

Die Umsatzsteuer- Harmonisierung in der Europäischen Gemeinschaft

Entwicklung und Zukunft unter besonderer
Berücksichtigung der freien Berufe

von

Dr. Stefan Menner
Rechtsanwalt, München

B 51 478

Juristische Gesamtbibliothek
der Technischen Hochschule
Darmstadt



Verlag Dr. Otto Schmidt KG · Köln

Inhaltsverzeichnis

Geleitwort	VII
Vorwort	VIII
Literaturverzeichnis	XIX
Abkürzungsverzeichnis	XXVII

Einleitung	1
-------------------	----------

Teil I: Geschichte der Umsatzbesteuerung und ihre Harmonisierung in der Europäischen Gemeinschaft	4
--	----------

1. Kapitel: Geschichte der Umsatzsteuer und der Gang der Umsatzsteuerharmonisierung in der Europäischen Gemeinschaft	4
---	----------

A. Die Geschichte der Umsatzbesteuerung in den ursprünglichen Mitgliedstaaten der EG insbesondere im 20. Jahrhundert	4
--	---

I. Deutschland	4
----------------	---

II. Frankreich	5
----------------	---

III. Italien	6
--------------	---

IV. Belgien, Luxemburg, Niederlande	7
-------------------------------------	---

V. Ergebnis	8
-------------	---

B. Der Gang der Umsatzsteuerharmonisierung in der EG	8
--	---

I. Bisher durchgeführte Harmonisierungsmaßnahmen	9
--	---

II. Die Vorschläge zur weiteren Harmonisierung der Umsatzsteuer	12
---	----

1. Die Vorschläge der EG-Kommission	12
-------------------------------------	----

a. Das "Weißbuch"	13
-------------------	----

b. Neuere Vorschläge der EG-Kommission	14
--	----

(1) Vorschlag einer einheitlichen Besteuerungsgrundlage: Erläuterungen und Definitionen	14
--	----

(2) Konkretisierung des Weißbuches	15
------------------------------------	----

(3) Insbesondere: Harmonisierung der Umsatzsteuersätze	16
---	----

(4) Insbesondere: Die ursprünglichen Richtlinienvorschläge der Kommission zur Beseitigung der Steuergrenzen	17
--	----

(5) insbesondere: Clearing	18
----------------------------	----

(6) Übergangsregelung v. 01.01.1993 - 31.12.1996	20
--	----

Inhaltsverzeichnis

(7) Weitere Richtlinienvorschläge der EG-Kommission	20
c. Bewertung der Kommissionsvorschläge	21
(1) Auswirkungen der unveränderten Annahme der Kommissionsvorschläge	21
(a) Allgemeine	21
(b) Auswirkungen auf Preise, Realeinkommen und Steuer- aufkommen	22
(2) Auswirkung der unveränderten Annahme der ursprünglichen Kommissionsvorschläge auf die Unternehmen	23
2. Weitere Vorschläge zur Harmonisierung der Umsatzsteuer	23
a. Mitgliedstaaten	23
b. Die Schlußfolgerungen des Rates der EG	24
2. Kapitel: Die institutionellen Rahmenbedingungen der Umsatzsteuerhar- monisierung	26
A. Allgemeines	26
B. EWG-Vertrag	27
I. Steuerrechtliche Regelungen des EWG-Vertrages	28
1. Art. 95 - 98	28
2. Art. 99	28
a. Die "Wortlaut-Interpretation"	29
b. Systematische und teleologische Auslegung	31
(1) Die Begriffe "Binnenmarkt" und "Gemeinsamer Markt"	31
(2) Begriff des Binnenmarktes	33
II. Eigenmittel	36
1. Allgemeines	36
2. Eigenmittel und Umsatzsteuerharmonisierung	37
C. Steuersystematische Vorgaben der Umsatzsteuerharmonisierung	37
I. Ausgangspunkt: Sachgerechte Vorgaben der Umsatzbesteuerung	38
1. Allgemeines	38
2. Grundrechte und Gemeinschaftsrecht	40
a. Die Grundrechtsgeltung im Gemeinschaftsrecht - im allgemeinen	40
b. Der Gleichheitssatz im Gemeinschaftsrecht	41

(1) Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Ausformung des Gleichheitssatzes	42
(2) Das Postulat der Wettbewerbsneutralität als weitere Ausformung des allgemeinen Gleichheitssatzes	44
(3) Anwendung des Leistungsfähigkeitsprinzipes und des Grundsatzes der Wettbewerbsneutralität auf die Umsatzbesteuerung	45
II. Die Wirkungsweise der Umsatzbesteuerung	46
III. Das zu belastende Steuergut (Zweck der Umsatzbesteuerung)	49
1. Allgemeines	49
2. Die Einordnung der Umsatzsteuer	50
a. Meinungsstand	50
b. Bewertung	50
D. Die Grundsatzfrage: Wettbewerb der Systeme v. (Steuer)-Harmonisierung	52
I. Einführung	52
II. Die Kritik an der Harmonisierung	52
III. Rahmenbedingungen des EWG-Vertrages	54
E. Ergebnis des zweiten Kapitels	55
3. Kapitel: Konzepte zur Harmonisierung der Bemessungsgrundlage und der Steuersätze dargestellt am Beispiel der "Freien Berufe"	57
A. Die Freien Berufe in der Europäischen Gemeinschaft	57
I. Die wirtschaftliche Bedeutung der Freien Berufe im Binnenmarkt	57
II. Der Begriff der Freien Berufe in der Gemeinschaft	58
1. Die Freien Berufe in den einzelnen Mitgliedstaaten	58
2. Auswertung der Begriffseinordnung in den Einzelstaaten	59
III. Notwendigkeit eines einheitlichen Begriffs der "Freien Berufe" aus Sicht der Umsatzbesteuerung im Gemeinschaftsrecht	60
1. Geschichtliche Entwicklung	60
2. Freiberufler und das Umsatzsteuerrecht der Gemeinschaft	61
B. Das Konzept zur Harmonisierung der Bemessungsgrundlage und der Steuersätze	62
I. Grundkonzeption der Umsatzbesteuerung	62

1. Steuertechnische Ausgestaltungsmöglichkeiten der Umsatzbesteuerung	62
a. Die Allphasensteuer als Bruttoumsatzsteuer	63
b. Die Allphasensteuer als Mehrwertsteuer oder Nettoumsatzsteuer	63
2. Die Entscheidung in der Gemeinschaft	64
II. Die Instrumente der Umsatzsteuer-Harmonisierung	65
1. Die unmittelbare Wirkung von Richtlinien	66
a. Die Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofes, des Bundesfinanzhofes und des Bundesverfassungsgerichts	66
b. Bewertung	67
2. Richtlinien und EG-Steuerrecht	68
a. Existenz eines EG-Steuerrechts	69
b. Gewährleistung einer einheitlichen Rechtsanwendung des EG-Steuerrechts innerhalb der Gemeinschaft	70
(1) Anwendungsgleichheit durch richtlinienkonforme Auslegung	70
(2) Die Stellung des Europäischen Gerichtshofes im Bezug auf die richtlinienkonforme Auslegung	70
III. Das Umsatzsteuerrecht der Europäischen Gemeinschaft	
- Regelungen der 6. Richtlinie	72
1. Steuerobjekt	73
2. Steuersubjekt	74
a. Begriff des Steuerpflichtigen	74
b. Sonderproblem: Die Nichtbesteuerung der öffentlichen Hand	77
3. Ort der Lieferung und Ort der Dienstleistung	78
a. Einführung	78
b. Der Ort der Lieferung	78
c. Ort der sonstigen Leistung (Art. 9)	80
(1) Die Regelung der 2. Richtlinie	81
(2) Die Regelung der 6. Richtlinie	81
4. Steuersätze	82
5. Ausnahmen und Befreiungen	84
a. Systematik der Steuerbefreiungen der 6. Richtlinie	85
b. Die Steuerbefreiungen von Tätigkeiten der Freien Berufe	85
6. Eigenverbrauch	86
a. Allgemeines	86
b. Regelung der 6. Richtlinie	87
7. Kleinunternehmerregelung	88

a. Allgemeines	88
b. Aufbau des Vorschlages	89
8. Vorsteuerabzugsrecht	90
a. Allgemeines	90
b. Vorsteuerabzugsberechtigung	91
c. Sonderproblem: Steuerbefreiungen und Vorsteuerabzug	92
9. Ergebnis	92
.	
Teil 2: Die zukünftige Ausgestaltung der Umsatzbesteuerung in der Europäischen Gemeinschaft unter besonderer Berücksichtigung der Freien Berufe	94
1. Kapitel: Steuerobjekt	94
A. Die Regelungen in den einzelnen Mitgliedstaaten	95
I. Mitgliedstaaten, die kausale Verknüpfung anwenden	95
II. Mitgliedstaaten, die finale Verknüpfung anwenden	95
B. Zukünftige Ausgestaltung	96
I. Problemfall " <u>Auftragsforschung</u> "	96
1. Teilfinanzierung und Eigenforschung	97
2. Rechtsprechung des EuGH zum Leistungsaustausch	97
a. Der Apple and Pear Development Council-Fall	97
b. Bewertung	98
3. Teilfinanzierung und Eigenforschung im Lichte der EuGH-Rechtsprechung	100
4. Auswirkungen des EWG-Rechts auf den Leistungsaustauschbegriff im deutschen und britischen Umsatzsteuerrecht	101
a. Vereinbarkeit des deutschen Umsatzsteuerrechtes mit der 6. Richtlinie	101
b. Vereinbarkeit der Auslegung des britischen Value Added Tax Act (VATA) mit der 6. Richtlinie	103
II. Ergebnis	103
2. Kapitel: Steuersubjekt (Steuerpflichtiger)	104

Inhaltsverzeichnis

A. Die gegenwärtige Ausgestaltung in den Mitgliedstaaten	104
B. Zukünftige Ausgestaltung	105
I. Die Regelung des Art. 4 der 6. Richtlinie	105
1. Kritik an der Fassung des Art. 4	106
2. Bewertung der Kritikpunkte	106
II. Der Begriff des Steuerpflichtigen in "europäischer Dimension"	107
1. Wirtschaftliche Tätigkeit	108
a. Selbständigkeit und Unabhängigkeit	108
b. Nachhaltigkeit	109
(1) Der Begriffsinhalt der Nachhaltigkeit im deutschen Umsatzsteuerrecht	109
(2) Verzicht auf das Merkmal der Nachhaltigkeit in der 6. Richtlinie	110
(3) Art. 4 Abs. 3 der 6. Richtlinie	112
2. Zukünftige Ausgestaltung des Art. 4 - insbesondere Nachhaltigkeit	112
a. Allgemeines	112
b. Die britische Erfahrung	113
C. Ergebnis	115
3. Kapitel: Ort der Lieferung und der Dienstleistung	116
A. System der Besteuerung des internationalen Handels	116
B. Die gegenwärtigen Systeme in den Mitgliedstaaten	117
I. Güter	117
II. Dienstleistungen	117
1. Regelungen in ausgewählten Mitgliedstaaten	117
a. Frankreich	117
b. Bundesrepublik	118
c. Großbritannien	118
C. Wettbewerbsverzerrungen und Systemwidrigkeiten der gegenwärtigen Ausgestaltung des Ortes der sonstigen Leistung	120
I. Systemimmanent	120
1. Darstellung des Beispielsfalls	121
2. Lösung des Beispielsfalls	121
3. Weiterer Beispielsfall	122
4. Rechtliche Beurteilung	123
II. Wettbewerbsverzerrungen durch Direktimporte	126

III. Weitere Systemwidrigkeiten	126
1. Leistungsort nach § 3a UStG	126
2. Leistungsort nach Art. 259 CGI	127
D. Wettbewerbsverzerrungen, die aus mangelnder Umsetzung der	
6. Richtlinie entstanden sind	127
I. Britische "reverse charge"	127
II. Begriff der festen Niederlassung (Betriebsstättenbegriff)	129
E. Auslegungsprobleme die sich aus der Regelung des Art. 9 bzw. den	
entsprechend umgesetzten Gesetzen der Mitgliedstaaten ergeben	129
I. Leistungen der Notare	130
II. Leistungen der Künstler	131
III. Leistungen wissenschaftlicher Art sowie die rechtliche, wirtschaftliche	
und technische Beratung	132
F. Zwischenergebnis	133
G. Die zukünftige Ausgestaltung im einzelnen	133
I. Das Kommissionskonzept sowie die Schlußfolgerungen des Rates der	
Wirtschafts- und Finanzminister	134
1. Die Ausgestaltung des Besteuerungsortes für Warenlieferungen	134
a. Ursprüngliches Konzept der Kommission	134
b. Übergangsregelung	135
2. Dienstleistungen	136
II. Eigener Ansatz	138
1. Diskussionsvorschlag: Aufgabe der Trennung zwischen Waren und	
Dienstleistungen	138
a. Konzeptionell unterschiedliche Behandlung von Gütern und	
Dienstleistungen	138
(1) Gesetzliche Vorgaben	138
(2) Rechtfertigung der unterschiedlichen Einordnung	139
b. Arten des Handels mit Dienstleistungen	139
c. Problemfälle	141
d. Lösungsvorschlag	141
2. Vorschlag einer vollständigen Neuregelung des Ortes der Leistung	143
a. Allgemeines	143
b. Finanzhoheit im Vergleich Bundesstaat und Staatenbund	143
3. Lösungsansatz: Änderung der Verwaltungshoheiten im Bezug	
auf die Umsatzbesteuerung	144
a. Einführung des Ursprungslandprinzips	145

Inhaltsverzeichnis

b. Verwaltungshoheit	145
c. Vorsteuerabzugsrecht	146
III. Ergebnis	146
4. Kapitel: Steuersätze	148
A. Einführung	148
B. Art. 3f EWGV	150
I. Wettbewerbsverzerrungen	151
1. Begriff der Wettbewerbsverzerrungen im EWG-Vertrag	151
2. Wettbewerbsverfälschungen und Steuerrecht	152
3. Gleichmäßigkeit der Besteuerung v. einzelstaatliche Besteuerungshoheit	153
4. Intensität der Steuerharmonisierung	155
II. Alternative Lösungsvorschläge	156
1. Wechselkursanpassungen	156
2. Britischer Vorschlag - die Wettbewerbslösung	158
a. Exkurs: Die Auslegungsgrundsätze des EWGV	160
b. Folgen aus den Auslegungsgrundsätzen für den britischen Vorschlag	161
3. Zwischenergebnis	161
C. Unmittelbare Anwendbarkeit des Art. 3f EWGV	161
I. Die Stellung des Art. 3 im EWG-Vertrag	162
II. Art. 95 i.V.m. Art. 3f EWGV	162
III. Art. 7 i.V.m. Art 3f EWGV	163
D. Prozessuale Vorgehensweise	164
E. Ermäßigte Steuersätze	165
F. Ergebnis	165
5. Kapitel: Ausnahmen und Befreiungen	166
A. Regelungen in ausgewählten Mitgliedstaaten	166
I. Frankreich	166
II. Großbritannien	167
B. Zukünftige Ausgestaltung	168
I. Steuerbefreiungen im System der Umsatzsteuer	168
1. "Befreiungswürdige Leistungen"	169

a. Befreiungen von Leistungen der Gesundheits- und Sozialfürsorge	169
b. Steuerbefreiungen für kulturelle Dienstleistungen	170
2. "Befreiungswürdige Endverbraucher"	171
II. Lösungswege	172
1. Erfahrungen mit Transferzahlungen	172
2. Ausgestaltung in Europa	173
a. Art und Weise der Transferzahlung	173
b. Die Höhe und die Abstufung des Erstattungsbetrages	174
c. System der Verwaltung von Transferzahlungen	175
C. Ergebnis	175
D. Exkurs: Sonderproblem der ermäßigten Steuersätze	175
6. Kapitel: Vorsteuerabzugsrecht	176
A. Allgemeine Einführung	176
B. Zukünftige Ausgestaltung des Vorsteuerabzugsrechtes	176
I. Wirkung des Ausschlusses des Vorsteuerabzuges bei Steuerbefreiungen auf der Zwischenstufe	177
1. Belastungswirkung des Vorsteuerabzugsverbotes	177
a. Steuerbefreiungen in der Zwischenphase mit Vorsteuerabzug	177
b. Steuerbefreiungen in der Zwischenphase ohne Vorsteuerabzug	178
2. Auswertung des Zahlenbeispiels	178
II. Wirkung des Ausschlusses des Vorsteuerabzuges bei Steuerbefreiungen auf der Endstufe	180
1. Belastungswirkung des Vorsteuerabzugsverbotes	180
a. Steuerbefreiungen in der Endphase mit Vorsteuerabzug	180
b. Steuerbefreiungen in der Endphase ohne Vorsteuerabzug	181
2. Auswertung des Zahlenbeispiels	181
III. Rechtliche Bewertung des Vorsteuerabzugsverbotes	182
7. Kapitel: Kleinunternehmerregelung	185
A. Allgemeines	185
B. Die Regelungen der Steuerfreigrenzen in den Mitgliedstaaten	186
I. Regelungen im einzelnen	186
II. Rechtliche Bewertung der Steuerfreigrenzen-Regelung	186
C. Pauschalregelungen	188

Inhaltsverzeichnis

D. Ergebnis	188
8. Kapitel: Eigenverbrauchsbesteuerung	189
A. Regelungen in den Mitgliedstaaten	189
B. Zukünftige Ausgestaltung der Eigenverbrauchsbesteuerung	190
I. Problembeschreibung	190
II. Insbesondere der Telefoneigenverbrauch	191
Zusammenfassung der Ergebnisse	193
Stichwortverzeichnis	197