Steuer- und Wirtschafts-Kurzpost (Zeitschrift)

SWI	Steuer & Wirtschaft International (Österreichische Zeitschrift zum Steuerrecht)
SWK	Steuer- und Wirtschaftskartei (Zeitschrift)

T

TIR	Transports Internationaux Routiers (deutsch: Internationaler Straßen-transport)
-----	---

U

u. a.	unter anderem
u. Ä.	und Ähnliches
UR	Umsatzsteuer-Rundschau (Zeitschrift)
UStAE	Umsatzsteuer-Anwendungserlass
UStÄndG	Umsatzsteuer-Änderungsgesetz
UStBG	Umsatzsteuer-Binnenmarktgesetz
UStDV	Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung
UStG	Umsatzsteuergesetz
USt-IdNr.	Umsatzsteuer-Identifikationsnummer
USt-ZustV	Umsatzsteuer-Zuständigkeitsverordnung
UStR	Umsatzsteuer-Richtlinien
UVR	Umsatzsteuer- und Verkehrsteuer-Rundschau (Zeitschrift)
UZK	Unionszollkodex, Zollkodex der Europäischen Union

V

Vfg.	Verfügung
vgl.	vergleiche
v. H.	vom Hundert

W

WG	Wirtschaftsgut
----	----------------

Z

z. B.	zum Beispiel
ZMDV	Datenträger-Verordnung über die Abgabe Zusammenfassender Meldungen

zzgl. zuzüglich
zz. zurzeit

A. Allgemeiner Überblick über die Regelungen des Umsatzsteuer-Binnenmarktes

Ergänzende Fachliteratur: *Birkenfeld*, Das große Umsatzsteuer-Handbuch, Loseblatt, Köln; *Grambeck*, Internationale Leitlinien der OECD für die Mehrwertbesteuerung, NWB 2017, 2514; *Kirchhof*, Entwicklungsmöglichkeiten der Umsatzsteuer im Rahmen von Verfassungs- und Europarecht, UR 2002, 541; *Korf*, Aktuelle Entwicklungen im europäischen Umsatzsteuerrecht, UVR 2017, 107; *Körn/Robisch*, Durchführungsverordnung zur Mehrwertsteuersystem-Richtlinie, DStR 2011, Beihefter zu Heft 29/2011; *Langer*, Harmonisierung der Umsatzsteuern in der Europäischen Gemeinschaft in Küffner/Stöcker/Zugmairer, USt-Kommentar, Loseblatt, Herne; *Nieskens/Slapio*, Grünbuch der Europäischen Kommission über die Zukunft der Mehrwertsteuer, DStR 2011, 573; *Schreiber/Schneider*, Recht und Organisation der Europäischen Union, StWK Gruppe 22, 111; *Widmann*, Mitteilung der Europäischen Kommission vom 7. 4. 2016 über einen Aktionsplan im Bereich der Mehrwertsteuer, UR 2016, 506; *Wörsching*, Grundzüge und Einflüsse des Europarechts, SteuStud 2012 Beilage 3; *Zimmermann*, Modelle zur Eindämmung des grenzüberschreitenden MwSt-Betrugs, UR 2017, 580.

I. Die Europäische Union

1. Historische Entwicklung

Die Europäische Union ist ein wirtschaftlicher und politischer Zusammenschluss von zurzeit achtundzwanzig Staaten (Belgien, Bulgarien, Dänemark, Deutschland, Estland, Finnland, Frankreich, Griechenland, Irland, Italien, Kroatien, Lettland, Litauen, Luxemburg, Malta, Niederlande, Österreich, Polen, Portugal, Rumänien, Schweden, Slowakei, Slowenien, Spanien, Tschechien, Ungarn, Vereinigtes Königreich und Zypern; das Vereinigte Königreich hat jedoch seinen Austritt beschlossen). Auch wenn es sich beim Zusammenschluss dieser Staaten in erster Linie um eine Wirtschaftsunion handelt, haben die Mitgliedstaaten der Europäischen Union als solches bereits bestimmte Souveränitätsrechte übertragen. Viele nationale Gesetze, die das tägliche Leben betreffen, beruhen deshalb auf Entscheidungen, die in Brüssel getroffen werden, sei es durch Schaffung einer Norm für Mehrwegflaschen oder die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs neuer Fahrzeuge durch Privatpersonen. 1

Schon nach dem Ende des II. Weltkrieges hatten einige europäische Politiker die Vorstellung eines vereinigten Europas. Auch wenn wir von diesen Zielen heute immer noch weit entfernt sind, ist seit der Unterzeichnung des Vertrages über die Gründung der **Europäischen Gemeinschaft für Kohle und Stahl** 2

(EGKS) am 18. 4. 1951 in Paris (sog. Montanunion zur Abschaffung der Binnenzölle für Kohle und Stahl) und bei der Gründung der **Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft** (EWG) und der **Europäischen Atomgemeinschaft** (EAG) am 25. 3. 1957 in Rom viel passiert. Bereits seit Schaffung der **Zollunion** zum 1. 7. 1968 gibt es innerhalb der heutigen Europäischen Union keine Zölle mehr, für den Handel mit Drittstaaten gilt ein gemeinsamer Zolltarif. Die anfänglichen Schwierigkeiten, die die verschiedenen Sprachen und Kulturen sowie die Geschichte Europas mit vielen Kriegen mit sich brachten, sind zwar auch heute nicht überwunden, aber größtenteils in den Hintergrund gedrängt worden. Schon 1957 im Rahmen des Vertrages zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft wurde verbindlich festgelegt, einen gemeinsamen Markt zu errichten und sich wirtschaftspolitisch schrittweise anzunähern. Der Vertrag enthielt bereits einen konkreten Harmonisierungsauftrag, wengleich die Erste Richtlinie (67/227/EWG) und die Zweite Richtlinie (67/228/EWG) zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer dann erst 1967 verabschiedet wurden. Mit der ersten Richtlinie hatten sich die sechs damaligen Mitgliedstaaten verpflichtet, die überwiegend bestehende kumulative Mehrphasenumsatzsteuer zum 1. 1. 1970 durch ein einheitliches System der Mehrwertsteuer mit Vorsteuerabzug zu ersetzen. Die Zweite Richtlinie enthielt bereits materiell-rechtliche Einzelheiten wie Ort der Leistung, Bemessungsgrundlagen und Vorsteuerabzug.

1970 begann eine neue Phase der Umsatzsteuerharmonisierung, die daraus resultierende 6. EG-Richtlinie v. 17. 5. 1977¹ sah eine ins Einzelne gehende Angleichung der Besteuerungsgrundlagen in allen Mitgliedstaaten vor. Zum 1. 1. 1993 wurde aufgrund der Unterzeichnung der „**Einheitlichen Europäischen Akte**“ am 17. und 28. 2. 1986 in Luxemburg bzw. Den Haag der **Gemeinsame Binnenmarkt** vollendet: Warengrenzkontrollen sind abgeschafft, Unternehmer können ihre Waren und Dienstleistungen überall im Binnenmarkt anbieten, Unionsbürger können in allen Mitgliedstaaten der Union frei reisen, leben, lernen und arbeiten. Verbraucher können überall in der Europäischen Union Waren kaufen und ohne weiteres in ihr Heimatland mitnehmen.

1 ABl EG 1977 Nr. L 145 S. 1.

- ▶ Die **Zusammenarbeit in den Bereichen Justiz und Inneres**, in der Antworten auf Fragen der Asyl- und Einwanderungspolitik, des internationalen Drogenhandels und der internationalen Kriminalität gefunden werden sollen.

Deutlich wird die Verfolgung dieser Ziele für die betroffenen Bürger mit der Einführung der „Unionsbürgerschaft“ zum 1. 11. 1993 mit neuen Rechten (z. B. Europa- und Kommunalwahlrecht) sowie der Schaffung der gemeinsamen Währung seit dem 1. 1. 1999 (**EURO**). Mit dem Vertrag von Amsterdam,¹ der am 1. 5. 1999 in Kraft trat und der in erster Linie eine Steigerung von Effizienz und Handlungsfähigkeit der institutionellen Rahmenbedingungen zum Inhalt hatte, wurden Vertragsvereinfachungen und Neukodifizierungen vorgenommen. Im Zuge der redaktionellen Überarbeitung der europäischen Verträge wurden zahlreiche Bestimmungen des EG-Vertrages gestrichen, die aus den verschiedensten Gründen obsolet sind. Der EG-Vertrag wurde neu durchnummeriert und die Buchstabenfolge des EU-Vertrages durch die Zahlenreihe ersetzt. Europa wächst. Nach dem Beitritt Österreichs, Schwedens und Finnlands zum 1. 1. 1995 war die größte Herausforderung der Europäischen Union die Osterweiterung mit Staaten aus Mittel- und Osteuropa zum 1. 5. 2004. Zum 1. 1. 2007 sind Bulgarien und Rumänien beigetreten, zum 1. 7. 2013 Kroatien. Weitere Beitrittsverhandlungen laufen. Mit dem Vereinigten Königreich werden zurzeit die Modalitäten für einen Austritt aus der Union geklärt, ein beispielloser Vorgang in der langen Geschichte der Gemeinschaft.

- 4 Das primäre Ziel der Europäischen Gemeinschaft bei Verabschiedung der „**Einheitlichen Europäischen Akte**“ war die Schaffung eines gemeinsamen Marktes für Personen, Waren, Dienstleistungen und Kapital ohne Zollschranken und nationale Verwaltungshemmnisse. Dieser Binnenmarkt sollte nach seiner Vollendung zum 1. 1. 1993 folgende Ziele mit sich bringen:
 - ▶ Wegfall der Binnengrenzen und damit der Zoll- und Verwaltungsformalitäten
 - ▶ Vergrößerung des Absatzmarktes durch den Wegfall der innergemeinschaftlichen Grenzen
 - ▶ Zunahme des Wettbewerbes und dadurch günstigere Preise
 - ▶ Schaffung zusätzlicher Arbeitsplätze
 - ▶ freier Reiseverkehr und Aufenthalt, Niederlassungsfreiheit
 - ▶ Abbau der Handelshemmnisse und Vereinheitlichung der Normen.

1 ABl EG 1997 Nr. C 340 S. 1, BGBl 1998 II S. 386.

Der Wegfall der Zollformalitäten und eine Vereinheitlichung der Normen innerhalb der einzelnen Mitgliedsländer hat zu einer deutlichen Kostenersparnis bei den Unternehmen geführt, auch nach Verrechnung mit den Kosten für die Umstellung der Buchführungs-, Aufzeichnungs- und Meldepflichten aufgrund des Binnenmarktes. Dies gilt auch für die durch die Vergrößerung des Absatzmarktes erzielbare kostengünstigere Produktion. Sollte es den Europäern weiterhin gelingen, die enormen wirtschaftlichen Ressourcen Westeuropas zu vereinen, so wird der Europäische Binnenmarkt auf Dauer der Konkurrenz aus Japan, China und den USA begegnen können, was für die Mitgliedsländer einzeln wohl kaum erreichbar wäre.

3. Harmonisierung der Umsatzsteuern

Die Steuerharmonisierung ist den Mitgliedstaaten durch den EG-Vertrag seinerzeit speziell bei der Umsatzsteuer, den Verbrauchsteuern und bei den sonstigen indirekten Steuern zur Pflicht gemacht worden. Vorrangig war jedoch bislang stets die Angleichung der Umsatzsteuersysteme. Dabei musste die deutsche kumulative Brutto-Umsatzsteuer, die noch aus dem Jahre 1918 stammte, zunächst einmal 1968 in eine Netto-Umsatzsteuer (mit Vorsteuerabzug) umgewandelt werden. Am 17. 5. 1977 wurde vom EG-Ministerrat die Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie verabschiedet, die – mit gewissen Übergangsregelungen – die völlige Angleichung der Bemessungsgrundlagen bei der Umsatzsteuer vorsah (in Deutschland umgesetzt durch das UStG 1980). Der nächste Schritt zur Harmonisierung war sodann die Schaffung des Binnenmarktes bei gleichzeitiger Beseitigung der Steuergrenzen und der Grenzkontrollen innerhalb der Europäischen Gemeinschaft zum 1. 1. 1993. Weiterhin hat der Rat am 19. 10. 1992 zur Annäherung der Umsatzsteuersätze eine entsprechende Richtlinie verabschiedet, um das Zusammenwachsen des Binnenmarktes zu unterstützen und ggf. zu beschleunigen (in Deutschland insgesamt umgesetzt durch das UStBG 1993). 5

Mit dem Wegfall der Binnengrenzen wurde nicht nur ein äußerlich sichtbares Zeichen zwischen den Staaten der Gemeinschaft gesetzt, sondern ein wesentlicher Schritt zur wirtschaftlichen Einheit verwirklicht. Mit der Aufhebung der innergemeinschaftlichen Grenzen musste zwangsläufig eine Beseitigung der Steuergrenzen zumindest für die indirekten Steuern erfolgen, denn diese gehören nicht unwesentlich zu den Verursachern der Grenzkontrollen. Daher stand in den letzten Jahren insbesondere die Harmonisierung der Mehrwertsteuern und der Verbrauchsteuern in der Europäischen Gemeinschaft im Vordergrund. Dreh- und Angelpunkt des Europäischen Binnenmarktes ist die Har-

monisierung der Umsatzsteuersätze, denn die unterschiedlichen Steuersätze bilden u. a. die Ursache für die gravierenden Wettbewerbsverzerrungen innerhalb der Gemeinschaft, insbesondere im grenznähen Bereich. Es wundert nicht, dass die Angleichung der Steuersätze und die Annäherung zumindest in einer Bandbreite in den letzten Jahren im Mittelpunkt der Diskussionen standen.

4. Schwierigkeiten bei der weiteren Harmonisierung

- 6 Neben den grds. Schwierigkeiten (wie unterschiedliche Sprachen und Kulturgrenzen) bereiten heute die unterschiedlichen Finanzierungsmethoden der Staatshaushalte der einzelnen Mitgliedstaaten der Gemeinschaft die größten Probleme. Die einzelnen Mitgliedstaaten haben eine stark abweichende Gewichtung der staatlichen Aufgaben und entsprechend werden teilweise völlig verschiedene staatliche Abgaben erhoben, die Verteilung der direkten und indirekten Steuern ist uneinheitlich, die gewachsenen Steuersysteme sind anders aufgebaut. Darüber hinaus gibt es eine Vielzahl von bürokratischen Hemmnissen. Statt einer demokratischen Mehrheitsfindung bedürfen Entscheidungen der Gemeinschaft im steuerlichen Bereich eines Einstimmigkeits-erfordernisses, bei dem somit jedes noch so kleine Land ein Vetorecht hat. Entscheidungen müssen in langwierigen Beratungen in nationales Recht umgesetzt werden, wobei es zudem gilt, eigene Interessen zurückzustellen. Nicht selten bedeuten derartige Entscheidungen einen tiefen Eingriff in die bisherige Finanzautonomie der Mitgliedsländer und beeinflussen somit in hohem Maße die nationale Verteilungspolitik. Entscheidendes Hemmnis bei der Harmonisierung ist die Finanzierung der Staatshaushalte, die in allen Mitgliedstaaten deutlich voneinander abweicht. So wundert es denn nicht, dass Harmonisierungen nur sehr mühsam voranschreiten. Der 1. 1. 1993 brachte mit der weitgehenden Harmonisierung der Umsatzsteuer zumindest formell einen wichtigen Schritt, wenngleich materiell weitere Änderungen unverzichtbar sind.

Die Angleichung der Mehrwertsteuern allein ist zudem unzureichend, um eine Wettbewerbsgleichheit zu erreichen. Eine Harmonisierung der übrigen indirekten Steuern ist ebenso unumgänglich wie eine Anpassung der direkten Steuern. Gerade direkte Steuern wirken sich im Ergebnis wie andere „Kostenfaktoren“ auf die Preiskalkulation aus und beeinflussen daher ebenfalls die Standortwahl. Die Steuerharmonisierung bei den direkten Steuern greift aber in besonders starkem Maße in die Finanzautonomie der Mitgliedstaaten ein; die nationale Verteilungspolitik wird ebenso berührt wie nationale politische Ziele.

Die Entscheidungsverfahren müssen dringend vereinfacht werden, wenn sie auch bei der nunmehr bestehenden Vielzahl von Mitgliedstaaten noch funktionieren sollen, denn nach wie vor ist das größte Hemmnis zur Entscheidungsfindung der EU im Bereich des Steuerrechts das sog. Einstimmigkeitsprinzip, das jedem Staat die Möglichkeit gibt, die Mehrheit vernünftig denkender Reformstaaten unter Druck zu setzen. Vor jedem weiteren Reformversuch sollten daher erst einmal die demokratischen Grundregeln überdacht werden, um einen Wirtschaftskoloss mit einer derart hohen Zahl von Mitgliedstaaten überhaupt noch steuern zu können.

Aber selbst wenn dies alles gelingen sollte, kann von Harmonisierung immer noch keine Rede sein, denn neben der Angleichung der materiellen Vorschriften muss auf lange Sicht auch eine Anpassung des Verfahrensrechts erfolgen.

II. Die rechtlichen Rahmenbedingungen

1. Die Richtlinien der EU zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer

a) Grundlagen

Die Umsatzsteuer ist neben den Verbrauchsteuern die einzige Steuerart innerhalb der Europäischen Union, die weitgehend einheitlich gestaltet ist. Schon in den letzten Jahrzehnten hatte die Europäische Gemeinschaft immer wieder Beschlüsse gefasst, die zu einer Harmonisierung der Umsatzsteuern, aber auch der Verbrauchsteuern in den einzelnen Mitgliedsländern führen sollten. So kennen alle Mitgliedstaaten das auch uns bekannte Mehrwertsteuersystem und es wurden einheitliche Besteuerungsgrundlagen festgelegt. Allerdings führen unterschiedliche Steuersätze und zahlreiche nationale Ausnahmebestimmungen (z. B. beim Vorsteuerabzug oder beim Übergang der Schuldnerschaft) sowie unterschiedliche Rechtsauslegungen in der Praxis immer noch zu erheblichen Schwierigkeiten. Trotz der Einführung eines gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und der Schaffung des Umsatzsteuer-Binnenmarktes kann daher von einer endgültigen Vereinheitlichung noch nicht die Rede sein. Der Wegfall der Grenzen zum 1. 1. 1993 führte zwar zur Abschaffung der Grenzkontrollen und Zollformalitäten sowie zum Wegfall der Einfuhrumsatzsteuer. Gleichwohl kam es jedoch nur zu einer recht komplizierten Übergangsregelung, weil die meisten Mitgliedstaaten an der bisherigen Regelung (sog. Bestimmungslandprinzip) aus haushaltspolitischen Gründen festhalten wollten. Ein nahezu utopisch anmutendes Fernziel bleibt es da, der Eu-

7

ropäischen Union die Ertragshoheit am nationalen Umsatzsteueraufkommen zu übertragen.¹

Europäisches Recht ist kompliziertes Recht. Die verabschiedeten Richtlinien, insbesondere die „Richtlinie 2006/112/EG des Rates v. 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem“ (kurz: „MwSt-System-Richtlinie“ oder „MwStSystRL“),² sind für alle staatlichen Organe der Mitgliedstaaten bindendes Recht. Richtlinien bzw. ihre Änderungen gelten im Gegensatz zu Verordnungen aber nicht unmittelbar mit der Verkündung im Amtsblatt der EU in allen Mitgliedstaaten, sondern verpflichten diese nur, das jeweilige nationale Gesetz an diese Musterregelungen, d. h. die Vorgaben der Richtlinie, umzusetzen. Dazu müssen die nationalen Umsatzsteuergesetze „harmonisiert“ werden, d. h. an die Vorgaben des europäischen Umsatzsteuerrechts angepasst werden. Die Umsetzung im Inland erfolgt regelmäßig durch die entsprechenden Änderungen im nationalen UStG, wenn dieses der Richtlinie der EU (noch) nicht entspricht (z. B. Einführung von § 3g i. V. m. § 13b Abs. 1 Nr. 5 UStG a. F. zur Umsetzung der sog. Richtlinie Gas und Elektrizität). Bei der Umsetzung von Bestimmungen einer Richtlinie ist ein Mitgliedstaat nur an das zu erreichende Ziel, nicht aber an eine bestimmte Form und an besondere Mittel gebunden. Deshalb ist dem Mitgliedstaat auch nicht vorgeschrieben, in welcher gesetzlichen Form (förmliches Gesetz oder Rechtsverordnung) er Unionsrecht in nationales Recht umsetzt.³ Er muss die Richtlinie nur sinngetreu und ihrem Zweck entsprechend umsetzen. Eine bloße Verwaltungspraxis, die die Verwaltung naturgemäß beliebig ändern kann und die nur unzureichend benannt ist, kann jedoch nicht als rechtswirksame Erfüllung der Verpflichtungen der Mitgliedstaaten aus dem Vertrag angesehen werden, die eine auf der Unvereinbarkeit nationaler Rechtsvorschriften mit dem Unionsrecht beruhende Vertragsverletzung entfallen ließe.⁴

Betroffene Bürger können sich auf die Anwendbarkeit dieses Rechts berufen, wenn es dem nationalen Recht zu ihren Gunsten widerspricht⁵ oder auch auf die Umsetzung der Vorgaben der Richtlinie klagen. Weder der Steuerbürger noch die Finanzverwaltung haben aber umsatzsteuerlich ein Vorlage- oder gar

1 Zz. werden die Beiträge der Mitgliedsländer nach der Verordnung des Rates der EG vom 19. 12. 1977, ABl EG 1977 Nr. L 336 S. 8 sowie BGBl 1977 I S. 154, auf der Basis der im jeweiligen EU-Land getätigten Umsätze an Endverbraucher berechnet.

2 ABl EU Nr. L 347 S. 1 ff., vgl. BMF, Schreiben v. 11. 1. 2007, DStR 2007 S. 488.

3 BFH v. 23. 10. 2003 – V R 48/01, BStBl 2004 II S. 196.

4 EuGH, Urteil v. 8. 7. 1999 – Rs. C-203/98, EuGHE 1999 I S. 4899.

5 BFH v. 17. 12. 1992 – V B 22/92, BStBl 1994 II S. 370, BFH v. 18. 10. 2001 – V R 106/98, BStBl 2002 II S. 551.

ein Klagerecht an den EuGH. Über die Einwirkungsmöglichkeiten der Regelungen der MwStSystRL auf das deutsche nationale Umsatzsteuerrecht entscheiden allein die nationalen Finanzgerichte. Diese prüfen in einem Stufenverfahren, ob

- ▶ das nationale Recht in dem zu entscheidenden Fall richtig angewendet worden ist,
- ▶ das nationale Recht den Vorgaben der MwStSystRL entspricht,
- ▶ bei Abweichung und nur unklarem nationalen Gesetz dieses unter Beachtung der Vorgaben der Regelungen der MwStSystRL richtlinienkonform ausgelegt werden kann,
- ▶ und ob schließlich bei Abweichung und eindeutigem Wortlaut der nationalen Norm dieses wegen ihrer Gemeinschaftswidrigkeit außer Betracht bleiben und stattdessen die Regelung der MwStSystRL direkt und unmittelbar zur Anwendung kommen muss (sog. Anwendungsvorrang).

Diese Grundsätze gelten immer dann, wenn die zur Entscheidung berufenen Richter keinen Zweifel an der Auslegung des Unionsrechts haben. Bestehen dagegen Zweifel, *kann* das Finanzgericht dem EuGH die Sache zur sog. Vorabentscheidung vorlegen, der BFH *muss* als letztinstanzliches Gericht vorlegen. Urteile im Verfahren zur Vorabentscheidung stellen keine Urteile zur Regelung eines Einzelfalles im herkömmlichen Sinne dar, sondern sind verfahrensrechtlich eher einem Rechtsgutachten gleichzusetzen. Hat der EuGH entschieden, sind die staatlichen Organe und Gerichte aber an diese Entscheidung grds. gebunden, was die Entscheidung wiederum zu einem Vorgang von grds. Bedeutung macht.

b) Meistbegünstigungsgrundsatz

Die nationalen Finanzgerichte prüfen also vorrangig, ob das nationale Umsatzsteuergesetz der Richtlinie entspricht. Ist das Gesetz nach Auffassung des Gerichts unklar formuliert, wird es wenn möglich **richtlinienkonform ausgelegt**, z. B.:

- ▶ BFH, Urteil v. 17. 8. 2001 zur Aufteilung von Vorsteuerbeträgen aus Herstellungskosten eines Gebäudes nach dem Umsatzschlüssel;¹
- ▶ BFH, Urteil v. 2. 4. 1998 zur Begrenzung des Vorsteuerabzugs auf den v. leistenden Unternehmer geschuldeten Steuerbetrag;²

1 BStBl 2002 II S. 833.

2 BStBl 1998 II S. 695.

- ▶ BFH, Urteil v. 27. 7. 2000 zum Ausweis des Nettoentgelts und der Umsatzsteuer in einer Rechnung;¹
- ▶ BFH, Urteil v. 15. 7. 2004 zum Vorsteuerabzug einer Vorgründungsgesellschaft;²
- ▶ BFH, Urteil v. 31. 5. 2001 zur Steuerpflicht der entgeltlichen Überlassung von Sport- und Freizeitanlagen;³
- ▶ BFH, Urteil v. 24. 7. 2003 zur steuerpflichtigen Nutzung von privat verwendeten Gebäudeteilen im Unternehmen;⁴
- ▶ BFH, Urteil v. 22. 3. 2001 zur Möglichkeit der Rechnungskorrektur auch bei unberechtigtem Steuerausweis.⁵

Widerspricht das nationale Gesetz nach Auffassung der Finanzgerichte den Vorgaben der Richtlinie, greift der **Anwendungsvorrang** der Richtlinie, und die nationale Vorschrift ist nicht zu beachten, z. B.:

- ▶ BFH, Urteil v. 23. 11. 2000 zum Abzug von Vorsteuerbeträgen aus Übernachtungskosten;⁶
- ▶ BFH, Urteil v. 12. 8. 2004 zum Vorsteuerabzug von Bewirtungskosten trotz unterlassener Aufzeichnungen;⁷
- ▶ BFH, Urteil v. 10. 2. 2005 zum Vorsteuerabzug aus Bewirtungskosten,⁸
- ▶ BFH, Urteil v. 24. 10. 2013 zum Vorsteuerabzug bei zum ausgewiesenen Steuersatz.⁹

In diesen Fällen wird der Unternehmer dadurch begünstigt, dass er sich auf das für ihn günstigere Unionsrecht gegenüber dem ungünstigeren richtlinienwidrigen nationalen Recht berufen kann. So entschied der BFH z. B., dass sich die Kläger bei der Frage des Vorsteuerabzugs aus Übernachtungskosten und Bewirtungsaufwendungen auf das für sie günstigere Unionsrecht berufen können, da in beiden Verfahren von der Bundesregierung keine Ermächtigung zur seinerzeitigen Neuregelung des Vorsteuerauschlusses eingeholt wurde und die nationalen Einschränkungen des Vorsteuerabzugs damit unbeachtlich

1 BStBl 2001 II S. 426.

2 BStBl 2005 II S. 155.

3 BStBl 2001 II S. 658.

4 BStBl 2004 II S. 371.

5 BStBl 2004 II S. 313.

6 BStBl 2001 II S. 266.

7 BStBl 2004 II S. 1090.

8 DStR 2005 S. 598.

9 DStR 2013 S. 29.

waren. Die Einschränkung wurde daraufhin vom Gesetzgeber auch wieder zurückgenommen.

Ein solches Berufungsrecht auf den Anwendungsvorrang einer günstigen Bestimmung einer Richtlinie hängt jedoch von bestimmten Bedingungen ab:

- ▶ Die Richtliniennorm muss dem Steuerpflichtigen einen positiven Anspruch gegenüber dem Staat geben (z. B. Anspruch auf eine Umsatzsteuerbefreiung oder Anspruch auf Freistellung von der Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe).
- ▶ Die Richtliniennorm muss hinreichend klar und genau sein.
- ▶ Sie muss ferner inhaltlich unbedingt (bedingungsunabhängig) und damit in ihrem Wesen geeignet sein, unmittelbare Wirkungen zu erzeugen. Sie darf also den Mitgliedstaaten bei ihrer Umsetzung in innerstaatliches Recht keinen Gestaltungsspielraum lassen.

Die Entscheidung, ob einer konkreten Richtlinienbestimmung eine Vorrangwirkung zukommt, ist unzweifelhaft, wenn hierzu bereits eine Entscheidung des EuGH vorliegt, in der dieser den Anwendungsvorrang festgestellt hat. In diesen Fällen ergehen in Deutschland regelmäßig Verwaltungsanweisungen, wonach der vom EuGH festgestellte Anwendungsvorrang bestimmter Richtliniennormen allgemein in allen gleich gelagerten Fällen zu beachten ist.¹ Der Rechtsgrundsatz, wonach die Verwaltung bereits verpflichtet ist, eine nationale Rechtsvorschrift auf ihre Richtlinienkonformität zu prüfen, auch wenn noch gar keine einschlägige EuGH-Entscheidung vorliegt,² wird leider in der Praxis häufig nicht beachtet.³

Ist dagegen das nationale richtlinienwidrige Recht für den Steuerpflichtigen günstiger, kann sich der Steuerpflichtige auf das **nationale Recht** berufen (Meistbegünstigungsgrundsatz), die Verwaltung kann sich nicht auf den Anwendungsvorrang der EU-Richtlinie berufen. So entschied der BFH mit Urteil v. 18. 10. 2001, dass eine Vorsteuerberichtigung i. S. des § 15a UStG bei sonstigen Leistungen, die vorsteuerabzugsschädlich verwendet werden, nicht möglich ist, wenn das für den Steuerpflichtigen ungünstigere Unionsrecht richtlinienwidrig (noch) nicht umgesetzt wurde.⁴ Daraufhin wurde § 15a UStG durch

1 Z. B. BMF, Schreiben v. 13. 5. 1994, BStBl 1994 I S. 298 zum sog. Verwendungseigenverbrauch.

2 BFH v. 29. 10. 1998 – V B 87/98, BFH/NV 1999 S. 681.

3 So zurzeit wieder zu sehen zur Frage der Richtlinienkonformität des § 4 Nr. 21 UStG im Hinblick auf die Steuerbefreiung von Unterrichtsleitungen.

4 BStBl 2002 II S. 551.

das EURLUmsG v. 9. 12. 2004 entsprechend geändert und den strengeren europäischen Vorgaben angepasst (vgl. § 15a Abs. 3 und 4 UStG).

Auch die nationalen Finanzbehörden sind an eine richtlinienkonforme Auslegung einer nationalen Steuerrechtsnorm und an den Anwendungsvorrang von günstigerem Unionsrecht gebunden. Zur Gewährleistung einer einheitlichen Rechtsanwendung erfolgt üblicherweise die entsprechende Meinungsbildung bei den obersten Finanzbehörden.¹

Zu beachten ist, dass die Richtlinienvorgaben lediglich **materielles Recht** sind, d. h. die Frage, ob ein fehlerhafter Steuerbescheid noch geändert werden kann, richtet sich folglich nach den nationalen Verfahrensvorschriften, im Inland insbesondere der AO und der FGO.² So wird die Bestandskraft von Steuerbescheiden nicht berührt, wenn es für ihre Änderung keine nationalen Rechtsgrundlagen gibt. Wie auch der EuGH mittlerweile wiederholt klargestellt hat, will er die im Verfahren Emmott³ aufgestellten Rechtsgrundsätze zur Durchbrechung der Bestandskraft auf Fallkonstellationen der dort gegebenen Art beschränkt wissen und nicht verallgemeinern.⁴

c) Die Mehrwertsteuersystem-Richtlinie

- 9 Zum 1. 1. 2007 wurden die vielfältigen Richtlinien der letzten Jahrzehnte zu einer gemeinsamen Mehrwertsteuersystem-Richtlinie zusammengefasst. Diese löst die bisherigen Richtlinien und damit insbesondere die „Richtlinie 77/388/EWG zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche Bemessungsgrundlage“ v. 17. 5. 1977 – kurz: 6. RLEG – ab. Die „Richtlinie 2006/112/EG des Rates v. 28. 11. 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem“⁵ wird kurz als „MwSt-System-Richtlinie“ oder „MwStSystRL“ bezeichnet⁶ und vereint die verschiedenen bisherigen Umsatzsteuer-Richtlinien der EG, die vormals ergangen sind, in einer einheitlichen Rechtsgrundlage.

1 BMF, Schreiben v. 28. 3. 2001 zum Vorsteuerabzug aus Reise- und Übernachtungskosten, BStBl 2001 I S. 251.

2 BFH v. 23. 11. 2006 – V R 67/05, BStBl 2007 II S. 436 und BFH v. 23. 11. 2006 – V R 51/05, BStBl 2007 II S. 433.

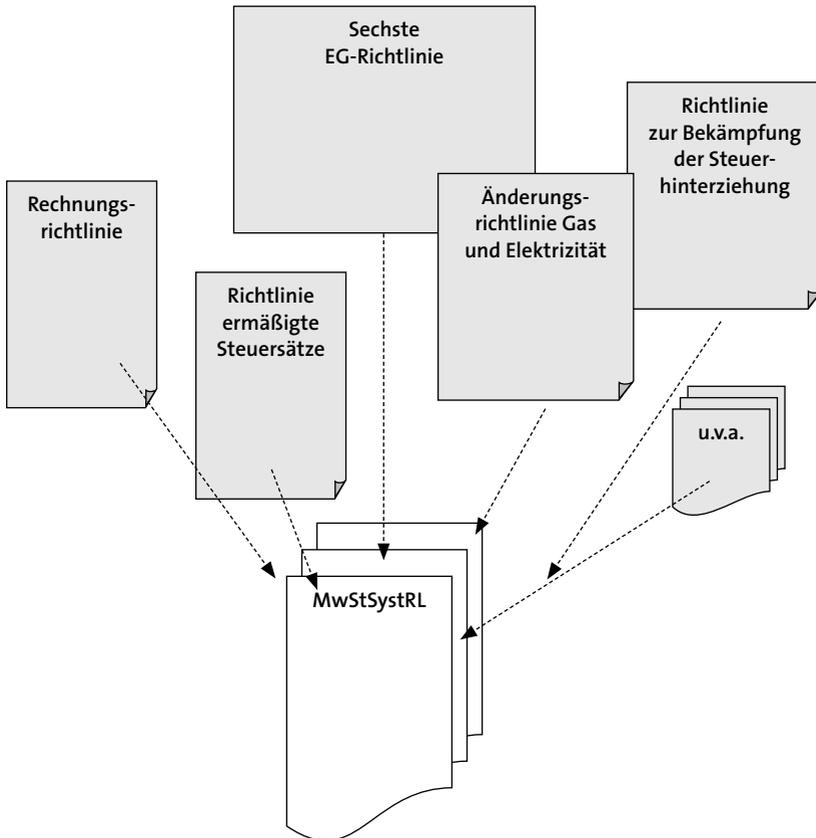
3 EuGH, Urteil v. 25. 7. 1991 – Rs. C-208/90, HFR 1993 S. 137.

4 EuGH, Urteil v. 2. 12. 1997 – Rs. C-188/95, HFR 1998 S. 204.

5 ABI EU Nr. L 347 S. 1 ff.

6 Vgl. BMF, Schreiben v. 11. 1. 2007, DStR 2007 S. 488.

ABB. 2: Entstehung der MwStSystRL

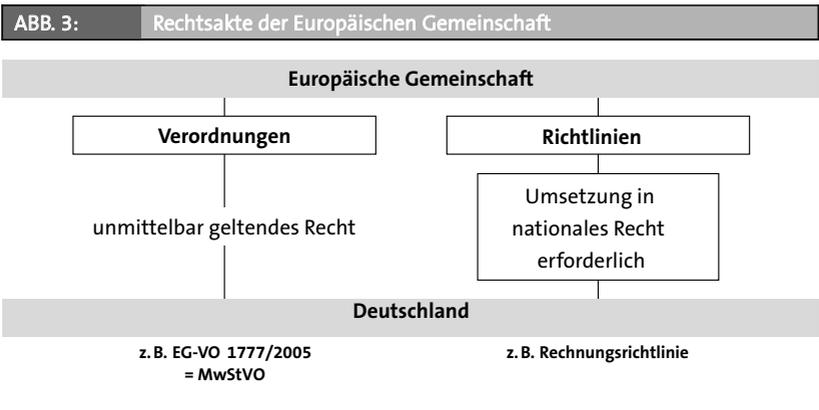


Gleichwohl besteht auch nach der Zusammenfassung der verschiedenen Richtlinien zu einer einzigen Rechtsgrundlage das generelle Problem der Umsetzungspflicht von europäischen Richtlinien in nationales Recht. Gerade aber bei dieser Umsetzung hat es in der Vergangenheit im deutschen UStG eine Reihe von handwerklichen Fehlern gegeben, die auch heute noch nicht alle beseitigt sind.

2. Verordnungen der EU als unmittelbar geltendes Recht

Im Gegensatz zu Richtlinien sind **Verordnungen** unmittelbar geltendes Recht, 10 eine (zusätzliche) Umsetzung in nationales Recht ist daher nicht erforderlich.

Verordnungen treten ohne einen entsprechenden Umsetzungsakt in den Mitgliedstaaten in Kraft. Im Gegensatz zu einer Richtlinie, die – obgleich hinsichtlich der zu erreichenden Ziele verbindlich – den Mitgliedstaaten die Wahl der Form und der Mittel überlässt, hat eine Verordnung allgemeine Geltung. Sie ist in allen Teilen verbindlich und gilt unmittelbar in jedem Mitgliedstaat.¹ Im Steuerrecht sind Verordnungen selten, der Rat der Europäischen Union hat aber am 17. 10. 2005 aufgrund des Art. 29a der 6. RLEG die „Verordnung (EG) Nr. 1777/2005 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 77/388/EWG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem“ verabschiedet,² die erst Jahre später durch die Verordnung (EU) Nr. 282/2011 (sog. MwStVO) zum 1. 7. 2011 ersetzt wurde.³ Sie wurde zuletzt zum 1. 1. 2015 bzw. 1. 1. 2017 geändert.⁴ Die Regelungen dieser EU-Durchführungsverordnung sind für die Mitgliedstaaten, die Europäische Kommission als auch für den EuGH rechtlich bindend. Gleichwohl ist zu berücksichtigen, dass der Regelungsbereich der Verordnung eingeschränkt ist, denn das Ziel der Maßnahmen besteht ausschließlich darin, inhaltliche Klärungen der MwStSystRL herbeizuführen. Es sollen hierdurch keine neuen Tatbestände zur bzw. Abweichungen von der MwStSystRL geschaffen werden. Insofern ist die Anwendung der Durchführungsmaßnahmen auch restriktiv. Sie sind generell nicht auf andere oder ähnliche Fälle übertragbar, sondern ausschließlich auf der Grundlage ihres Wortlauts anzuwenden.



1 Vgl. dazu *Hiller*, UR 2006 S. 320.

2 ABI EU 2005 Nr. L 288 S. 1, in Kraft getreten am 1. 7. 2006.

3 ABI EU 2011 Nr. L 77 S. 1.

4 Verordnung (EU) Nr. 1042/2013 des Rates v. 7. 10. 2013, ABI EU 2013 Nr. L 284 S. 1.

3. Der Europäische Gerichtshof

a) Allgemeines

Hat der Gesetzgeber die Bestimmungen einer EG-Richtlinie nicht fristgerecht oder nicht korrekt in nationales Recht umgesetzt, kann sich ein Unternehmer gegenüber einer für ihn nachteiligen Bestimmung des UStG unmittelbar auf eine für ihn günstigere Bestimmung einer EG-Richtlinie berufen.¹ Voraussetzung für das Berufungsrecht ist, dass die Richtlinienorm eine begünstigende Wirkung hat, dass sie hinreichend klar und genau ist, inhaltlich von keiner Bedingung abhängt und damit in ihrem Wesen geeignet ist, unmittelbare Wirkung zu erzeugen. Aus dem Berechtigungsrecht folgt ein Anwendungsvorrang der jeweiligen Richtlinienorm vor der entgegenstehenden Bestimmung des nationalen UStG. 11

Der Verwaltung steht demgegenüber kein Berufungsrecht zu. Folglich kann eine für einen Unternehmer gegenüber dem UStG nachteilige Bestimmung einer EU-Richtlinie nicht durch die Verwaltung angewendet werden. Dazu müsste die für den Steuerpflichtigen günstigere nationale Vorschrift zunächst aufgehoben oder geändert werden.²

Nach Art. 234 EG kann ein Gericht eines Mitgliedstaates dem EuGH eine Frage zur Vorabentscheidung über die Auslegung des Unionsrechts durch Beschluss vorlegen, wenn es Zweifel an der Auslegung des Unionsrechts hat. Es muss vorlegen, wenn es ein letztinstanzliches Gericht ist. Vorabentscheidungsersuchen des BFH werden im Bundessteuerblatt Teil II und auf seinen Internetseiten veröffentlicht. Bei bloßer Vorlage des BFH an den EuGH wird die Verwaltung weiterhin die bisherige Auffassung vertreten. Entsprechende Einspruchsverfahren ruhen dann nach § 363 Abs. 2 Satz 2 AO.³ Für einen Steuerpflichtigen ist es kaum nachvollziehbar, wann ein Gericht überhaupt Zweifel hat. Er kann in einem solchen Fall die Überprüfung der Rechtsfrage durch den EuGH anhand der Vorgaben der MwStSystRL nicht erzwingen. Selbst wenn er den Standpunkt des Gerichts nicht teilen sollte, ist ihm der direkte Gang zum EuGH regelmäßig verwehrt. Er besitzt grds. kein eigenes Klagerecht.⁴ Wer zudem nicht Adressat einer Entscheidung ist, kann nur dann geltend machen, 12

1 EuGH, Urteil v. 12. 1. 1982, UR 1982 S. 70 und EuGH, Urteil v. 27. 6. 1989, UR 1989 S. 373.

2 So geschehen z. B. zum 1. 1. 2005 durch Einfügung des § 15a Abs. 3 UStG in Form des EURLUmsG u. a. aufgrund des Urteils des BFH v. 18. 10. 2002 zur fehlenden Vorsteuerkorrektur bei sonstigen Leistungen im Zusammenhang mit einem später entnommenen Pkw.

3 OFD Hannover, VfG. v. 28. 7. 2004, DStR 2004 S. 1654.

4 EuGH, Urteil v. 11. 1. 2001 – Rs. C-1/99, EuGHE 2001 I S. 207.

von ihr betroffen zu sein, wenn die Entscheidung ihn wegen bestimmter persönlicher Eigenschaften oder besonderer, ihn aus dem Kreis aller übrigen Personen heraushebenden Umstände berührt und ihn daher in ähnlicher Weise individualisiert wie den Adressaten.¹ Allein die Möglichkeit einer Verfassungsbeschwerde wegen Verletzung des Grundrechts auf den gesetzlichen Richter (Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG) vermag auch nicht weiterzuhelfen, wenn sich das Gericht dezidiert mit dem EG-Recht auseinandersetzt und Auslegungszweifel schließlich gerade verneint.

Über ein Vorabentscheidungsersuchen entscheidet der EuGH im Rahmen der Vorabentscheidung durch Urteil. Ein EuGH-Urteil ist für die Verwaltungen bindend, wenn und soweit das EuGH-Urteil im Bundessteuerblatt veröffentlicht wird. Dies gilt insbesondere, wenn der Vorabentscheidung ein Ersuchen eines anderen Mitgliedstaates zugrunde lag. Lag der Vorabentscheidung ein Beschluss des BFH zugrunde, wird das Revisionsverfahren nunmehr unter Beachtung der Rechtsgrundsätze des EuGH-Urteils fortgesetzt und durch Urteil des BFH entschieden (sog. Folgeurteil). Insoweit gelten die üblichen Grundsätze, d. h., die Rechtsgrundsätze sind in allen vergleichbaren Fällen anwendbar, wenn das dem EuGH-Urteil folgende BFH, Urteil im Bundessteuerblatt veröffentlicht wird.

HINWEIS:

Veröffentlichungen der Europäischen Kommission zur praktischen Anwendung des EU-Rechts auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer (z. B. Erläuterungen zu den Mehrwertsteuervorschriften für die Rechnungslegung, Leitfaden zur kleinen einzigen Anlaufstelle für die Mehrwertsteuer) haben dagegen keine rechtliche Bindungswirkung. Dies gilt sowohl für bereits vorliegende Veröffentlichungen als auch für künftige Veröffentlichungen der Europäischen Kommission. Maßgeblich für die Rechtsanwendung sind in Deutschland das Umsatzsteuergesetz und die Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung sowie die Mehrwertsteuer-Verordnung.²

Die Verfahren vor dem EuGH können grds. in folgende Formen unterteilt werden:

- ▶ Vorabentscheidungsersuchen nationaler Gerichte der EU-Mitgliedstaaten (häufigste Form),
- ▶ Klagen der EU-Kommission gegen einzelne Mitgliedstaaten,
- ▶ Klagen der EU-Kommission oder des Europäischen Parlaments zur Rechtsgrundlage eines Rechtsakts des Sekundärrechts im EG-Vertrag, und
- ▶ Klagen einzelner Mitgliedstaaten gegen andere Mitgliedstaaten.

1 EuGH, Urteil v. 15. 6. 1993 – Rs. C-225/91, EuGHE 1993 I S. 3203, und v. 2. 4. 1998 – Rs. C-321/95, EuGHE 1998 I S. 1651.

2 BMF, Schreiben v. 3. 1. 2014, BStBl 2014 I S. 67.

Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH sind in Art. 234 EG-Vertrag geregelt. Die Instanzgerichte der Mitgliedstaaten sind danach berechtigt, den EuGH um Vorabentscheidung zur Auslegung und Gültigkeit von Unionsrecht zu bitten. Ein solches Ersuchen kann in Betracht kommen, wenn die Klärung einer unionsrechtlichen Frage in einem innerstaatlichen Rechtsstreit entscheidungserheblich ist.

Die Möglichkeit, dass die EU-Kommission gegen einzelne Mitgliedstaaten wegen Verstoßes gegen die Verpflichtungen aus dem EG-Vertrag (und damit auch gegen Rechtsakte wie z. B. die Richtlinien des Rates) Klage erheben kann, ist in Art. 226 EG-Vertrag bestimmt. Die Vorschrift verschafft der Kommission, die nach Art. 211 EG-Vertrag u. a. für die Anwendung des Vertrags und der von den Organen aufgrund des Vertrags getroffenen Bestimmungen zu sorgen hat, das Recht und die Pflicht, bei Verstößen der Mitgliedstaaten entsprechende **Vertragsverletzungsverfahren** einzuleiten. Ist die Kommission der Auffassung, ein Mitgliedstaat verhalte sich vertragswidrig, z. B. wegen einer unzulänglichen Transformation einer EU-Richtlinie in nationales Recht, gibt sie zunächst dem betroffenen Staat in Form eines Mahnschreibens Gelegenheit zur Äußerung. Erscheint ihr die Stellungnahme des Mitgliedstaates unzureichend und stellt dieser den Umsetzungsmangel nicht ab, kann die EU-Kommission eine sog. mit Gründen versehene Stellungnahme abgeben, in der sie die vermeintliche Vertragsverletzung umfassend darzustellen und zu begründen hat. Stellt die darauf ergehende Antwort des Mitgliedstaats die Kommission wiederum nicht zufrieden und stellt der Mitgliedstaat den Umsetzungsmangel weiterhin nicht ab, kann die Kommission den EuGH anrufen, also Klage gegen den Mitgliedstaat erheben (Art. 226 Abs. 2 EG-Vertrag). Stellt der Gerichtshof die behauptete Vertragsverletzung fest, so ist der betroffene Staat verpflichtet, sie unverzüglich abzustellen. Wenn der Gerichtshof nach einer erneuten Anrufung durch die Kommission feststellt, dass der Mitgliedstaat seinem Urteil nicht nachgekommen ist, kann er die Zahlung eines Zwangsgeldes verhängen.

Nach Art. 227 EG-Vertrag kann auch jeder Mitgliedstaat den EuGH anrufen, wenn er der Meinung ist, ein anderer Mitgliedstaat verhalte sich vertragswidrig. Diese Klagen sind auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer jedoch ziemlich selten.

b) Ablauf eines Verfahrens vor dem Europäischen Gerichtshof

Das Verfahren vor dem EuGH lehnt sich an die Verfahren vor den nationalen Gerichten an. Es umfasst in allen Rechtssachen eine schriftliche und auch fast

13

immer eine mündliche Phase mit öffentlicher Verhandlung. Zu unterscheiden ist zwischen dem Verfahren in Klagesachen und dem Vorabentscheidungsverfahren.

aa) Verfahren in Klagesachen

- 14 Der Gerichtshof wird mit der Rechtssache durch eine an seine Kanzlei zu richtende **Klageschrift** befasst. Die Klage wird nach ihrem Eingang in das Register der Kanzlei eingetragen. Der Kanzler sorgt für eine Mitteilung über die Klage einschließlich der Klageanträge und -gründe im Amtsblatt der EG. Es werden ein Berichterstatter und ein Generalanwalt bestimmt, die den Verfahrensablauf zu betreuen haben. Zugleich wird die Klageschrift dem Beklagten zugestellt, der innerhalb eines Monats eine Klagebeantwortung einzureichen hat. Es können dann noch eine Erwiderung des Klägers und eine Gegenerwiderung des Beklagten erfolgen, die jeweils innerhalb eines Monats einzureichen sind. Diese Fristen sind streng einzuhalten, falls sie nicht vom Präsidenten ausdrücklich verlängert werden.

Nach Abschluss des schriftlichen Verfahrens wird auf Bericht des Berichterstatters nach Anhörung des Generalanwalts beschlossen, ob die Rechtssache einer Beweisaufnahme bedarf und ob über sie vom Plenum oder von einer Kammer entschieden werden soll. Nach dem Eingang des letzten Schriftsatzes oder, falls eine Beweisaufnahme stattgefunden hat, nach deren Ende bestimmt der Präsident den Termin für die mündliche Verhandlung. Der Berichterstatter fasst in einem Sitzungsbericht das rechtliche und tatsächliche Vorbringen der Parteien und ggf. der Streithelfer zusammen. Dieser Bericht wird der Öffentlichkeit im Rahmen der mündlichen Verhandlung in der Verfahrenssprache zugänglich gemacht.

In der mündlichen Verhandlung tragen die Parteien ihre Ausführungen den Richtern und dann dem mit der Rechtssache betrauten Generalanwalt vor. Diese können den Parteien Fragen stellen. Einige Wochen später, auch in öffentlicher Sitzung, trägt der Generalanwalt dem Gerichtshof seine Schlussanträge vor. Darin geht er auf die tatsächlichen und rechtlichen Fragen des Rechtsstreits ein und schlägt dem Gerichtshof die Entscheidung vor, die seiner Meinung nach in diesem Rechtsstreit ergehen sollte. Nach diesem Rechtsgutachten des Generalanwalts ist die mündliche Verhandlung abgeschlossen. Anschließend beraten die Richter, und nur sie, auf der Grundlage eines vom Berichterstatter erstellten Urteilsentwurfs. Jeder Richter kann Änderungen vorschlagen. Ist der Text des Urteils endgültig festgestellt, so wird das Urteil in öffentlicher Sitzung verkündet.

bb) Vorabentscheidungsverfahren

Ein nationales Gericht legt dem EuGH – i. d. R. in Form einer richterlichen Entscheidung gem. dem innerstaatlichen Verfahrensrecht – Fragen nach der Auslegung oder der Gültigkeit einer Bestimmung des Unionsrechts vor. Das Vorabentscheidungsersuchen wird nach seinem Eingang in das Register der Kanzlei eingetragen, zunächst in alle anderen Amtssprachen der Gemeinschaft übersetzt und anschließend vom Kanzler den Parteien des Ausgangsverfahrens, aber auch den Mitgliedstaaten, der EU-Kommission und ggf. dem Rat zugestellt. Der Kanzler sorgt dafür, dass eine Mitteilung mit Angaben der Parteien des Ausgangsverfahrens und des Inhalts der Fragen im Amtsblatt der EU veröffentlicht wird. 15

Die Parteien, die Mitgliedstaaten und die Gemeinschaftsorgane können binnen zwei Monaten beim EuGH schriftliche Erklärungen abgeben. Das weitere Verfahren stimmt mit dem Verfahren in Klagesachen überein. Alle zur Abgabe schriftlicher Erklärungen Berechtigten können ihre Auffassung auch in der mündlichen Verhandlung darlegen. Nachdem der Generalanwalt seine Schlussanträge vorgetragen hat und die Richter ihre Beratungen abgeschlossen haben, wird das Urteil in öffentlicher Sitzung verkündet und vom Kanzler dem vorliegenden Gericht übermittelt.

cc) Urteile

Die Urteile des EuGH ergehen mit Stimmenmehrheit. Abweichende Meinungen werden nicht bekannt gegeben. Die Urteile werden von allen Richtern unterzeichnet, die an der Beratung teilgenommen haben, und in öffentlicher Sitzung verkündet. Die Urteile und die Schlussanträge der Generalanwälte werden in der Sammlung der Rechtsprechung des Gerichtshofs und des Gerichts erster Instanz in allen Amtssprachen der Gemeinschaft veröffentlicht. 16

dd) Verfahrenssprache

Verfahrenssprache kann eine der Amtssprachen der Gemeinschaft oder Irisch sein. Sie wird grds. vom Kläger oder vom vorlegenden Gericht gewählt. Ist die beklagte Partei ein Mitgliedstaat oder eine natürliche oder juristische Person, die einem Mitgliedstaat angehört, so ist die Amtssprache dieses Mitgliedstaates Verfahrenssprache. Bestehen in einem Mitgliedstaat mehrere Amtssprachen, so kann der Kläger bzw. das vorliegende Gericht zwischen ihnen wählen. 17

c) Der Europäische Gerichtshof als Rechtsprechungsorgan

- 18 Der Gerichtshof besteht zurzeit aus 28 Richtern und 11 Generalanwälten. Die Richter und die Generalanwälte werden von den Regierungen der Mitgliedstaaten im gegenseitigen Einvernehmen auf sechs Jahre ernannt, Wiederernennung ist zulässig. Sie sind unter Juristen auszuwählen, die jede Gewähr für Unabhängigkeit bieten und in ihrem Staat die für die höchsten richterlichen Ämter erforderlichen Voraussetzungen erfüllen.

Die Richter des Gerichtshofs wählen aus ihrer Mitte für die Dauer von drei Jahren den Präsidenten des Gerichtshofs, Wiederwahl ist zulässig. Der Präsident leitet die rechtsprechende Tätigkeit und die Verwaltung des Gerichtshofs. Er führt in den größeren Spruchkörpern den Vorsitz in den Sitzungen bei den Beratungen.

Die Generalanwälte unterstützen den Gerichtshof. Sie stellen in völliger Unparteilichkeit und Unabhängigkeit ein Rechtsgutachten (die Schlussanträge) in den Rechtssachen, die ihnen zugewiesen sind.

Der Kanzler ist der Generalsekretär des Gerichtshofs. Er leitet dessen Dienststellen unter der Aufsicht des Präsidenten.

Der Gerichtshof kann als Plenum, als Große Kammer oder als Kammer tagen. Als Plenum tagt er in besonderen, in der Satzung des Gerichtshofs vorgesehenen Fällen (z. B. Amtsenthebung des Europäischen Bürgerbeauftragten oder eines Mitglieds der Europäischen Kommission, das seine Amtspflichten verletzt hat), und wenn er zu der Auffassung gelangt, dass eine Rechtssache von außergewöhnlicher Bedeutung ist. Er tagt als Große Kammer, wenn ein Mitgliedstaat oder ein Gemeinschaftsorgan als Partei des Verfahrens dies beantragt, sowie in besonders komplexen oder bedeutsamen Rechtssachen. In den übrigen Rechtssachen entscheiden Kammern mit drei oder fünf Richtern. Die Präsidenten der Kammern mit fünf Richtern werden für drei Jahre gewählt, die Präsidenten der Kammern mit drei Richtern für ein Jahr.

- 19 Aufgabe des Europäischen Gerichtshofs ist es, die Wahrung des Rechts bei der Auslegung und Anwendung der Gründungsverträge der Europäischen Gemeinschaften sowie der von den zuständigen Gemeinschaftsorganen erlassenen Vorschriften zu sichern. Um diesen Auftrag erfüllen zu können, wurde der Gerichtshof u. a. mit umfassenden Rechtsprechungsbefugnissen ausgestattet, die er im Rahmen verschiedener Klagearten ausübt. Der Gerichtshof ist u. a. zuständig für die Entscheidung über Nichtigkeits- oder Untätigkeitsklagen eines Mitgliedstaats oder eines Organs, Vertragsverletzungsklagen gegen Mit-

gliedstaaten, Vorabentscheidungsersuchen und Rechtsmittel gegen die Entscheidungen des Gerichts erster Instanz.

HINWEIS:

Der Europäische Gerichtshof entscheidet nur abstrakt über eine ihm vorgelegte Rechtsfrage im umsatzsteuerlichen Sinn. Wird die Verletzung von Unionsrecht festgestellt, hat der unterlegene Mitgliedstaat für Abhilfe zu sorgen. Diese Verfahrensfrage ist jedoch ausschließlich nach dem Recht des Mitgliedstaates zu prüfen und zu beantworten. Auch bei nachträglich anerkanntem Verstoß gegen Unionsrecht löst diese Entscheidung nicht automatisch eine Korrektur der zugrunde liegenden Steuerbescheide aus. Ein Steuerbescheid ist auch bei einem nachträglich erkannten Verstoß gegen das Unionsrecht nicht unter günstigeren Bedingungen änderbar als bei der Verletzung innerstaatlichen Rechts. Das Korrektursystem der Abgabenordnung regelt in Deutschland die Durchsetzung der sich aus dem Unionsrecht ergebenden Ansprüche abschließend. Das innerstaatliche Verfahrensrecht muss auch keine weitergehenden Korrekturmöglichkeiten für Steuerbescheide vorsehen.¹ Unternehmern kann daher nur geraten werden, gegen möglicherweise betroffene Steuerbescheide Einsprüche einzulegen und das Ruhen des Verfahrens (§ 363 AO) zu beantragen.

d) Praktische Schwierigkeiten

Die Prinzipien der Auslegung des Unionsrecht zur Mehrwertsteuer durch den Europäischen Gerichtshof sind aufgrund der vielfältigen Sprachen und Kulturen in Europa nicht ganz einfach zu erfassen. So ist der Wortlaut einer streitigen Bestimmung zunächst in allen sprachlichen Fassungen zu überprüfen.² Der EuGH hat sich in mehreren Entscheidungen bereits mit dem Problem sprachlicher Unterschiede bei Richtlinienbegriffen befasst. In seinem Urteil v. 27. 3. 1990 hat er entschieden, dass die Fassung in einer der Gemeinschaftssprachen nicht als alleinige Grundlage für die Auslegung der Bestimmung herangezogen werden kann und insoweit auch nicht Vorrang vor den anderen sprachlichen Fassungen beanspruchen kann.³ So weicht der in der deutschen Sprachfassung der Richtlinienvorschrift verwendete Begriff der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken nicht unerheblich von anderen Sprachfassungen mehrerer Mitgliedstaaten ab. Wenn die sprachlichen Fassungen voneinander abweichen, muss die betreffende Vorschrift nach dem allgemeinen Aufbau und dem Zweck der Regelung ausgelegt werden, zu der sie gehört. Zur Auslegung des Rechts kann der EuGH sowohl die Entstehungsgeschichte einer Vorschrift heranziehen als auch eine systematisch-teleologische Auslegung

1 BFH v. 16. 9. 2010 – V R 57/09, BStBl 2011 II S. 151, BFH v. 23. 11. 2006 – V R 67/05, BStBl 2007 II S. 436.

2 EuGH, Urteil v. 11. 7. 1985 – Rs. C-107/84, EuGHE 1985 S. 2655.

3 EuGH, Urteil v. 27. 3. 1990 – Rs. C-372/88, EuGHE 1990 I S. 1345.

nach dem Ziel der Vorschrift vornehmen.¹ Um diese unterschiedlichen Begriffsauslegungen weitgehend zu vermeiden, wurde die Mehrwertsteuer-Verordnung (MwStVO) geschaffen.

Nicht selten wird der Begriff der „Neutralität der Mehrwertsteuer“, der im deutschen Umsatzsteuerrecht nicht vorkommt, verwendet. Er besagt, dass die Mehrwertsteuer im Wettbewerb der Unternehmer und bei der Preisbildung neutral wirken muss. Die größte Einfachheit und Neutralität eines Mehrwertsteuersystems wird erreicht, wenn die Steuer so allgemein wie möglich erhoben wird und wenn ihr Anwendungsbereich alle Produktions- und Vertriebsstufen sowie den Bereich der Dienstleistungen umfasst. Das System muss eine Wettbewerbsneutralität in dem Sinne bewirken, dass gleichartige Waren innerhalb der einzelnen Länder ungeachtet der Länge des Produktions- und Vertriebswegs steuerlich gleich belastet werden.

4. Wesentliche Gesetzesänderungen seit Einführung des Binnenmarktes im Überblick

a) Einführung des Binnenmarktes zum 1. 1. 1993

- 21 Nach Schaffung des Umsatzsteuer-Binnenmarktes zum 1. 1. 1993 wurden die zugrunde liegenden Rechtsgrundlagen mehrfach geändert bzw. angepasst. Ursprüngliches Herzstück des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems war die sog. **6. EG-Richtlinie**.² Die **Ergänzungsrichtlinie** v. 16. 12. 1991 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der 6. EG-Richtlinie im Hinblick auf die Beseitigung der Steuergrenzen³ brachte den eigentlichen Binnenmarkt mit sich und sah vor, dass die Neuregelungen für die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Handels zunächst nur für eine Übergangszeit bis zum 31. 12. 1996 gelten sollten. Der deutsche Gesetzgeber hat diese Ergänzungsrichtlinie durch das Umsatzsteuer-Binnenmarktgesetz v. 25. 8. 1992 in nationales Recht umgesetzt⁴ und mit dem Verbrauchsteuer-Binnenmarktgesetz v. 21. 12. 1992⁵ die Steuerbefreiung für Goldgeschäfte sowie die für die Harmonisierung der Verbrauchsteuern auf Alkohol und alkoholische

1 EuGH, Urteil v. 24. 10. 1996 – Rs. C-217/94, EuGHE 1996 I S. 5287, EuGH, Urteil v. 12. 11. 1998 – Rs. C-149/97, EuGHE 1998 I S. 7053.

2 Richtlinie 77/388/EWG, ABl EG 1977 Nr. L 145 S. 1.

3 Ergänzungsrichtlinie 91/680/EWG des Rates v. 16. 12. 1991, ABl EG 1991 Nr. L 376 S. 1.

4 UStBG v. 25. 8. 1992, BStBl 1992 I S. 552.

5 BStBl 1993 I S. 96.

Getränke, Mineralöle und Tabakwaren notwendigen Anpassungen zur Verwirklichung des Binnenmarktes vorgenommen.

Der Wegfall der innergemeinschaftlichen Grenzen zwischen den Mitgliedstaaten zum 1. 1. 1993 führte zur Abschaffung der Grenzkontrollen und Zollformalitäten und damit verbunden zur **Abschaffung der Einfuhrumsatzsteuer**. Die entsprechende Steuerbefreiung bei der Ausfuhr und die korrespondierende Belastung bei der Einfuhr beschränkt sich nur noch auf den Warenverkehr mit den sog. Drittstaaten.

Die sog. **Amtshilfe-Verordnung** v. 27. 1. 1992¹ enthält insbesondere Vorschriften über den EDV-gestützten Informationsaustausch zwischen den Mitgliedstaaten zur Überwachung und Kontrolle des neuen Besteuerungssystems.² Sie musste nicht in nationales Recht umgesetzt werden, weil sie als Verordnung unmittelbar anwendbar ist (Art. 189 Abs. 2 EGV). Sie ist in allen Teilen verbindlich und gilt unmittelbar in jedem Mitgliedstaat.

b) Angleichung der Mehrwertsteuersätze

Mit der Richtlinie 92/77/EWG des Rates v. 19. 10. 1992³ haben sich die Mitgliedstaaten auf eine erste **Angleichung der Umsatzsteuersätze** zur Einführung des Binnenmarktes zum 1. 1. 1993 geeinigt. Der Regelsteuersatz muss danach in allen Mitgliedstaaten zumindest 15% betragen.⁴ Der ermäßigte Steuersatz blieb unberührt. Die Mitglieder haben die Möglichkeit, einen oder zwei ermäßigte Steuersätze anzuwenden, die unterhalb des Satzes für den allgemeinen Steuersatz liegen müssen. Der ermäßigte Steuersatz muss aber mindestens 5% betragen. Für eine Übergangszeit wurden auch niedrige Sätze zugelassen, einschließlich des sog. Nullsatzes (Steuerbefreiung mit Vorsteuerabzug) für verschiedene Leistungen. Die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes wurde auf bestimmte Umsätze wie lebensnotwendige Waren und Dienstleistungen, die sozial- oder kulturpolitischen Zielen dienen, begrenzt. Der ECOFIN-Rat hat am 12. 12. 2005 die Richtlinie 2005/92/EG zur Änderung der 6. RLEG hinsichtlich der Verlängerung der Geltungsdauer des Mehrwertsteuer-Normalsatzes verabschiedet.⁵ Leider erweist sich die immer noch vorhandene Bandbreite beim Regelsteuersatz (zurzeit 17% – 27%) für die tatsäch-

22

1 EWG-Verordnung Nr. 218/92 v. 27. 1. 1992 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der indirekten Besteuerung.

2 ABI EG 1992 Nr. L 24 S. 1.

3 ABI EG 1992 Nr. L 316 S. 1.

4 Nochmals bestätigt durch den Rat der EU am 7. 12. 2010, ABI EU 2010 Nr. L 326 S. 1.

5 ABI EU 2005 Nr. L 345 S. 19.

liche Harmonisierung als hinderlich, auch wenn der Regelsteuersatz nunmehr auf mindestens 17% bestimmt wurde.

Am 14. 2. 2006 wurde die **Richtlinie in Bezug auf die ermäßigten Steuersätze** durch den Rat der EU verabschiedet.¹ Sie regelt die EU-rechtlichen Voraussetzungen für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf bestimmte Leistungen. Nach der Neufassung des Art. 12 Abs. 3 Buchst. b der 6. EG-Richtlinie können die Mitgliedstaaten auf Lieferungen von Erdgas, Elektrizität und Fernwärme seit dem 1. 1. 2006 einen ermäßigten Steuersatz anwenden, sofern nicht die Gefahr einer Wettbewerbsverzerrung besteht. Weiterhin dürfen die Mitgliedstaaten die ermäßigten Steuersätze des Art. 12 Abs. 3 Buchst. a Unter Abs. 3 der 6. EG-Richtlinie auf maximal zwei der im Anhang K aufgeführten Kategorien von Dienstleistungen anwenden, in Ausnahmefällen auf drei. Zu diesen Dienstleistungen gehören:

- ▶ kleinere Reparaturdienstleistungen betreffend Fahrräder, Schuhe und Lederwaren sowie Kleidung und Haushaltswäsche (einschl. Verbesserung und Änderung),
- ▶ Renovierung und Reparatur von Privatwohnungen, mit Ausnahme von Materialien, die einen bedeutenden Teil des Wertes der Dienstleistung ausmachen,
- ▶ Reinigung von Fenstern und privaten Haushalten,
- ▶ häusliche Pflegedienste (z. B. Haushaltshilfen und Betreuung von Kindern sowie älteren, kranken oder behinderten Personen), und
- ▶ Friseurdienste.

Die Bundesregierung hat seinerzeit keinen entsprechenden Antrag gestellt. Sie wollte von der Möglichkeit der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes keinen Gebrauch machen, um weiteren Subventionen im Steuerrecht entgegenzuwirken.

c) Einführung von Sonderregelungen

- 23 Noch vor Inkrafttreten der Übergangsregelung zum 1. 1. 1993 wurde bereits die sog. **1. Vereinfachungs-Richtlinie** v. 14. 12. 1992 erlassen.² Sie enthält bereits zahlreiche Änderungen und Ergänzungen, insbesondere **Sonderregelungen für innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte**. Diese Anpassungen wur-

1 Richtlinie 2006/18/EG zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG in Bezug auf die ermäßigten Steuersätze, ABl EU 2006 Nr. L 51 S. 12.

2 Richtlinie 92/111, ABl EG 1992 Nr. L 384 S. 47 ff.

den in Deutschland erst durch das Gesetz zur Bekämpfung des Missbrauchs und zur Bereinigung des Steuerrechts v. 21. 12. 1993 vorgenommen,¹ die Sonderregelungen zum innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäft wurden erst zum 1. 1. 1997 in nationales Recht umgesetzt (§ 25b UStG aufgrund des UStÄndG 1997).²

Mit der **Richtlinie 94/5/EG** des Rates v. 14. 2. 1994³ wurde eine **Sonderregelung für Gebrauchtgegenstände**, Kunstgegenstände, Sammlungsstücke oder Antiquitäten geschaffen. Sie wurde durch das Umsatzsteuer-Änderungsgesetz 1995 v. 9. 8. 1994⁴ in nationales Recht umgesetzt. Kerninhalt ist die Berechnung der Umsatzsteuer anhand der Differenz zwischen Einkaufs- und Verkaufspreis der Waren, wenn die Gegenstände ohne Vorsteuerabzug im Inland oder im übrigen Gemeinschaftsgebiet erworben wurden.

Eine sog. **2. Vereinfachungs-Richtlinie** v. 10. 4. 1994⁵ sah ebenfalls zahlreiche Änderungen des Übergangsrechts vor, insbesondere im Geltungsbereich einiger Steuerbefreiungen sowie zur Ortsbestimmung bei **innergemeinschaftlichen Werkleistungen**. Sie gibt die Sonderregelung für innergemeinschaftliche funktionsändernde Werkleistungen auf und behandelt alle Be- und Verarbeitungen beweglicher körperlicher Gegenstände als Dienstleistungen, stellt Regelungen auf für Vor- und Nachläufe zu innergemeinschaftlichen Beförderungsleistungen und sieht eine Steuerlagerregelung vor. Diese Richtlinie wurde in Deutschland durch das JStG 1996⁶ bzw. durch das JStErgG 1996⁷ in nationales Recht umgesetzt, die Regelung über das Steuerlager wurde jedoch seinerzeit ausgespart. Sie wurde erst zum 1. 1. 2004 durch das StÄndG 2003⁸ eingeführt.

Am 12. 10. 1998 hat der Rat der Europäischen Union nach langen Beratungen die umsatzsteuerliche **Sonderregelung für Anlagegold** verabschiedet. Diese Richtlinie 98/80/EG⁹ wurde durch das Steuerbereinigungsgesetz 1999 v. 22. 12. 1999¹⁰ durch die Einfügung der §§ 25c ff. UStG in nationales Recht umgesetzt. Sie sieht unter bestimmten Voraussetzungen eine Steuerbefreiung

1 StMBG, BStBl 1994 I S. 50.

2 BGBl 1996 I S. 1851.

3 ABLEG 1994 Nr. L 60 S. 16.

4 UStÄndG, BStBl 1994 I S. 655.

5 Richtlinie 95/7/EG, ABLEG 1995 Nr. L 102 S. 18.

6 BStBl 1995 I S. 438.

7 BStBl 1995 I S. 786.

8 BGBl 2003 I S. 2645.

9 ABLEG 1998 Nr. L 281 S. 31.

10 BStBl 2000 II S. 13.

von Umsätzen mit Anlagegold vor und beinhaltet Optionsrechte, um den Vorsteuerabzug zu ermöglichen. Damit wurden zum 1. 1. 2000 wiederum umsatzsteuerliche Sonderregelungen geschaffen, die für den Rechtsanwender teilweise nur schwer verständlich sind und die zwangsläufig in der Praxis zu Umsetzungsschwierigkeiten führen.

Auch die Richtlinie 99/59/EG im Hinblick auf das für die **Telekommunikationsdienstleistungen** anwendbare Mehrwertsteuersystem¹ konnte nach langwierigen Beratungen schließlich am 17. 6. 1999 verabschiedet werden. Sie wurde im Rahmen der Änderungen des § 1 Abs. 2 UStDV durch das Steuerbereinigungsgesetz 1999 v. 22. 12. 1999² in nationales Recht umgesetzt, ohne dass sich tatsächliche Auswirkungen auf das deutsche Recht ergeben, denn die Richtlinie sichert nur die seit dem 1. 1. 1997 geltenden nationalen Regelungen zur Besteuerung der Telekommunikationsdienstleistungen in § 3a Abs. 3 i. V. m. § 3a Abs. 4 Nr. 12 UStG in der damaligen Fassung.

Am 7. 5. 2002 hat der EU-Ministerrat die Richtlinie 2002/38/EG bezüglich der mehrwertsteuerlichen Behandlung der Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen sowie bestimmter **elektronisch erbrachter Dienstleistungen**³ und die Verordnung (EG) Nr. 792/2002 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der indirekten Besteuerung im Hinblick auf zusätzliche Maßnahmen betreffend den elektronischen Geschäftsverkehr⁴ verabschiedet. Diese sog. E-Commerce-Richtlinie wurde zum 1. 7. 2003 durch das Gesetz zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen v. 16. 5. 2003⁵ in nationales Recht umgesetzt. Die ursprünglich bis zum 31. 12. 2006 befristete Regelung für bestimmte elektronische Dienstleistungen für Drittlandsunternehmer wurde zunächst verlängert und mittlerweile durch die Überarbeitung der MwStSystRL im Zusammenhang mit dem sog. Mehrwertsteuer-Paket endgültig festgeschrieben. Das **Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften** vom 25. 7. 2014⁶ brachte erneut Änderungen zur Besteuerung elektronisch erbrachter Dienstleistungen sowie für Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen und Telekommunikationsdienstleistungen mit sich, insbesondere zur Bestimmung des Ortes der Dienstleistungen und Regelungen über den

1 ABI EG 1999 Nr. L 162 S. 63.

2 BStBl 2000 II S. 13.

3 ABI EG 2002 Nr. L 128 S. 41.

4 ABI EG 2002 Nr. L 128 S. 1.

5 StVergAbG, BGBl 2003 I S. 660.

6 BGBl 2014 I S. 1266.

sog. Mini-One-Stop-Shop (MOSS) als einzige Anlaufstelle innerhalb der Europäischen Union für die betroffenen Dienstleister (§ 3a Abs. 5 und 6, § 18 Abs. 4c und 4e, § 18h UStG).

Die Änderungen der 6. EG-Richtlinie aufgrund der **Änderungsrichtlinie Gas und Elektrizität** des Rates v. 7.10.2003¹ wurden im Inland zum 1.1.2005 durch das EU-Richtlinien-Umsetzungsgesetz v. 9.12.2004² umgesetzt.

d) Einführung eines einheitlichen Zahlungsmittels

Zum 1.1.2002 wurde der € endgültig zum Zahlungsmittel innerhalb der meisten Länder der Europäischen Union. Sämtliche deutschen Gesetze, d. h. auch alle Steuergesetze, mussten dieser veränderten Situation angepasst werden. Das Gesetz zur Umrechnung und Glättung steuerlicher Euro-Beträge (**Steuer-Euroglättungsgesetz**) v. 19.12.2000³ brachte grds. keine inhaltlichen Änderungen, sondern hatte die Aufgabe, die bisherigen DM-Beträge in €-Beträge umzurechnen. Da eine genaue Umrechnung mit dem Faktor 1,95583 in vielen Fällen nicht gewollt war, weil insbesondere steuerliche Frei- und Grenzbeträge aus Vereinfachungsgründen auf glatte Beträge festgelegt sind, erfolgte gleichzeitig in den meisten Fällen eine Rundung (Glättung). Offensichtliche Pannen und Irrtümer bei der Umrechnung wurden in Folgegesetzen „nachkorrigiert“. Entsprechende Umrechnungen gab es auch in anderen Ländern Europas, auch die Neuordnung der sog. Lieferschwellen und Erwerbsschwellen waren die Folge. 24

e) Bekämpfung des Umsatzsteuerbetrugs

Das Gesetz zur Bekämpfung von Steuerverkürzungen bei der Umsatzsteuer und zur Änderung anderer Steuergesetze (**Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz**) v. 19.12.2001⁴ zur Bekämpfung des Vorsteuerbetrugs bei sog. Karussellgeschäften war ein nationaler Alleingang der Bundesrepublik, da die Europäische Gemeinschaft keinen Handlungsbedarf zur Gesetzesänderung sah. Kerninhalt war die Verpflichtung zur Angabe der Steuernummer in der Rechnung des leistenden Unternehmers, die Schaffung besonderer Straf- und Bußgeldvorschriften für die Nichtentrichtung der Umsatzsteuer sowie die Einführung der unangemeldeten Umsatzsteuer-Nachschau. Einen Antrag Deutschlands auf Ermächtigung zur Einführung des „Reverse-Charge-Verfahrens“ (Übergang der Steuerschuldnerschaft vom leistenden Unternehmer auf den 25

1 Richtlinie 2003/92/EG, ABl EU 2003 Nr. L 260 S. 8.

2 BGBl 2004 I S. 3310.

3 BGBl 2000 I S. 1790.

4 BGBl 2002 I S. 32.

Leistungsempfänger) für *alle* Leistungen als Sondermaßnahme zur Betrugsbekämpfung hat die EU-Kommission am 20. 7. 2006 abgelehnt. Gleichwohl betonte die Kommission in diesem Zusammenhang erstmalig, dass sie den Maßnahmen zur Bekämpfung des Umsatzsteuer-Betrugs außerordentlich hohe Bedeutung beimisst, so dass mittelfristig ein Modellwechsel bei der Umsatzsteuer zumindest nicht ausgeschlossen werden kann.

Der Rat der Europäischen Union hatte bereits am 17.10.2000 die Richtlinie 2000/65/EG des Rates zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG bezüglich der **Bestimmung des Mehrwertsteuerschuldners** verabschiedet.¹ Mit dieser Richtlinie ist im Wesentlichen Art. 21 der 6. EG-Richtlinie v. 17. 5. 1977 (6. EG-Richtlinie) in der während der Übergangszeit geltenden Fassung des Art. 28g der Richtlinie, der die Steuerschuldnerschaft bei der Umsatzsteuer regelt, neu gefasst worden. Sie geht zurück auf einen Richtlinienentwurf v. 27. 11. 1998² und war mit Wirkung spätestens zum 1. 1. 2002 in nationales Recht umzusetzen. Dies geschah in Deutschland im Rahmen des Gesetzes zur Änderung steuerlicher Vorschriften v. 22.12.2001.³ Das seit dem 1.1.1989 bis zum 31.12.2001 geltende Abzugsverfahren (§ 18 Abs. 8 UStG a. F. i. V. m. §§ 51 ff. UStDV a. F.) wurde zum 1. 1. 2002 durch den **Übergang der Steuerschuldnerschaft** ersetzt (§ 13b UStG) und in diesem Zusammenhang der Begriff des Steuerschuldners im deutschen UStG der Systematik der 6. Richtlinie der EG angepasst. Durch den Übergang der Steuerschuldnerschaft sollen Umsatzsteuerausfälle verhindert werden, die dadurch eintreten können, dass bestimmte Leistungen von Unternehmern nicht oder nicht vollständig im allgemeinen Besteuerungsverfahren erfasst werden bzw. der Fiskus den Steueranspruch beim leistenden Unternehmer nicht realisieren kann. Darüber hinaus führt die Regelung dazu, dass sich der leistende ausländische Unternehmer in den Fällen des Übergangs der Steuerschuldnerschaft nicht in einem anderen Land registrieren lassen muss, weil der Leistungsempfänger ggf. seine Pflichten für ihn wahrzunehmen hat.

Am 24. 7. 2006 hat der Rat der Europäischen Union die Richtlinie 2006/69/EG zur Änderung der 6. EG-Richtlinie hinsichtlich bestimmter Maßnahmen zur **Bekämpfung der Steuerhinterziehung oder -umgehung**, zur Vereinfachung der Erhebung der Mehrwertsteuer sowie zur Aufhebung bestimmter Entscheidungen über die Genehmigung von Sonderregelungen verabschiedet.⁴ Danach

1 ABLEG 2000 Nr. L 269 S. 44.

2 ABLEG 1998 Nr. C 409 S. 10.

3 StÄndG 2001, BGBl 2001 I S. 3794.

4 ABLEU 2006 Nr. L 221 S. 9.

wird den Mitgliedstaaten fakultativ ermöglicht, den Übergang der Steuerschuldnerschaft für genauer bestimmte Sachverhalte, die sich als besonders betrugsanfällig erwiesen, einzuführen. Leider ist gerade dieser Teilbereich des Unionsrechts völlig unübersichtlich, da es sich um einen „optionalen“ Übergang der Steuerschuldnerschaft handelt. Einige Mitgliedstaaten haben davon umfassend Gebrauch gemacht (z. B. Deutschland), andere Mitgliedstaaten gar nicht (z. B. Luxemburg). So wurde in Deutschland zum 1. 1. 2011 der Übergang der Steuerschuldnerschaft um zusätzliche Anwendungsfälle erweitert, z. B. Lieferung von Wärme und Kälte, Lieferung von Schrott und Abfallstoffen, Lieferung von Gold sowie Gebäudereinigungsleistungen. Am 22. 11. 2010 hat der Rat der EU Deutschland¹ ermächtigt,² bei der Lieferung von Mobilfunkgeräten, integrierten Schaltkreisen wie Mikroprozessoren sowie Zentraleinheiten für die Datenverarbeitung die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger zu verlagern, wenn die Steuerbemessungsgrundlage mindestens 5.000 € beträgt. Die Regelung wurde aufgrund des **Sechsten Gesetzes zur Änderung von Verbrauchsteuergesetzen** durch Einfügung der Nr. 10 in § 13b Abs. 2 UStG zum 1. 7. 2011 in nationales Recht umgesetzt.³ Zum 1. 10. 2014 wurden die nationalen Regelungen in § 13b Abs. 2 Nr. 10 UStG erweitert und die Vorschrift um eine neue Nr. 11 aufgrund des **Gesetzes zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften** vom 25. 7. 2014⁴ ergänzt. Zudem wurde der Begriff des Leistungsempfängers beim Übergang der Steuerschuldnerschaft von Bauleistungen modifiziert. Die Regelungen wurden durch das **Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften** vom 22. 12. 2014⁵ nochmals zum 1. 1. 2015 nachgebessert. Außerdem wurde in § 13b Abs. 10 UStG ein sog. Schnellreaktionsmechanismus, basierend auf Art. 199b MwStSystRL, eingeführt. Weitere begriffliche Modifizierungen wurden zum 6. 11. 2015 bzw. 1. 1. 2016 durch das Steueränderungsgesetz 2015 v. 2. 11. 2015⁶ vorgenommen.

Solche Regelungen kennen aber die anderen Mitgliedstaaten gar nicht oder zumindest in dieser Form nicht, da die Einführung eines Übergangs der Steuerschuldnerschaft gerade in Betrugsfällen in das Benehmen des einzelnen Mitgliedstaates gestellt ist. Derartige Wahlrechte erschweren aber dem Rechts-

1 Neben Österreich und Italien, aber teilweise unter anderen Voraussetzungen!

2 ABI EU 2010 Nr. L 309 S. 5.

3 BGBl 2011 I S. 1090.

4 BGBl 2014 I S. 1266.

5 BGBl 2014 I S. 2417.

6 BGBl 2015 I S. 1834.

anwender in der Praxis die zutreffende steuerliche Abwicklung ihrer Sachverhalte unnötig.

f) Vereinheitlichung der Rechnungsvorschriften

- 26 Das Steueränderungsgesetz 2003 v. 15.12.2003¹ diente der Umsetzung der sog. **Rechnungsrichtlinie** der EU v. 20.12.2001² in nationales Recht. Damit wurden in erster Linie die Vorschriften über die Rechnungen (§§ 14–14c UStG) überarbeitet und der Vorsteuerabzug konsequent vom Vorliegen einer ordnungsgemäßen Rechnung abhängig gemacht (vgl. § 15 Abs.1 Satz 1 Nr.1 Satz 2 UStG). Um ein reibungsloses Funktionieren des Binnenmarktes zu gewähren und den Missbrauch beim Vorsteuerabzug einzuschränken, zielt die Richtlinie insbesondere darauf ab, für die Zwecke der Mehrwertsteuer eine harmonisierte Liste der Angaben, die jede Rechnung enthalten muss, aufzustellen, und für die elektronische Rechnungstellung, die elektronische Aufbewahrung der Rechnungen und für die Gutschrift sowie die Verlagerung der Rechnungstellung auf Dritte eine Reihe gemeinsamer Modalitäten festzulegen.

Am 13.7.2010 hat der Rat der EU die MwStSystRL geändert und insbesondere die Vorschriften über die Rechnungsausstellung neu geregelt.³ Die Änderungen betrafen in erster Linie Rechnungen, die auf elektronischem Weg übermittelt werden sowie die Rechnungsausstellung im innergemeinschaftlichen Handel, und waren bis zum 31.12.2012 in nationales Recht umzusetzen. In Deutschland erfolgte die Umsetzung großer Teile dieser Vorgaben durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011 v. 1.11.2011.⁴ Die Rechnungsvorschriften wurden durch das **Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften** vom 26.6.2013⁵ nochmals umfassend geändert.

g) Erweiterung des Binnenmarktes auf innergemeinschaftliche Dienstleistungen

- 27 Die umsatzsteuerlichen Regelungen über den Binnenmarkt beschränkten sich ursprünglich nur auf den Warenverkauf und damit auf Lieferungen vom Inland in das übrige Gemeinschaftsgebiet oder aus dem übrigen Gemeinschafts-

1 BGBl 2003 I S. 2645.

2 Richtlinie 2001/115/EG, ABLEG 2002 Nr. L 15 S. 24.

3 ABLEU 2010 Nr. L 189 S. 1.

4 BGBl 2011 I S. 2131.

5 BGBl 2013 I S. 1809.

gebiet ins Inland. Im Laufe der Jahre wurden Nachbesserungen auch bei den sonstigen Leistungen vorgenommen. So enthielten bereits die zuvor genannte Ergänzungsrichtlinie und das UStBG Regelungen zu Vermittlungs- und Beförderungsleistungen und qualifizierten Lohnveredelungen vorübergehend zu Lieferungen, darüber hinaus brachten die Folgejahre z. B. Änderungen im Bereich der Werkleistungen und Beförderungsleistungen.¹

Zum 1. 1. 2010 erfolgte eine umfassende Neuregelung der Bestimmungen des Ortes der Dienstleistungen unter Anwendung einer Idee der Warenlieferungen folgenden Besteuerungssystems, seitdem erfolgen jährlich kleinere Nachbesserungen und Ergänzungen. Die Wirtschafts- und Finanzminister der EU-Mitgliedstaaten hatten sich im Februar 2008 auf Regelungen im Bereich der **Besteuerung der Dienstleistungen** geeinigt, die dazu beitragen sollen, dass die Mehrwertsteuer auf Dienstleistungen insbesondere an private Endverbraucher dem Land des Verbrauchs zufließt und der Wettbewerb zwischen den Mitgliedstaaten mit unterschiedlichen Steuersätzen nicht verzerrt wird. Dieser Beschluss zog umfassende Änderungen hinsichtlich der Bestimmungen des Ortes der Dienstleistungen nach sich und führte zudem zu einer Renovierung des völlig veralteten Vorsteuervergütungsverfahrens.² Im Inland wurden diese Änderungen in nationales Recht überwiegend durch das JStG 2009 v. 9. 12. 2008 umgesetzt.³ Durch das Gesetz zur Umsetzung steuerrechtlicher EU-Vorgaben sowie weiterer steuerrechtlicher Regelungen v. 14. 4. 2010⁴ und das JStG 2010 v. 8. 12. 2010⁵ wurden Korrekturen und Anpassungen vorgenommen, insbesondere im Hinblick auf die Bestimmungen über den Übergang der Steuerschuldnerschaft und die Regelungen über die Abgabe von Zusammenfassenden Meldungen.

h) Mehrwertsteuersystem-Richtlinie und Mehrwertsteuer-Verordnung

Die „Richtlinie 77/388/EWG zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage“ (kurz: 6. RLEG) ist 28

1 StMBG v. 21. 12. 1993, BStBl 1994 II S. 50, 77.

2 Richtlinie 2008/8/EG v. 12. 2. 2008 zur Neuregelung des Ortes von Dienstleistungen, ABLEU 2008 Nr. L 44 S. 11; Richtlinie 2008/9/EG v. 12. 2. 2008 zur Neuregelung der Erstattung der Mehrwertsteuer an in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen, ABLEU 2008 Nr. L 44 S. 23 und die Verordnung (EG) Nr. 143/2008 v. 12. 2. 2008 zur Änderung der VO (EG) Nr. 1798/2003 hinsichtlich der Einführung von Verwaltungsvereinbarungen und des Informationsaustauschs, ABLEU 2008 Nr. L 44 S. 1.

3 BGBl 2008 I S. 2794.

4 BGBl 2010 I S. 386.

5 BGBl 2010 I S. 1768.

mittlerweile als „Richtlinie 2006/112/EG des Rates v. 28. 11. 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem“ im EU-Amtsblatt¹ neu bekannt gemacht worden. Diese Richtlinie (kurz: „**MwSt-System-Richtlinie**“ oder „MwStSystRL“),² die zum 1. 1. 2007 in Kraft trat, umfasst insgesamt 412 Art., die allerdings in aller Regel gerade gegenüber der 6. EG-Richtlinie deutlich gekürzt sind. Mit der Neubekanntmachung wollte der Rat keine gravierenden Rechtsänderungen treffen, sondern in erster Linie eine Zusammenfassung und Neuordnung der bisherigen vielfältigen Richtlinien und Vorschriften herbeiführen.

Noch am 17. 10. 2005 hatte der Rat der Europäischen Union aufgrund des Art. 29a der 6. EG-Richtlinie die „**Verordnung (EG) Nr. 1777/2005** zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 77/388/EWG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem“ verabschiedet.³ Die Verordnung ist am 1. 7. 2006 in Kraft getreten und hatte in vielen Teilen unmittelbare Wirkung, d. h. sie trat ohne einen entsprechenden Umsetzungsakt in den Mitgliedstaaten in Kraft. Die Verordnung versuchte, eine Vielzahl von Einzelfällen anzusprechen bzw. Streitigkeiten im Vorfeld zu vermeiden. Es sollten hierdurch keine neuen Tatbestände bzw. Abweichungen von der 6. EG-Richtlinie (die zu diesem Zeitpunkt noch galt) geschaffen werden. Insofern ist die Anwendung der Durchführungsmaßnahmen auch restriktiv. Sie sind generell nicht auf andere oder ähnliche Fälle übertragbar, sondern ausschließlich auf der Grundlage ihres Wortlauts anzuwenden. Die Verordnungsregelungen entsprachen seinerzeit weitestgehend in ihrer Gesamtheit dem deutschen Umsatzsteuerrecht in UStG und UStDV und auch den dazu ergangenen Verwaltungsanweisungen. Daher ergab sich in Deutschland de facto kein Regelungsbedarf.

Zum 1. 7. 2011 ist die **Verordnung (EU) Nr. 282/2011** v. 15. 3. 2011 in Kraft getreten.⁴ Sie ersetzte die Verordnung (EG) 1777/2005 vollinhaltlich. Die sog. MwStVO enthält neben den bisherigen Auslegungs- und Abgrenzungsfragen in erster Linie klarstellende Regelungen zum Ort der Dienstleistungen, der zum 1. 1. 2010 durch eine entsprechende umfassende Änderung der MwStSystRL völlig neu geregelt wurde. Sie soll eine einheitliche Anwendung der neu geschaffenen MwStSystRL in allen Mitgliedstaaten sicherstellen. In die Überarbeitung sind insbesondere Ausführungen zur Bestimmung des Ortes der Dienstleistung eingeflossen, um Abgrenzungsschwierigkeiten zu vermeiden. Sie führte in Deutschland nur in sehr geringem Umfang zu abweichenden

1 ABI EU Nr. L 347 S. 1 ff.

2 Vgl. BMF, Schreiben v. 11. 1. 2007, UR 2007 S. 178.

3 ABI EU 2005 Nr. L 288 S. 1.

4 ABI EU 2011 Nr. L 77 S. 1.

Regelungen gegenüber der bisher geltenden Rechtsauffassung. Die MwStVO wurde zuletzt zum 1. 1. 2015 bzw. 1. 1. 2017 geändert, insbesondere zur Modifizierung von Begrifflichkeiten bei Dienstleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken.¹

i) Ausblick

In den nächsten Jahren ist mit umfangreichen Änderungen sowohl der MwStSystRL als auch der MwStVO zu rechnen. Nachdem die Europäische Kommission mit ihrem sog. Grünbuch „Wege zu einem einfacheren, robusteren und effizienteren MwSt-System“ öffentlich aufgefordert hatte, sich an einer öffentlichen Konsultation zu beteiligen, hat sie am 7. 4. 2016 einen „Aktionsplan im Bereich der Mehrwertsteuer“ vorgelegt.² Auch die Kommission erkennt, dass das derzeitige Mehrwertsteuersystem zu kompliziert ist und fordert einen Neustart. Die Kommission legte einen Reformplan vor, der sich über die nächsten Jahre erstrecken soll. 29

HINWEIS:

Einen Überblick über die Reformpläne der EU auf dem Weg in ein endgültiges Mehrwertsteuersystem finden Sie in Rz. 57 ff.

III. Die internationalen Besteuerungsprinzipien bei der Umsatzsteuer

1. Warenlieferungen

Die Besteuerung der Warenlieferungen in das Ausland erfolgt grds. nach dem sog. **Bestimmungslandprinzip**, d. h. das Land, für das die Ware zum Verbrauch bestimmt ist, erhält die Steuereinnahme. Die Exporte gelangen dabei unbelastet über die Grenze und werden im Bestimmungsland von der Einfuhrumsatzsteuer erfasst. Dadurch werden im Inland Warenlieferungen aus dem Ausland wie inländische Warenlieferungen behandelt; die Produkte gelangen mit der gleichen (inländischen) Steuerbelastung auf den Markt. Gerade wegen dieser Wettbewerbsneutralität hat sich dieses Prinzip der Besteuerung in den letzten Jahrzehnten bewährt. Da Produkte gleich welcher Herkunft nur mit der inländischen Umsatzsteuer belastet werden, sind die einzelnen Mitgliedsländer bei 30

1 VO (EU) Nr. 1042/2013 des Rates v. 7. 10. 2013, ABl EU 2013 Nr. L 284 S. 1.

2 Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss über einen Aktionsplan im Bereich der Mehrwertsteuer v. 7. 4. 2016: Auf dem Weg zu einem einheitlichen europäischen Mehrwertsteuerraum – Zeit für Reformen, COM (2016) 148 final, Ratsdokument 7687/16, BR-Drucks. 191/16 v. 18. 4. 2016.

der Festsetzung des Umsatzsteuersatzes autonom und können mit ihrer Steuerpolitik uneingeschränkt nationale Interessen berücksichtigen.

BEISPIEL: Ein Schweizer Unternehmer liefert Ware an einen deutschen Unternehmer für 30.000 €. Dieser verkauft die Ware an einen privaten Abnehmer für 40.000 €.

Die Lieferung ist in der Schweiz steuerbar, aber steuerfrei, d. h. sie gelangt unbelastet auf den deutschen Markt. Der deutsche Unternehmer hat zwar in Deutschland Einfuhrumsatzsteuer für die Einfuhr der Ware zu entrichten (§ 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG), die er jedoch wieder als Vorsteuer abziehen kann (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG). Erst beim Verkauf an den privaten Endverbraucher realisiert sich die Umsatzsteuereinnahme für die Bundesrepublik. Die Schweizer Ware konkurriert in der Bundesrepublik mit ihrem Netto-Warenwert mit deutschen sowie anderen ausländischen Produkten gleicher Art. Dieses System ist daher voll wettbewerbsneutral. In Deutschland realisiert sich ein Steueraufkommen von insgesamt 7.600 €.

Steueraufkommen in der Schweiz aus diesem Vorgang:	0 €
Steueraufkommen in Deutschland aus diesem Vorgang:	
Einfuhrumsatzsteuer	5.700 €
Umsatzsteuer-Voranmeldung	
Umsatzsteuer auf Lieferung	7.600 €
Vorsteuer (EUSt)	5.700 €
Zahllast Finanzamt	1.900 €
	1.900 €
	7.600 €

- 31 Mit der Vollendung des Binnenmarktes zum 1. 1. 1993 war eine Anwendung des Bestimmungslandprinzips in dieser Form innerhalb der Europäischen Union nicht mehr möglich, da die zur Durchführung dieses Verfahrens erforderlichen Grenzkontrollen entfielen. Die EG-Kommission glaubte 1987, die Lösung mit dem sog. „**Gemeinsamer-Markt-Prinzip**“ gefunden zu haben. Dieses Prinzip der Besteuerung sieht eine Erfassung der Umsätze im **Ursprungsland** der Ware vor, d. h. dem Land der Produktion stünden die Umsatzsteuereinnahmen zu. Gleichzeitig sollte ein innergemeinschaftlicher **Vorsteuerabzug** eingeführt werden, unabhängig vom Sitz des Leistungsempfängers. Innergemeinschaftliche Umsätze sollten somit im Ergebnis wie inländische Umsätze behandelt werden, Grenzkontrollen könnten entsprechend entfallen.

BEISPIEL: Ein französischer Unternehmer kauft in Deutschland eine Ware für 30.000 € und verkauft sie an einen privaten Abnehmer in Frankreich für 40.000 €.

Die Lieferung wäre nach dem Ursprungslandprinzip in Deutschland steuerbar und steuerpflichtig. Es wäre der Steuersatz des Landes des Lieferers anzuwenden, Deutschland erhielte die Umsatzsteuereinnahme von zz. 5.700 €. Der Empfänger der Leistung könnte im Rahmen seiner französischen Umsatzsteuererklärung die deutsche Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend machen, d. h. Frankreich hätte eine Minder-einnahme in entsprechender Höhe. Im Ergebnis käme es in Frankreich beim Weiter-

verkauf nur zu einer Erfassung des Mehrwerts und somit zu einer Verschiebung der Haushaltseinnahmen innerhalb der Mitgliedsländer.

Steueraufkommen in Deutschland aus diesem Vorgang:		5.700 €
Steueraufkommen in Frankreich aus diesem Vorgang:		
Umsatzsteuer auf Lieferung (20%)	8.000 €	
Vorsteuer (EUSt)	<u>5.700 €</u>	
Zahllast Finanzamt	2.300 €	2.300 €

Dieses Besteuerungsprinzip begünstigt die Exportnationen und benachteiligt 32
in gleicher Weise die importierenden Länder. Gerade diese Verschiebung des Steueraufkommens würde die Steuerautonomie und die nationale Politik der einzelnen Mitgliedstaaten erheblich berühren. Daher hatte die EG beschlossen, trotz der Abschaffung der innergemeinschaftlichen Grenzen zum 1. 1. 1993 das Bestimmungslandprinzip mit der Erfassung der Einnahme im Land des Verbrauchs aber für eine Übergangszeit beizubehalten. Am ursprünglichen Fernziel der Versteuerung im Ursprungsland wird nach aktuellen Überlegungen nicht mehr festgehalten. Die aktuelle Diskussion um den Umsatzsteuerbetrug zeigt die Anfälligkeit der Umsatzsteuer für Manipulationen bei entsprechender krimineller Energie. Insoweit wird mittlerweile in ganz Europa über völlig andere Umsatzsteuermodelle nachgedacht. Die Kriminalität in diesem Bereich hat Besorgnis erregende Höhen erreicht. Das Allphasen-Mehrwertsteuersystem mit seinem Vorsteuerabzug ist ein wenig in die Jahre gekommen. Auch aus diesem Grund sind Reformen unumgänglich. Die sinnvollste Reform wäre dabei sicherlich die komplette Abschaffung der Umsatzsteuer in der Unternehmerkette und die Ausgestaltung der Umsatzsteuer als Verbrauchsteuer. Aber für einen wirklichen Neuanfang fehlt der Europäischen Union eindeutig die politische Kraft.

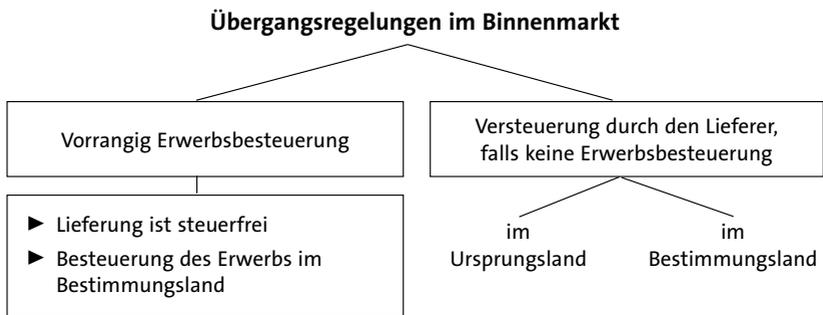
2. Die Übergangsregelungen für Lieferungen

Die Besteuerungsprinzipien des Umsatzsteuer-Binnenmarktgesetzes für Lieferungen innerhalb der Europäischen Union wurden zunächst als Übergangsregelung auf vier Jahre beschränkt. Ab dem 1. 1. 1997 sollten sie durch eine endgültige Neuregelung, in der das Ursprungslandprinzip verwirklicht werden soll, ersetzt werden. Die Übergangsregelung verlängert sich jedoch automatisch, solange der EU-Ministerrat nicht rechtzeitig über die endgültige Neuregelung entscheidet. Mit einer Aufhebung dieser Übergangsregelungen ist nicht in absehbarer Zeit zu rechnen (vgl. Art. 402 MwStSystRL). 33

Die zz. insoweit gültigen Anwendungsregelungen lassen sich wie folgt kurz zusammenfassen:

- ▶ Lieferungen an einen anderen Unternehmer in das übrige Gemeinschaftsgebiet sind grds. steuerfrei und vom Erwerber im Bestimmungsland selbst der Umsatzsteuer zu unterwerfen.
- ▶ Lieferungen an Privatpersonen sind steuerpflichtig und vom Lieferer zu versteuern, regelmäßig im Ursprungsland, im sog. Versandhandel bei Überschreiten bestimmter Umsatzgrößen dagegen im Bestimmungsland.

ABB. 4: Übergangsregelungen im Binnenmarkt



Über die (steuerfreien) innergemeinschaftlichen Warenlieferungen an andere Unternehmer erfolgt zur Kontrolle ein Datenaustausch zwischen den einzelnen Mitgliedstaaten der EU. Grundlage ist die vom Unternehmer abzugebende „Zusammenfassende Meldung“.

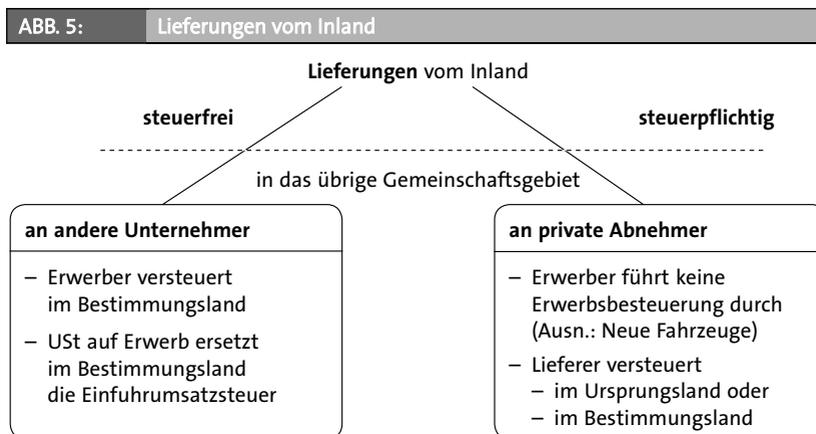
- 34 Beim **gewerblichen Handel** (Warenverkehr zwischen Unternehmern) wurde als Übergangslösung das sog. Bestimmungslandprinzip beibehalten, d. h. die Besteuerung erfolgt nach dem Recht des Verbrauchslandes. Daher wurde die Steuerbefreiung für diese Lieferungen beibehalten (allerdings neu definiert als innergemeinschaftliche Lieferung), die Ware gelangt wie bisher unbelastet über die innergemeinschaftliche Grenze. An die Stelle der bisherigen Einfuhrumsatzsteuer tritt insoweit die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs durch den Abnehmer, da eine physische Steuergrenze nicht mehr besteht. Um die Erwerbsbesteuerung durch den Abnehmer in der Praxis überschaubar zu halten, wurden grds. nur Unternehmer in dieses System einbezogen. Die Ausfuhrnachweise wurden neu geregelt, die Grenzformalitäten durch periodische Erklärungen der Unternehmer und die Zusammenarbeit der Mitgliedstaaten der EU ersetzt. Wesentlicher Inhalt dieses Kontrollverfahrens ist

die **Zusammenfassende Meldung** an das Bundesamt für Finanzen unter der **Umsatzsteuer-Identifikationsnummer** der beteiligten Unternehmer.

Ziel des Systems ist es, dass Lieferungen in der Unternehmernetz vom Abnehmer zu versteuern sind und somit im Land des Lieferers steuerfrei bleiben. Falls der Erwerber die Versteuerung in seinem Land nicht vorzunehmen hat, ist die Lieferung vom Lieferer zu versteuern. Das Grundprinzip des Binnenmarktes ist somit im Ergebnis sehr einfach. Leider gibt es dazu eine viel zu große Zahl von Ausnahmeregelungen, die das System kompliziert und unübersichtlich machen. So führt die Versteuerung der Lieferung durch den Lieferer im Bestimmungsland dazu, dass sich der Lieferer ggf. in einem anderen Mitgliedstaat umsatzsteuerlich erfassen lassen muss.

Private Verbraucher innerhalb der Europäischen Union können grds. ohne wert- und mengenmäßige Beschränkung Waren aus einem anderen Mitgliedstaat in ihr eigenes Heimatland mitbringen. Die Ware bleibt mit der Umsatzsteuer des Ursprungslandes belastet, ein Grenzausgleich findet nicht mehr statt. Die Lieferung wird und bleibt dort besteuert, wo die Ware an den privaten Käufer ausgehändigt wird. Dieses Ursprungslandprinzip gilt bei privaten Abnehmern in den Fällen, in denen die Verbraucher die Ware selbst abholen, sowie für entsprechende Versendungsumsätze bis zu einer bestimmten Höhe. Zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen wurden Sonderregelungen geschaffen, z. B. für Versendungsumsätze an private Endverbraucher sowie für den Erwerb neuer Fahrzeuge durch Privatpersonen. 35

Die Regelungen im innergemeinschaftlichen Warenverkehr lassen sich im Wesentlichen wie folgt darstellen: 36



Während das Umsatzsteuerrecht im Allgemeinen an die Person des Leistenden anknüpft und die Steuerbarkeit von Umsätzen von der Unternehmereigenschaft abhängig macht, kommt es für die Besteuerungsvorgänge des Binnenmarktes im Wesentlichen auf die Verhältnisse beim Leistungsempfänger an. Gerade aber diese verschiedenen Fallgestaltungen in der Person des Abnehmers machen die grds. Regelungen des Binnenmarktes unnötig kompliziert. So ist die Lieferung eines Unternehmers in das übrige Gemeinschaftsgebiet steuerfrei, wenn der Abnehmer ebenfalls Unternehmer ist (§ 6a Abs. 1 Nr. 2 UStG). Ist dieser Abnehmer jedoch ein Unternehmer, der nur steuerfreie Umsätze ausführt, die zum Ausschluss des Vorsteuerabzugs führen, ein Kleinunternehmer oder ein Land- und Forstwirt, der nach Durchschnittssätzen versteuert (atypischer Unternehmer), so wird dieser nur dann als Unternehmer behandelt, wenn seine Einkäufe einen gewissen Umfang im Kalenderjahr überschreiten (sog. Erwerbsschwelle) oder er zur Erwerbsbesteuerung und damit zur Behandlung als typischer Unternehmer optiert. Ist der Abnehmer dagegen Privatperson, so ist die Lieferung an ihn steuerpflichtig. Der Lieferer wird in der Praxis kaum erkennen können, ob sein Kunde „normaler“ oder „atypischer“ Unternehmer ist, u.U. ist auch die Privatperson bei der Bestellung nicht als solche auszumachen. Daher kommt der USt-IdNr. als „Unternehmernachweis“ in der Praxis eine erhebliche Bedeutung zu, zumal auch nichtunternehmerisch tätige juristische Personen des öffentlichen und privaten Rechts als Erwerber i. S. des Binnenmarktes auftreten können. Nimmt man nun noch den Erwerb und die Lieferung neuer Fahrzeuge (an Unternehmer bzw. Privatpersonen bzw. atypische Unternehmer) hinzu, wird der gesamte Umfang dieser Unübersichtlichkeit und Kompliziertheit deutlich.

3. Die Besteuerung von Dienstleistungen

- 37 Nach der Richtlinie über die Neuregelung des Orts von Dienstleistungen v. 12. 2. 2008¹ werden seit dem 1. 1. 2010 Dienstleistungen, die ein Unternehmer für einen anderen Unternehmer erbringt (sog. B2B-Umsätze), zur Verfahrensvereinfachung grds. dort besteuert, wo der Leistungsempfänger ansässig ist. Liegt der Ort der Dienstleistung nach dieser Grundregelung in einem anderen Mitgliedstaat, geht die Steuerschuldnerschaft *zwingend* auf den Leistungsempfänger über. Diese Umsätze sind als sog. innergemeinschaftliche Dienstleistungen in der Zusammenfassenden Meldung des leistenden Unternehmers anzugeben. Abweichungen von diesem Empfängersitzprinzip gibt es nur, wenn diese ausdrücklich in der MwStSystRL geregelt sind. Im Gegensatz zu

1 RL 2008/8/EG v. 12. 2. 2008, ABLEU 2008 Nr. L 44 S. 11.

Dienstleistungen an private Abnehmer sind diese Ausnahmeregelungen in der Unternehmernetz jedoch sehr übersichtlich ausgefallen.

Bestimmt sich der Ort der Dienstleistung nach einem *Ausnahmetatbestand*, geht insoweit die Steuerschuldnerschaft nicht zwingend auf den Leistungsempfänger über. Ob sich der Unternehmer im Ausland umsatzsteuerlich registrieren lassen muss oder ob die Steuerschuld im Wege des Übergangs der Steuerschuldnerschaft (sog. Reverse-Charge-Verfahren) auf den Empfänger der Dienstleistung übergeht, richtet sich nach den nationalen Vorschriften des Bestimmungslandes. 38

Dienstleistungen an Endverbraucher (sog. B2C-Umsätze) sollen möglichst dort versteuert werden, wo sie verbraucht werden. Dieser Grundgedanke führt jedoch zu sehr unübersichtlichen und manchmal wenig logisch erscheinenden Regelungen bei der Bestimmung des Ortes der Dienstleistung. Nur wenn keine der zahlreichen Ausnahmeregelungen zutrifft, gilt als Ort der Dienstleistung auch der Ort des Sitz des leistenden Unternehmers. Liegt der Ort der sonstigen Leistung eines Unternehmers im Ausland, ist der Umsatz im Inland nicht steuerbar und die Besteuerung richtet sich folglich nach ausländischen Rechtsvorschriften. Gerade bei privaten Leistungsempfängern geht die Steuerschuldnerschaft nicht auf diesen über, so dass der Unternehmer gezwungen ist, sich in diesem anderen Land umsatzsteuerlich registrieren zu lassen. 39

IV. Die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer

1. Sinn und Zweck

Mit der Einführung des Europäischen Binnenmarktes wurde ein neues **Ordnungsmerkmal** geschaffen, die USt-IdNr. Sie gibt vorrangig Auskunft über den **Status des Abnehmers** (vgl. § 6a Abs. 1 Nr. 2 UStG i.V.m. § 17c Abs. 1 Satz 1 UStDV sowie § 3a Abs. 2 UStG). Die USt-IdNr. dient als Anzeichen dafür, dass ihr Inhaber in seinem Heimatland Unternehmer ist und Leistungen für sein Unternehmen ohne umsatzsteuerliche Belastung im Ursprungsland beziehen möchte. So benötigt ein Lieferant die USt-IdNr. seines Leistungsempfängers, um steuerfrei an ihn liefern zu können. Auch der Erbringer einer Dienstleistung wird durch die USt-IdNr. des Leistungsempfängers darauf aufmerksam gemacht, dass dieser die bezogene sonstige Leistung unsteuerbar beziehen und in seinem Heimatland im Wege des Übergangs der Steuerschuldnerschaft selbst versteuern will. 40

Die USt-IdNr. ist darüber hinaus Ordnungsmerkmal im Zusammenhang mit **formellen Pflichten**. So sind unsteuerbare Leistungen (steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen und nichtsteuerbare innergemeinschaftliche

 41

Dienstleistungen) in einer **Zusammenfassenden Meldung** unter Angabe der USt-IdNr. der Leistungsempfänger an das Bundeszentralamt für Steuern zu melden (§ 18a UStG). Darüber hinaus wird die USt-IdNr. vom leistenden Unternehmer benötigt, um bei der Rechnungsausstellung den Verpflichtungen aus § 14a UStG und seinen Aufzeichnungspflichten nach § 22 UStG nachzukommen. Ein leistender inländischer Unternehmer benötigt die entsprechende USt-IdNr. seines ausländischen Geschäftspartners und hat diese im Rahmen seiner Aufzeichnungspflichten gesondert festzuhalten. Ein deutscher Unternehmer muss folglich seinem ausländischen Geschäftspartner, von dem er Leistungen bezieht, seine deutsche USt-IdNr. mitteilen. Außerdem benötigt ein inländischer Unternehmer eine USt-IdNr. eines anderen Mitgliedstaates, wenn er in diesem Land Umsätze ausführt, die er anzumelden hat. Dazu zählt bereits das innergemeinschaftliche Verbringen i. S. des § 3 Abs. 1a bzw. § 1a Abs. 2 UStG.

- 42 Unionsrechtliche Grundlage für die Vergabe der USt-IdNr. ist Art. 214 MwStSystRL, in Deutschland umgesetzt durch § 27a UStG.

2. Erteilung einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer im Inland

- 43 Das Bundeszentralamt für Steuern erteilt **Unternehmern** i. S. des § 2 UStG auf Antrag eine USt-IdNr. (§ 27a Satz 1 UStG). Der schriftliche Antrag muss den Namen, die Anschrift und die reguläre Steuernummer, unter der der Antragsteller umsatzsteuerlich geführt wird, enthalten sowie die Bezeichnung des für die Umsatzbesteuerung zuständigen Finanzamts (§ 27a Abs. 1 Satz 5 UStG). Er ist zu richten an das

Bundeszentralamt für Steuern

Dienstsitz Saarlouis

Ahornweg 1-3

66740 Saarlouis

Tel. 0228/4060

Fax 0228/4063801

- 44 Benötigt wird die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer von allen Unternehmern, die sich am innergemeinschaftlichen Handel beteiligen, d. h. die innergemeinschaftliche Erwerbe tätigen oder innergemeinschaftliche Lieferungen ausführen, die unternehmensintern innerhalb der EU verbringen sowie bei der Ausführung bzw. Erteilung von Aufträgen und bei der anschließenden Abrechnung von innergemeinschaftlichen Dienstleistungen. Für Unternehmensteile

im Ausland wird eine ausländische USt-IdNr. benötigt. Auch pauschale Land- und Forstwirte benötigen eine USt-IdNr., wenn sie innergemeinschaftliche Lieferungen erbringen, denn im Gegensatz zu Kleinunternehmern sind sie nicht von der Verpflichtung zur Abgabe der Zusammenfassenden Meldung befreit. Zudem benötigt jeder inländische Unternehmer, unabhängig davon, ob er der Regelbesteuerung unterliegt oder eine Sonderregelung in Anspruch nimmt, ggf. bei der Erteilung von Dienstleistungsaufträgen an ausländische Unternehmer eine deutsche USt-IdNr. Im Falle der **Organschaft** wird auf Antrag für jede juristische Person eine eigene USt-IdNr. erteilt (§ 27a Satz 4 UStG), obwohl im Inland die einzelnen Organgesellschaften nicht als selbständige Unternehmer angesehen werden (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG).¹ Der Antrag ist vom Organträger zu stellen. Das Bundeszentralamt für Steuern erteilt darüber hinaus auch juristischen Personen, die nicht Unternehmer sind oder die Gegenstände nicht für ihr Unternehmen erwerben, eine USt-IdNr., wenn sie diese für ihre innergemeinschaftlichen Erwerbe benötigen (§ 27a Abs. 1 Satz 2 und 3 UStG).

Der Unternehmer kann für Zwecke des MIAS zusätzlich die Anschrift speichern lassen, unter der er im innergemeinschaftlichen Geschäftsverkehr auftritt (sog. Euro-Adresse). Auch dies ist schriftlich beim Bundeszentralamt für Steuern, Außenstelle Saarlouis zu beantragen.²

Voraussetzung für die Erteilung einer USt-IdNr. in Deutschland ist, dass der Antragsteller von der Steuerverwaltung der Länder **umsatzsteuerlich erfasst** ist. Das Bundeszentralamt für Steuern erteilt nur dann eine USt-IdNr., wenn es zuvor von den zuständigen Landesfinanzbehörden über das Vorliegen dieser Voraussetzungen unterrichtet worden ist. Das Bundeszentralamt für Steuern darf die von den Landesfinanzbehörden übermittelten Daten für Kontrollzwecke, z. B. für das Vergütungsverfahren, verwenden und für Zwecke der Amtshilfe im Verkehr mit anderen Staaten verwerten. Umgekehrt hat es die notwendigen Daten an das örtliche Finanzamt zu übermitteln. Der Unternehmer hat sich daher in der Praxis zunächst an sein zuständiges Finanzamt zu wenden und anzuzeigen, dass er am innergemeinschaftlichen Handel teilnimmt. Diese Angaben werden sodann automatisch an das Bundeszentralamt für Steuern weitergeleitet.

45

Fahrzeuglieferer i. S. des § 2a UStG erhalten demnach aufgrund dieser Tätigkeit keine USt-IdNr., es sei denn, sie sind bereits den vorstehend genannten Personenkreisen zuzuordnen.

46

1 Abschnitt 27a.1 Abs. 3 UStAE.

2 Abschnitt 27a.1 Abs. 2 UStAE.

3. Bestätigungsverfahren

- 47 Das Bundeszentralamt für Steuern bestätigt dem Unternehmer i. S. des § 2 UStG auf Anfrage die Gültigkeit einer USt-IdNr. eines anderen Unternehmers (§ 18e UStG). Durch diese Bestätigung soll dem Unternehmer die korrekte Anwendung der umsatzsteuerlichen Regelungen erleichtert werden, soweit diese auf den umsatzsteuerlichen Status des Abnehmers abstellen (z. B. § 6a Abs. 1 Nr. 2 oder § 3a Abs. 2 UStG). Durch diese Regelung hat der Unternehmer die Möglichkeit, die Gültigkeit einer von einem anderen Mitgliedstaat erteilten USt-IdNr. zu erfahren, die ein Abnehmer verwendet. Er hat dazu dem Bundeszentralamt für Steuern die von einem anderen Mitgliedsland erteilte USt-IdNr. seines Geschäftspartners mitzuteilen und erhält eine Bestätigung, ob diese gültig ist. Gibt der anfragende Unternehmer auch Name und Anschrift seines Geschäftspartners an, so werden bei dieser sog. qualifizierten Anfrage auch diese Daten in die Bestätigung mit einbezogen.¹ Bei der Abfrage hat er auch seine eigene USt-IdNr. oder seine Steuernummer, unter der er im Inland beim zuständigen Finanzamt geführt wird, anzugeben.

Die Bestätigung ist eine bloße Auskunft und kein Verwaltungsakt, allerdings ist zu beachten, dass eine bestätigte USt-IdNr. eines ausländischen Geschäftspartners bei einer innergemeinschaftlichen Lieferung in aller Regel die Vertrauensschutzregelung des § 6a Abs. 4 UStG auslösen wird. Entsprechendes gilt in Zweifelsfällen für die Frage, ob eine sonstige Leistung für das Unternehmen des Abnehmers bezogen wurde. Die Aussage des Bundeszentralamts für Steuern bezieht sich stets auf den Zeitpunkt der Anfrage.

Die USt-IdNr. ausländischer Unternehmer kann auch im **Internet** überprüft werden.² Das Bundeszentralamt für Steuern bietet unter

www.bzst.de

eine Reihe von Informationen und Hinweisen, u. a. auch zur Umsatzsteuer.

HINWEIS:

Die Bestätigung der Gültigkeit von ausländischen USt-IdNrn. ist im Internet auf einfache Art und Weise möglich. Aufgrund des umfangreichen Missbrauchs des Besteuerungssystems kann man nur dazu raten, eine sog. qualifizierte Abfrage vorzunehmen und zudem die schriftliche Bestätigung der Anfrage anzufordern. Nur dann kann man wirklich sicher sein, dass insbesondere die Vertrauensschutzregelung nach § 6a Abs. 4 UStG zur Anwendung kommen kann.

¹ Abschnitt 18e.1 Abs. 4 UStAE.

² Abschnitt 18e.2 UStAE.

ABB. 6: Internetportal des Bundeszentralamtes für Steuern



Bundeszentralamt
für Steuern

Benutzerhinweise | Impressum | Kontakt | Presse

Suchbegriff

Navigation

- Über uns
- Steuern National
- Steuern International
- Ausländische Investoren
- Steuerliches Info-Center
- Stellenangebote
- Ausbildung

Service

- Fragen & Antworten
- Newsletter
- Inhaltsverzeichnis

➤ Startseite

steuerliche Identifikationsnummer EU-Zinsrichtlinie
Kindergeld Altersvorsorge Vorsteuervergütung
 Kapitaletragsteuerentlastung Stellenangebote **USt-Identifikationsnummer**
 Abzugsteuerentlastung **Abzugsteuern gem. §§ 50, 50a EStG**
Kirchensteuer auf Abgeltungsteuer Zusammenfassende
Meldungen

Schnellsuche

Aktuelles

Für das Rentenbezugsmitteilungsverfahren nach § 22a EStG wurde ein neuer Datensatz veröffentlicht
 Datum 21.04.2015
 Mit BMF-Schreiben vom 8. April 2015 wurde die geänderte Datenbeschreibung für den Datensatz des Rentenbezugsmitteilungsverfahrens (M201V01) bekannt gegeben. Dieser Datensatz ist ab dem 1. Januar 2016 zu verwenden. Die zugehörige XML-Spezifikation wird zu einem späteren Zeitpunkt veröffentlicht.

➤ nach oben

Kindergeld - Merkblätter 2015
 Datum 09.04.2015
 Die Fachaufsicht über den Familienleistungsausgleich hat die **Kindergeld-Merkblätter für 2015** herausgegeben.

➤ nach oben

Warnung vor irreführenden Angeboten auf kostenpflichtige Registrierungen von USt-IdNrn.
 Datum 30.03.2015
 Das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) warnt erneut im Zusammenhang mit der USt-IdNr. vor antilich aussehenden Schreiben, in denen eine kostenpflichtige Registrierung, Erfassung und Veröffentlichung von USt-IdNrn. angeboten wird.

Online Dienste

- Finanzamtsuche
- Antrag auf Erteilung einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer
- Bestätigungsverfahren ausländischer Umsatzsteuer-Identifikationsnummern
- EIBE - Bauabzugsteuer (Login)
- VAT on eServices (Login)
- Elektronische Übermittlungen von Daten an das BZSt

Allgemein

- Ansprechpartner

Nützliche Links

- Bundesministerium der Finanzen
- Bundesverwaltung
- Landesfinanzverwaltung
- Formularcenter
- Gesetze im Internet
- BZStOnline-Portal
- Elster-Portal
- Portal der EU
- Ausländische Finanzministerien

ABB. 7: Bestätigung von ausländischen USt-IdNr.



Bundeszentralamt
für Steuern

Benutzerhinweise | Impressum | Kontakt | Presse

Navigation

- Online-Bestätigung
- Fragen & Antworten zum Bestätigungsverfahren
- Infos XML-RPC-Schnittstelle
- Technische Hinweise
- Kontakt

Bestätigung von ausländischen Umsatzsteuer-Identifikationsnummern

Einfache Bestätigung

Eigene USt-IdNr * DE

Abzufragendes Land *

Abzufragende USt-IdNr *

* Diese Felder müssen aus technischen Gründen zwingend gefüllt werden.

Darüber hinaus hat auch die Europäische Union im Internet eine Überprüfungsmöglichkeit geschaffen. Insoweit können sogar USt-IdNr. deutscher Unternehmer geprüft werden. Der Link zum MIAS der Europäischen Kommission lautet:

http://ec.europa.eu/taxation_customs

Dort sollte man unter „Datenbanken“ MIAS auswählen.

ABB. 8: Abfrage von in- und ausländischen USt-IdNr.

Kontakt | Search | Legal Notice | Deutsch (de)

EUROPÄISCHE KOMMISSION

Europäische Kommission

Europäische Kommission > Steuern und Zollunion > VIES

About us | Online Databases | Tenders & Grants | FAQ | Subscribe to newflash | Was gibt's Neues? | Sitemap

VAT Validation
Technical Information
Fragen und Antworten
Hilfe
Haftungsausschluss

MwSt-Informationaustauschsystem (MIAS): Validierung der MwSt-Nummer

Um die Gültigkeit einer MwSt-Nummer in einem bestimmten Land zu überprüfen, wählen Sie den entsprechenden Mitgliedstaat aus dem Pull-down-Menu aus und geben die zu prüfende MwSt-Nummer ein.

Mitgliedstaat

MwSt-Nummer

Mitgliedstaat des Antragstellers

MwSt-Nummer

Vies On-The-Web v4.7.1 | Top

4. Umsatzsteuer-Identifikationsnummern in den übrigen Mitgliedstaaten

- 48 Der Aufbau der USt-IdNr.n ist leider nicht einheitlich (vgl. auch Art.214 MwStSystRL). Die Nummern haben zwar alle ein Präfix, aus dem sich der diese Nummer erteilende EU-Mitgliedstaat ergibt (Art.215 MwStSystRL). Die dann folgende Nummern- und/oder Buchstabenkombination ist jedoch in den einzelnen Mitgliedstaaten sehr unterschiedlich ausgestaltet, sowohl in der Länge als auch im Aufbau. In Großbritannien gibt es sogar vier mögliche Kombinationen bei den USt-IdNrn. Die Ziffernfolge selbst ist aus Datenschutzgründen willkürlich, obwohl eine Einteilung nach Unternehmensformen und Betriebsarten sicherlich zur schlüssigen Überprüfung wünschenswert gewesen wäre.
- 49 In mehreren EU-Mitgliedstaaten ist die USt-IdNr. die Steuernummer, unter der ein Unternehmer für umsatzsteuerliche Zwecke von den Finanzbehörden re-

gistriert wird und nicht wie in Deutschland eine besonders erteilte zusätzliche Ordnungsnummer. Vor die Steuernummer wird dann in diesen Ländern lediglich der entsprechende Ländercode gesetzt. Gleichwohl kann es erforderlich sein, dass zur Erteilung dieser Steuernummer ein besonderer Antrag erforderlich ist, damit die Daten in die Datenbank aufgenommen werden, anhand derer im Bestätigungsverfahren entsprechende Bestätigungen anfragender Unternehmer erteilt werden (vgl. § 18e UStG). Es liegt daher im Interesse eines inländischen Unternehmers, die Erteilung einer USt-IdNr. in einem anderen Mitgliedstaat besonders zu beantragen, um für Datensicherheit bei eventuellen Anfragen seiner Geschäftspartner zu sorgen. Bei der Beantragung einer solchen USt-IdNr. sind in den einzelnen Mitgliedstaaten unterschiedliche Vorschriften zu beachten. Voraussetzung für die Erteilung einer USt-IdNr. ist grds., dass der Unternehmer im jeweiligen Mitgliedstaat Umsätze ausführt und zur Versteuerung dieser Umsätze bei der Finanzverwaltung registriert ist.

ABB. 9: Bezeichnung und Aufbau der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer

50 Offizielle Bezeichnung und Aufbau der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer in den EU-Mitgliedstaaten¹

Die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer besteht aus dem Länderkennzeichen und den weiteren Stellen.

Mitgliedstaat	Bezeichnung in Landessprache	Abkürzung	Länderkennzeichen	weitere Stellen
Belgien	Le numéro d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée BTW-identificatienummer	No. TVA BTW-Nr.	BE	zehn Ziffern
Bulgarien	Dank dobaweha stoinost Идентификационен номер по	DDS ДДС	BG	neun oder zehn Ziffern
Dänemark	Momsregistreringsnummer	SE-Nr.	DK	acht Ziffern
Deutschland	Umsatzsteuer-Identifikationsnummer	USt-IdNr.	DE	neun Ziffern
Estland	Käibemaksukohustuslasena registreerimise number	KMKR	EE	neun Ziffern
Finnland	Arvonlisäverorekisteröinitinumero Mervärdesskatteregistreringsnummer (momsregistreringsnummer)	ALV-NRO	FI	acht Ziffern
Frankreich	Le numéro d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée	TVA No.	FR	elf (nur Ziffern bzw. die erste und/oder die zweite Stelle kann ein Buchstabe sein)

¹ Veröffentlicht im Internet unter http://ec.europa.eu/taxation_customs.

Griechenland	Αριθμός Φορολογικού Μητρώου Arithmos Forologikou Mitroou	ΦΠΑ FPA	EL	neun Ziffern
Irland	Value added tax identification no.	VAT No	IE	acht (die zweite Stelle kann und die letzte Stelle muss ein Buchstabe sein)
Italien	Il numero di registrazione IVA	P.IVA	IT	elf Ziffern
Kroatien	porez na dodanu vri- jednost hrvatskog identifikacijski broj	PDV ID broj	HR	elf Ziffern
Lettland	pievienotās vērtības nodokļa registrācijas numurs	PVN	LV	elf Ziffern
Litauen	Pridetines vertės mo- kescio moketojo kodas	PVM	LT	neun oder zwölf Ziffern
Luxemburg	Le numéro d’identi- fication à la taxe sur la valeur ajoutée	ID. TVA	LU	acht Ziffern
Malta	numru ta’ l-identifi- kazzjoni tat-taxxa fuq il-valur miújud value added tax identification num- ber	VAT Reg. No. VAT Reg. No.	MT	acht Ziffern
Niederlande	BTW-identificatie- nummer oder Omzetbelastingnum- mer	OB- Nummer	NL	zwölf (die drittletz- te Stelle muss der Buchstabe „B“ sein)
Österreich	Umsatzsteuer- Identifikations- nummer	UID-Nr.	AT	“U“ und acht Zif- fern
Polen	numer identyfikacji podatkowej VAT	NIP	PL	zehn Ziffern

Portugal	O número de identificação para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado	NIPC	PT	neun Ziffern
Rumänien	cod de înregistrare în scopuri de TVA	TVA	RO	max. zehn Ziffern
Schweden	Mervärdesskatteregistreringsnummer (momsregistreringsnummer)	MomsNr	SE	zwölf Ziffern
Slowakei	identifikačné číslo pre daň z pridanej hodnoty	IČ DPH	SK	zehn Ziffern
Slowenien	davčna številka za DDV	DDV	SI	acht Ziffern
Spanien	El número de identificación e efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido	N. IVA	ES	neun (die erste und die letzte Stelle bzw. die erste oder die letzte Stelle kann ein Buchstabe sein)
Tschechien	daňové identifikační číslo	DIC	CZ	acht, neun oder zehn Ziffern
Ungarn	közösségi adószám		HU	acht Ziffern
Vereinigtes Königreich	Value added tax registration no.	VAT Reg.No.	GB	neun oder zwölf Ziffern
Zypern (griech. Teil)	Αριθμός Εγγραφής Αριθμος Εγραφis	Φ.Π.Α. FPA	CY	neun Zeichen (letzte Stelle muss ein Buchstabe sein)

V. Territoriale Begriffe

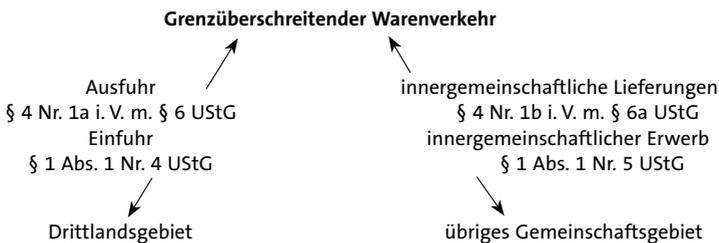
- 51 Seit Schaffung des Binnenmarktes gibt es begrifflich die Einfuhr von Gegenständen nur noch aus dem sog. Drittlandsgebiet in das Inland (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG), nur Lieferungen in diese Gebiete stellen begrifflich Ausfuhrlieferungen dar (§ 4 Nr. 1a i. V. m. § 6 UStG). **Drittlandsgebiet** sind alle ausländischen Staa-

ten, die nicht zur Europäischen Union gehören (§ 1 Abs. 2a Satz 3 UStG),¹ aber auch die deutschen Freihäfen sowie die Insel Helgoland und die Gemeinde Büsingen, wenngleich die Freihäfen nach Unionsrecht zum Gemeinschaftsgebiet rechnen.² Es handelt sich dabei um die Freihäfen Bremerhaven und Cuxhaven.³

Die „Einfuhren“ aus einem Mitgliedstaat der EU sind seit dem 1. 1. 1993 regelmäßig vom Erwerber im Rahmen seiner Umsatzsteuerfestsetzung als „Inneregemeinschaftlicher Erwerb“ zu versteuern (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG), die entsprechende Lieferung an ihn ist daher grds. im Ursprungsland als „Inneregemeinschaftliche Lieferung“ steuerfrei (§ 4 Nr. 1b i.V.m. § 6a UStG). Das **Gemeinschaftsgebiet** umfasst das Gebiet aller Mitgliedsländer der Europäischen Gemeinschaft (Art. 5 Abs. 1 MwStSystRL) einschließlich Monaco, Akrotiri, Dhekelia, Azoren, Balearen, Madeira und der Isle of Man (Art. 7 MwStSystRL, § 1 Abs. 2a UStG).⁴

52

ABB. 10: Grenzüberschreitender Warenverkehr



Einige Staaten haben besondere Gebiete, die zwar Teil des Hoheitsgebiets sind, in denen aber abweichende umsatzsteuerliche Regelungen gelten. So gehört Korsika zum französischen Hoheitsgebiet, gleichwohl gelten dort andere Umsatzsteuersätze als im übrigen Erhebungsgebiet Frankreichs. Daneben gibt es andere besondere Gebiete, die für Zwecke einheitlicher Marktbedingungen ein einheitliches Umsatzsteuerrecht mit einem bestimmten Staat vereinbart haben. So ist z. B. die Isle of Man kein Teil Großbritanniens, dennoch gelten auch dort (nahezu unverändert) die britischen Umsatzsteuerregelungen. Die

53

1 Abschnitt 1.10 UStAE.

2 Vgl. dazu EuGH, Urteil v. 1. 6. 2017 – C-571/15, UR 2017 S. 513, BFH v. 22. 2. 2017 – XI R 13/15, BB 2017 S. 1174.

3 Abschnitt 1.9 Abs. 1 UStAE.

4 Zu den Niederländischen Antillen vgl. EuGH, Urteil v. 28. 1. 1999, UR 1999, 452, IStR 1999 S. 240. Hinsichtlich der besonderen Gebiete, insbesondere der überseeischen Länder der einzelnen Mitgliedstaaten vgl. Abschnitt 1.10 UStAE.

Angleichung des Umsatzsteuerrechts wurde durch den völkerrechtlichen Vertrag v. 15.10.1979 vereinbart. Ähnliches gilt für Monaco, wo die Umsatzsteuer Frankreichs zur Anwendung kommt. Beide Gebiete gelten nach Art. 7 Abs. 1 MwStSystRL durch ihren Anschluss an das Erhebungsgebiet als zum EU-Gemeinschaftsgebiet gehörig. Auch Madeira (PT) gehört zum Gemeinschaftsgebiet.

- 54 Mehrere EU-Mitgliedstaaten haben besondere Gebiete, die Teil ihres Hoheitsgebiets sind, aber wegen Sonderregeln nicht zum Gemeinschaftsgebiet gehören (vgl. Art. 6 MwStSystRL).¹ Die EU-Mitgliedstaaten und ihre besonderen Gebiete i. S. des Art. 6 MwStSystRL sind:

TAB. 1:	Besondere Gebiete in einigen Mitgliedstaaten
Dänemark:	Färöer-Inseln, Grönland,
Deutschland:	Büdingen, Helgoland,
Finnland:	Åland-Inseln,
Frankreich:	Für Korsika und die Überseedepartements (DOM) gelten besondere Steuersätze, Guadeloupe, Französisch-Guyana, Martinique, Mayotte, Réunion, Saint-Barthélemy und Saint-Martin gehören aber nicht zum Gemeinschaftsgebiet,
Griechenland:	Berg Athos, in einigen Verwaltungsbezirken gelten besondere Steuersätze (Lesbos, Chios, Samos, Dodekanes, Kykladen und die Inseln im Ägäischen Meer Thassos, Nördliche Sporaden, Samothrake und Skyros),
Großbritannien:	Überseegebiete,
Italien:	Livigno, Campione d'Italia und die nationalen Gewässer des Luganer Sees,
Niederlande:	Aruba, Bonaire, Curaçoa, Sint Maarten, Saba und Sint Eustatius,
Österreich:	Für Jungholz und Mittelberg gilt ein geringerer Steuersatz,
Portugal:	Für die Azoren und Madeira gelten besondere Steuersätze,
Spanien:	Ceuta und Melilla (Nordafrika) und die Kanarischen Inseln.

Auch die britischen Kanalinseln (Guernsey, Jersey u. a.), Gibraltar, San Marino, Andorra und Grönland gehören nicht zum EU-Gemeinschaftsgebiet. Andorra,

¹ Abschnitt 1.10 UStAE.

Gibraltar und der Vatikan¹ gehören zum Drittlandsgebiet, ebenso wie die Teile der Insel Zypern, in denen die Regierung der Republik Zypern tatsächlich keine Kontrolle ausübt. Auch das Fürstentum Liechtenstein gehört zum Drittlandsgebiet.

Bei Umsätzen in **Freihäfen** und Gewässern und Watten zwischen der Hoheits- und der Zollgrenze an der Küste wird nach der Beschränkung der Einfuhrumsatzsteuer auf Lieferungen aus dem Drittland sichergestellt, dass es zu keinem unbelasteten Letztverbrauch kommt (§ 1 Abs. 3 UStG). Nichtunternehmerisch tätige juristische Personen (insbesondere des öffentlichen Rechts) haben unter bestimmten Voraussetzungen den innergemeinschaftlichen Erwerb in diesen Gebieten zu versteuern (§ 1 Abs. 3 Nr. 6 UStG); sie sind wie Umsätze im Inland zu behandeln. Privatpersonen in den bezeichneten Gebieten haben den innergemeinschaftlichen Erwerb neuer Fahrzeuge der Erwerbsbesteuerung zu unterwerfen (§ 1 Abs. 3 Nr. 7 UStG). Lieferungen aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet in diese Gebiete werden aus Sicht des ausländischen Unternehmers wie innergemeinschaftliche Lieferungen behandelt.² 55

Nachdem sich die britische Bevölkerung mit knapper Mehrheit dafür ausgesprochen hat, aus der Europäischen Union auszutreten, begannen europaweit die Diskussionen um die politischen und wirtschaftlichen Folgen des sog. Brexit. Mittlerweile hat die britische Regierung einen entsprechenden Antrag gestellt. Gleichwohl finden die EU-Verträge nach Art. 50 Abs. 3 des EU-Vertrages noch 2 Jahre Anwendung, eine Fristverlängerung ist möglich. Insofern kann über die Einzelheiten des Brexit und seine Folgen nur spekuliert, nicht aber inhaltlich seriös berichtet werden. Das vorliegende Werk hat daher zur praxisnahen Anwendbarkeit auf Darstellung der möglichen Folgen des Brexit verzichtet. 56

1 Der € gilt im Staat Vatikanstadt aufgrund eines besonderen Währungsabkommens mit der Europäischen Union (Abkommen v. 29.12.2000 – C-299/2000).

2 EuGH, Urteil v. 1. 6. 2017 – C-571/15, UR 2017 S. 513, BFH v. 22. 2. 2017 – XI R 13/15, BB 2017 S. 1174.

VI. Auf dem Weg zur Einführung eines endgültigen Mehrwertsteuersystems in der Europäischen Union

1. Der Aktionsplan der Europäischen Kommission im Bereich der Mehrwertsteuer

- 57 Schon 1992 waren die Zielvorstellungen der einzelnen Mitgliedstaaten (mit deutlich kleinerer Mitgliederzahl) so unterschiedlich, dass das Konzept der Europäischen Kommission zur Einführung eines Mehrwertsteuersystems mit einer Besteuerung nach dem sog. Ursprungslandprinzip scheiterte. Ein solches System würde aufgrund der Begünstigung der exportierenden Nationen und einer Benachteiligung der importierenden Mitgliedsländer eine erhebliche Veränderung der nationalen Haushalte nach sich ziehen, wozu die meisten Mitgliedstaaten schon damals nicht bereit waren. Die Idee des Ursprungslandprinzips wurde mittlerweile aufgegeben.

Daher wurden die seinerzeit eingeführten Regelungen des Umsatzsteuer-Binnenmarktes zum 1.1.1993 nur als **Übergangsmaßnahmen** verabschiedet. Statt der damals veranschlagten 4 Jahre dauert die Übergangsregelung heute aber immer noch an und wir leben seit mehr als zwei Jahrzehnten mit einem völlig unzureichenden und betrugsanfälligen Besteuerungssystem.

- 58 Nachdem die Europäische Kommission mit ihrem sog. Grünbuch „Wege zu einem einfacheren, robusteren und effizienteren MwSt-System“ alle Interessierten aufgefordert hatte, sich an einer öffentlichen Konsultation zu beteiligen, hat sie am 7.4.2016 einen „Aktionsplan im Bereich der Mehrwertsteuer“ vorgelegt.¹ Auch die Kommission erkennt, dass das derzeitige Mehrwertsteuersystem zu fragmentiert und zu kompliziert ist und dass das System der Mehrwertsteuer für Unternehmen einfacher werden muss. Die aktuelle Komplexität des Systems macht gerade kleineren und mittleren Unternehmen zu schaffen und zieht enorme Bürokratiekosten nach sich. Außerdem muss das neue System das steigende Betrugsrisiko bekämpfen. Das Mehrwertsteuersystem

1 Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss über einen Aktionsplan im Bereich der Mehrwertsteuer vom 7.4.2016: Auf dem Weg zu einem einheitlichen europäischen Mehrwertsteuerraum – Zeit für Reformen, COM (2016) 148 final, BR-Drucks. 191/16 v. 18.4.2016; Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss v. 4.10.2017: Follow-up zum Aktionsplan im Bereich der Mehrwertsteuer, COM (2017) 566 final, BR-Drucksache 661/17 v. 11.10.2017.

muss modernisiert werden, ein Neustart ist erforderlich. Dabei gilt es auch, den digitalen Wandel der Gesellschaft zu berücksichtigen.¹

HINWEIS:

Die Kommission legte einen Reformplan vor, der sich über die nächsten Jahre erstrecken soll und für dessen Umsetzung „politische Führungskraft“ erforderlich ist. Der Name des Programms ist dabei vielsagend und lässt den typischen europäischen Aktionismus befürchten, denn nach wie vor ist das größte Hemmnis zur Entscheidungsfindung der EU im Bereich des Steuerrechts das sog. Einstimmigkeitsprinzip, das jedem Staat die Möglichkeit gibt, die Mehrheit vernünftig denkender Reformstaaten unter Druck zu setzen. Vor jedem weiteren Reformversuch sollten daher erst einmal die demokratischen Grundregeln überdacht werden, um einen Wirtschaftskoloss mit einer derart hohen Zahl von Mitgliedstaaten überhaupt steuern zu können. Der Aktionsplan ist ein politischer Offenbarungseid. Obwohl die EU schon die zum 1. 1. 1993 eingeführten Regelungen zum Binnenmarkt auf eine Übergangszeit von 4 Jahren befristet hatte (!), werden wieder Jahre ins Land gehen, bis ein wirklich funktionierendes Steuersystem eingeführt wird – falls überhaupt. Es wird weiterhin an einem maroden Steuersystem mit hoher Betrugsanfälligkeit festgehalten, weil die Politik glaubt, besser als die Betroffenen selber zu wissen, was gut für die Betroffenen ist, statt dem Ganzen einfach ein Ende zu setzen. Die Ausgestaltung der Umsatzsteuer als Verbrauchsteuer, die nur noch auf der Ebene des Letztverbrauchs anfällt, würde viele unserer aktuellen Probleme beenden. Die europäische Steuerpolitik ist ein Musterbeispiel dafür, dass es häufig nur wenige Wochen dauert, um ein neues Gesetz zu erlassen, aber eine Ewigkeit, es wieder loszuwerden. Solche Verharrungskräfte politischer Fehlentscheidungen wären kontrollierbar, würden Gesetze, die nur für eine Übergangszeit gelten sollen, nach dem Vorbild einiger Entscheidungen des BVerfG auch mit einem Enddatum versehen werden. Leider wird dieser Fehler auch im Rahmen der einzelnen Maßnahmen des Aktionsplans wiederholt.

2. Das angedachte endgültige Mehrwertsteuersystem

Das Mehrwertsteuersystem der Europäischen Union hat den Handel in der EU deutlich erleichtert. In den letzten Jahren hat das Mehrwertsteuersystem jedoch nicht mit der Globalisierung und der Digitalisierung der Wirtschaft Schritt halten können. So beruht das derzeitige System zur Besteuerung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten nach wie vor auf einer 25 Jahre alten Übergangsregelung, nach der inländische und grenzüberschreitende Umsätze zwei völlig unterschiedlichen Mehrwertsteuerregelungen unterliegen. Dadurch sind die Kosten der Befolgung der Mehrwertsteuervorschriften für Unternehmer, die grenzüberschreitenden Handel betreiben, deutlich höher als für Unternehmen, die ausschließlich im Inland Handel treiben. Zudem ist die Übergangsregelung bei grenzüberschreitenden Vorgängen besonders betrugsanfällig.

59

1 Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat v. 21. 9. 2017: Ein faires und effizientes Steuersystem in der Europäischen Union für den digitalen Binnenmarkt, COM (2017) 547 final, BR-Drucks. 679/17 v. 11. 10. 2017.

In ihrem Aktionsplan unterstrich die Europäische Kommission die Notwendigkeit eines einheitlichen europäischen Mehrwertsteerraums, der den Herausforderungen des 21. Jahrhunderts gerecht werden muss. Die Modernisierung des bestehenden Mehrwertsteuersystems soll dabei schrittweise erfolgen. Ankündigt wurde eine Reihe von kurz- und mittelfristigen Maßnahmen zur Schaffung eines modernen, einfacheren EU-Mehrwertsteuersystems, das weniger anfällig für Betrug und gleichzeitig unternehmerfreundlicher ist. Am Ende soll ein vollkommen neues Mehrwertsteuersystem, basierend auf dem Bestimmungslandprinzip, stehen.

Dabei soll in einem ersten legislativen Schritt die Mehrwertsteuerbehandlung der B2B-Lieferungen innerhalb der Union geregelt werden. In einem zweiten legislativen Schritt würde dieses System auf alle grenzüberschreitenden Lieferungen und auch auf Dienstleistungen ausgeweitet werden.

Der geplante Legislativvorschlag der Kommission¹ für ein **endgültiges Mehrwertsteuersystem** soll folgende Kernelemente enthalten:

- ▶ Die Kommission kommt zu dem Schluss, dass Lieferungen an andere Unternehmer innerhalb der Europäischen Union *nicht mehr als innersgemeinschaftliche Lieferung von der Umsatzsteuer zu befreien* sind. Wenn diese Leistungen nunmehr beim leistenden Unternehmer der Umsatzsteuer unterliegen, könnten zudem die bisher abzugebenden Zusammenfassenden Meldungen entfallen.
- ▶ Das endgültige Mehrwertsteuersystem soll auf dem Prinzip der *Besteuerung im Bestimmungsland* der Liefergegenstände beruhen, unabhängig davon, ob der Erwerber ein Endverbraucher (B2C) oder ein Unternehmer (B2B) ist.
- ▶ Das Besteuerungsverfahren muss zur praktikablen Anwendung des Bestimmungslandprinzips erheblich vereinfacht werden, damit sich nicht jeder Unternehmer in jedem Land seiner belieferten Kunden registrieren lassen muss. Geplant ist eine *einzigste Anlaufstelle* im Wege eines Online-Portals im Land des leistenden Unternehmers (One-Stop-Shop), ähnlich dem aktuellen MOSS-Verfahren für elektronische Dienstleistungen.
- ▶ Für *zertifizierte Unternehmer* soll es Vereinfachungen geben, insbesondere durch Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens auf diese Leistungen.

HINWEIS:

Es bestehen m. E. erhebliche Zweifel, ob die Mitgliedstaaten überhaupt in der Lage sein werden, den mit dem erforderlichen umfassenden Steuerclearing verbundenen Verwal-

¹ Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf die Harmonisierung und Vereinfachung bestimmter Regelungen des Mehrwertsteuersystems (MwStSystRL) und zur Einführung des endgültigen Systems der Besteuerung des Handels zwischen Mitgliedstaaten v. 4. 10. 2017, COM (2017) 569 final, BR-Drucks. 660/17 v. 11. 10. 2017.

tungsaufwand zu bewältigen. Außerdem setzt ein solches Clearingverfahren mit Transferzahlungen der Herkunftsländer an die Bestimmungsländer ein Vertrauen zwischen den Mitgliedstaaten voraus, dass zurzeit offenbar eher nicht vorhanden ist.

Außerdem deutet schon dieser vorläufige Aktionsplan wieder Ausnahmen an, sodass ein Schritt zur Steuervereinfachung nicht erkennbar ist. So sollen vorschriftsmäßig handelnde Unternehmen, denen von den jeweiligen Steuerverwaltungen Bescheinigungen ausgestellt werden, weiterhin für in anderen EU-Ländern gekaufte Gegenstände durch den Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Erwerber selbst mehrwertsteuerpflichtig sein.

Die Kommission wird noch in 2018 einen Vorschlag für eine Richtlinie und dazugehörige Durchführungsvorschriften mit ausführlichen technischen Bestimmungen vorlegen, die für die Umsetzung des endgültigen Mehrwertsteuersystems benötigt werden. Die Kommission geht davon aus, dass die technische Vorbereitung für die Inbetriebnahme des neuen Systems bis 2022 abgeschlossen sein wird.

Demzufolge würde nach konsequenter Umsetzung des Bestimmungslandprinzips der leistende Unternehmer dem Abnehmer die Mehrwertsteuer zu dem Steuersatz des Mitgliedstaates in Rechnung stellen, in dem die Gegenstände ankommen oder die Dienstleistung verbraucht wird. Die Mehrwertsteuer würde bei einer einzigen Anlaufstelle („One-Stop-Shop“) in dem Mitgliedstaat angemeldet und abgeführt, in dem der leistende Unternehmer ansässig ist. Diese einzige Anlaufstelle soll es zudem ermöglichen, die auf Lieferungen anfallende Mehrwertsteuer gegen die für Einkäufe innerhalb der Europäischen Union anfallende Vorsteuer aufzurechnen. 60

Ist der Erwerber dagegen ein zertifizierter Steuerpflichtiger, stellt der leistende Unternehmer ihm die Mehrwertsteuer nicht in Rechnung. Der Erwerber hat die Umsatzsteuer im Wege des Übergangs der Steuerschuldnerschaft in seinem Mitgliedsland selbst anzumelden, was de facto insoweit der derzeit gültigen Handhabung entspricht, wenngleich unter anderer rechtlicher Bezeichnung und anderen Bedingungen. 61

3. Begleitende Maßnahmen und Provisorien für eine Übergangszeit

Bei den Beratungen über den Mehrwertsteuer-Aktionsplan wurde deutlich, dass es schon kurzfristig einiger Verbesserungen am derzeitigen Mehrwertsteuersystem bedarf.¹ Daher wird die Kommission neben diesem Reformplan 62

¹ Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss v. 4.10.2017: Follow-up zum Aktionsplan im Bereich der Mehrwertsteuer – Auf dem Weg zu einem einheitlichen europäischen Mehrwertsteuerraum – Zeit zu handeln, COM (2017) 566 final, BR-Drucks. 661/17 v. 11.10.2017.