

Aufsätze und Berichte

Die Entwicklung des EG-Mehrwertsteuerrechts in den Jahren 2000 und 2001

Von Privatdozentin Dr. Johanna Hey, Köln*

In den Jahren 2000 und 2001 sind vier neue Richtlinien auf dem Gebiet des Mehrwertsteuerrechts verabschiedet worden. Der EuGH hat in über vierzig Entscheidungen zur Anwendung der 6. Richtlinie 77/388/EWG Stellung genommen. Diese Aktivitäten auf EU-Ebene haben vielfältige Auswirkungen auf das deutsche Umsatzsteuerrecht. Der Beitrag gibt eine Übersicht sowohl über die Legislativakte als auch über die Rechtsprechung des EuGH.

I. Die Entwicklung im Überblick

Wie bereits in der Vergangenheit¹ befand sich das Europäische Mehrwertsteuerrecht auch in den Jahren 2000 und 2001 in permanenter Bewegung. Hieran wird sich so schnell nichts ändern. Denn das derzeitige Übergangssystem, dem die Veränderung immanent ist, wird uns noch auf lange Zeit begleiten. In ihrer Mitteilung an den Rat und das Europäische Parlament über eine „Strategie zur Verbesserung der Funktionsweise des MwSt-Systems im Binnenmarkt“ vom 7. 6. 2000² hält die Kommission zwar an dem langfristigen Ziel einer Harmonisierung der Steuersätze und eines Übergangs zur ausschließlichen Besteuerung im Ursprungsland fest, muss aber anerkennen, dass die Mitgliedstaaten auf absehbare Zeit zu diesem großen Schritt nicht bereit sind. Statt dessen wird eine Politik der kleinen Schritte verfolgt. Kurz- und mittelfristig soll im Vordergrund der Harmonisierungsbemühungen die Vereinfachung, Modernisierung und einheitliche Anwendung der bestehenden umsatzsteuerrechtlichen Vorschriften stehen. Gleichzeitig soll die Zusammenarbeit der Mitgliedstaaten bei der Verwaltung der Umsatzsteuer verbessert werden.

Dabei hatte sich die Kommission für die Jahre 2000 und 2001 ehrgeizige Ziele im Rahmen eines dreistufigen Aktionsprogramms gesetzt. Das Ziel, in einer ersten Stufe 2000/2001 die aktuellen Richtlinienvorschläge anzunehmen und umzusetzen, konnte nur hinsichtlich der Richtlinie über die Bestimmung des Mehrwertsteuerschuldners³ verwirklicht werden. Über den Vorschlag zur Verbesserung der gegenseitigen Unterstützung zur Beitreibung von Forderungen⁴ ist immerhin eine politische Einigung erzielt worden⁵. Dagegen steht die Verabschiedung der Richtlinienvorschläge bezüglich der Änderung des Status des Mehrwertsteuer-Ausschusses⁶ und bezüglich des Vorsteuerabzugs⁷ noch aus. Recht erfolgreich war die Kommission mit ihren neu in 2000 und 2001 vorgelegten Vorschlägen. Angenommen wurden in 2001 die Richtlinie über die Rechnungserteilung, einschließlich der elektronischen Rechnung⁸ sowie die Richtlinie über die Festsetzung eines Mindestnormalsatzes⁹. Hinsichtlich der Richtlinie über die Besteuerung des elektronischen Handels¹⁰ wurde eine politische Einigung erreicht. Zur Vorlage der angekündigten Richtlinienvorschläge zur Besteuerung von Postdienstleistungen und zur Überarbeitung der Regeln über die Ver-

waltungszusammenarbeit und gegenseitige Unterstützung ist es noch nicht gekommen.

Neben den Harmonisierungsbemühungen auf legislativer Ebene war der EuGH in den Jahren 2000 und 2001 treibende Kraft der Harmonisierung. In über 40 Entscheidungen hat der EuGH die Vereinbarkeit nationalen Rechts mit der 6. Richtlinie 77/388/EWG¹¹ überprüft und dabei in bewährter unnachgiebiger Weise über die Einhaltung des bisher erreichten Harmonisierungsstandes gewacht. Dabei wird auch in der Rechtsprechung des EuGH deutlich, dass die für die Übergangszeit fortbestehenden Ausnahme- und Sondervorschriften einer der Gründe für den erheblichen gerichtlichen Klärungsbedarf ist.

Im vorliegenden Beitrag werden zunächst die Rechtsakte und Richtlinienvorschläge der Jahre 2000 und 2001 und die sich hieraus ergebenden Umsetzungsaufträge für den nationalen Gesetzgeber dargestellt. Sodann wird die Rechtsprechung des EuGH und ihre Bedeutung für die Anwendung des UStG analysiert.

II. EG-Rechtsakte

1. Richtlinien

a) *Richtlinie zur Bestimmung des Mehrwertsteuerschuldners.* Akuter Handlungsbedarf ergab sich für den nationalen Gesetzgeber durch die Annahme der „Richtlinie 2000/65/EG zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG bezüglich der Bestimmung des Mehrwertsteuerschuldners“ vom 17. 10. 2000¹², da die Bestimmungen innerhalb einer relativ kurzen

* Die Autorin ist Privatdozentin am Institut für Steuerrecht der Universität zu Köln. Sie hat sich zum Thema „Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem“ habilitiert.

1) S. hierzu die Berichte von *Huschens*, EuZW 1999, 357; EuZW 1999, 357; EuZW 2000, 357.

2) KOM (2000) 348 endg. v. 7. 6. 2000.

3) Hierzu u. II.1.a.

4) Vorschlag zur Änderung der Richtlinie 76/308/EWG über die gegenseitige Unterstützung zur Beitreibung von Forderungen im Zusammenhang mit Maßnahmen, die Bestandteil des Finanzierungssystems der europäischen Ausrichtungs- und Garantiefonds der Landwirtschaft sind, sowie von Abschöpfungen und Zöllen und bezüglich der Mehrwertsteuer und bestimmter Verbrauchsteuern, KOM (1998) 364 endg., ABIEG 1998 Nr. C 269, S. 16 u. 1999 Nr. C 179, S. 6.

5) S. die Mitt. der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Wirtschafts- und Sozialausschuss: Steuerpolitik in der Europäischen Union – Prioritäten für die nächsten Jahre, KOM (2001) 260 endg., ABIEG 2001 Nr. C 248, S. 6 = BR-Dr 449/01.

6) KOM (1997) 325 endg., ABIEG 1997 Nr. C 278, S. 6.

7) Sowie Vorschlag für eine Verordnung des Rates über Kontrollmaßnahmen sowie Maßnahmen im Rahmen des Erstattungssystems und der Verwaltungszusammenarbeit zur Durchführung der vorbezeichneten Richtlinie, KOM (1998) 377 endg., ABIEG 1998 Nr. C 219, S. 16 und 20.

8) ABIEG 2002 Nr. L 15, S. 24 ff.; hierzu u. II.1.c.

9) ABIEG 2001 Nr. L 22, S. 17; hierzu u. II.1.b.

10) KOM (2000) 349 endg., Ratsdok. 9366/00, ABIEG 2000 Nr. C 337, S. 65, BR-Dr 403/00.

11) Sechste Richtlinie 77/338/EWG zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern v. 17. 5. 1977, ABIEG 1977 Nr. L 145, S. 1.

12) ABIEG 2000 Nr. L 269, S. 44.

Frist, bis zum 31. 12. 2001 in nationales Recht umzusetzen waren. Hauptinhalt der Richtlinie sind Regelungen, mit denen die Mitgliedstaaten berechtigt bzw. verpflichtet werden, den Empfänger einer Leistung als Steuerschuldner zu bestimmen. Hierzu wurden Art. 10 und Art. 21 6. Richtlinie 77/388/EWG geändert. In Art. 10 II Unterabs. 1 6. Richtlinie 77/388/EWG wurde ein Satz 3 eingefügt, wonach die Mitgliedstaaten in bestimmten Fällen vorsehen können, dass kontinuierliche Warenlieferungen und Dienstleistungen, die sich über einen bestimmten Zeitraum erstrecken, mindestens jährlich als bewirkt gelten. Die Regelung hat vor allem bei Dauerschuldverhältnissen wie Energielieferungsverträgen Bedeutung. Gewichtiger sind die Änderungen von Art. 21 6. Richtlinie 77/388/EWG. In Art. 21 I lit. a Unterabs. 2 6. Richtlinie 77/388/EWG werden die Mitgliedstaaten *berechtigt*, den Empfänger einer von einem nicht im Inland ansässigen Steuerpflichtigen bewirkten Lieferung oder Dienstleistung zum Steuerschuldner zu bestimmen. In den Fällen der Dienstleistungen nach Art. 9 II lit. e und Art. 28 b Teile C, D, E und F 6. Richtlinie 77/388/EWG *verpflichtet* Art. 21 I lit. b 6. Richtlinie 77/388/EWG die Mitgliedstaaten nunmehr dazu, den steuerpflichtigen Empfänger (Unternehmer) der Dienstleistung zum Steuerschuldner zu bestimmen. Praktisch abgeschafft wurde die Möglichkeit, ausländische Unternehmer zur Bestellung eines Fiskalvertreters zu verpflichten. Sie gilt nur noch gegenüber in Drittstaaten ansässigen Unternehmern, soweit mit dem Ansässigkeitsstaat keine Rechtsvereinbarung über gegenseitige Amtshilfe besteht (Art. 21 II lit. b 6. Richtlinie 77/388/EWG).

Mit der Annahme der Richtlinie war das Abzugsverfahren der §§ 51 ff. UStDV, das die Steuerschuldnerschaft beim ausländischen Unternehmer beließ, zusätzlich aber den inländischen Leistungsempfänger mit komplexen Verpflichtungen der Einbehaltung, Anmeldung und Abführung belastete und gegebenenfalls als Haftungsschuldner heranzog, nicht länger haltbar. Hieran änderte auch die so genannte Null-Regelung des § 52 II UStDV nichts. Das Abzugsverfahren wurde daher gestrichen und statt dessen in § 13 b UStG eine neue Regelung zur Steuerschuldnerschaft getroffen, die die Vorgaben von Art. 21 6. Richtlinie 77/388/EWG in § 13 b UStG in nationales Recht umsetzt¹³. Daneben hat der Gesetzgeber zwei weitere in Art. 21 6. Richtlinie 77/388/EWG nicht vorgesehene Fälle der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers normiert, und zwar im Fall der Lieferung sicherungsübereigneter Gegenstände sowie der Grundstückslieferung im Wege der Zwangsvollstreckung. Problematisch ist dies, da keine auf Art. 27 6. Richtlinie 77/388/EWG gestützte Ermächtigung des Rates eingeholt wurde¹⁴.

b) *Richtlinie zur Geltungsdauer des Mindestnormalsteuersatzes*. Keine Neuerung, sondern lediglich die Fortsetzung der bisherigen Rechtslage brachte die Richtlinie 2001/41/EG über die Geltungsdauer des Mindestnormalsteuersatzes vom 19. 1. 2001¹⁵. Danach gilt der in Art. 12 III lit. a S. 2 6. Richtlinie 77/388/EWG festgelegte Mindestnormalsteuersatz von 15% weiter bis zum 31. 12. 2005. Nach oben hin bleiben die Mitgliedstaaten frei; auf die Festsetzung eines Höchstsatzes wurde verzichtet¹⁶. Unverändert geblieben sind auch die Regelungen über die Anwendung ermäßigter Steuersätze. Weiterhin können die Mitgliedstaaten für die in Anhang H aufgeführten Lieferungen und Leistungen einen oder zwei ermäßigte Steuersätze vorsehen, die nicht unter 5% liegen dürfen (Art. 12 III lit. a S. 3 6. Richtlinie 77/388/EWG). Die Verabschiedung der Richtlinie macht deutlich, dass das Ziel, den Mehrwertsteuersatz zu vereinheitlichen, weiter abgeschoben ist.

c) *Richtlinie zur Vereinheitlichung der Vorschriften über die Rechnungsabteilung*. Am 20. 12. 2001 hat der Rat die „Richtlinie 2001/115/EG zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG mit dem Ziel der Vereinfachung, Modernisierung und Harmonisierung der mehrwertsteuerlichen Anforderungen an die Rechnungsstellung“¹⁷ angenommen¹⁸. Die Richtlinie verpflichtet die Mitgliedstaaten bis zum 1. 1. 2004 zur Umsetzung. Sie dient der Konkretisierung von Art. 21 III 6. Richtlinie 77/388/EWG und enthält Regelungen zu den Mindestangaben, die in einer Rechnung enthalten sein müssen, zur Rechnungserstellung durch Dritte, zur Zulässigkeit elektronischer Rechnungen sowie dem Ort und der Art der Aufbewahrung von Rechnungen.

Partiell entspricht das deutsche Umsatzsteuerrecht bereits diesen Vorgaben¹⁹, da seit dem 1. 1. 2002 gem. § 14 IV 2 UStG auch elektronische Abrechnungen mit einer qualifizierten elektronischen Signatur mit Anbieter-Akkreditierung nach § 15 I Signaturgesetz zum Vorsteuerabzug berechtigen²⁰. Hinsichtlich der an die elektronische Rechnung zu stellenden Sicherheitsanforderungen lässt die Richtlinie den Mitgliedstaaten einigen Spielraum.

d) *Richtlinie zur Einführung ermäßigter Mehrwertsteuersätze in Österreich und Portugal*. Weniger bedeutend ist die Richtlinie 2000/17/EG des Rates vom 30. 3. 2000²¹, durch die Portugal und Österreich die Möglichkeit eingeräumt wird, für bestimmte Umsätze bis zum Ende der Übergangszeit (Art. 28 I 6. Richtlinie 77/388/EWG) ermäßigte Steuersätze anzuwenden. Danach ist Österreich ermächtigt, auf die Vermietung von Grundstücken zu Wohnzwecken einen ermäßigten Steuersatz von mindestens 10% zu erheben (Art. 28 II lit. j 6. Richtlinie 77/388/EWG). Portugal kann auf Umsätze des Gaststättengewerbes einen ermäßigten Steuersatz von mindestens 12% zur Anwendung bringen (Art. 28 II lit. k 6. Richtlinie 77/388/EWG).

2. Neue Richtlinienentwürfe: Richtlinie zur Besteuerung elektronisch erbrachter Leistungen

Neben diesen mittlerweile angenommenen Änderungen der 6. Richtlinie 77/388/EWG hat die Kommission einen weiteren Richtlinienentwurf betreffend die Besteuerung des elektronischen Handels unterbreitet. Die Besteuerung des Electronic Commerce wird derzeit auf allen Ebenen²² diskutiert. Kaum ein anderes umsatzsteuerrechtliches Problem hat in den letzten Jahren so viel politische und literarische Beachtung erfahren²³. Nahrung erhält die Debatte vor

13) Hierzu im Einzelnen *Monfort*, UR 2002, 245; *Birkenfeld*, UR 2002, 153 (154).

14) S. die Kritik von *Birkenfeld*, UR 2002, 153 (154).

15) ABIEG 2001 Nr. L 22, S. 17.

16) Der Rat hat aber eine Protokollerklärung abgegeben, dass sich die Mitgliedstaaten dazu verpflichten, darauf hinzuwirken, die derzeitige Spanne von 15 – 25% nicht nach oben hin auszuweiten, s. *Vellen*, UR 2001, 250.

17) Entwurf v. 17. 11. 2000, KOM (2000) 650 endg., ABIEG 2001 Nr. C 96, S. 145, BR-Dr 817/00.

18) ABIEG 2002 Nr. L 15, S. 24 ff.

19) § 14 IV 2 UStG fordert jedoch mit der Anbieter-Akkreditierung einen höheren Sicherheitsstandard, als es nach der Richtlinie zulässig ist, so *Bernütz/Weinreich*, WPg. 2002, 403 (412).

20) Zu den praktischen Aspekten dieser Regelung ausführlich *Bernütz/Weinreich*, WPg. 2002, 403.

21) Richtlinie „zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem: Übergangsregelungen für die Republik Österreich und die Portugiesische Republik“, ABIEG 2000 Nr. L 84, S. 24.

22) S. auch die Bemühungen der International Fiscal Association (IFA): *Doernberg/Hinneken*, Electronic Commerce and International Taxation, Den Haag/London/Boston, 1999.

23) S. z. B. *Kabisch*, Internet und Umsatzsteuer, 2002; *Lange*, UR 2000, 409; *Vellen*, Umsatzsteuer-Kongress-Bericht 1999/2000, S. 13 ff.; *Keller*, Umsatzsteuer-Kongress-Bericht 1999/2000, S. 74 ff.; *Korf*, Umsatzsteuer-Kongress-Bericht 1999/2000, S. 74 ff.; *Pinkernell*, StuW 1999, 281 (290 ff.).

allem durch die Vorschläge der OECD und der EU. Dabei wird deutlich, dass nicht die Suche nach einem sachgerechten Prinzip für die Bestimmung des Orts der Besteuerung das Hauptproblem ist, sondern der Vollzug der Besteuerung von Vorgängen, die sich ausschließlich in der virtuellen Welt des Internet abspielen.

Mit den Vorschlägen für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG bezüglich der „mehrwertsteuerlichen Behandlung bestimmter elektronisch erbrachter Dienstleistungen“²⁴ und für eine „Verordnung des Rates zur Änderung der Verordnung (EWG) Nr. 218/92 des Rates über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der indirekten Besteuerung (MwSt)“ vom 7. 6. 2000 stellt sich die Kommission diesen Problemen. Grundlage des Richtlinienvorschlags sind die Beschlüsse des ECOFIN vom 6. 7. 1998²⁵ sowie die von der OECD auf der Ottawa-Konferenz im Jahr 1998 getroffenen Beschlüsse²⁶. Da sich das Phänomen des E-Commerce nicht auf die EU begrenzen lässt, wird es langfristig nicht ausreichen, eine EU-einheitliche Regelung zu treffen, sondern die Maßnahmen müssen international abgestimmt sein. Deshalb gilt es, die in den Taxation-Framework-Conditions der OECD aufgestellten Grundsätze zu berücksichtigen. Dies bedeutet

- Transaktionen digitalisierter Produkte im Internet nicht als Lieferungen zu behandeln;
- die Leistungen im Verbrauchsland zu besteuern;
- im kommerziellen Handel (Business-to-Business, B2B) die Steuererhebung unter Umkehrung der Steuerschuldnerschaft (Reverse-Charge-System) sicherzustellen.

Der Richtlinienvorschlag der EG-Kommission bezieht sich auf elektronisch erbrachte Dienstleistungen, die elektronische Überlassung von Software einschließlich Computerspielen, Datenverarbeitungsleistungen inklusive Webhosting, Webdesign und die elektronische Überlassung von Informationen. Jegliche Form der Lieferung auf elektronischem Wege – auch der entgeltliche Download von Standardsoftware – gilt als Dienstleistung. Diese Dienstleistungen sind zwar auch bisher umsatzsteuerpflichtig, neu ist aber die Aufnahme spezieller Regelungen über den Ort der Leistung in Art. 9 II 6. Richtlinie 77/388/EWG, die sicherstellen sollen, dass die Besteuerung grundsätzlich dort stattfindet, wo die Leistung in Anspruch genommen (verbraucht) wird. Dabei bestand eines der Hauptprobleme darin, auch jene Leistungen zu erfassen, die im Drittlandsgebiet ansässige Unternehmer an im Gemeinschaftsgebiet ansässige private Endverbraucher erbringen. Dazu wird in Zukunft in folgender Weise differenziert: Erbringt ein *im Gemeinschaftsgebiet* ansässiger Unternehmer Leistungen an einen

- im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Endverbraucher, so ist der Ort der Leistung, der Ort, von dem aus der leistende Unternehmer sein Unternehmen betreibt;
- im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmer, so ist der Ort der Leistung, der Ort, von dem aus der empfangende Unternehmer sein Unternehmen betreibt;
- in einem Drittland ansässigen Abnehmer (Unternehmer oder Endverbraucher), so liegt der Ort der Leistung im Drittland; der Umsatz ist in der EU nicht steuerbar.

Unternehmer, die *in einem Drittland* ansässig sind, müssen sich in einem Mitgliedstaat der EU registrieren lassen. In diesem Fall gilt der Ort der Leistung als in dem Mitgliedstaat gelegen, in dem der Unternehmer für Zwecke der Umsatzsteuer registriert ist, egal ob der Empfänger Unternehmer oder Endverbraucher ist. In welchen Mitgliedstaat sich der Drittlandsunternehmer registrieren lässt, steht ihm frei. Eine Schwellenregelung nimmt Drittlandsunternehmer

mit Umsätzen bis zu 100 000 Euro pro Jahr von der Besteuerung im Gemeinschaftsgebiet aus. Daneben sollen technische Erleichterungen wie die Übertragung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger, wenn dieser Unternehmer ist, sowie die Abgabe elektronischer Steuererklärungen die Praktikabilität sicherstellen. Die für Leistungen eines im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmers erforderliche Differenzierung zwischen kommerziellen und nichtkommerziellen Leistungsempfängern soll dem leistenden Unternehmer anhand der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer ermöglicht werden. Hierzu werden elektronisch erbrachte Dienstleistungen in das Bestätigungsverfahren für die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer einbezogen. Zudem soll in Art. 12 III lit. a 6. Richtlinie 77/388/EWG klargestellt werden, dass für elektronisch erbrachte Dienstleistungen mit Ausnahme spezieller Rundfunkdienstleistungen der Normalsteuersatz zur Anwendung gebracht werden muss.

Die Änderungen sind nicht unumstritten. Vom Bundesrat wird insbesondere das Einortprinzip sowie die Schwellenregelung für Drittstaatenunternehmer abgelehnt²⁷. Ebenso ablehnend haben auch die USA reagiert²⁸, deren Unternehmer in besonderem Maße Adressaten der neuen Regelungen wären. In der Tat ist das Einortprinzip mit dem Gebot der Wettbewerbsneutralität nur bedingt vereinbar. Es führt zu Wettbewerbsverzerrungen zwischen Drittlands- und EU-Unternehmern, denn für Drittlandsunternehmer ist es ein Leichtes, sich durch den rein formellen Akt der Registrierung in einem Mitgliedstaat mit niedrigem Umsatzsteuersatz – insbesondere in Luxemburg mit dem derzeit niedrigsten Steuersatz in der EU von 15% – „niederzulassen“, und auf diese Weise erhebliche Wettbewerbsvorteile gegenüber Unternehmern in höher besteuerten Mitgliedstaaten zu erlangen. Ein EU-Konkurrent wäre hingegen gezwungen, den Sitz seines Unternehmens tatsächlich z. B. nach Luxemburg zu verlagern. Trotz dieser Kritik konnte am 12. 2. 2002 im ECOFIN eine politische Einigung über die Annahme des Vorschlags erzielt werden²⁹.

3. Entscheidungen des Rates über die Einführung von Sonderregelungen

Wie bereits in der Vergangenheit haben die Mitgliedstaaten auch in den Jahren 2000 und 2001 verschiedentlich um Genehmigung von abweichenden Sondermaßnahmen nach Art. 27 6. Richtlinie 77/388/EWG nachgesucht, und der Rat war – dies zeigt etwa die Genehmigung der Einschränkungen des Vorsteuerabzugs für gemischt genutzte Pkw in § 15 I b UStG – in der Erteilung derartiger Genehmigungen recht generös. Ob die Kommission bei ihren dem Rat zur Abstimmung vorgelegten Vorschlägen stets die vom *EuGH*³⁰ geforderte restriktive Handhabung derartiger Sondermaßnahmen beherzigt, ist zweifelhaft. Die in 2000

24) KOM (2000) 349 endg., ABIEG 2000 Nr. C 337, S. 65 = BR-Dr 403/00.; hierzu ausf. *Hinneke*, EC Tax Review 2002, 65 ff.

25) S. *Vellen*, UR 1998, 336; s. auch *Elektronischer Handel* und indirekte Steuern – Mitt. der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Wirtschafts- und Sozialausschuss, KOM (1998) 374 endg.

26) „Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions“, http://www.oecd.org/daf/fa/e_com/Ottawa.htm; siehe hierzu *Vellen*, UR 1999, 53.

27) Beschl. v. 26. 10. 2000, BR-Dr 403/00; krit. auch *Widmann*, UR 2001, 14, der das Einortprinzip plastisch als „Antiharmonisierungs-Knalltüte“ bezeichnet und auf die gescheiterte Einortregelung der Richtlinie 99/59/EG bezüglich der Besteuerung von Telekommunikationsumsätzen, ABIEG 1999 Nr. L 162, S. 63, verweist.

28) Wiedergegeben bei *Vellen*, UR 2000, 401 (407).

29) Hierzu *Strunk/Käbisch*, UR 2002, 163 ff.

30) S. insb. *EuGH*, Slg. 1984, 1861 = UR 1984, 252 – Kommission/Belgien.

und 2001 ausgesprochenen Ermächtigungen betrafen im Einzelnen

- die bereits erwähnte Einschränkung des Vorsteuerabzugs für gemischt genutzte Fahrzeuge (§ 15 I b UStG) durch die Bundesrepublik Deutschland;
- die 10%-Grenze in § 15 I 2 UStG;
- die Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes für bestimmte arbeitsintensive Dienstleistungen³¹ (Belgien, Griechenland, Spanien, Frankreich, Italien, Luxemburg, Niederlande, Portugal, Großbritannien für die Insel Man);
- den Vorsteuerabzug aus Entgelten für die Benutzung der Öresund-Brücke zwischen Dänemark und Schweden;
- innergemeinschaftliche Erwerbe zwischen verbundenen Unternehmen in Großbritannien (Verlängerung);
- die Veräußerung von Immobilien in Irland (Verlängerung);
- die Verlagerung der Steuerschuldnerschaft im Bereich der Bekleidungsproduktion und im Bereich des Handels mit wiederverwertbaren Abfallstoffen in den Niederlanden (Verlängerung);
- die Bemessungsgrundlage für Goldschmucklieferungen in Frankreich und in den Niederlanden;
- die Begrenzung des Vorsteuerabzugs gemischt genutzter Miet- und Leasingfahrzeuge in Großbritannien (Verlängerung).

III. Rechtsprechung des EuGH

1. Überblick

Eine bedeutende Rolle für die Weiterentwicklung des europäischen Mehrwertsteuerrechts kommt dem *EuGH* zu. Der *EuGH* pocht mit bemerkenswerter Unnachgiebigkeit auf die Beachtung der Zielsetzungen der 6. Richtlinie 77/388/EWG. Beherrscht wird die Rechtsprechung von dem Grundgedanken der Neutralität des Gemeinsamen Mehrwertsteuersystems.

Etwa ein Viertel der Entscheidungen geht auf Klagen der Kommission zurück, den übrigen Entscheidungen liegen Vorabentscheidungsersuchen der nationalen Gerichte zu Grunde. Dabei zeigt sich in letzter Zeit auch der *BFH* durchaus vorlagefreudig. Auch wenn nicht alle Urteile gleich bedeutsam sind für die Anwendung des innerstaatlichen Rechts, verleihen die strukturellen Ähnlichkeiten der mitgliedstaatlichen Mehrwertsteuersysteme den einzelnen Entscheidungen in den meisten Fällen weit über den Anlassfall und das jeweils zu Grunde liegende nationale Recht Bedeutung. Dabei spiegeln sich in der Rechtsprechung des *EuGH* die Streitfragen des nationalen Rechts. Neuralgische Punkte waren in der Rechtsprechung der vergangenen zwei Jahre die wirtschaftliche Betätigung der öffentlichen Hand, die Reichweite der Steuerbefreiungsvorschriften sowie der Vorsteuerabzug. Bei letzterem zeigt sich der *EuGH* rigoros auf Wettbewerbsneutralität bedacht.

2. Unternehmereigenschaft – wirtschaftliche Betätigung

a) *Umsätze im Verhältnis von Gesellschafter und Gesellschaft.* In der Rs. Heerma³² hat der *EuGH* auf Vorlage des *Hooge Raad* festgestellt, dass Unternehmer auch ein Gesellschafter ist, dessen wirtschaftliche Tätigkeit sich darin erschöpft, einen körperlichen Gegenstand an seine Gesellschaft zu vermieten. Die Vermietungstätigkeit ist selbstständige wirtschaftliche Tätigkeit i. S. von Art. 4 I 6. Richtlinie 77/388/EWG, denn der Vermieter-Gesellschafter handelt bei der Vermietung auf eigenes Risiko und auf eigene Rechnung. Dies entspricht der in Deutschland praktizierten Rechtslage, dass ein Gesellschafter, der seiner Gesellschaft gegen ein zusätzliches, gewinnunabhängiges Entgelt Leistungen erbringt, Unternehmer ist³³.

b) *Zuordnung und Veräußerung gemischt genutzter Gegenstände.* In der Rs. Bakcsi³⁴ hat der *EuGH* auf Vorlage des *BFH* vom 24. 9. 1998³⁵ dem Steuerpflichtigen ein Recht auf freie Zuordnung von Gegenständen unabhängig von ihrer

Nutzung entweder voll oder teilweise zum Privat- oder zum Unternehmensvermögen zugestanden. Diese Zuordnung entweder zum Privatvermögen oder zum Unternehmensvermögen entscheidet über die umsatzsteuerliche Behandlung. Danach hat der Steuerpflichtige die Möglichkeit, ein Investitionsgut seinem Privatvermögen zuzuordnen und damit vollständig dem Mehrwertsteuersystem zu entziehen. Wird dieser dem Privatvermögen zugeordnete Gebrauchsgegenstand später veräußert, so ist dieser Vorgang auch dann nicht umsatzsteuerpflichtig, wenn der Gegenstand zuvor überwiegend unternehmerisch genutzt worden ist. Dies ist nur konsequent, weil der Steuerpflichtige in diesem Fall beim Erwerb des Gegenstandes keinen Vorsteuerabzug geltend machen konnte. Die Frage, ob bezüglich der auf diesen Gegenstand entfallenden Aufwendungen (Reparatur-/Unterhaltskosten) ein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden kann, bleibt hiervon unberührt.

Umgekehrt kann auch ein überwiegend privat genutzter Gegenstand dem Unternehmensvermögen zugeordnet und damit dem Regime der Umsatzsteuer unterstellt werden, was allerdings nach deutschem Recht in § 15 I 2 UStG seine Grenze findet. Danach ist der Vorsteuerabzug auch bei Zuordnung zum Unternehmensvermögen insgesamt ausgeschlossen, wenn die unternehmerische Nutzung weniger als 10% beträgt.

Die Veräußerung eines Gegenstandes, den der Steuerpflichtige seinem Unternehmensvermögen zugeordnet hat, ist auch dann steuerpflichtig, wenn er ihn von einem Nichtunternehmer erworben hat und deshalb keinen Vorsteuerabzug geltend machen konnte. Dem kann der Steuerpflichtige jedoch entgehen, indem er den Gegenstand zuvor entnimmt. Die Entnahmebesteuerung des Art. 5 VI 6. Richtlinie 77/388/EWG greift in diesem Fall nicht ein, wenn der Gegenstand beim Erwerb nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt hat (vgl. § 3 I b 1 Nr. 1 i. V. mit S. 2 UStG). Aus dem Privatvermögen kann der Gegenstand dann ohne Umsatzsteuer veräußert werden.

c) *Umsatzsteuerpflicht der öffentlichen Hand.* Mehrfach hat sich der *EuGH* in den Jahren 2000 und 2001 mit der Auslegung von Art. 4 V 6. Richtlinie 77/388/EWG beschäftigt. Im Vordergrund standen dabei Fälle, in denen die Kommission einzelne Mitgliedstaaten bezüglich ihrer Praxis der Erhebung von Straßengebühren (Maut) verklagt hatte. Daneben ging es um die umsatzsteuerliche Behandlung von Parkgebühren.

Anlässlich einer Klage der Kommission gegen die Niederlande³⁶ hat der *EuGH* zur Auslegung von Art. 4 V 6. Richtlinie 77/388/EWG erneut bekräftigt, dass für die Annahme einer steuerfreien Tätigkeit der öffentlichen Hand kumulativ zwei Voraussetzungen vorliegen müssen: (1.) Ausübung von Tätigkeiten durch eine öffentlich-rechtliche Einrichtung und (2.) Vornahme dieser Tätigkeiten im Rahmen öffentlicher Gewalt. Nicht entscheidend ist, ob die Tätigkeit zur öffentlichen Gewalt i. e. S. gehört, sondern nur ob die öffentliche Einrichtung unter den gleichen Bedingungen tätig ist wie ein privater Wirtschaftsteilnehmer. Da in den Niederlanden die Gebühren für die Straßenbenutzung direkt von der öffentlichen Hand erhoben werden, wies der *EuGH* die Klage der Kommission ab; ebenso entschied der *EuGH* im Fall Griechenlands³⁷.

31) Zu den Maßnahmen im Einzelnen s. *Huschens*, EuZW 2000, 357 (358).

32) *EuGH*, Slg. 2000, I-121 = UR 2000, 121 – Heerma.

33) Vgl. R 6 UStR 2000.

34) *EuGH*, Slg. 2001, I-1831 = DStRE 2001, 419 = UR 2001, 149 – Bakcsi.

35) *BFH* 187, 70 = DStR 1998, 1958 = IStR 1999, 208 = UR 1999, 64 m. Anm. *Widmann*.

36) *EuGH*, Slg. 2000, I-6417 = UR 2000, 527 – Kommission/Niederlande.

37) *EuGH*, Slg. 2000, I-6537 – Kommission/Griechenland.

Mit der Anwendung eines ermäßigten Mehrwertsteuersatzes von 5% auf die Maut für die Benutzung der Tejo-Brücke befasste sich der *EuGH* anlässlich einer Klage der Kommission gegen die Portugiesische Republik³⁸. Er hielt auch in diesem Fall die Steuerbefreiung von Art. 4 V 6. Richtlinie 77/388/EWG für einschlägig, da die Brücke wiederum durch die öffentliche Hand selbst betrieben wurde, und stellte gleichzeitig fest, dass die Mitgliedstaaten nichtsteuerpflichtige Tätigkeiten nicht, auch nicht ermäßigt besteuern dürften³⁹.

Im Unterschied hierzu sah der *EuGH* in der gebührenpflichtigen Überlassung von Straßen und Brücken zur Benutzung in Großbritannien und Nordirland⁴⁰ eine wirtschaftliche Tätigkeit i. S. von Art. 4 I 6. Richtlinie 77/388/EWG. Anders als im Fall der Niederlande, Griechenlands und Portugals verneinte der *EuGH* Art. 4 V 6. Richtlinie 77/388/EWG, da die britischen Straßennetzbetreiber keine öffentlichen Einrichtungen i. S. dieser Vorschrift seien. Ganz formal fordert der *EuGH* die Ausübung der Tätigkeit durch die öffentliche Einrichtung selbst. Ist eine öffentliche Aufgabe auf einen Privaten übertragen, kommt es auf die Frage der Wettbewerbsrelevanz nicht mehr an, und zwar auch dann nicht wenn die Übertragung im Rahmen einer Beleihung stattfindet, die mit der Übertragung hoheitlicher Befugnisse einhergeht. Dem Einwand der britischen Regierung, es handle sich um eine nach Art. 13 Teil B lit. b 6. Richtlinie 77/388/EWG steuerbefreite Grundstücksvermietung, ist der *EuGH* mit dem Argument entgegengetreten, für die Annahme einer Grundstücksvermietung fehle es an der erforderlichen Dauer, die bei Mietverträgen ein wesentliches Moment darstelle.

Mit einiger Spannung war die Entscheidung des *EuGH* zur Unternehmereigenschaft von Gemeinden hinsichtlich der Vermietung von Parkplätzen (Rs. Câmara Municipal do Porto⁴¹) erwartet worden, erhoffte man sich doch weitere Klärung für die umsatzsteuerrechtliche Bestimmung des Betriebs gewerblicher Art. Der *EuGH* differenziert zwischen dem steuerpflichtigen Betrieb von Parkhäusern und der Vermietung öffentlichen Parkraums im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung. Letztere sei steuerfrei, wenn die Ausübung der Tätigkeit das Gebrauchmachen hoheitlicher Befugnisse umfasst, indem die Überschreitung der bezahlten Parkdauer hoheitlich geahndet wird. Dagegen konkurriere die öffentliche Hand mit Privaten, wenn sie ein Parkhaus betreibt, in dem die Überschreitung der Parkdauer lediglich zu einem höheren Nutzungsentgelt führt.

Die Entscheidung liegt weitgehend auf der Linie der Rs. Marktgemeinde Welden⁴². Wiederholt⁴³ hat der *EuGH*, dass die Festlegung, wann eine Tätigkeit zu größeren Wettbewerbsverzerrungen i. S. von Art. 4 V Unterabs. 2 6. Richtlinie 77/388/EWG führt, den Mitgliedstaaten obliegt. Auch in der Ausgestaltung sind sie frei. So können die Mitgliedstaaten eine gesetzliche Regelung treffen, die den Begriff der größeren Wettbewerbsverzerrung nicht notwendigerweise enthalten muss, können aber auch der Verwaltung die Befugnis zur Entscheidung im Einzelfall einräumen. Auch zur Bestimmung, wann eine der in Art. 4 V Unterabs. 4 6. Richtlinie 77/388/EWG i. V. mit Anhang D aufgezählten Tätigkeiten unbedeutend ist, können die Mitgliedstaaten einen gesetzlichen Befreiungstatbestand normieren. Damit wirft auch diese Entscheidung wie bereits die Entscheidung Marktgemeinde Welden die Frage auf, ob der deutsche Umsatzsteuergesetzgeber nicht von der in Art. 4 V 6. Richtlinie 77/388/EWG vorgesehenen Möglichkeit differenzierterer Regelungen der Besteuerung der öffentlichen Hand Gebrauch machen sollte. Eine eigenständige Regelung im Umsatzsteuergesetz würde zur Aufgabe der Anknüpfung an die Körperschaftsteuerrechtliche Definition des Betriebs gewerblicher Art zwingen, wäre aber im Interesse größerer Rechtssicherheit wünschenswert.

In der vorliegenden Entscheidung hat sich der *EuGH* ferner zu dem in Art. 4 V Unterabs. 4 6. Richtlinie 77/388/EWG ange-

sprochenen Verhältnis zu den Steuerbefreiungsvorschriften Art. 13 und Art. 28 6. Richtlinie 77/388/EWG geäußert. Die Steuerbefreiungen nach Art. 13 und 28 6. Richtlinie 77/388/EWG treten zu der Steuerbefreiung nach Art. 4 V 6. Richtlinie 77/388/EWG hinzu. Auch wenn eine Tätigkeit nicht unter Art. 13 6. Richtlinie 77/388/EWG fällt, so kann sie, wenn sie im Rahmen der Ausübung öffentlicher Gewalt erfolgt, gleichwohl nach Art. 4 V 6. Richtlinie 77/388/EWG steuerbefreit sein.

3. Steuerbarer Umsatz

In zwei Entscheidungen hat sich der *EuGH* mit der Definition des steuerbaren Umsatzes beschäftigt.

In der vom finnischen *Tampereen Käräjäoikeus* vorgelegten Rs. *Kaupo Salumets*⁴⁴ ging es um die Frage, ob die Einfuhrumsatzsteuer auch für aus Drittländern eingeschmuggelten Ethylalkohol gilt. Der *EuGH* hat einen steuerbaren Umsatz ohne weiteres bejaht. Anders als bei illegalen Betäubungsmitteln, die auf Grund ihrer Art und ihrer besonderen Merkmale nicht in den legalen Handel und Wirtschaftskreislauf gebracht werden könnten, so dass es zu einem legalen Wettbewerb mit steuerpflichtigen Waren nicht komme, bestehe ein solcher Wettbewerb für Ethylalkohol. Hieran ändert der Umstand, dass Einfuhr und Verkauf von Ethylalkohol in Finnland erlaubnispflichtig sind, nichts.

In der Rs. *Fischer und Brandenstein*⁴⁵ hat sich der *EuGH* auf Grund eines Vorabentscheidungsersuchens des *BFH* vom 15. 7. 1999⁴⁶ mit der Entnahmebesteuerung auseinandergesetzt. Der mittlerweile in § 3 I b UStG in nationales Recht umgesetzte Art. 5 VI 6. Richtlinie 77/388/EWG macht die Besteuerung der Entnahme von Gegenständen durch den Unternehmer davon abhängig, ob der Gegenstand oder seine Bestandteile zum Vorsteuerabzug berechtigt haben. In dem der Vorlage des *BFH* zu Grunde liegenden Rechtsstreit hatte ein Unternehmer einen Pkw von einem Nichtunternehmer zunächst für unternehmerische Zwecke erworben, diesen Pkw dann aufwändig restauriert, dabei die Vorsteuer auf die Reparaturleistungen abgezogen und den Pkw später zu Privatzielen entnommen. Damit stellte sich die Frage, ob bezüglich der Reparaturaufwendungen, für die der Vorsteuerabzug geltend gemacht worden war, die Entnahmebesteuerung eingreift, auch wenn die Anschaffung des Gegenstandes selbst nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt hat. In Erwägung gezogen wurde sowohl die Besteuerung der Entnahme des gesamten Gegenstandes als auch lediglich der nachträglich eingefügten Gegenstände und Bestandteile.

Der *EuGH* beschränkt die Entnahmebesteuerung auf die nachträglich unter Wahrnehmung des Vorsteuerabzugs eingefügten Bestandteile und Gegenstände. Von der Einfügung eines Bestandteils ist dann auszugehen, wenn der eingefügte Gegenstand vollständig in dem ursprünglichen Gegenstand aufgeht. Die Differenzierung zwischen nachträglich eingefügten Bestandteilen und Gegenständen ist aber letztlich irrelevant, weil sich in beiden Fällen die Entnahmebesteuerung auf den eingefügten Teil beschränkt. Bemessungs-

38) *EuGH*, Slg. 2001, I-1699 = UR 2001, 161 – Kommission/Portugal.

39) Eine ermäßigte Besteuerung kommt aber auch dann nicht in Betracht, wenn die Straße durch einen privaten Unternehmer betrieben wird, vgl. *EuGH*, Slg. 2001, I-445 – Kommission/Spanien.

40) *EuGH*, Slg. 2000, I-6355 = IStR 2000, 680 = UR 2000, 518 m. Anm. *Huschens* – Kommission/Großbritannien und Nordirland.

41) *EuGH*, Slg. 2000, I-11 435 = DStRE 2001, 260 = UR 2001, 108 – Câmara Municipal do Porto.

42) *EuGH*, Slg. 1997, I-779 = EuZW 1997, 380 = NVwZ 1998, 166 = UR 1997, 218 m. Anm. *Stadie* – Marktgemeinde Welden.

43) So bereits *EuGH*, Slg. 1989, 3233 = EuZW 1991, 120 – Comune di Carpaneto Piacentino u. a.

44) *EuGH*, Slg. 2000, I-4993 = IStR 2000, 521 = UR 2000, 379 – *Kaupo Salumets*.

45) *EuGH*, Slg. 2001, I-4049 = DStRE 2001, 715 = IStR 2001, 375 = UR 2001, 293 – *Fischer und Brandenstein*.

46) *BFHE* 189, 200 = UR 1999, 413.

grundlage ist der im Zeitpunkt der Entnahme für diese Bestandteile geltende Preis (Art. 11 Teil A I lit. b 6. Richtlinie 77/388/EWG). Im Regelfall wird man sich am ursprünglichen Einkaufspreis abzüglich Abschreibungen orientieren können. Dieses Ergebnis ist schlüssig, da die Besteuerung des Gegenstandes selbst zu einer Doppelbesteuerung führen würde, die mit dem Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer nicht zu vereinbaren ist.

Dabei bezieht sich der Begriff der Bestandteile nur auf körperliche Gegenstände (Ersatzteile etc.), nicht jedoch auf Dienstleistungen, und zwar auch dann nicht, wenn sie zusätzlich kleinere Lieferungen von Gegenständen erfordern. Dienstleistungen und derartige Lieferungen von Gegenständen, die nicht Bestandteile i. S. von Art. 5 VI 6. Richtlinie 77/388/EWG sind, führen auch dann, wenn der Unternehmer einen Vorsteuerabzug vorgenommen hat, folglich nicht zu einer Entnahmebesteuerung auf der Grundlage von Art. 5 VI 6. Richtlinie 77/388/EWG. Sie können aber eine Vorsteuerberichtigung nach Art. 20 I lit. b 6. Richtlinie 77/388/EWG auslösen, soweit sie nicht vor der Entnahme im Rahmen der beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen vollständig verbraucht worden sind.

4. Ort der Leistung

Mit der Auslegung des § 3a III und IV UStG zu Grunde liegenden Art. 9 II lit. e 2. Spiegelstrich 6. Richtlinie 77/388/EWG hat sich der *EuGH* in der Rs. Syndicat des producteurs indépendants (SPI) auseinandergesetzt⁴⁷. Danach soll Art. 9 II lit. e 2. Spiegelstrich 6. Richtlinie 77/388/EWG, der als Ort sonstiger Leistungen auf dem Gebiet der Werbung den Ort bestimmt, an dem der steuerpflichtige Empfänger (Unternehmer) den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat, auch für mittelbar erbrachte Leistungen gelten. Dieses Ergebnis folge aus dem Grundsatz, dass an die Art der Dienstleistung als solche angeknüpft werden müsse, nicht aber an die Person desjenigen, der sie erbringt. Deshalb werden auch Werbeleistungen erfasst, die ursprünglich nicht der Vertragspartner des Werbetreibenden (z. B. eine Agentur zur Vermittlung von Werbeleistungen) erbracht hat, sondern ein Dritter.

Im Urteil vom 25. 1. 2001⁴⁸ in der Rs. Kommission/Frankreich ging es vordergründig um die in der 8. Richtlinie 79/1072/EWG⁴⁹ geregelte Frage, unter welchen Voraussetzungen Mehrwertsteuer an einen in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Unternehmer erstattet werden muss. Tatsächlich betraf das Urteil jedoch die Frage, wo bei einer komplexen Leistung auf dem Gebiet der Abfallbehandlung der Ort der sonstigen Leistung i. S. von Art. 9 6. Richtlinie 77/388/EWG liegt. Dabei ergab sich das Problem, dass die Arbeiten zur Aufbereitung des Abfalls zum Teil von Subunternehmern in anderen Mitgliedstaaten ausgeführt wurden. Hauptaussage des *EuGH* ist, dass einzelne Teilleistungen nach Möglichkeit nicht in unterschiedlichen Staaten besteuert werden sollen. Statt dessen will der *EuGH* in derartigen Fällen aus Praktikabilitäts Gesichtspunkten auf die Grundregel des Art. 9 I 6. Richtlinie 77/388/EWG zurückgreifen und an den Sitz des leistenden Unternehmers anknüpfen. Mittlerweile regelt Art. 28 b Teil F 6. Richtlinie 77/388/EWG, dass sich bei Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen (im Ausgangsfall der aufzubereitende Abfall) der Ort der Leistung in den Mitgliedstaat verlagert, mit dessen USt-Identifikationsnummer der Auftraggeber (Empfänger) gegenüber dem Leistenden aufgetreten ist, soweit der Gegenstand nicht in dem Mitgliedstaat verbleibt, in dem die Leistung tatsächlich ausgeführt wurde.

5. Bemessungsgrundlage

a) *Bedienungszuschläge als Teil des Entgelts*. Auf eine Klage der Kommission gegen Frankreich hat der *EuGH* entsprechend seiner ständigen Rechtsprechung⁵⁰ entschieden, dass Gegenleistung i. S. von Art. 11 Teil A I lit. a 6. Richtlinie 77/388/EWG die tatsächlich für die Dienstleistung erhaltene Gegenleistung und nicht ein nach objektiven Kriterien geschätzter Wert ist⁵¹. Damit sind im Gesamtpreis enthaltene Bedienungszuschläge ohne weiteres als Teil der in Geld ausgedrückten umsatzsteuerpflichtigen Gegenleistung ein-

zuordnen, und zwar auch dann wenn sie lediglich als Prozentsatz des Rechnungsbetrages ausgewiesen werden. Eine anderslautende Verwaltungsanordnung ist gemeinschaftswidrig.

Das Urteil bezog sich auf die französische Praxis vertraglich geschuldeter Bedienungszuschläge, und nicht auf dem Personal gewährte freiwillige Trinkgelder. Damit lässt sich der Entscheidung keine Aussage gegen die deutsche Praxis, diese Trinkgelder nicht in das umsatzsteuerpflichtige Entgelt einzubeziehen, entnehmen.

b) *Keine Minderung der Bemessungsgrundlage durch vom Verkäufer zu tragende Kreditkosten*. In der Rs. Primback⁵² ging es um die Frage, ob vom Verkäufer zu tragende Kosten des dem Endkunden von einer Finanzierungsgesellschaft gewährten Kredits die Bemessungsgrundlage für den zu Grunde liegenden Warenkauf mindern können. Auf der Grundlage der Rechtsprechung in der Rs. Bally⁵³ hat der *EuGH* dies verneint, da die Zahlungsmodalitäten die Besteuerungsgrundlage nicht ändern können. Dies gilt jedenfalls dann, wenn die Höhe des Preises nicht davon abhängt, ob die Finanzierung aus eigenen Mitteln oder durch einen Kredit erfolgt, dessen Kreditzinsen vom Verkäufer getragen werden.

Die Besonderheit des Falles lag darin, dass der Kredit dem Kunden nicht vom Verkäufer gewährt wurde – in diesem Fall müsste man die Leistung in einen Teil steuerpflichtige Warenlieferung und einen Teil steuerbefreite Kreditgewährung aufteilen –, sondern dass der Kunde einen Kreditvertrag unmittelbar mit der Finanzierungsgesellschaft hatte, in dessen Rahmen die Übernahme der Kreditkosten durch den Verkäufer ein Entgelt von Dritter Seite darstellte.

c) *Versandkosten als Bestandteil der Bemessungsgrundlage von Sachprämien*. In der vom *BFH* vorgelegten⁵⁴ Rs. Bertelsmann⁵⁵ stellte sich dem *EuGH* die Frage, ob in die Bemessungsgrundlage einer Sachprämie für die Vermittlung neuer Kunden (tauschähnlicher Umsatz gem. § 3 XII UStG) nur der Einkaufspreis der Ware oder auch die Versandkosten eingehen. Der *EuGH* bejahte letzteres, wenn die Versandkosten für die Versendung der Sachprämie von demjenigen getragen werden, der die Prämie für die Vermittlungsleistung gewährt. Dieses Ergebnis folgt, da die Versandkosten den Empfängern nicht in Rechnung gestellt werden, nicht aus Art. 11 Teil A II lit. b 6. Richtlinie 77/388/EWG, sondern aus Art. 11 Teil A I lit. a 6. Richtlinie 77/388/EWG. Der erforderliche unmittelbare Zusammenhang zwischen der Leistung (Vermittlung von Kunden) und der Gegenleistung bestehe nicht nur im Hinblick auf die Sachprämie, sondern auch im Hinblick auf den kostenfreien Versand.

d) *Spezielle Form der Rabattgewährung im Versandhandel*. Die Entscheidung *Freemans*⁵⁶ betrifft einen recht speziellen Fall der Rabattgewährung im Versandhandel. Ihr liegt eine Gestaltung zu Grunde, bei der der Kunde eines Versandhandels vom Lieferer einen Rabatt dergestalt eingeräumt bekommt, dass er bei Zahlung der Kaufpreistraten auf einem gesonderten Konto eine Gutschrift

47) *EuGH*, Slg. 2001, I-2361 = DStRE 2001, 481 = IStR 2001, 284 = UR 2001, 204 – Syndicat des producteurs indépendants (SPI).

48) *EuGH*, Slg. 2001, I-637 = EuZW 2001, 725 = UR 2001, 265 m. Anm. *Widmann*.

49) Achte Richtlinie 79/1072/EWG zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Verfahren zur Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige v. 6. 12. 1979, ABIEG Nr. L 331, S. 11.

50) S. z. B. *EuGH*, Slg. 1997, I-5577 – *Fillibeck*.

51) *EuGH*, Slg. 2001, I-2667 = UR 2001, 206 – Kommission/Frankreich.

52) *EuGH*, Slg. 2001, I-3833 = DStR 2001, 661 = UR 2001, 308 – *Primback*.

53) *EuGH*, Slg. 1993, I-2871 – *Bally*.

54) *BFH*, UR 1999, 492.

55) *EuGH*, Slg. 2001, I-5163 = DStRE 2001, 936 = IStR 2001, 508 = UR 2001, 346 – *Bertelsmann*.

56) *EuGH*, Slg. 2001, I-4167 = DStRE 2001, 722 = IStR 2001, 472 = UR 2001, 349 – *Freemans*.

zur Verrechnung mit anderen Wareneinkäufen erhält, die er sich aber auch sofort auszahlen lassen kann. Der *EuGH* verweist zunächst auf den Vorrang von Art. 11 Teil A II und III 6. Richtlinie 77/388/EWG gegenüber der allgemeine Definition des Entgelts in Art. 11 Teil A I lit. a 6. Richtlinie 77/388/EWG und führt dann aus, dass Art. 11 Teil A III lit. b 6. Richtlinie 77/388/EWG, der Rabatte und Rückvergütungen von der Bemessungsgrundlage ausnimmt, nur dann eingreift, wenn der Käufer den Rabatt bzw. die Rückvergütung im Moment der Bewirkung des Umsatzes, d. h. nach Art. 5 I 6. Richtlinie 77/388/EWG der Übertragung der Verfügungsmacht über den Gegenstand, erhält. Wird eine Rückvergütung hingegen erst bei Bezahlung eingeräumt, so ist der volle Kaufpreis Bemessungsgrundlage.

e) *Nichtsteuerbarer Zuschuss – Entgelt von dritter Seite.* In der Rs. Office des produits wallons ASBL⁵⁷ hat sich der *EuGH* wieder einmal⁵⁸ mit der in der Praxis häufig sehr schwierigen Abgrenzung zwischen nichtsteuerbaren Zuschüssen und Entgelt von Dritter Seite befasst. Art. 11 Teil A I lit. a 6. Richtlinie 77/388/EWG definiert als Besteuerungsgrundlage der Umsatzsteuer „alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistende für diese Umsätze vom Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger oder von einem Dritten erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen“. Der *EuGH* hat zum einen darauf hingewiesen, dass sich das Problem der Abgrenzung zur nichtsteuerbaren Subvention nur in echten Dreipersonenverhältnissen stellt, in denen keine Leistung gegenüber dem Zuschussgeber vorliegt. Zum anderen führt der *EuGH* zu den Anforderungen an den unmittelbaren Zusammenhang zwischen Preis und Subvention aus, die Möglichkeit allein, dass eine Subvention sich auf die Preise der von der subventionierten Einrichtung erbrachten Leistungen auswirke, mache sie noch nicht steuerbar. Unmittelbar sei der Zusammenhang nur, wenn die Subvention für die Erbringung eines bestimmten Umsatzes gezahlt wird. Mit der Ausführung des Umsatzes müsse der Anspruch auf Auszahlung der Subvention einhergehen. Größere Rechtssicherheit bedeutet die Entscheidung nicht, denn wie der *BFH*⁵⁹ in seiner Rechtsprechung zur „Preisaußfüllung“ stellt auch der *EuGH* auf die jeweiligen Umstände des Einzelfalls ab.

6. Umsatzsteuerbefreiungsvorschriften

Besonders häufig musste der *EuGH* Fragen im Zusammenhang mit den Umsatzsteuerbefreiungstatbeständen klären, und zwar insbesondere mit der praktisch bedeutsamen Steuerbefreiung für Umsätze aus Vermietung und Verpachtung (Art. 13 Teil B lit. b 6. Richtlinie 77/388/EWG).

a) *Steuerbefreiung für Vermietungs- und Verpachtungsumsätze.* In der Rs. Amengual Far⁶⁰ beschäftigte sich der *EuGH* mit der Frage, welcher Spielraum den Mitgliedstaaten hinsichtlich der Steuerbefreiung von Umsätzen aus der Vermietung von Grundstücken zu Wohnzwecken (Art. 13 Teil B lit. b 6. Richtlinie 77/388/EWG) bei der Ausgestaltung des nationalen Rechts bleibt. Der *EuGH* betont, dass aus Art. 249 III EG lediglich die Verbindlichkeit der Richtlinie hinsichtlich des zu erreichenden Ziels folge, die Wahl von Form und Mittel jedoch den innerstaatlichen Stellen überlassen sei. Deshalb sei es in dem zur Entscheidung vorgelegten Fall gleichgültig, ob der spanische Gesetzgeber Vermietungsumsätze allgemein der Umsatzsteuer unterwerfe und nur Umsätze aus der Vermietung zu Wohnzwecken von der Steuer ausnehme oder ob er umgekehrt, Vermietungsumsätze generell von der Steuer befreie und die Vermietung zu anderen als Wohnzwecken von der Steuerbefreiung ausnehme.

Eine Frage von erheblicher Bedeutung auch für die deutsche Besteuerungspraxis liegt der Rs. Stockholm Lindöpark⁶¹ zu Grunde. Auf einer Vorlage des *Svea hovrätt* hielt der *EuGH* eine Vorschrift des schwedischen Mehrwertsteuerrechts, nach der die Vermietung von Sportanlagen – im

Ausgangsfall eines Golfplatzes – generell von der Steuer befreit ist, für mit 6. Richtlinie 77/388/EWG unvereinbar. Die in Art. 13 Teil A I lit. m 6. Richtlinie 77/388/EWG vorgesehene Steuerbefreiung für Dienstleistungen im Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung gelte nur für Dienstleistungen, die von Einrichtungen ohne Gewinnstreben erbracht werden. Die Steuerfreiheit der Vermietung von Sportanlagen kann auch nicht auf Art. 13 Teil B lit. b 6. Richtlinie 77/388/EWG gestützt werden, da es an der für die Annahme einer steuerbefreiten Grundstücksvermietung erforderlichen Dauer der Nutzungsüberlassung fehle. Von besonderer Bedeutung ist, dass der *EuGH* von einer einheitlich zu würdigenden Gesamtleistung ausgeht, so dass die bisherige Praxis der deutschen Finanzverwaltung, die Überlassung von Sportanlagen in eine steuerbefreite und eine steuerpflichtige Leistung aufzuteilen, nicht länger haltbar ist⁶². Dies entspricht auch der Entscheidung des *BFH* vom 31. 5. 2001⁶³.

In der Rs. Stichting Goed Wonen⁶⁴ hat der *EuGH* zunächst klargestellt, dass Art. 5 I und III 6. Richtlinie 77/388/EWG, der es den Mitgliedstaaten ermöglicht, die Übertragung von dinglichen Nutzungsrechten als Lieferung körperlicher Gegenstände zu behandeln, auch für die Begründung eines derartigen Rechts gilt. Sodann hat der *EuGH* ausgeführt, dass die Ermächtigung zur Befreiung der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken (Art. 13 Teil B lit. b und Teil C lit. a 6. Richtlinie 77/388/EWG) es den Mitgliedstaaten auch ermöglicht, die befristete Bestellung eines Nießbrauchsrechts von der Mehrwertsteuer zu befreien. In der Interpretation dessen, was als Vermietung und Verpachtung anzusehen ist, haben die Mitgliedstaaten ein weites Ermessen, da die 6. Richtlinie 77/388/EWG keine eigene Definition enthält.

In der Rs. Cantor Fitzgerald International⁶⁵ ging es um die Frage, ob die Übernahme der Rechte und Pflichten aus einem Mietvertrag durch einen Nachmieter eine steuerbefreite Grundstücksvermietung des Vormieters darstelle. Anders als im Fall Lubbock Fine⁶⁶, in dem der *EuGH* die vorzeitige Rückgabe einer Mietsache an den Vermieter unter Verzicht auf das Gebrauchsrecht unter Art. 13 Teil B lit. b 6. Richtlinie 77/388/EWG subsumiert hatte mit dem Argument, der Verzicht auf eine Leistung müsse steuerfrei sein, wenn die Leistung selbst steuerfrei sei, verneinte der *EuGH* die Anwendung von Art. 13 Teil B lit. b 6. Richtlinie 77/388/EWG in der hier vorliegenden Sachverhaltsgestaltung. Art. 13 Teil B lit. b 6. Richtlinie 77/388/EWG greife nur dann ein, wenn es um die Übertragung des Rechts auf Gebrauch eines Grundstücks geht. Dieses werde dem Nachmieter aber ausschließlich vom Vermieter und nicht vom Vormieter übertragen.

Ebenfalls mit der Steuerbefreiung für Vermietungs- und Verpachtungsumsätze hat sich der *EuGH* in der Rs. Mirror Group⁶⁷ auseinandergesetzt. Zu Grunde lag die recht spezielle Gestaltung eines Prestigemietvertrages, bei dem der Vermieter dem Mieter ein Entgelt dafür bezahlt, dass er einen Mietvertrag abschließt. Der *EuGH* stellt fest: In dem Abschluss eines Mietvertrages gegen ein Entgelt des Vermieters liegt grundsätzlich keine steuerbare Dienstleistung des Mieters. Anders ist dies nur, wenn sich der Vermieter

57) *EuGH*, Slg. 2001, I-9115 = UR 2002, 177 – Office des produits wallons ASBL.

58) S. grdl. *EuGH*, Slg. 1996, I-959 = EuZW 1996, 239 – Mohr.

59) Z. B. *BFH*, BStBl II 1997, 335 m. w. Nachw.

60) *EuGH*, Slg. 2000, I-527 = DStRE 2000, 257 = IStR 2000, 118 = UR 2000, 123 – Amengual Far.

61) *EuGH*, Slg. 2001, I-493 = DStRE 2001, 256 = IStR 2001, 149 = UR 2001, 153 – Stockholm Lindöpark.

62) Zu den Konsequenzen der Entscheidung s. *Dziadkowski*, UR 2001, 242.

63) *BFH*, BStBl II 2001, 658; s. hierzu die v. BMF erlassene Übergangsregelung BMF, Hinweis v. 15. 10. 2001 – V B 7 – S 7100 – 220/01, UR 2001, 509.

64) *EuGH*, Slg. 2001, I-683 = DStRE 2001, 1309 = IStR 2002, 21 = UR 2001, 484 – Stichting Goed Wonen.

65) *EuGH*, Slg. 2001, I-7257 = DStRE 2002, 38 = IStR 2001, 717 = UR 2001, 494 – Cantor Fitzgerald International.

66) *EuGH*, Slg. 1993, I-6665 – Lubbock Fine.

67) *EuGH*, Slg. 2001, I-7175 = DStRE 2002, 40 = IStR 2001, 778 = UR 2001, 490 – Mirror Group.

durch die Anwesenheit des Mieters in dem Objekt eine Steigerung der Vermietbarkeit erhofft. Dann kann in dem Abschluss des Mietvertrags eine steuerbare Werbedienstleistung liegen. Diese fällt nicht unter die Steuerbefreiung nach Art. 13 Teil B lit. b 6. Richtlinie 77/388/EWG, da das Eingehen einer Mietverpflichtung nicht mit der Vermietung eines Grundstücks gleichgesetzt werden kann.

b) *Steuerbefreiung für Versicherungs- und Wertpapierumsätze.* Die Reichweite der Steuerbefreiung für Versicherungsumsätze hat den *EuGH* in der Rs. Försäkringsaktiebolag Skandia⁶⁸ beschäftigt. Dabei versteht der *EuGH* als Versicherungsumsatz i. S. von Art. 13 Teil B lit. a 6. Richtlinie 77/388/EWG nur Versicherungsumsätze im eigentlichen Sinne, mit denen sich der Versicherer gegenüber dem Versicherten verpflichtet, gegen vorherige Zahlung einer Prämie beim Eintritt des Versicherungsfalls die bei Vertragsschluss vereinbarte Leistung zu erbringen. Entscheidend ist, dass der Versicherer das wirtschaftliche Risiko des Versicherungsfalls trägt. Hierin sieht der *EuGH* einen wesentlichen Unterschied zur Steuerbefreiung bestimmter Bankgeschäfte, die sich nicht auf das Bankgeschäft im eigentlichen Sinne beschränken.

Mit einer ähnlichen Frage war der *EuGH* hinsichtlich der Steuerbefreiung für Wertpapiergeschäfte in der Rs. CSC Financial Services Ltd. befasst⁶⁹. Art. 13 Teil B lit. d 5. Spiegelstrich 6. Richtlinie 77/388/EWG enthält eine Steuerbefreiung der Umsätze – einschließlich der Vermittlung, jedoch mit Ausnahme der Verwaltung und Verwahrung –, die sich auf Aktien, Anteile an Gesellschaften und Vereinigungen, Schuldverschreibungen und sonstige Wertpapiere beziehen. Bereits in der Vergangenheit hat sich der *EuGH* mit der Frage beschäftigt, für welche Tätigkeiten die Steuerbefreiung in Anspruch genommen werden kann⁷⁰. Wie bereits zuvor für Bankgeschäfte hat der *EuGH* herausgestellt, dass der Dienstleister für die *wesentlichen Schritte* der Wertpapierübertragung verantwortlich sein muss. Die Ausführung bloßer Hilfsleistungen reicht nicht. Ferner muss die Dienstleistung geeignet sein, Rechte und Pflichten der Parteien in Bezug auf Wertpapiere zu begründen, zu ändern oder zum Erlöschen zu bringen. Danach ist die Informationserteilung und Annahme und Bearbeitung von Anträgen zur Zeichnung von Wertpapieren durch ein Callcenter kein steuerbefreiter Wertpapiervermittlungsumsatz.

Beide Entscheidungen sind von erheblicher Relevanz beim Outsourcing einzelner Bank- und Versicherungsleistungen⁷¹.

c) *Steuerbefreiung grenzüberschreitender Beförderungsleistungen.* Art. 28 III lit. b 6. Richtlinie 77/388/EWG ermöglicht es den Mitgliedstaaten, für die Übergangszeit bereits bestehende Steuerbefreiungen weiterhin anzuwenden. Auf dieser Grundlage befreit Belgien die grenzüberschreitende Personenbeförderung per Flugzeug, nicht aber die grenzüberschreitende Personenbeförderung per Bus. In der vom *Tribunal de première instance Lüttich* vorgelegten Rs. *Idéal tourisme*⁷² entschied der *EuGH*, dass eine Ausweitung bestehender Steuerbefreiungen auch unter dem Aspekt des gemeinschaftsrechtlichen Gleichbehandlungsgebots nicht auf Art. 28 III lit. b 6. Richtlinie 77/388/EWG gestützt werden könne. Vielmehr wäre bei festgestellter Gleichsatzwidrigkeit die Steuerbefreiung für die ungerechtfertigt begünstigten Umsätze aufzuheben. Ob die Steuerbefreiung für grenzüberschreitende Personenbeförderung per Flugzeug bei gleichzeitiger Besteuerung der grenzüberschreitenden Personenbeförderung per Bus gegen das gemeinschaftsrechtliche Gebot der Gleichbehandlung verstößt, hat der *EuGH* jedoch offen gelassen mit dem Argument, der 6. Richtlinie 77/388/EWG seien diesbezüglich für den Übergangszeitraum noch keine Vorgaben zu entnehmen, da

Art. 28 6. Richtlinie 77/388/EWG den Mitgliedstaaten ihre Handlungsfreiheit belasse.

Dies bedeutet im Umkehrschluss, dass im Bereich der auf die Übergangsvorschriften gestützten nationalen Regeln das nationale Verfassungsrecht noch nicht vom Gemeinschaftsrecht überlagert werden kann, so dass, auch wenn Art. 28 III lit. b 6. Richtlinie 77/388/EWG den Mitgliedstaaten die Beibehaltung bestimmter Vorschriften erlaubt, diese noch nicht automatisch auch verfassungsrechtlich unbedenklich sind.

d) *Steuerbefreiung für Heilbehandlungen.* Auf Vorlage des *Landgerichts St. Pölten* hat der *EuGH* erneut bekräftigt, dass Steuerbefreiungsbegriffe eng auszulegen sind⁷³. Daher fällt die Erstellung eines anthropologisch-erbibiologischen Gutachtens als eine Leistung, die nicht der medizinischen Betreuung von Personen durch das Diagnostizieren und Behandeln einer Krankheit oder einer anderen Gesundheitsstörung dient, nicht unter die Steuerbefreiung für medizinische Leistungen nach Art. 13 Teil A I lit. c 6. Richtlinie 77/388/EWG.

Ebenfalls mit der Reichweite der Steuerbefreiungen für Heilbehandlungen befasste sich der *EuGH* anlässlich der Besteuerung von für die Versendung an Speziallabore gezahlten Entgelten in Frankreich⁷⁴. Hierin sah der *EuGH* einen Verstoß gegen Art. 13 Teil A I lit. b 6. Richtlinie 77/388/EWG, der eng mit der Heilbehandlung zusammenhängende Umsätze ebenfalls von der Umsatzsteuer befreit. Der *EuGH* wiederholt seine Rechtsprechung, dass Nebenleistung jede Leistung ist, die für den Kunden keinen eigenen Zweck hat, sondern nur der Erlangung der Hauptleistung dient⁷⁵.

e) *Modalitäten der Ausübung der Option für die Steuerpflicht.* In der vom *BFH* vorgelegten Rs. *Breitsohl*⁷⁶ hatte der *EuGH* außer über die Frage des Vorsteuerabzugs durch den erfolglosen Unternehmer⁷⁷ über die Modalitäten der Einräumung einer Option zur Steuerpflicht grundsätzlich steuerbefreiter Grundstücksumsätze zu entscheiden. Zunächst hat der *EuGH* festgestellt, dass § 9 I UStG nur insoweit auf Art. 13 Teil C lit. b i. V. mit Teil B lit. g 6. Richtlinie 77/388/EWG gestützt werden kann, als es sich nicht um eine Lieferung von Gebäuden und Gebäudeanteilen handelt, die vor dem Erstbezug erfolgt ist (Art. 4 III lit. a 6. Richtlinie 77/388/EWG). Eine Grundlage findet § 9 I UStG jedoch in der Übergangsvorschrift des Art. 28 III lit. b, c i. V. mit Anhang F Nr. 16, Anhang G Nr. 1 lit. b 6. Richtlinie 77/388/EWG. Aus der Formulierung „Lieferung von Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden“ in Art. 4 III lit. a 6. Richtlinie 77/388/EWG folgert der *EuGH*, dass das Optionsrecht nur einheitlich ausgeübt werden könne.

Bedeutsam ist die Entscheidung, weil sich der *EuGH* von den in der Rs. *Armbrecht* zur Teilbarkeit von Gebäude und Grundstücken aufgestellten Grundsätzen distanziert⁷⁸. Hatte er dort eine beliebige Teilbarkeit von Gebäuden und

68) *EuGH*, Slg. 2001, I-1951 = DStRE 2002, 770 = IStR 2001, 281 = UR 2001, 157 – Försäkringsaktiebolag Skandia.

69) *EuGH*, Slg. 2001, I-10237 = DStRE 2002, 236 = IStR 2002, 55 = UR 2002, 84 – CSC Financial Services Ltd.

70) *EuGH*, Slg. 1997, I-3017 = EuZW 1997, 603 – Sparekassernes Datacenter (SDC).

71) Hierzu *Menner/Herrmann*, UR 2001, 229.

72) *EuGH*, Slg. 2000, I-6049 = DStRE 2000, 924 = IStR 2000, 564 = UR 2000, 381 – *Idéal tourisme*.

73) *EuGH*, Slg. 2000, I-6795 = IStR 2000, 594 = UR 2000, 432.

74) *EuGH*, Slg. 2001, I-249 = DStRE 2001, 163 L = UR 2000, 62 – Kommission/Frankreich.

75) Zuvor *EuGH*, Slg. 1999, I-973 = DStRE 1999, 271 = IStR 1999, 205 – CPP.

76) *EuGH*, Slg. 2000, I-4321 = DStRE 2000, 881 = IStR 2000, 466 = UR 2000, 329 m. Anm. *Widmann – Breitsohl*.

77) Hierzu u. III.8.c

78) *EuGH*, Slg. 1995, I-2775 = EuZW 1995, 736 = NJW 1996, 41 – *Armbrecht*.

Gebäudeteilen zur Abgrenzung zwischen unternehmerischem und nichtunternehmerischem Bereich zugelassen, so soll die Aufteilung eines einheitlich unternehmerischen Umsatzes in einen steuerbefreiten und einen nichtsteuerbefreiten Teil nicht möglich sein. Bei der Entscheidung für die Ausübung der Option ist daher in Zukunft zu beachten, dass nur noch einheitlich für Gebäude und Grund und Boden optiert werden kann. Dies gilt allerdings nur, wenn beides dem unternehmerischen Bereich zugeordnet ist. Ist hingegen nur das Gebäude oder Teile des Gebäudes dem unternehmerischen Bereich zugeordnet, das Grundstück aber dem nichtsteuerbaren Privatbereich, so stellt sich die Frage der Option von vornherein nur für das unternehmerisch gelieferte Gebäude bzw. den Gebäudeanteil⁷⁹.

7. Steuersatz

Eine weitere Entscheidung⁸⁰ zur Erhebung von Straßenbenutzungsgebühren betraf die Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes nach Art. 12 III lit. a 6. Richtlinie 77/388/EWG in Spanien. Anders als in der bereits erwähnten Entscheidung zum ermäßigten Steuersatz für die Maut auf die Benutzung der Tejo-Brücke, war im vorliegenden Fall Art. 4 V 6. Richtlinie 77/388/EWG nicht einschlägig, so dass sich die Frage nach dem Steuersatz stellte. Eine Ermächtigungsgrundlage für die Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes verneinte der *EuGH* jedoch, insbesondere sei Anhang H Kategorie 5 („Beförderung von Personen und Gepäck“) nicht einschlägig. Die Gestattung der Benutzung einer Straßenanlage dient nicht der Beförderung, sondern gibt dem Nutzer die Möglichkeit, eine Strecke unter besseren Bedingungen zurückzulegen. Nachdem sich Spanien darauf berufen hatte, dass es auf die Zulässigkeit des ermäßigten Steuersatzes vertraut habe, hat der *EuGH* darüber hinaus allgemeine Ausführungen dahingehend gemacht, dass Vertrauensschutz nur von Privatpersonen nicht aber von Regierungen gegenüber Entscheidungen der Kommission oder des *EuGH* geltend gemacht werden kann⁸¹. Es wäre schön, wenn sich auch das *BVerfG* zu derartig klaren Aussagen durchringen und nicht der Budgetsicherheit des Staates durch großzügige Unvereinbarkeitsaussprüche mit ex-nunc oder gar nur pro-futuro-Wirkung auf Kosten der Steuerpflichtigen Vorrang vor der Beseitigung von Verfassungsverstößen einräumen würde.

Mit dem Begriff der freien Berufe beschäftigte sich der *EuGH* in der Rs. Christiane Urbing-Adam⁸² anlässlich der Frage der Anwendbarkeit eines ermäßigten Steuersatzes auf der Grundlage von Art. 12 IV, 28 II lit. e i. V. mit Anhang F 6. Richtlinie 77/388/EWG. Dabei sah er die Gemeinsamkeit der in Anhang F Nr. 2 6. Richtlinie 77/388/EWG aufgezählten Tätigkeiten darin, dass sie einen „ausgesprochen intellektuellen Charakter haben, eine hohe Qualifikation verlangen und gewöhnlich einer genauen und strengen berufsständischen Regelung unterliegen. Bei der Ausübung hat das persönliche Element besondere Bedeutung“. Die Entscheidung kann sich für das deutsche Recht, das keine Steuersatzermäßigung für freiberufliche Einkünfte enthält, lediglich auf die Bestimmung der heilberuflichen Tätigkeiten i. S. von § 4 Nr. 14 UStG auswirken. Zwar hat das *BVerfG*⁸³ entschieden, dass es nicht darauf ankommen kann, ob die heilberufliche Tätigkeit freiberufliche Tätigkeit i. S. von § 18 EStG ist, der *BFH* hat diese Frage aber dem *EuGH* zur Entscheidung vorgelegt⁸⁴.

Mit Urteil vom 8. 3. 2001⁸⁵ hat der *EuGH* auf eine Klage der Kommission festgestellt, dass die Anwendung eines ermäßigten Mehrwertsteuersatzes von 5% durch die portugiesische Republik auf bestimmte Weine und landwirtschaftliche Geräte gegen Art. 12 III 6. Richtlinie 77/388/EWG verstößt. Zwar handle es sich um in Anlage H aufgeführte Gegenstände, für die bereits vor dem 1. 1. 1991 ein ermäßigter Mehrwertsteuersatz galt, indes muss dieser ermäßigte Mehrwertsteuersatz mindestens 12% betragen. Dagegen akzeptierte der *EuGH* in einem von der Kommission gegen die Französische Republik angestregten Verfahren⁸⁶

einen unter dem von Art. 12 III lit. a Unterabs. 3 6. Richtlinie 77/388/EWG vorgegebenen ermäßigten Mindeststeuersatz von 5% liegenden ermäßigten Steuersatz von 2,1% auf der Grundlage von Art. 28 II lit. a 6. Richtlinie 77/388/EWG.

8. Vorsteuerabzug

a) *Kein Vorsteuerabzug für Leistungen von Nichtunternehmern.* Auf eine Klage der Kommission gegen die Niederlande hatte der *EuGH* über eine Regelung des niederländischen Umsatzsteuerrechts zu entscheiden, die es Arbeitgebern ermöglichte, für die ihren Arbeitnehmern für die berufliche Benutzung von Privatfahrzeugen gewährte Erstattung einen Vorsteuerabzug geltend zu machen⁸⁷. Der *EuGH* lässt keinen Zweifel daran, dass diese Vorschrift mit Art. 17 II lit. a 6. Richtlinie 77/388/EWG unvereinbar ist. Denn zum einen ist der Arbeitnehmer nicht Unternehmer i. S. von Art. 4 6. Richtlinie 77/388/EWG, dies ist aber Voraussetzung für die Gewährung des Vorsteuerabzugs, zum anderen erfüllt der Sachverhalt nicht die Voraussetzungen von Art. 5 6. Richtlinie 77/388/EWG, weil die berufliche Nutzung des Privatfahrzeuges durch den Arbeitnehmer nicht als Lieferung an den Arbeitgeber angesehen werden kann.

b) *Vorsteuerabzug aus Umsätzen in der Gründungsphase.* Vorschriften, die den Vorsteuerabzug aus Eingangsumsätzen in der Gründungsphase eines Unternehmens an zusätzliche Voraussetzungen knüpfen, sind mit Art. 17 6. Richtlinie 77/388/EWG nicht vereinbar. Dies entschied der *EuGH*⁸⁸ auf eine Vorlage des *Tribunal Económico-Administrativa de Catalunya*, das Vorschriften des spanischen Umsatzsteuerrechts vorgelegt hatte, die das Recht auf Vorsteuerabzug vor der gewohnheitsmäßigen Aufnahme von Umsätzen an die Stellung eines ausdrücklichen Antrags und die Einhaltung einer Frist von einem Jahr zwischen Antragstellung und tatsächlichem Beginn der besteuerten Umsätze knüpfen. Die Nichteinhaltung führte zum Verlust des Anspruchs bzw. dazu, dass dieser erst nach Beginn der gewohnheitsmäßigen Umsätze ausgeübt werden konnte.

Der *EuGH* führt aus, der Grundsatz der Neutralität fordere, den Vorsteuerabzug bereits für die ersten Investitionsausgaben sofort mit Beginn der wirtschaftlichen Tätigkeit zu gewähren (Grundsatz des Sofortabzugs)⁸⁹. Zwar seien die Mitgliedstaaten nicht gehindert, zur Missbrauchsabwehr objektive Nachweise für die Absicht der Aufnahme einer zu steuerpflichtigen Umsätzen führenden Tätigkeit zu verlangen, indes hielt er die Einschränkungen mit der Folge des vollständigen Verlusts des Vorsteuerabzugs für unverhältnismäßig.

c) *Vorsteuerabzug trotz Ausbleibens steuerpflichtiger Ausgangsumsätze.* Eine Frage, mit der sich der *EuGH* immer wieder beschäftigt hat, ist, ob der Vorsteuerabzug auch dann zu gewähren ist, wenn es später nicht zu steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen kommt. Dieses Problem stellt sich zum einen in Fällen des Fehlschlagens der wirtschaftlichen Tä-

79) Zu den Konsequenzen für die Gestaltungspraxis *Widmann*, UR 2000, 335 (336).

80) *EuGH*, Slg. 2001, I-445 = UR 2001, 210 – Kommission/Spanien.

81) *EuGH*, Slg. 2001, I-445 Rdnr. 24.

82) *EuGH*, Slg. 2001, I-7467 = DStRE 2002, 112 = IStR 2001, 718 = UR 2001, 497 – Christiane Urbing-Adam.

83) *BVerfGE* 101, 132 = NJW 2000, 859 = BStBl II 2000, 155; *BVerfG*, DStRE 2000, 203 = BStBl II 2000, 158.

84) *BFHE* 191, 76 = NZG 2000, 901 = IStR 2000, 361 = BB 2000, 970.

85) *EuGH*, Slg. 2001, I-1699 = UR 2001, 161 – Kommission/Portugal.

86) *EuGH*, Slg. 2001, I-3369, = UR 2001, 352 – Kommission/Frankreich.

87) *EuGH*, Slg. 2001, I-8265 = DStRE 2002, 708 = IStR 2002, 97 – Kommission/Niederlande.

88) *EuGH*, Slg. 2000, I-1577 = DStRE 2000, 425 = IStR 2000, 216 = UR 2000, 209 – Gabalfrija SL u. a.

89) Ebenso *EuGH*, Slg. 1985, 655 Rdnr. 23 – Rempelman; *EuGH*, Slg. 1996, I-857 Rdnr. 16 = EuZW 1996, 241 – INZO.

tigkeit, zum anderen bei nachträglichem Eingreifen von Steuerbefreiungen.

So hat der *EuGH* in der Rs. Breitsohl⁹⁰ auf Vorlage des *BFH*⁹¹ entschieden, dass als Steuerpflichtiger i. S. von Art. 4 6. Richtlinie 77/388/EWG gilt, wer die durch objektive Anhaltspunkte belegte Absicht hat, eine wirtschaftliche Tätigkeit selbstständig auszuführen, und erste Investitionsausgaben für diese Zwecke tätigt. Der Vorsteuerabzug ist daher auch dann zu gewähren, wenn bereits im Zeitpunkt seiner Geltendmachung feststeht, dass die beabsichtigte Tätigkeit nicht zu steuerbaren Umsätzen führen wird. Der *EuGH* versteht das Recht auf Vorsteuerabzug als Recht auf *sofortigen* Vorsteuerabzug.

Ebenfalls mit dem Schicksal des Vorsteuerabzugs bei ausbleibenden steuerpflichtigen Umsätzen musste sich der *EuGH* auf Grund eines weiteren Vorabentscheidungsersuchens des *BFH*⁹² in der Rs. Grundstücksgemeinschaft Schlossstraße⁹³ befassen. Der Steuerpflichtige hatte in seinen Umsatzsteuererklärungen 1992 bis 1994 auf die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 lit. a UStG für Umsätze aus Vermietung und Verpachtung verzichtet und den Vorsteuerabzug bzgl. der Gebäudeerstellungskosten geltend gemacht. Das Finanzamt setzte entsprechend den Umsatzsteuererklärungen Vorsteuervergütungen unter Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) fest. Später erließ das Finanzamt bzgl. der Umsatzsteuerbescheide 1992 und 1993 Änderungsbescheide und für das Jahr 1994 einen ersten Steuerbescheid, in denen der Vorsteuerabzug angesichts der durch das StMBG⁹⁴ zum 1. 1. 1994 vorgenommenen Änderung von § 9 II UStG versagt wurde.

Dem *EuGH* wurden zwei Fragen vorgelegt, zum einen ob der Grundsatz, dass der Vorsteuerabzug zu gewähren ist, auch wenn es auf Grund von vom Willen des Steuerpflichtigen unabhängigen Umständen später nicht zur Ausführung steuerpflichtiger Umsätze kommt, auch dann gilt, wenn die Ursache in einer Gesetzesänderung begründet liegt, zum anderen ob das Recht auf Vorsteuerabzug in diesen Fällen auch dann erhalten bleibt, wenn die Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stand.

Wiederum bekräftigte der *EuGH* den Grundsatz sofortigen Vorsteuerabzugs bereits für die ersten Investitionsausgaben, ohne dass die Aufnahme des tatsächlichen Betriebes des Unternehmens abgewartet werden müsse. Die tatsächliche oder beabsichtigte Verwendung des Gegenstandes für unternehmerische Zwecke wirke sich nur bei einer etwaigen Berichtigung auf der Grundlage von Art. 20 6. Richtlinie 77/388/EWG aus. Dies ergebe sich unzweifelhaft aus Art. 17 I 6. Richtlinie 77/388/EWG, wonach das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, sobald der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht.

Dies gilt angesichts der gemeinschaftsrechtlichen Grundsätze des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit auch im Falle der rückwirkenden Aufhebung eines Optionsrechts⁹⁵. Hat der Steuerpflichtige darauf vertraut, den Vorsteuerabzug in Anbetracht späterer steuerpflichtiger Umsätze geltend zu machen, so kann ihm dieses Recht nicht rückwirkend durch Aufhebung der Optionsmöglichkeit genommen werden. Hieran ändert auch die Festsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung nichts, da diese nur die Möglichkeiten der Finanzverwaltung erweitern kann, Umsatzsteuerbescheide auf Grund einer Änderung der *tatsächlichen* Umstände zu ändern, etwa im Fall einer erst im nachhinein offenbar gewordenen betrügerischen oder missbräuchlichen Vorspiegelung einer in Wirklichkeit nicht geplanten unternehmerischen Nutzung.

Die Entscheidung birgt eine Reihe interessanter Aspekte. Zum einen bekräftigt sie nochmals den sowohl in der zeitgleich ergangenen Entscheidung Breitsohl als auch in den früheren Entscheidungen Gabalfrisa⁹⁶ und INZO⁹⁷ aufgestellten Grundsatz sofortigen Vorsteuerabzugs. Der Abzug ist nicht durch die spätere Entwicklung bedingt, so dass das Instrument der Festsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung, wie es bisher von der deutschen Finanzverwaltung praktiziert wird⁹⁸, leer läuft⁹⁹. Darüber hinaus kommt dem

Urteil aber auch bezüglich der zukünftigen Ausgestaltung von Gesetzesänderungen durch den nationalen Gesetzgeber Bedeutung zu. Zwar handelt es sich bei der nachträglichen Aufhebung des Optionsrechtes um eine eher seltene Konstellation, ähnliche Auswirkungen hat aber die rückwirkende Einführung von Steuerbefreiungen. Diese primär günstige, und damit nach der Rechtsprechung des *BVerfG* nicht dem rechtsstaatlichen Rückwirkungsverbot unterliegende Gesetzesänderung ist insoweit zweischneidig, als sie nachträglich den Vorsteuerabzug entfallen lässt. Auf der Grundlage der Entscheidung Grundstücksgemeinschaft Schlossstraße muss eine derartige rückwirkende Einführung von Steuerbefreiungen für den Rückwirkungszeitraum zumindest ein Optionsrecht vorsehen¹⁰⁰, wie es der Gesetzgeber kürzlich bei der rückwirkenden Erstreckung von § 4 Nr. 14 UStG¹⁰¹ auf Sprachheilpädagogien in § 27 I a UStG eingeräumt hat.

d) *Direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen Eingangs- und steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen.* Gem. Art. 17 V 6. Richtlinie 77/388/EWG, der bei der Auslegung von Art. 17 II 6. Richtlinie 77/388/EWG heranzuziehen ist, entsteht der Anspruch auf Vorsteuerabzug nur, wenn die bezogenen Gegenstände oder Dienstleistungen direkt und unmittelbar mit Ausgangsumsätzen zusammenhängen, die das Recht auf Vorsteuerabzug eröffnen. Die Anwendung dieser Grundsätze und die Feststellung des direkten und unmittelbaren Zusammenhangs ist Sache der nationalen Gerichte. Aus der Wirkung der Mehrwertsteuer als Kostenelement folgte der *EuGH* in der Rs. Midland Bank¹⁰², dass die Eingangsumsätze in der Regel vor den Ausgangsumsätzen ausgeführt werden müssen, um einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang zu bejahen. Juristische Beratung, die der Steuerpflichtige im Rahmen der Abwicklung eines Umsatzes in Anspruch nimmt, steht demnach nicht in direktem und unmittelbarem Zusammenhang mit diesem Umsatz, sondern mit der Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen. Als Teil der Gesamtkosten bestimmt sich das Recht auf Vorsteuerabzug folglich nach der Gesamttätigkeit, so dass gem. Art. 17 V 6. Richtlinie 77/388/EWG die Mehrwertsteuer nur zum Teil abgezogen werden kann, soweit zur Gesamttätigkeit auch steuerbefreite Umsätze gehören.

Ebenfalls mit dem Zusammenhang zwischen Eingangs- und steuerbaren Ausgangsumsätzen hat sich der *EuGH* in der Rs. Abbey National plc.¹⁰³ im Fall von nach nationalem Recht nicht steuerbaren (Teil-)Vermögensübertragungen (vgl. § 1 I a UStG)¹⁰⁴

90) *EuGH*, Slg. 2000, I-4321 = DStRE 2000, 881 = IStR 2000, 466 = UR 2000, 329 m. Anm. Widmann – Breitsohl.

91) *BFHE* 186, 475 = DStR 1998, 1870 = IStR 1999, 21 = UR 1999, 26.

92) *BFHE* 186, 468 = DStR 1998, 1874 = IStR 1999, 18 = UR 1999, 30.

93) *EuGH*, Slg. 2000, I-4279 = DStRE 2000, 877 = IStR 2000, 469 = UR 2000, 336 m. Anm. Widmann – Grundstücksgemeinschaft Schlossstraße.

94) Gesetz zur Bekämpfung des Missbrauchs und zur Bereinigung des Steuerrechts v. 21. 12. 1993, BGBl I 1993, 2310.

95) *EuGH*, Slg. 1998, I-8153 Rdnr. 26 = DStRE 1999, 28 = IStR 1999, 16 – Belgocodex.

96) *EuGH*, Slg. 2000, I-1577 = DStRE 2000, 425 = IStR 2000, 216 = UR 2000, 209 – Gabalfrisa SL u. a.

97) *EuGH*, Slg. 1996, I-857 = EuZW 1996, 241 – INZO.

98) Abschn. 19 Abs. 3 – 5 UStR 2000.

99) Bedauernd Widmann, UR 2000, 341 f.

100) Hierzu Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, Köln Habil. 2002, S. 516 ff.

101) Durch Steuerbereinigungsgesetz 1999 v. 22. 12. 1999, BGBl I 1999, 2601.

102) *EuGH*, Slg. 2000, I-4177 = DStRE 2000, 927 = IStR 2000, 591 = UR 2000, 342 – Midland Bank.

103) *EuGH*, Slg. 2001, I-1361 = DStRE 2001, 318 = IStR 2001, 180 = UR 2001, 164 m. Anm. Wäger – Abbey National plc.

104) Rechtsgrundlage: Art. 5 VIII 6. Richtlinie 77/388/EWG.

beschäftigt. Kosten, die durch zur Abwicklung der Vermögensübertragung in Anspruch genommene Dienstleistungen entstehen, ordnet der *EuGH* der Gesamttätigkeit der Veräußerers zu. Sie gehören zu seinen Gemeinkosten. Die hierauf entfallende Mehrwertsteuer ist nach Maßgabe der Steuerbarkeit dieser Gesamttätigkeit abziehbar. Der volle Abzug ist möglich, wenn die Dienstleistungen, die der Übertragende für die Durchführung der Übertragung in Anspruch genommen hat, in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit einem klar abgegrenzten Teil seiner wirtschaftlichen Tätigkeit steht, die voll steuerpflichtig ist. Ansonsten kommt ein Pro-Rata-Abzug in Betracht.

e) *Vorsteuerabzug bei Holdinggesellschaften*. Drei Entscheidungen des *EuGH* bringen Klärung in der Frage des Vorsteuerabzugs von Holdinggesellschaften.

Zunächst hat der *EuGH* in den Rs. Floridienne SA und Berginvest SA¹⁰⁵, Cibo Participations SA¹⁰⁶ und Welthgrove BV¹⁰⁷ ausgeführt, dass der bloße Erwerb und das Halten einer Beteiligung keine wirtschaftliche Tätigkeit i. S. von Art. 4 6. Richtlinie 77/388/EWG darstellt. Eine solche kann zwar als administrative, finanzielle, kaufmännische oder technische Dienstleistung in aktiven Eingriffen in die Verwaltung der Tochtergesellschaften liegen, ist aber nur dann steuerbar, wenn sie gegen Entgelt erfolgt. Entgeltlich werden diese Leistungen nur dann erbracht, wenn sie gesondert vergütet werden. Demgegenüber sind die von der Tochtergesellschaft empfangenen Dividenden Beteiligungsertrag und kein Entgelt für eine Dienstleistung i. S. von Art. 11 6. Richtlinie 77/388/EWG. Damit steht nun eindeutig fest: Der *EuGH* spricht der reinen Holding die Unternehmereigenschaft ab.

Bis hierhin bewegte sich der *EuGH* auf dem Boden seiner ständigen Rechtsprechung. Neu sind hingegen die Ausführungen zu den sich für die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs ergebenden Konsequenzen. Nach Ansicht des *EuGH* müssen von Tochtergesellschaften gezahlte Dividenden- und Darlehenszinseinnahmen bei der Ermittlung der Pro-Rata-Sätze nach Art. 19 6. Richtlinie 77/388/EWG außer Ansatz bleiben. Da Dividenden und Darlehenszinsen nicht mehrwertsteuerpflichtig sind, dürfen sie auch bei der Aufteilung des Vorsteuerabzugs im Verhältnis der zum Vorsteuerabzug berechtigenden und den Vorsteuerabzug ausschließenden Umsätze nicht berücksichtigt werden. Dies gilt für alle Fälle, in denen die Verwaltungstätigkeit der Holdinggesellschaft den Tochtergesellschaften als gesellschaftsrechtlicher Beitrag geleistet wird. Lediglich wenn die Holdinggesellschaft daneben gesondert entgeltliche Verwaltungsleistungen erbringt, sind die Umsätze hieraus mehrwertsteuerpflichtig und gehen folglich auch in die Ermittlung der Höhe des Vorsteuerabzugs ein.

Wie bereits in der Rs. Abbey National plc.¹⁰⁸ war in der Rs. Cibo Participations zudem über die Zuordnung von durch den Erwerb von Beteiligungen entstehenden Transaktionskosten zu entscheiden. Der *EuGH* hat diese seit langem schwelende Streitfrage¹⁰⁹ dahingehend gelöst, dass derartige Transaktionskosten den Gemeinkosten der Holding zuzuordnen sind. Zwar könne kein direkter und unmittelbarer Zusammenhang mit konkreten Ausgangsumsätzen der Holding hergestellt werden, indes gebiete der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer, dass auf Unternehmerebene vollständig von der Mehrwertsteuer entlastet werde. Daher müsse die auf die Transaktionskosten entfallende Mehrwertsteuer nach Maßgabe der Steuerpflicht der Gesamttätigkeit abgezogen werden können. Dass diese Transaktionskosten dem Bezug nichtsteuerbarer Dividenden dienen, soll hieran nichts ändern – ein Ergebnis das angesichts von Art. 17 II 6. Richtlinie 77/388/EWG überrascht.

Die Auswirkungen dieser Entscheidungen auf das deutsche Umsatzsteuerrecht erschließen sich nicht auf den ersten Blick. Denn nach § 15 IV UStG wird auf der Grundlage von Art. 17 V 3 lit. c 6. Richtlinie 77/388/EWG statt

des Pro-Rata-Verfahrens die Aufteilung des Vorsteuerabzugs zu den zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsätzen durch direkte wirtschaftliche Zuordnung vorgenommen. Der Entscheidung Cibo Participations kommt jedoch insofern erhebliches Gewicht zu, als es nicht länger möglich ist, die Vorsteuer auf Transaktionskosten mit dem Argument, sie seien wirtschaftlich den nichtsteuerbaren Dividenden zuzurechnen, vom Abzug auszuschließen. Zudem ist klargestellt, dass – soweit die Holding überhaupt als Unternehmer anzusehen ist – ein Ausschluss des Vorsteuerabzugs nur dann eingreift, wenn die Holding den Vorsteuerabzug nach § 15 II UStG ausschließende Umsätze tätigt. Dividendeneinkünfte gehören nicht zu den vorsteuerausschließenden Umsätzen.

f) *Ausgestaltung der Vorsteuererstattung*. Mit dem Spielraum, den Art. 18 IV 6. Richtlinie 77/388/EWG den Mitgliedstaaten bei der Festlegung der Einzelheiten der Erstattung eines Mehrwertsteuerüberschusses belässt, beschäftigte sich der *EuGH* anlässlich einer italienischen Regelung, nach der die Erstattung von Mehrwertsteuerüberschüssen durch die Zuteilung von Staatsanleihen erfolgte¹¹⁰. Der *EuGH* führt aus, dass bei der Ausfüllung des Gestaltungsspielraumes die Grundsätze der Neutralität des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems gewahrt werden müssen. Dies erfordert, dass der Steuerpflichtige die Erstattung innerhalb angemessener Zeit durch Zahlung flüssiger Mittel oder in gleichwertiger Weise erhält. Im konkreten Fall verneinte dies der *EuGH*, da die Staatsanleihen erst 5 bis 10 Jahre nach ihrer Emission fällig wurden.

g) *Stillhalteklausele* (Art. 17 VI Unterabs. 2 6. Richtlinie 77/388/EWG). In zwei Entscheidungen hat der *EuGH* anhand von Maßnahmen der Französischen Republik zu den Konsequenzen der Stillhalteklausele des Art. 17 VI Unterabs. 2 6. Richtlinie 77/388/EWG Stellung genommen, die es den Mitgliedstaaten erlaubt, im Zeitpunkt des In-Kraft-Tretens der 6. Richtlinie 77/388/EWG am 1. 1. 1979 vorhandene Vorsteuerabzugsverbote und -beschränkungen beizubehalten. Der *EuGH* hat ausgeführt¹¹¹, dass eine Änderung von am 1. 1. 1979 vorhandenen Einschränkungen des Vorsteuerabzugs nicht gegen das Stillhaltegebot des Art. 17 VI Unterabs. 2 6. Richtlinie 77/388/EWG verstößt, wenn diese eingeschränkt werden, weil dies im Ergebnis nur bedeute, dass der Mitgliedstaat dem eigentlichen Ziel, dem uneingeschränkten Vorsteuerabzug, näher komme¹¹². Dagegen verstößt ein Mitgliedstaat gegen Art. 17 VI 6. Richtlinie 77/388/EWG, wenn er ein nach der Übergangsregelung zulässiges Verbot des Vorsteuerabzugs vorübergehend lockert, um es dann erneut einzuführen¹¹³.

h) *Anforderungen an die Ermächtigung zu Sondermaßnahmen nach Art. 27 6. Richtlinie 77/388/EWG*. Gem. Art. 27 6. Richtlinie 77/388/EWG kann der Rat die Mitgliedstaaten zu von der Richtlinie abweichenden Sonderregelungen ermächtigen, um die Steuererhebung zu vereinfachen oder Steuerhinterziehungen und -umgehungen zu verhüten. In

105) *EuGH*, Slg. 2000, I-9567 = DStRE 2000, 1268 = IStR 2001, 15 = UR 2000, 530 – Floridienne SA und Berginvest SA.

106) *EuGH*, Slg. 2001, I-6663 = NZG 2001, 1129 = DStR 2001, 1795 = IStR 2001, 681 = UR 2001, 500 m. Anm. Wäger – Cibo Participations SA.

107) *EuGH*, Slg. 2001, I-5679 = DStRE 2001, 1180 = UR 2001, 533 – Welthgrove BV.

108) *EuGH*, Slg. 2001, I-1361 = DStRE 2001, 318 = IStR 2001, 180 = UR 2001, 164 m. Anm. Wäger – Abbey National plc.

109) Eggers/Koif, DB 2001, 298; Robisch, UR 2001, 100; v. Wallis, in: Festschr. f. Rädler, 1999, S. 639 ff.

110) *EuGH*, Slg. 2001, I-8195 = UR 2001, 541 – Kommission/Italien.

111) *EuGH*, Slg. 2001, I-4493 = UR 2001, 405 – Kommission/Frankreich.

112) So auch schon für Einschränkungen von auf die Übergangsvorschrift des Art. 28 6. Richtlinie 77/388/EWG gestützten Mehrwertsteuerbefreiungstatbeständen in *EuGH*, Slg. 1999, I-2491 – Norbury Developments.

113) *EuGH*, Slg. 2001, I-4539 = UR 2001, 407 – Kommission/Frankreich.

der Rs. Ampafrance und Sanofi Synthelabo¹¹⁴ beschäftigte sich der *EuGH* mit den Anforderungen an die Gültigkeit derartiger Ermächtigungen. Grundlage war eine an Frankreich gerichtete Ermächtigung aus dem Jahr 1989, die es erlaubte, Repräsentations- und Unterkunfts-kosten zu Gunsten von Führungskräften und Personal des Unternehmens vom Vorsteuerabzug auszuschließen, um Steuerhinterziehungen und -umgehungen zu verhindern. Der *EuGH* hielt die Ermächtigung für unwirksam, da der vollständige Ausschluss des Vorsteuerabzugs zur Verhütung von Steuerhinterziehungen nicht erforderlich gewesen sei. Als weniger beeinträchtigendes Mittel hätte den Steuerpflichtigen jedenfalls der Nachweis ermöglicht werden müssen, dass keine Steuerhinterziehung oder -umgehung vorliegt.

Für das deutsche Umsatzsteuerrecht ist die Entscheidung von Interesse im Hinblick auf die Einschränkungen des Vorsteuerabzugs für geringfügig unternehmerisch genutzte Gegenstände durch § 15 I 2 UStG sowie das Vorabentscheidungsersuchen des *BFH* bzgl. § 15 I b UStG¹¹⁵. Vor dem Hintergrund der vorliegenden Entscheidung ist zweifelhaft, ob die rückwirkend erteilte Ratsermächtigung vom 28. 2. 2002 die Beschränkung des Vorsteuerabzugs für gemischt genutzte Fahrzeuge auf 50% trägt, zumal auch § 15 I b UStG dem Steuerpflichtigen keinen anderweitigen Nachweis ermöglicht.

i) *Vorsteuerabzug für in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Unternehmer*. In der Rs. *Société Monte Dei Paschi Di Siena*¹¹⁶ hatte der *EuGH* darüber zu entscheiden, ob sich der Vorsteuerabzug bei einem in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen nach den Verhältnissen des Tätigkeits- oder des Ansässigkeitsstaates richtet. Die Entscheidung steht in einer Linie zur Rs. *Debouche*¹¹⁷, in der der *EuGH* zu Art. 17 III lit. a 6. Richtlinie 77/388/EWG entschieden hat, dass sich der Vorsteuererstattungsanspruch eines Steuerpflichtigen, der in einem anderen Staat als seinem Ansässigkeitsstaat Ausgaben tätigt, danach richtet, ob er im Ansässigkeitsstaat steuerpflichtige Umsätze ausführt. Ist die Tätigkeit im Ansässigkeitsstaat steuerbefreit, so kann er auch in dem anderen Staat keinen Anspruch auf Erstattung der dort gezahlten Mehrwertsteuer geltend machen. Die Entscheidung *Société Monte Dei Paschi Di Siena* bringt diesen Grundsatz auch für die Fälle zur Anwendung, in denen ein Recht auf Vorsteuerabzug für die im Ansässigkeitsstaat ausgeführten Umsätze auf einen Teil der Umsätze begrenzt ist. In diesem Fall ist auch der Vorsteuererstattungsanspruch im anderen Mitgliedstaat auf den steuerpflichtigen Teil der im ersten Mitgliedstaat ausgeführten Umsätze beschränkt. Ist anhand dieses Maßstabes des Pro-Rata-Satz-erstattungs-fähiger Vorsteuer ermittelt, so richtet sich die konkrete Höhe des Vorsteuerabzugs nach den Vorschriften des anderen Staates (Mitgliedstaat der Erstattung).

9. Rechnung

Auf Vorlage des *BFH* vom 15. 10. 1998¹¹⁸ hatte der *EuGH* in der Rs. *Schmeink & Cofreth und Manfred Strobel*¹¹⁹ zu klären, ob die Ausstellerhaftung des § 14 II und III UStG mit Art. 21 Nr. 1 6. Richtlinie 77/388/EWG vereinbar ist. Der *EuGH* hat dies verneint. Er hielt die Haftung dann für nicht gerechtfertigt, wenn der Aussteller durch rechtzeitige Berichtigung der Rechnung die Gefährdung des Steueraufkommens vollständig beseitigt. Der Grundsatz der Neutralität verlange, dass zu Unrecht in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer berichtigt werden kann, ohne dass eine derartige Berichtigung vom guten Glauben des Ausstellers abhängig gemacht werden darf. Ausdrücklich tritt der *EuGH* der § 14 III UStG beigemessenen Abschreck- und Sanktionsfunktion entgegen. Für ein entsprechendes Berichtigungsverfahren müssen die Mitgliedstaaten Sorge tragen. In der Ausgestaltung dieses Verfahrens sind sie frei, wobei die Berichtigung jedoch nicht in das Ermessen der Finanzbehörde gestellt werden darf.

Damit muss entgegen der bisherigen Praxis der deutschen Finanzbehörden in beiden Fällen, sowohl des gut- als auch des bösgläubigen Steuerpflichtigen, ein gebundener Anspruch auf Berichtigung in das UStG aufgenommen werden, wenn eine Gefährdung des Mehrwertsteueraufkommens ausgeschlossen ist. Eine Differenzierung ist auch unter dem Aspekt der Prävention von Umsatzsteuerbetrug nicht zu rechtfertigen. Nicht abgerückt ist der *EuGH* von dem in der Rs. *Genius Holding*¹²⁰ aufgestellten Grundsatz, dass zum Vorsteuerabzug beim Empfänger der Lieferung/Dienstleistung nur die gesetzlich geschuldete Steuer berechtigt und nicht eine zu Unrecht in der Rechnung ausgewiesene.

Das Urteil lässt aufhorchen, weist es Deutschland doch hinsichtlich der bereits seit langem kritisierten Gefährdungshaftung des § 14 III UStG in seine Schranken und reduziert die Haftung auf eine Ausfallhaftung. Es wäre wünschenswert, wenn der Gesetzgeber dies alsbald im Wortlaut von § 14 III UStG klarstellen würde.

IV. Die Rechtsprechung nationaler Gerichte

Der Einfluss des Europarechts auf das nationale Umsatzsteuerrecht hat sich auch in den Jahren 2000 und 2001 wieder sowohl in der unmittelbaren Anwendung der 6. Richtlinie 77/388/EWG als auch durch eine Reihe von Vorabentscheidungsersuchen des *BFH* manifestiert.

1. Unmittelbare Anwendung der 6. Richtlinie 77/388/EWG

Ein Zeichen hat der *BFH* mit seiner Entscheidung zur Gemeinschaftsrechtswidrigkeit des durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002¹²¹ in § 15 I a Nr. 2 UStG eingeführten Ausschlusses des Vorsteuerabzugs für Übernachtungskosten gesetzt¹²². Aus einer unmittelbaren Anwendung von Art. 17 II 6. Richtlinie 77/388/EWG folgt der *BFH*, dass § 15 I a Nr. 2 UStG unanwendbar ist, da die 6. Richtlinie 77/388/EWG einen Ausschluss des Rechts auf Vorsteuerabzug ohne Ausnahmetatbestand nicht zulässt und ein solcher nicht existiert. Weder greift insoweit die Stillstandsklausel des Art. 17 VI Unterabs. 2 6. Richtlinie 77/388/EWG, noch ist § 15 I a Nr. 2 UStG als Sondermaßnahme zur Vereinfachung oder zur Vermeidung von Steuerhinterziehungen von der Kommission auf der Grundlage von Art. 27 I 6. Richtlinie 77/388/EWG genehmigt worden. Signalwirkung wird der Entscheidung auch im Hinblick auf die übrigen durch das StEntlG 1999/2000/2002 eingeführten Vorsteuerauschluss- und Begrenzungstatbestände beigemessen¹²³.

2. Vorabentscheidungsersuchen

Neue Vorlagen von *BFH* und *BGH* betreffen u. a. folgende Fragen

- Ist die Steuerbefreiung des Art. 13 Teil A I lit. c 6. Richtlinie 77/388/EWG für Umsätze im Bereich ambulanter Kranken-

114) *EuGH*, Slg. 2000, I-7013 = DStRE 2001, 153 = IStr 2000, 655 = UR 2000, 474 - Ampafrance und Sanofi Synthelabo.

115) *BFHE* 193, 174 = DStR 2001, 126 = IStr 2001, 118 = UR 2001, 70.

116) *EuGH*, Slg. 2000, I-609 = DStRE 2000, 993 = UR 2000, 390 - *Société Monte Dei Paschi Di Siena*.

117) *EuGH*, Slg. 1996, I-4495 = EuZW 1997, 23.

118) *BFHE* 187, 84 = NZG 1999, 511 = DStRE 1999, 32 = UR 1999, 167.

119) *EuGH*, Slg. 2000, I-6973 = DStRE 2000, 1166 = IStr 2000, 595 = UR 2000, 470 - *Schmeink & Cofreth u. Manfred Strobel*.

120) *EuGH*, Slg. 1989, 4227 = EuZW 1990, 230 - *Genius Holding*.

121) V. 24. 3. 1999, BGBl I, 402.

122) *BFHE* 193, 170 = NJW 2001, 847 = UR 2001, 66.

123) S. *Nieskens*, UR 2001, 68 f.; ferner das Vorabentscheidungsersuchen bzgl. § 15 I b UStG, *BFHE* 193, 170 = DStR 2001, 126 = IStr 2001, 118 = UR 2001, 70.

- pflege von der Rechtsform abhängig, und gilt sie nur für Einzelpersonen oder auch für Juristische Personen? Und wenn ja, welche Leistungen fallen unter die Steuerbefreiung¹²⁴?
- Unter welchen Voraussetzungen ist die psychotherapeutische Behandlung in einer Ambulanz, die von einer gemeinnützigen Stiftung mit angestellten Diplompsychologen erbracht wird, als mit der Krankenhausbehandlung und ärztlichen Heilbehandlung eng verbundener Umsatz i. S. von Art. 13 Teil A I lit. b 6. Richtlinie 77/388/EWG steuerbefreit¹²⁵?
 - Erfasst die Steuerbefreiung des Art. 13 Teil A I lit. n 6. Richtlinie 77/388/EWG, nach der bestimmte kulturelle Dienstleistungen von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder anderen von den betreffenden Mitgliedstaaten anerkannten Einrichtungen von der Umsatzsteuer befreit sind, auch Solisten, die kulturelle Dienstleistungen erbringen? Wenn ja, ergeben sich aus der Überschrift des Art. 13 Teil A der 6. Richtlinie 77/388/EWG („dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten“) Einschränkungen, wenn die Solisteneinsätze vorrangig Vermarktungszwecken dienen¹²⁶?
 - Zum Grundstücksbegriff und zur Reichweite von Art. 13 Teil B lit. b 6. Richtlinie 77/388/EWG¹²⁷: Fällt unter die Befreiung auch die Vermietung eines Grundstücks mit einem aus Fertigteilen errichteten Gebäude, das nach Vertragsbeendigung entfernt werden muss und auf einem anderen Grundstück wieder verwendet werden kann (Scheinbestandteil)?
 - Stellt die Verwendung einer dem Unternehmen zugeordneten Wohnung zu eigenen Wohnzwecken eine steuerfreie, den Vorsteuerabzug ausschließende Wertabgabe dar¹²⁸?
 - Zu § 15 I b UStG (Einschränkung des Vorsteuerabzugs bei gemischt genutzten Fahrzeugen)¹²⁹: Wie wirken sich Verfahrensfehler bei der Einholung einer Ausnahmegenehmigung nach Art. 27 6. Richtlinie 77/388/EWG aus? Kann die Ermächtigung zur Einführung nationaler Sondermaßnahmen rückwirkend erteilt werden? Welchen inhaltlichen Anforderungen muss eine derartige Ermächtigung genügen?
 - Liegt in einem Fall, in dem ein Leasingnehmer das geleaste Auto im Namen und für Rechnung des Leasinggebers betankt, eine Treibstofflieferung des Leasinggebers an den Leasingnehmer vor und an welchem Ort ist diese Lieferung zu besteuern¹³⁰?
 - Kann beim echten Factoring auch der Factor steuerbare Umsätze erbringen und berechtigen diese zum Vorsteuerabzug¹³¹? Der *BFH* geht bisher davon aus, dass die Factoring-Gebühr kein Entgelt für die Forderungseinziehung sei, sondern das Entgelt für die Forderung mindere.

V. Ausblick

Die Rechtsprechung des *EuGH* ist für die einheitliche Anwendung des EG-Mehrwertsteuerrechts unerlässlich. Über den Umstand, dass der Harmonisierungsprozess ins Stocken geraten ist, kann der *EuGH* jedoch nicht hinweghelfen. Hier bleiben die Kommission und die Mitgliedstaaten gefordert. In ihrem Grundsatzpapier über die Prioritäten der Steuerpolitik in der Europäischen Union für die nächsten Jahre vom 23. 5. 2001¹³² hat die Kommission die im Strategiepapier zur Verbesserung der Funktionsweise des MwSt-Systems im Binnenmarkt vom 7. 6. 2000¹³³ vorgestellten Maßnahmen noch einmal bekräftigt und abermals – ohne sonderlich konkret zu werden – herausgestellt, dass ein hohes Maß an Harmonisierung im Bereich der indirekten Steuern wünschenswert ist. Als weitere Prioritäten der Harmonisierung der Umsatzsteuer waren im Strategiepapier vom 7. 6. 2000 folgende Punkte genannt:

- Behandlung von Subventionen, öffentlichen Einrichtungen und Dienstleistungen im öffentlichen Interesse¹³⁴;
- Behandlung von Finanz- und Versicherungsdienstleistungen;
- Folgemaßnahmen zu einigen *EuGH*-Urteilen;
- Überprüfung der Vorschriften über die Lieferung von Gegenständen;
- Verbesserung der Verwaltungsarbeit zwischen den Mitgliedstaaten;
- Kohärenz von Zoll- und Steuervorschriften;

- grundsätzliche Überarbeitung der Ortsregeln für die Besteuerung der Dienstleistungen nach Art. 9 6. Richtlinie 77/388/EWG;
- Straffung der Ausnahmegesetze nach Art. 27 6. Richtlinie 77/388/EWG;
- Straffung im Bereich der Steuersätze;
- Regelungen für kleine und mittlere Unternehmen.

Die Kommission ist der Auffassung, dass insbesondere die Vielzahl der nach wie vor existenten Ausnahmegesetze der Effizienz und Transparenz der Mehrwertsteuersysteme abträglich ist. Allerdings soll die Überarbeitung und Straffung der Ausnahmeregelungen für ermäßigte Steuersätze erst Ende 2002 in Angriff genommen werden, da zunächst die Erfahrungen mit der Richtlinie über arbeitsintensive Dienstleistungen¹³⁵, die die Festsetzung ermäßigter Steuersätze erlaubt, ausgewertet werden sollen. Dabei soll geprüft werden, inwieweit ermäßigte Mehrwertsteuersätze der Umsetzung außersteuerlicher Politikziele, etwa des Umweltschutzes und der Beschäftigungsförderung, dienen können. Man sieht, dass auch die EG-Kommission sich der Versuchung nicht widersetzen kann, das Steuerrecht zur Verfolgung von Sozialzwecken zu instrumentalisieren, und kann nur hoffen, dass sie dabei in der Kontrolle der Erforderlichkeit und Wirksamkeit derartiger Maßnahmen streng sein wird als der nationale Gesetzgeber.

Sorgen macht man sich über den Mehrwertsteuerbetrug¹³⁶. Gegenmaßnahmen will die Kommission selbst ergreifen, indem sie Vorschläge zur weiteren Intensivierung der Verwaltungszusammenarbeit, der Amtshilfe und des Informationsaustausches unterbreitet. Daneben müssen die Mitgliedstaaten auf nationaler Ebene schärfere Maßnahmen ergreifen. Darüber hinaus sollen die technischen Rahmenbedingungen der Zusammenarbeit, insbesondere was den elektronischen Datenaustausch angeht, verbessert werden. Auch die nationale Debatte ist von der Sorge um Vollzugsdefizite und den Vorsteuerbetrug beherrscht. Nicht nur hat der Gesetzgeber mit dem Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz allerlei halbherzige Maßnahmen wie der Umsatzsteuerertragsnachschau und die Verschärfung von Strafvorschriften ergriffen. Mittlerweile wird sogar offen über die Abkehr vom Allphasen-Netto-Umsatzsteuersystem nachgedacht. So schlägt der rheinland-pfälzische Finanzminister *Gernot*

124) *BFHE* 191, 76 = NZG 2000, 901 = IStr 2000, 361 = ABIEG 2000 Nr. C 176, S. 12 = UR 2000, 250.

125) *BFHE* 194, 275 = DStRE 2001, 378 = UR 2001, 115.

126) *BGH*, Beschl. v. 5. 4. 2000 – 5 StR 169/00 (*Az. EuGH*: Rs. C-144/00), ABIEG 2000 Nr. C 176, S. 13 = UR 2000, 286.

127) *BFHE* 191, 453 = NZM 2001, 346 = DStR 2000, 1558 = UR 2000, 430.

128) *BFHE* 191, 453 (*Az. EuGH*: Rs. C-269/00), ABIEG 2000 Nr. C-259, S. 7.

129) *BFHE* 193, 174 = DStR 2001, 126 = UR 2001, 70.

130) *BFHE* 194, 510 = DStRE 2001, 665 = UR 2001, 305.

131) *BFHE* 194, 544 = DStRE 2001, 1109 = UR 2001, 393 (MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring GmbH) (*Az. EuGH*: Rs. C-305/01).

132) Mitt. der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Wirtschafts- und Sozialausschuss v. 23. 5. 2001, KOM (2001) 260 endg., ABIEG 2001 Nr. C 248, S. 6 = BR-Dr 449/01.

133) KOM (2000) 348 endg. v. 7. 6. 2000.

134) Dass es sich hierbei um ein gewichtiges Thema handelt, hat die in Deutschland über die Reichweite der Steuerbefreiungen der Deutsche Post AG geführte öffentliche Diskussion gezeigt.

135) Richtlinie 1999/85/EG des Rates v. 22. 10. 1999 zur Änderung der 6. Richtlinie 77/388/EWG hinsichtlich der Möglichkeit, auf arbeitsintensive Dienstleistungen versuchsweise einen ermäßigten Mehrwertsteuersatz anzuwenden, ABIEG 1999 Nr. L 277, S. 34.

136) Mitt. der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Wirtschafts- und Sozialausschuss über die Steuerpolitik der Europäischen Union – Prioritäten der nächsten Jahre v. 23. 5. 2001, KOM (2001) 260 endg., ABIEG 2001 Nr. C 248, S. 6 = BR-Dr 449/01, Nr. 3.3: Betrugsbekämpfung; Vierter Bericht gem. Art. 12 Verordnung (EWG/Euratom) Nr. 1553/89 über Verfahren zur Erhebung und Kontrolle der MwSt v. 28. 1. 2000, ABIEG 2000 Nr. C 35, S. 9.

Mittler als Mittel zur Bekämpfung des Umsatzsteuerbetruges eine Vorstufenbefreiung vor¹³⁷. Indes, ein derart radikaler Schritt steht auf Grund des Einstimmigkeitsprinzips (Art. 94 EG) unter dem Vorbehalt, dass sich die Mitgliedstaaten auf eine Alternative einigen. Einigungsfähigkeit haben die Mitgliedstaaten jedoch in den vergangenen zwei Jahren nicht unter Beweis gestellt. Die Übergangsregelung der Binnenmarkttrichlinie von 1991 (Art. 28 a ff. 6. Richtlinie 77/388/EWG) ist zu einem Provisorium auf Dauer geworden; an die Erreichung des eigentlichen Harmonisierungsziel mag derzeit so recht niemand glauben¹³⁸. Denn weder ist langfristig damit zu rechnen, dass die Mitgliedstaaten sich auf einheitliche Steuersätze einigen, noch dass sie ausreichendes Vertrauen in ein Clearing-System entwickeln. Im Zeichen des Subsidiaritätsprinzips und eines – auf Grund harmonisierter Bemessungsgrundlagen – transparenten Steuerwettbewerbs¹³⁹ ist ein harmonisierter Mehrwertsteuersatz vielleicht auch gar nicht wünschenswert. Nicht tragbar ist jedoch die Kompliziertheit der Übergangsregelung. Es ist daher zu hoffen, dass die Kommission mit ihrem Vorhaben einer Überarbeitung der Ortsregeln zügig vorankommt.

137) Einf. von Vorstufenbefreiungen als Mittel zur Umsatzsteuer-Betrugsbekämpfung, Ministerium der Finanzen Rheinland-Pfalz v. 8. 8. 2001, UR 2001, 385.

138) Etwa Reiß, in: *Tipke/Lang, SteuerR*, 17. Aufl. (2002), § 14 Rdnr. 38; *Merkel*, UR 2001, 97.

139) Hierin unterscheidet sich die Umsatzsteuer wesentlich von den Ertragsteuern, deren nicht harmonisierte Bemessungsgrundlagen, die Aussagekraft von Steuersätzen als Standortindikator stark relativieren und den Steuerpflichtigen den Vergleich praktisch unmöglich machen.

Die aktuelle Rechtsprechung des EuGH zum EuGVÜ im Jahre 2001

Von Rechtsanwalt Jan Dietze, Hamburg, und Dr. Dominik Schnichels, Brüssel*

Das Jahr 2001 brachte für das Europäische Zivilprozessrecht insbesondere das In-Kraft-Treten der Verordnung (EG) Nr. 1347/2000 über die Anerkennung und Vollstreckung bestimmter familienrechtlicher Urteile und der Verordnung (EG) Nr. 1348/2000 über die Zustellung von Schriftstücken. Des weiteren wurde die Verordnung (EG) Nr. 44/2000 über das Europäische Gerichtsstands- und Vollstreckungswesen in Zivil- und Handelssachen veröffentlicht, die am 1. 3. 2002 in Kraft getreten ist. Dieser Aufsatz ist die Fortsetzung des Berichts über das Jahr 2000 (EuZW 2001, 581).

I. Einleitung – Fortentwicklung des EuGVÜ

Mit dem In-Kraft-Treten der „Verordnung (EG) Nr. 44/2001 des Rates vom 22. 12. 2000 über die gerichtliche Zuständigkeit und die Anerkennung und Vollstreckung von Entscheidungen in Zivil- und Handelssachen“ (EuGVVO)¹ am 1. 3. 2002 ist das seit 1969 geltende EuGVÜ (zuletzt gültig in der Fassung des 4. Beitrittsübereinkommens) auf eine neue Grundlage gestellt worden. Die neue Verordnung gilt für alle Mitgliedstaaten mit Ausnahme von Dänemark. Im Verhältnis zu Dänemark und für Altverfahren bleibt das EuGVÜ maßgeblich. Diese Neuordnung des europäischen Gerichtsstands- und Vollstreckungswesens

im Verordnungswege vermeidet bei zukünftigen Rechtsänderungen die in der Vergangenheit oftmals langwierigen nationalen Ratifizierungsverfahren. Sie ist durch die Einfügung der Art. 61 ff. des Amsterdamer Vertrages möglich geworden², die es dem Gemeinschaftsgesetzgeber ermöglichen, Regelungen im Bereich der justiziellen Zusammenarbeit in Zivilsachen zu treffen.

Der Erlass der neuen Verordnung beinhaltet auch inhaltliche Abweichungen gegenüber dem EuGVÜ in der Fassung des 4. Beitrittsübereinkommens. Die wichtigsten Unterschiede bestehen in der Neuregelung des Gerichtsstands des Erfüllungsortes (Art. 5 Nr. 1 b Verordnung [EG] Nr. 44/2001 – Einführung einer europäischen Definition des Erfüllungsortes), der Ausweitung der Verbrauchergerichtsstände (Einbeziehung des E-Commerce über Art. 15 I c Verordnung [EG] Nr. 44/2001 und der Pauschalreisen über Art. 15 III Verordnung [EG] Nr. 44/2001), der Neufassung und –regelung der Gerichtsstände für arbeitsrechtliche Streitigkeiten (Art. 18 bis 21 Verordnung [EG] Nr. 44/2001), der Berücksichtigung elektronischer Vereinbarungen für Gerichtsstandsklauseln (Art. 23 II Verordnung [EG] Nr. 44/2001), der neu eingefügten Definition der Rechtshängigkeit (Art. 30 Verordnung [EG] Nr. 44/2001), der Einschränkung der Gründe, die zur Nichtanerkennung einer Entscheidung führen (Art. 34 Verordnung [EG] Nr. 44/2001) und der Beschleunigung des Vollstreckungsverfahrens (Art. 41 bis 44 Verordnung [EG] Nr. 44/2001)³.

Eine weitere wichtige Neuerung ist die Beschränkung der Befugnis der nationalen Gerichte zur Vorlage von Vorabentscheidungsersuchen an den *EuGH*. Während im Rahmen des EuGVÜ alle Rechtsmittelinstanzen zur Vorlage berechtigt waren, ist dies nunmehr auf das jeweils letztinstanzliche Gericht beschränkt (Art. 68 EG).

Des Weiteren ist darauf hinzuweisen, dass im Jahre 2001 die „Verordnung (EG) Nr. 1347/2000 über die Zuständigkeit und die Anerkennung und Vollstreckung von Entscheidungen in Ehesachen und in Verfahren betreffend die elterliche Verantwortung für die gemeinsamen Kinder der Ehegatten“⁴ und die „Verordnung (EG) Nr. 1348/2000 über die Zustellung gerichtlicher und außergerichtlicher Schriftstücke in Zivil- oder Handelssachen in den Mitgliedstaaten“⁵ in Kraft getreten sind. Die erstgenannte Verordnung erstreckt die Verordnung [EG] Nr. 44/2001–Regeln auf bestimmte familienrechtliche Sachverhalte. Die zweite Verordnung führt zu einer Vereinheitlichung der Zustellungsvorschriften in den Mitgliedstaaten. Als begleitende Maßnahme hat der Rat die „Verordnung (EG) Nr. 1206/2001 über die Zusammenarbeit zwischen den Gerichten der Mitgliedstaaten auf dem Gebiet der Beweisaufnahme in Zivil- oder Handelssachen“⁶ erlassen, die auf einer Initiative der Bundesrepublik Deutschland beruhte.

Darüber hinaus steht zu erwarten, dass die Gemeinschaft auf der Basis der Art. 61 ff EG in den kommenden Jahren zahlreiche

* Herr Dietze ist Partner der Kanzlei ZENK Rechtsanwälte. Herr Schnichels ist Beamter der Europäischen Kommission. Der Aufsatz gibt seine persönliche Auffassung wieder und bindet die Europäische Kommission nicht.

1) ABIEG Nr. L 12 v. 16. 1. 2001, S. 1; Berichtigung in ABIEG Nr. L 307 v. 24. 11. 2001, S. 28. Die Verordnung ist als Beilage zu EuZW Heft 5/2002 veröffentlicht.

2) Gem. Art. 69 EG gelten für Dänemark, das Vereinigte Königreich und Irland besondere Protokolle für die Art. 61 ff. EG. Danach finden diese Vorschriften für Dänemark grundsätzlich keine Anwendung. Das Vereinigte Königreich und Irland haben sich das Recht vorbehalten, über ihre Mitwirkung im Einzelfall zu entscheiden.

3) Hierzu umfassend: *Micklitz/Roit*, EuZW 2001, 325 und 2002, 15.

4) ABIEG Nr. L 160 v. 30. 6. 2000, S. 19. Die Verordnung ist am 1. 3. 2001 in Kraft getreten. Die Verordnung gilt nicht für Dänemark.

5) ABIEG Nr. L 160 v. 30. 6. 2000, S. 37. Die Verordnung ist am 31. 5. 2001 in Kraft getreten. Auch diese Verordnung gilt nicht für Dänemark.

6) ABIEG Nr. L 174 v. 27. 6. 2001, S. 1. Die Verordnung ist am 1. 7. 2001 in Kraft getreten. Auch diese Verordnung gilt nicht für Dänemark.

Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht

EuZW 20/2002

24. Oktober · 13. Jahrgang 2002 · Seite 609 – 640

Schriftleitung: Rechtsanwältin Dr. Monika Tacke, Frankfurt a. M.

Gastkommentar

Steter Tropfen höhlt den Tabak

Gerichtsverfahren im Bereich der EG-Tabakgesetzgebung haben derzeit Konjunktur. Jüngster Protagonist ist ein Vorlageverfahren des Londoner *High Court of Justice* (vgl. Rs. C-491/01, *British American Tobacco*, ABIEG Nr. C 56 v. 2. 3. 2002, S. 6), das in erster Linie auf eine Prüfung der Gültigkeit der Richtlinie 2001/37/EG vom 5. 6. 2001 über die Herstellung, die Aufmachung und den Verkauf von Tabakerzeugnissen (abgedruckt in EuZW 2001, 495) abzielt. Folgt der *EuGH* den am 10. 9. 2002 verkündeten Schlussanträgen, so hat die Richtlinie Bestand. Die Ausführungen des Generalanwalts *Geelhoed* sind nicht nur umfangreich, sondern gewähren auch Einblick in die eigentlichen Ziele des Gemeinschaftsgesetzgebers in Sachen Tabak. Ausgangspunkt bildet der in Rdnr. 60 zitierte Hinweis der Kommission, wonach „das völlige Verbot von Tabakerzeugnissen zwar wegen der Gefahren des Rauchens gerechtfertigt wäre, aber aus praktischen Erwägungen sowie fiskalischen und politischen Gründen nicht durchzusetzen sei“. An dieser Aussage sind mindestens zwei Dinge bemerkenswert: Erstens, sie ist nicht vollständig, da *spätestens* seit dem *EuGH*-Urteil in Sachen Tabakwerbeverbot (*EuGH*, EuZW 2000, 694) feststeht, dass ein Totalverbot von Tabakwaren auch aus *rechtlichen* Gründen nicht möglich wäre. Zweitens, die Ansicht ist bestechend ehrlich, lässt sie doch erkennen, was der Gemeinschaftsgesetzgeber letztlich anstrebt, nämlich das Ende der Tabakprodukte. Da er aber um die Aussichtslosigkeit eines sofortigen Totalverbots weiß, betreibt er, wenn auch unausgesprochen, eine entsprechende Politik der kleinen Schritte: So reduziert der Gemeinschaftsgesetzgeber seit ca. 10 Jahren Schritt für Schritt die Verkehrsfähigkeit von Zigaretten, indem er den seinerzeit eingeführten Kondensathöchstwert stufenweise herabsetzt, von 15 auf 12 und nunmehr auf 10 mg pro Zigarette, wobei die nächste Herabsetzung bereits vorprogrammiert ist (vgl. Art. 11 Richtlinie 2001/37/EG). Auf diese Weise verschwinden jedes mal diejenigen Zigarettenmarken vom Markt, die nicht angepasst werden können.

In ähnlicher Weise werden auch die Warnhinweise instrumentalisiert. Wer den Inhalt der beiden Warnhinweise derart drastisch verschärft und vorschreibt, dass sie mindestens 30 bzw. 40% der Breitseite eines Zigarettenpäckchens bedecken müssen, auf dem in Zukunft auch noch illustrative Farbfotografien anzubringen sind, dem geht es doch weniger um die Aufklärung der Verbraucher. Schließlich sind letztere nicht nur mündig, sondern über die gesundheitlichen Aspekte des Tabaks im Durchschnitt bereits recht gut informiert. Diese Regelungen zielen vielmehr darauf ab, die Tabakprodukte so lange und nachhaltig an den Pranger zu stellen bzw. zu stigmatisieren, bis der Zeitgeist ihnen das gleiche Schicksal beschert wie weiland z. B. den Spucknäpfen in den Eisenbahnwagen.

Folgt der *EuGH* den Schlussanträgen, so kann sich der Gemeinschaftsgesetzgeber zweier Dinge quasi sicher sein: Erstens, Kläger haben künftig kaum eine Aussicht, die jeweiligen Folgerichtlinien

für ungültig erklären zu lassen. Zweitens, das angestrebte *de facto*-Produktverbot ist deshalb kaum angreifbar, weil es kein *de jure* Verbot darstellt. Daher erhebt sich schon heute die Frage, ob eine solche Maßnahme gleicher Wirkung wie ein Produktverbot noch mit Art. 95 EG zu vereinbaren ist.

Schließlich geben die Schlussanträge auch Anlass zu der Frage, wie konsequent der Gemeinschaftsgesetzgeber bzw. die Mitgliedstaaten den Schutz der öffentlichen Gesundheit im Bereich anderer Genussmittel gewährleisten? Die Kontraste, die einem dabei begegnen, sind schon erstaunlich. So hat der Gemeinschaftsgesetzgeber für Tabakprodukte, allen voran Zigaretten, vor drei Jahrzehnten eine Mindeststeuer eingeführt, und sie im Laufe der Zeit stark angehoben, immer unter Berufung auf gesundheitliche Überlegungen. Kaum ein Produkt ist heute so hoch besteuert wie Zigaretten, eine Tendenz, die selbst vor Pfeifentabak nicht halt macht. Bei anderen Genussmitteln sieht es hingegen völlig anders aus. Für Wein hat der Gemeinschaftsgesetzgeber vor zehn Jahren eine Mindestverbrauchssteuer eingeführt, deren Höhe seit dem 1. 1. 1993 sage und schreibe Null ECU bzw. Euro beträgt, so nachzulesen in Art. 5 Richtlinie 92/84/EWG. Vor wenigen Tagen hat sich eine deutliche Mehrheit der Mitglieder der Kommission gegen jede Änderung dieser „zero duty“ ausgesprochen. Dass in der EU einige Millionen Menschen mehr oder weniger alkoholkrank sind, scheint also keine Rolle zu spielen, wenn es um Wein geht. Ähnlich inkonsequent geht es bei den Warnhinweisen zu. Während der EG-Gesetzgeber für Tabakwaren gleich zwei Warnhinweise vorschreibt, sieht er für alkoholische Getränke, und seien sie auch noch so hochprozentig, keinen einzigen vor, obwohl z. B. in Spanien Bier nicht ohne Warnhinweis verkauft werden darf.

Eine wachsende Zahl Mitgliedstaaten muss sich fragen lassen, nach welcher Logik sie zum einen ständig strengere Vorschriften gegen den Tabak befürworten, zum anderen aber den Besitz so genannter weicher Drogen für den Eigenkonsum zulassen. Damit erteilen sie den jeweiligen Nervengiften, wie z. B. dem in Haschisch enthaltenen Tetrahydrocannabinol, im Namen des Zeitgeists eine gesundheitliche Unbedenklichkeitsbescheinigung und sich selbst einen Meistertitel der Inkonsequenz.

Schließlich sind gesundheitsrelevante Hinweise auch hinsichtlich bestimmter Lebensmittel mit sehr hohem Fett- bzw. Salzanteil, „Softdrinks“ mit schier unglaublichem Zuckeranteil, usw. kein Thema, trotz der Abermillionen von Menschen, die z. B. an Fettleibigkeit, Diabetes oder Karies leiden.

Um jedem Missverständnis vorzubeugen: Es ist keine Frage, dass die verschiedenen Genuss- bzw. Lebensmittel angesichts der jeweiligen Fakten legislativ nicht in ein und denselben Topf geworfen werden dürfen. Allerdings bedarf der Schutz der öffentlichen Gesundheit eines Minimums an Kohärenz, will man ihn nicht vollends zum Spielball der Politik verkommen lassen.

Rechtsanwalt Bertrand Wägenbaur, Brüssel/Hamburg