

Protokoll zum  
157. Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden  
Vom 07.12.2018\*

**Markus Müller, LL.M.**

Doktorand, Steuerberater, Dipl.-Finanzwirt (FH)

**„EU-Grundrechte und Umsatzsteuer – Der Einfluss des unions-  
rechtlichen allgemeinen Gleichheitssatzes auf den Vorsteuerabzug“**

---

\* Dipl.-Jur. Emran Sediqi, Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Steuerrecht, Bochum.

A.	Einleitung .....	2
B.	Einführung durch Herrn Müller.....	3
C.	Hauptteil .....	4
I.	Teil 1: Grundlagen .....	4
II.	Teil 2: Wirkung der Unionsgrundrechte.....	5
1.	Grundlagen der Unionsgrundrechte .....	5
2.	Anwendungsbereich der Unionsgrundrechte .....	6
3.	Prüfungsbereitschaft des BVerfG .....	9
4.	Reaktion des BVerfG auf die Fransson Entscheidung .....	10
5.	Kollisionsbereich Umsetzungsspielräume .....	10
6.	Prüfung des Art. 20 EU-GrCh.....	12
7.	Primärrechtliches Leistungsfähigkeitsprinzip .....	12
8.	Neutralitätsprinzip auf Primärrechtsebene .....	13
9.	Rechtsschutz im Mehrebenensystem .....	14
III.	Teil 3: Gleichheitssatz in der Mehrwertsteuer .....	16
1.	Allgemeines.....	16
2.	Gegenwärtiges Verständnis des Gleichheitssatzes in der Umsatzsteuer.....	16
3.	Gegenwärtiger Umgang mit gleichheitsrechtlichen Bedenken.....	17
4.	Gebotener Umgang mit gleichheitsrechtlichen Bedenken .....	19
5.	Zwischenergebnis und Hypothese.....	19
IV.	Teil 4: Analyse .....	19
1.	Vorüberlegungen.....	19
2.	Gesellschafter und Holdings als mittelbare Unternehmer .....	19
3.	Erwerbe nach Art. 41 MwStSysRL/§ 3d S. 2 UStG .....	21
4.	Unechte Steuerbefreiungen .....	22
D.	Schlusswort .....	23

## A. Einleitung

Das 157. Bochumer Steuerseminar eröffnet *Prof. Seer* mit der Begrüßung der Teilnehmer und der Vorstellung des Referenten *Herrn Markus Müller*. *Herr Müller* gehört zum kleinen Kreis der Studenten, die nach dem erfolgreichen Abschluss des weiterbildenden Studiengangs des Lehrstuhls ein Promotionsvorhaben verwirklichen. Das Thema der Arbeit sei nach *Prof. Seer* für einen typischen Finanzbeamten wie *Herr Müller* nicht einfach, da die EU-Grundrechtecharta (im Folgenden: „EU-GrCh“) nicht zu den täglichen Prüfungsgegenständen eines Finanzbeam-

ten gehören. Gleichwohl sei *Herr Müller* bereits positiv durch seine Masterarbeit aufgefallen. So habe man sich dann schnell auf das Thema der Umsatzsteuer im Lichte des europäischen Primärrechts geeinigt. *Prof. Seer* freut sich besonders über die Promotion von *Herrn Müller*, denn dies sei bereits der dritte Fall, in dem eine Promotion für einen Nicht-Juristen ermöglicht werde.

## **B. Einführung durch Herrn Müller**

*Herr Müller* übernimmt das Wort und bedankt sich zunächst für die einleitenden Worte bei *Prof. Seer*. Zudem möchte *Herr Müller* die Chance nutzen, um sich bei *Prof. Seer* für die Möglichkeit einer Promotion zu bedanken. Die Promotion zum Dr. iur. ohne das Studium der Rechtswissenschaften absolviert zu haben, sei keine Selbstverständlichkeit. Auf der ersten Folie bildet *Herr Müller* ein Haus ab, das EU weit berühmt sei. Schon während seiner Zeit beim Finanzamt habe er sich die Frage gestellt, wie es sein könne, dass bestimmte Unternehmen den Vorsteuerabzug für Tätigkeiten bekommen, die nichts mit ihrer wirtschaftlichen Tätigkeiten zu tun hätten. Er habe dann gehört, dass dies am EU-Recht liege. So war es möglich, dass das abgebildete Haus etwa zu 85% zu privaten Zwecken und zu 15% zu betrieblichen Zwecken genutzt wurde und dennoch 100% Vorsteuerabzug gewährt wurden. Demgegenüber könne etwa der Nachbar, der sein Haus zu 100% privat nutzt, 0% Vorsteuern geltend machen. Die 85% privat genutzter Teil konnten dann als unentgeltliche Wertabgabe in zehn Jahren nachversteuert werden. So sei dies dann auch ein berühmtes Finanzierungsmodell geworden: Man habe sich 100% Vorsteuern zinslos auszahlen lassen, wodurch man sich ein „zinsloses Staatsdarlehen“ sichern konnte. Dieser Umstand habe bei *Herrn Müller* ein Gefühl der Ungleichbehandlung hinterlassen. Bei dem abgebildeten Haus handele es sich um das Haus des staatlich geprüften Baumpfleger Wolfgang Seeling. Deshalb sei auch die Bezeichnung als „Seeling-Modell“ weit bekannt.

Die Arbeit drehe sich im Wesentlichen um die Ungleichbehandlung beim Vorsteuerabzug. Man könne bereits an dieser Stelle drei Dinge festhalten:

1. Auch im Bereich des EU-Rechts gebe es Grundrechte;
2. Den allgemeinen Gleichheitssatz kenne man bereits aus Art. 3 I GG, den es auch in Art. 20 EU-GrCh gebe;
3. Die Frage, ob man den Vorsteuerabzug bekommt oder nicht, sei auch maßgeblich vom allgemeinen Gleichheitssatz abhängig.

Hierzu hat *Herr Müller* einen vierstufigen Aufbau für seinen Vortrag vorgesehen: Zunächst erfolgt eine Einführung in die Grundlagen (Teil 1), danach geht *Herr Müller* auf die Wirkung der

Unionsgrundrechte ein (Teil 2), im Anschluss wird der Gleichheitssatz in der Mehrwertsteuer behandelt (Teil 3) und abschließend stellt *Herr Müller* einige Regelungen zum Vorsteuerabzug auf den Prüfstand und nimmt eine Analyse vor (Teil 4).

## C. Hauptteil

### I. Teil 1: Grundlagen

Der Gleichheitssatz, so *Herr Müller*, werde mitunter als Magna Charta des Steuerrechts bezeichnet und sei das wichtigste Leitprinzip für Steuergerechtigkeit. Aufgrund des Art. 20 III GG schlage dies auf die Gesetzgebung durch, wonach der Gesetzgeber an die Verfassung gebunden sei. Der Gleichheitssatz habe insgesamt drei Ausprägungen für das Steuerrecht:

1. Rechtsanwendungsgleichheit;
2. Rechtssetzungsgleichheit und
3. Folgerichtigkeit.

Gleichheit im Kontext des Steuerrechts drücke sich insbesondere durch das Leistungsfähigkeitsprinzip aus. Das Leistungsfähigkeitsprinzip sei eine Konkretisierung des Gleichheitssatzes auf dem Gebiet des Steuerrechts. Dies sei der maßgebliche Gerechtigkeitsmaßstab. So bestehe auch ethischer Konsens dahingehend, dass diejenigen, die viel verdienen und damit entsprechend wirtschaftlich leistungsfähiger sind, mehr Steuern zahlen müssen. Wer nicht leistungsfähig ist, müsse wenig bis gar keine Steuern zahlen. Nach *Herrn Müller* sei von besonderer Bedeutung, ob das Leistungsfähigkeitsprinzip auch auf dem Gebiet des Umsatzsteuerrechts Anwendung finde. Es gebe Kritiker, die dies mit der Begründung ablehnen, dass bei der Umsatzsteuer der Konsument anonym bleibe und lediglich eine typisierte Leistungsfähigkeit unterstellt werde in der Möglichkeit des Konsums. Dies lasse sich nach *Herr Müller* auch nicht von der Hand weisen, da arme und reiche Personen bei Erwerb desselben Produkts gleich besteuert würden mit dem Regelsteuersatz von 19%. Jedoch befinde man sich in einem Vielsteuersystem, im Rahmen dessen man eine Steuer nicht isoliert betrachten dürfe. Die Kritik mit der Typisierung könne man nach *Herr Müller* entkräften, denn es gebe Steuerbefreiungen im Umsatzsteuerrecht, bei denen das Leistungsfähigkeitsprinzip zu Grunde gelegt werde. Außerdem könne man die Kritik auch in vielfältige Vorteile umdrehen. So agiere die Umsatzsteuer, wenn man an Steuerhinterziehungen im Ertragsteuerbereich denke, als Auffangbesteuerung, denn letztlich werde das hinterzogene Geld zu irgendeinem Zeitpunkt dem Konsum gewidmet. Dasselbe gelte für Spekulati-

ongsgewinne. So sei deshalb heute zu Recht anerkannt, dass auch die Umsatzsteuer dem Leistungsfähigkeitsprinzip unterfalle.

Anhand einer Pyramide möchte *Herr Müller* im Wesentlichen zwei Dinge klarstellen: Erstens sei das nationale Umsatzsteuerrecht doppelt gebunden, in dem es zum einen richtlinienkonform im Verhältnis zur MwStSystRL und zum anderen grundrechts- bzw. primärrechtskonform sein muss. Darüber hinaus sei zu konstatieren, dass die MwStSystRL eine Zwischenstellung einnehme, indem sie über dem nationalen Recht stehe aber immer noch unterhalb des Primärrechts einzuordnen sei. Wichtig sei dabei Art. 6 Abs. 1 EUV, der auf die Grundrechtecharta verweise. Die Grundrechtecharta sei eine eigenständige Charta, die allein durch den Verweis in Art. 6 Abs. 1 EUV zum Primärrecht aufsteige.

Zur Frage der Konformität mit einer höherrangigen Rechtsquelle seien die anerkannten Auslegungsmethoden anzuwenden. Bei der Auslegung nach dem Wortlaut aber sei zu berücksichtigen, dass die MwStSystRL Gleichgültigkeit in allen EU-Fachsprachen entfalte, was bedeute, dass die MwStSystRL in der Praxis bei der Übersetzung in den einzelnen Sprachen doch erhebliche Unterschiede aufweise. Daher sei nach *Herr Müller* die Auslegung nach der Systematik und dem Sinn und Zweck entscheidend. Die teleologische Auslegung der Umsatzsteuer sei dabei besonders interessant, da die MwStSystRL über 67 Erwägungsgründe verfüge.

*Prof. Seer* möchte an dieser Stelle klarstellen, dass das Folgerichtigkeitsgebot nicht als aliud neben der Rechtsanwendungs- und Rechtssetzungsgleichheit zu verstehen sei, sondern vielmehr eine unmittelbare Ausprägung der Rechtssetzungsgleichheit darstelle. Zudem merkt *Prof. Seer* an, dass die Darstellung nur aus der Sicht des nationalen Rechts erfolge, es aber entscheidend auch auf das Verhältnis der deutschen Verfassung zum EU-Recht ankomme.

*Herr Müller* klärt daraufhin auf, dass das Verhältnis des Grundgesetzes zum EU-Recht noch an späterer Stelle thematisiert werde.

## **II. Teil 2: Wirkung der Unionsgrundrechte**

### **1. Grundlagen der Unionsgrundrechte**

Art. 6 Abs. 1 EUV unterscheide zwischen Rechtsquellen und Rechtserkenntnisquellen. Rechtsquellen gelten unmittelbar, also etwa AEUV, EUV und die EU-GrCh. Demgegenüber haben Rechtserkenntnisquellen nur mittelbare Geltung, und zwar derart, dass sie bei der Auslegung der

Rechtsquellen zu berücksichtigen seien. Für das Thema von *Herrn Müller* seien vor allem die gemeinsamen Verfassungsüberlieferungen als Rechterkenntnisquelle relevant. Art. 20 EU-GrCh sei im Grunde dasselbe wie Art. 3 I GG. Die Frage sei aber, ob all das zu Art. 3 I GG Bekannte dadurch ausgehebelt werde, dass Art. 3 I GG ggf. nicht mehr zur Anwendung komme. Das sei gerade nicht der Fall nach *Herr Müller*. Man könne also die Grundsätze, die zu Art. 3 I GG entwickelt wurden, grundsätzlich auch auf Art. 20 EU-GrCh anwenden.

*Prof. Seer* hält diese Aussage jedoch für zu weitgehend. Man müsse etwas vorsichtiger sein. Zwar gebe es einige Gemeinsamkeiten zwischen Art. 20 EU-GrCh und Art. 3 I GG, jedoch gebe es im Verständnis der beiden Vorschriften erhebliche Unterschiede. Art. 3 I GG im Kontext des Steuerrechts sei doch sehr national aus deutscher Sicht geprägt, wohingegen Kollegen aus Nachbarstaaten dem Gleichheitssatz ganz anders gegenüberstünden. Der Spielraum des Gesetzgebers sei außerhalb Deutschlands viel weiter ausgeprägt. Art. 3 I GG sei als Rechterkenntnisquelle für Art. 20 EU-GrCh nur mit Vorsicht heranzuziehen.

*Herr Müller* erwidert daraufhin, dass sich seine Arbeit in einen Soll-Teil und einen Ist-Teil untergliedere, wodurch seine Aussage im Ergebnis relativiert werde.

Nach Art. 6 Abs. 1 UAbs. 3 EUV seien die Erläuterungen zur EU-GrCh als weitere Rechterkenntnisquelle heranzuziehen. Die Charta enthalte eine Präambel und separate Erläuterungen. Im Folgenden erläutert *Herr Müller* verkürzt die Historie zur Entwicklung der Gemeinschaftsgrundrechte.

## **2. Anwendungsbereich der Unionsgrundrechte**

Der Anwendungsbereich der EU-GrCh werde in Art. 51 Abs. 1 S. 1 EU-GrCh definiert. Art. 51 Abs. 1 S. 1 EU-GrCh zitiert *Herr Müller* wie folgt: „Diese Charta gilt für [...] die Union [...] und für die Mitgliedstaaten ausschließlich bei der Durchführung des Rechts der Union“. Der erste Teil des Satzes mache klar, dass bei Maßnahmen der Organe der Europäischen Union die EU-GrCh unbeschränkt gelte, da sie Grundrechtsverpflichteter seien. Problematischer sei dies jedoch, so *Herr Müller*, bei Maßnahmen der Mitgliedstaaten, denn diese seien aufgrund des zweiten Teils des Satzes ausschließlich bei der Durchführung von EU-Recht zur Einhaltung der EU-GrCh verpflichtet.

Wann eine „Durchführung von Unionsrecht“ i.d. Sinne vorliegt, möchte *Herr Müller* historisch verdeutlichen. *Herr Müller* beginnt mit den Jahren 1989 und danach und nennt dazu die Ent-

scheidungen *Wachauf*, *ERT* und *Marks & Spencer* des EuGH. Bei der Entscheidung *Marks & Spencer* stellt *Herr Müller* klar, dass es sich nicht um die gleichnamige bekannte Entscheidung des EuGH zu den Grundfreiheiten handle. *ERT* und *Wachauf* behandelten beide europäische Verordnungen, die den Mitgliedstaaten bestimmte Wahlrechte einräumten. Die Frage sei dabei gewesen, so *Herr Müller*, ob Bestimmungen des nationalen Rechts, die aufgrund dieser Wahlrechte ergangen seien, Durchführung von Unionsrecht darstellten. In beiden Fällen sei dies bejaht worden, jedoch sei die Wortwahl in den Entscheidungen eine andere. In der Entscheidung *ERT* heiße es nach *Herr Müller*, die nationale Norm sei im Anwendungsbereich und bei *Wachauf* heiße es, es läge eine Durchführung gemeinschaftlicher Regelungen vor. In der Folge sei es zu einem Streit gekommen, denn im Anwendungsbereich des Unionsrechts könne so gut wie alles liegen, da gerade keine Kausalität erforderlich sei. *Marks & Spencer* sei eine Entscheidung zu einem Wahlrecht aus der MwStSysRL, mit dem Großbritannien Kekse mit einem Nullsteuersatz besteuern durfte, was sonst in der MwStSysRL nicht ginge. Auch hierbei sei entschieden worden, dass dies Durchführung von Unionsrecht darstellen würde. Mit Art. 51 EU-GrCh sei die Diskussion neu entfacht worden, da dort auf die Durchführung von Unionsrecht abgestellt werde. Zudem habe auch die Entscheidung *Akerberg Fransson* die Diskussion wiederbelebt. Der EuGH habe in diesem Fall in einem aus *Herr Müllers* Sicht mehrstufigen Verfahren die Durchführung von Unionsrechts bejaht. Auf Stufe 1 sei allgemein gesagt worden, dass Art. 325 AUEV Pflichten auferlege in Bezug auf die Umsatzsteuer. Danach sei auf Stufe 2 festgelegt worden, dass die MwStSysRL bestimmte Vorschriften zur Bekämpfung von Missbrauch beinhalte, die zwingend aufgrund des Grundsatzes der Unionstreue aus Art. 4 Abs. 3 AEUV umzusetzen seien. Der EuGH habe daraus geschlossen, dass aufgrund dieser Bestimmungen zur Missbrauchsbekämpfung ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Erhebung der Umsatzsteuer und dem EU-Haushalt bestehe. Nach *Herr Müller* bedeute dies etwas konkreter ausgedrückt, dass jedes Versäumnis bei der Erhebung der Umsatzsteuer den Haushalt der Union verringere. Dies bedeute, dass die Bestimmungen zur Missbrauchsbekämpfung auch dem Schutz des EU-Haushalts dienten, was dem EuGH zur Bejahung der Durchführung von Unionsrecht ausreichte. Denke man dies weiter, so wie es auch der EuGH getan habe, bedeute dies, dass die Mitgliedstaaten kein Wahlrecht in dem Sinne inne haben, generell auf die Erhebung der Umsatzsteuer zu verzichten. Wenn die Erhebung der Umsatzsteuer für die Mitgliedstaaten verpflichtend sei, sei kein Fall theoretisch denkbar auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer, der nicht Durchführung von Unionsrecht darstelle. Dies habe in der Folge, so *Herr Müller*, zu erheblicher Kritik geführt. Das Schrifttum habe diese Entscheidung für zu weitgehend gehalten und als komplette Entformalisierung des Durchführungsbegriffs angesehen. Im Wesentlichen stütze sich

die Kritik auf Art. 325 AEUV. Dies seien völlig unbestimmte Pflichten, wodurch praktisch jedes Rechtsgebiet den Unionsgrundrechten unterliegen könnte. Weiterhin wurde angeführt, dass sich der EU-Haushalt zu lediglich 15% aus der Umsatzsteuer speise. Besonders wichtig für die Arbeit von *Herr Müller* sei daher aufgrund dieser Kritik die Einordnung dieser Entscheidung, da danach das gesamte Mehrwertsteuerrecht der EU-GrCh unterfalle. Dies könne *Herr Müller* für seine Arbeit nur dann zugrunde legen, wenn diese Entscheidung keine Ausfallentscheidung des EuGH gewesen sei.

Nach *Prof. Seer* sei die Entscheidung des EuGH insbesondere deshalb überraschend, weil der gesamte Bereich des Besteuerungsverfahrens gerade nicht europarechtlich determiniert sei, auch das Steuerstrafverfahren nicht.

*Herr Müller* stimmt dem zu und merkt an, dass sich der EuGH dieser Komplexität durchaus bewusst sei, denn er habe eine Übersicht zum Anwendungsbereich veröffentlicht, der auf 17 Seiten 19 Entscheidungen aufreihet, von denen 15 Entscheidungen die Eröffnung des Anwendungsbereichs bejahten, und vier mal verneinten. Es gebe weder eine Einleitung noch ein Fazit zu dieser Übersicht. Wichtig sei aber, dass in dieser Übersicht die Nachfolgerechtsprechung zur *Fransson* Entscheidung enthalten sei. Diese habe *Herr Müller* versucht zu kategorisieren und seine Schlussfolgerungen auf eine Übersicht zusammengefasst. In der Mitte der Übersicht sei der einfachste Weg nach *Herr Müller* zu finden, wonach der Anwendungsbereich der EU-GrCh bei einer zwingenden Umsetzung des Unionsrechts eröffnet sei. Der rechte Strang der Übersicht behandle die Unionsbestimmungen, die Ausgestaltungs- und Ermessensspielräume vorsehen. Hierbei werde weiter unterteilt, und zwar zum einen in Umsetzungswahlrechte, die rein deklaratorisch seien. In diesen Fällen sei – entsprechend des Prüfungsschemas des EuGH – keine Beeinträchtigung von Vorrang, Einheit und Wirksamkeit des Unionsrechts zu befürchten, so dass der Anwendungsbereich der EU-GrCh nicht eröffnet sei. Zum anderen gebe es unionsrechtliche Bestimmungen, die Umsetzungswahlrechte vorsehen, diese aber den Mitgliedstaaten durch die Unionsbestimmung erst zugestanden werden. Das Wahlrecht sei also nicht originär. Die Wahlrechte seien in die Harmonisierung nach Art. 113 AEUV eingebettet; die Richtlinienziele seien aber verbindlich, Art. 288 AEUV, wodurch die Spielräume eingeschränkt würden. In diesen Fällen drohe eine Beeinträchtigung, mit der Folge, dass der Anwendungsbereich der EU-GrCh eröffnet sei. In Abgrenzung hierzu geht *Herr Müller* nun auf den linken Strang seiner Übersicht ein. Bei unionsrechtlichen Bestimmungen ohne explizite Verknüpfung zwischen nationaler und unionsrechtlicher Norm, nehme der EuGH einen wertenden Vergleich vor. Dabei werde darauf

abgestellt, ob eine Durchführung des Unionsrechts angestrebt werde; der Charakter der Norm sei auch entscheidend. Die Zielkonformität mit Unionsrecht und die Existenz einer bereichsspezifischen Unionsregelung seien auch zu beachtende Umstände i.R. des wertenden Vergleichs. Der EuGH unterscheide in der Folge zwischen einem hinreichenden und keinem hinreichenden Zusammenhang von einem gewissen Grad. Im ersten Fall sei der Anwendungsbereich der EU-GrCh eröffnet, im letzteren nicht. Man könne im Ergebnis für die weitere Analyse festhalten, dass die EU-GrCh auf dem gesamten Gebiet der Mehrwertsteuer Anwendung finde.

Zur Übersicht merkt *Prof. Seer* an, dass er Verständnisprobleme in Bezug auf den rechten Strang der Übersicht habe. Ziel der Vollharmonisierung sei ein gewisses Mindestniveau zu gewährleisten und wenn ein Mitgliedstaat unter dieses Mindestniveau bleibe, aber dennoch Instrumente vorliegen, wodurch das Mindestniveau erreicht werde, sei nicht ganz klar, warum in diesem Fall der Anwendungsbereich der EU-GrCh nicht gegeben sei.

*Herr Müller* sagt daraufhin, dass dann der mittlere Strang der Übersicht erfüllt wäre, da im geschilderten Fall gerade kein Wahlrecht bestehe, sondern lediglich ein Wahlrecht ab einer bestimmten Größe. In dem Fall wäre der Anwendungsbereich eröffnet.

### **3. Prüfungsbereitschaft des BVerfG**

Danach geht *Herr Müller* der Frage nach, ob auch das BVerfG zeitgleich einfach eine Prüfung des Art. 3 I GG vornehmen könne. Dazu stellt *Herr Müller* die bekannte Rechtsprechung des BVerfG, angefangen bei der Solange-Rechtsprechung bis hin zum OMT-Vorlagebeschluss, dar und kommt zu dem Fazit, dass eine Zurückhaltung des BVerfG als Resultat jahrzehntelanger Praxis abzuzeichnen sei.

Nach *Prof. Seer* fehle eine Entscheidung des EuGH zum europäischen Haftbefehl, da habe das BVerfG nämlich eine Notbremse gezogen.

*Herr Müller* bestätigt, dass er auch diese Entscheidung in seiner Arbeit verwertet habe. Es gehe in dieser Entscheidung kurz zusammengefasst um die Vollstreckung eines europäischen Haftbefehls, wobei die betroffene Person jedoch in absentia in einem anderen Staat verurteilt wurde. Die betroffene Person konnte sich also nicht verteidigen. Da habe das BVerfG dann entschieden, dass das Recht sich selbst zu verteidigen, Teil und Kern der Verfassung sei und daher die deutsche Grundrechte Anwendung fänden.

#### 4. Reaktion des BVerfG auf die Fransson Entscheidung

Auf die *Fransson* Entscheidung habe das BVerfG auch reagiert. Zunächst geht *Herr Müller* auf die Entscheidung des BVerfG zur Antiterrordatei vom 24.4.2013 ein und stellt klar, dass diese Entscheidung nichts mit Steuern zutun habe. Gleichwohl habe das BVerfG eine sehr ausführliche Negativabgrenzung zur Kompetenz des EuGH vorgenommen und deutlich festgestellt, dass keine Durchführung von Unionsrecht vorliege. Zur *Fransson* Entscheidung äußerte das BVerfG, dass im Sinne eines kooperativen Miteinanders keine Lesart unterstellt werden dürfe, wonach offensichtlich ein Ultra-vires-Akt vorliege oder die Identität der mitgliedstaatlichen Verfassungen in Frage gestellt werde. Eine Bindung zur EU-GrCh liege weder bereits bei jedem sachlichen Bezug zum abstrakten Anwendungsbereich vor noch wenn sich rein tatsächliche Auswirkungen auf das Unionsrecht ergeben. In der Pressemitteilung des BVerfG vom 24.4.2013 hieß es, dass die *Fransson* Entscheidung auf Besonderheiten des Umsatzsteuerrechts beruhe und der Entscheidung keine grundsätzlichen Äußerungen zu entnehmen seien. Darin könne nach *Herr Müller* eine Drohung gesehen werden, dass in Zukunft in Bereichen außerhalb der Umsatzsteuer von einem Ultra-vires-Akt ausgegangen werden könne.

#### 5. Kollisionsbereich Umsetzungsspielräume

Im Anschluss stellt *Herr Müller* die Frage, wann überhaupt dann noch das BVerfG selbst prüfen wolle. Dies gehe im Wesentlichen aus den Schwarzwaldklinik-Entscheidungen hervor, wonach eine Prüfung des Art. 3 I GG durch das BVerfG nur noch bei Vorliegen von Umsetzungsspielräumen vorgenommen werde. Leider gehe aus diesen Entscheidungen keine Definition der Umsetzungsspielräume hervor.

Hierzu stellt *Prof. Seer* klar, dass diese Entscheidungen auch aus einer Zeit stammen, in der man sich diesen Problemen noch nicht bewusst war. Die Entscheidungen stammen aus den Anfängen der 90er-Jahre.

Es gebe jedoch vom BVerfG den Nichtannahmebeschluss zum Treibhausgasemissionshandelsgesetz, der die einzige Aussage dazu enthalte, was unter Umsetzungsspielräume zu verstehen sei. Danach unterfallen Umsetzungsspielräume, die Systementscheidungen betreffen, nicht den nationalen Grundrechten, so *Herr Müller*. Als Ergebnis könne nach *Herr Müller* festgehalten werden, dass bei Vorliegen von Umsetzungsspielräumen sowohl der EuGH als auch das BVerfG eine Prüfung vornehmen möchten. Zur Auflösung der Interessenkollision schlägt *Herr Müller* eine eigene Lösung vor, und zwar ein Kooperationsmodell. Dies bedeute, dass beide Grundrechte Anwendung finden in dem Sinne, dass beide Gerichte gemeinsam zu einer gemein-

samen Lösung gelangen und nicht etwa parallel beide Gerichte eine Entscheidung treffen. Der EuGH habe mit der *Fransson* Entscheidung den Anwendungsbereich sehr ausgeweitet. Er sollte sich jedoch in Bezug auf Art. 20 EU-GrCh auf Leitlinien beschränken, so dass die Mitgliedstaaten noch Auslegungskompetenzen verbleiben. Parallel würden die nationalen Grundrechte immer noch Anwendung finden und könnten so für einen höheren Schutzstandard sorgen. Gegen dieses Doppelgeltungsmodell spreche zwar die Praktikabilität, aber, so *Herr Müller*, wenn nur die nationalen Grundrechte Anwendung fänden, so käme es ggf. zum einen niedrigeren Schutzstandard als durch die EU-GrCh und auch bei alleiniger Anwendung der EU-GrCh wäre eine Verfassungsbeschwerde ausgeschlossen. Keiner der Lösungen sei daher per se vorzugswürdig. Gründe für das Doppelgeltungsmodell gebe der EuGH bereits in der *Fransson* Entscheidung, dort in Rz. 19 der Entscheidungsgründe, wonach der EuGH den nationalen Gerichten an die Hand gibt, dass der EuGH für eine Kooperation bereit sei, indem er dem nationalen Gericht alle erforderlichen Auslegungshinweise für eine Entscheidung vorlege. Wichtig sei auch ein Blick auf die EuGH Entscheidung *Melloni*, die am gleichen Tag zur *Fransson* Entscheidung erging. Dafür sei Art. 53 EU-GrCh relevant, die nach dem Verständnis der h.M. einen Mindestschutz biete. Im *Melloni* Fall habe der EuGH allerdings gesagt, dass dieser Artikel nur dann Anwendung finde, wenn dadurch Vorrang, Einheit und Wirksamkeit des Unionsrechts nicht untergraben würden. Für den Bereich der Mehrwertsteuer müsse festgehalten werden, dass diese Einschränkung nur hypothetisch sei, denn die gemeinsamen Verfassungsüberlieferungen seien Gegenstand der EU-GrCh, mit anderen Worten haben sich die Mitgliedstaaten auf diese EU-GrCh verständigt. *Melloni* sei ein besonderer Fall zum europäischen Haftbefehl. Die Kritik an diesem Doppelgeltungsmodell bestehe im Wesentlichen darin, dass zu viel Einflussnahme durch den EuGH befürchtet werde und keine Unionsgrundrechtsbeschwerde existiere. *Herr Müller* meint demgegenüber, dieses Modell sei gangbar, wenn diese Kritik ausgeräumt werden könne, womit er zum nächsten Schritt in seiner Präsentation übergeht.

Gründe für das Doppelgeltungsmodell – und damit gegen die Kritik – seien, dass die Glaubwürdigkeit der Unionsrechtsordnung einen einheitlichen Mindeststandard gebiete. Ein solcher Mindeststandard bringe für die Unionsbürger fast ausschließlich Vorteile. Das Fehlen einer Unionsgrundrechtsbeschwerde werde kompensiert: Art. 53 EU-GrCh gewährleiste lediglich einen Mindeststandard; das BVerfG könne nach wie vor einen höheren Schutz durch nationale Grundrechte ermöglichen. Ferner sei eine grundrechtskonforme Ausgestaltung der Unionsgrundrechte durch nationale Gerichte möglich. Hierbei werde es eine Verschiebung vom BVerfG zu den nationalen Gerichten geben. Außerdem nehme Deutschland im gesamteuropäischen Raum eine

Sonderstellung ein, denn die meisten Mitgliedstaaten kennen kein Verwerfungsmonopol, so dass gerade diese Mitgliedstaaten auf den EuGH angewiesen seien. Die Vorbehalte aus Deutschland basieren vornehmlich auf deutsche Besonderheiten. Nach *Herr Müller* werde im Rahmen eines gesamteuropäischen Prozesses künftig keine Rücksicht auf nationale Bestimmungen genommen.

## 6. Prüfung des Art. 20 EU-GrCh

Im Folgenden geht *Herr Müller* auf das bekannte Prüfungsschema zum Art. 20 EU-GrCh ein (Schutzbereich, Eingriff, Rechtfertigung). Interessanter seien die Spezifika zu Art. 20 EU-GrCh. So greife der EuGH bei der Rechtfertigung des Art. 20 EU-GrCh nicht auf Art. 52 EU-GrCh zurück, sondern formuliere allgemein, dass Vergleichbares nicht ungleich behandelt werden dürfe ohne objektiv gerechtfertigt zu sein und dass der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz ohnehin ein allgemeiner Grundsatz sei. Zudem gebe es spezielle Gleichheitsrechte, namentlich in Art. 18 AEUV, Art. 21, 23 EU-GrCh, die der Anwendung des Art. 20 EU-GrCh vorgehen. Die Freiheitsgrundrechte nach Art. 15-17 EU-GrCh würden auch vorgehen, seien aber im Bereich der Mehrwertsteuer noch nicht in Erscheinung getreten. Aus Art. 20 EU-GrCh sei auch das Gebot der Folgerichtigkeit abzuleiten. Wichtig sei dabei vor allem, dass das Gebot der Folgerichtigkeit durch Art. 20 EU-GrCh auch primärrechtlich verankert sei.

*Prof. Seer* möchte hierzu gerne wissen, ob es auch eine Entscheidung des EuGH gebe, in der die Folgerichtigkeit auf EU-Ebene formuliert werde.

*Herr Müller* antwortet darauf, dass einzig in den Schlussanträgen von Frau Generalanwältin Kokott Aussagen zur Folgerichtigkeit zu finden seien.

*Prof. Seer* stellt daraufhin fest, dass man daran erkenne, dass die Folgerichtigkeit sehr von Deutschland geprägt sei.

## 7. Primärrechtliches Leistungsfähigkeitsprinzip

*Herr Müller* geht danach der Frage nach, ob es auch im Mehrebenensystem ein Leistungsfähigkeitsprinzip gebe. Zur EU-GrCh sei zu sagen, dass aus Art. 1, 34 Abs. 3 EU-GrCh die Freistellung des Existenzminimums und im Titel IV mit der Überschrift „Solidarität“ eine Umverteilungsfunktion abgeleitet werde. Art. 15, 16 EU-GrCh seien das Pendant zu den deutschen Grundrechten, aus denen man eine Belastungsobergrenze ableiten könne, so dass in der Gesamtschau der Charta ein europäisches Sozialstaatsprinzip abgeleitet werden könne. Aus den gemeinsamen Verfassungsüberlieferungen sei nach *Lutz Ohlendorf* (*Ohlendorf*, Grundrechte als

Maßstab des Steuerrechts in der Europäischen Union, Diss. 2015, Heidelberg) ein europäisches Leistungsfähigkeitsprinzip aus den Gleichheitssätzen herzuleiten. Die Grundfreiheiten hingegen seien nur teilweise zur Heranziehung geeignet, da Inländerdiskriminierungen ausgenommen seien. In der Gesamtschau könne aber von einem europäischen Leistungsfähigkeitsprinzip ausgegangen werden.

## 8. Neutralitätsprinzip auf Primärrechtsebene

*Herr Müller* stellt sich daran anschließend die Frage nach dem Vorliegen eines Neutralitätsprinzips auf Primärrechtsebene und benennt dazu konkrete Normen. Sei dies der Fall, so müsse sich die sekundärrechtliche MwStSysRL daran halten. Anfangen möchte *Herr Müller* bei Art. 56 AEUV, woraus auch das Bestimmungslandprinzip für die Ortsregelungen im UStG abgeleitet werde. Art. 56 AEUV beinhalte das Diskriminierungsverbot für Dienstleistungen. Art. 110 AEUV (Diskriminierungsverbot für den Warenverkehr) sei eine Spezialregelung zu Art. 34 AEUV und regle die Gewährleistung der Steuerfreistellung im grenzüberschreitenden Warenverkehr. Es müsse keine Steuerfreistellung sein, denkbar sei auch das reverse-charge-Verfahren. Zu nennen sei auch Art. 107 AEUV, wonach eine selektive Bevorzugung von inländischen Unternehmen erforderlich sei. Man könnte sich die Frage stellen, ob das Merkmal der „Staatlichkeit“ auch erfüllt sei, denn Vorgaben in der MwStSysRL stammen von der Europäischen Union. Dies sei richtig, wenn etwas positiv für bestimmte Unternehmer in einem Staat wirke und das von der MwStSysRL vorgegeben sei, dann liege keine Beihilfe vor mangels Staatlichkeit der Maßnahme. Aber, wenn z.B. in der MwStSysRL eine Steuerbefreiung geregelt, diese im nationalen Recht wesentlich überschritten werde und dies einer bestimmten Branche zugute komme, dann könne eine Beihilfe wiederum vorliegen. Auch das Umsatzsteuerrecht sei daher nicht frei von der Beihilfekontrolle.

*Prof. Seer* bedauert die Wertung des EuGH, das Neutralitätsprinzip aus dem Primärrecht abzuleiten ohne auf die MwStSysRL einzugehen. Schwieriger sei aber das Leistungsfähigkeitsprinzip bei der USt. Dort werde typischerweise auf den Verbraucher abgestellt, wodurch auch die Neutralität betroffen sei. Man müsse sich die Frage stellen, wo es einen Link zwischen Neutralitätsprinzip und Leistungsfähigkeitsprinzip gebe. *Klaus Tipke* habe schon immer gesagt, dass etwa in Spanien in der Verfassung das Leistungsfähigkeitsprinzip drin stehe, aber von den Gerichten nicht groß beachtet werde. In Deutschland sei die Situation genau anders herum, denn das Leistungsfähigkeitsprinzip stehe in Deutschland nicht in der Verfassung; es werde aber dennoch von den Gerichten aufmerksam beachtet. Die Holländer sagen demgegenüber, die EMRK sei eher wichtig. Mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip haben andere Länder also eher Probleme. Ent-

scheidend sei die folgende Frage nach *Prof. Seer*: Was kann man aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip eigentlich als „common sense“ nehmen? Dies müsse in der Arbeit dargestellt werden.

*Herr Müller* ist der Ansicht, dass egal wie schwach man das Leistungsfähigkeitsprinzip auslege, als common sense müsse jedenfalls feststehen, dass der Unternehmer nicht mit der USt belastet werden dürfe.

Aus den bereits erwähnten Normen des Primärrechts leitet *Herr Müller* sodann ein Neutralitätsprinzip auf Primärrechtsebene her.

## 9. Rechtsschutz im Mehrebenensystem

Nach dieser Darstellung möchte *Herr Müller* in gebotener Kürze auf den Rechtsschutz eingehen. Hierbei sei zunächst zu unterscheiden, was genau geprüft werden solle, also ob die MwSt-SysRL gegen Primärrecht verstoße oder ob nationale Normen gegen das Primärrecht verstoßen. Liege eine zwingend umzusetzende Norm der MwStSysRL vor, dann prüfe man die Grundrechte gar nicht, sondern unmittelbar die MwStSysRL selbst. Dies gelte aufgrund des Vorrangs des Unionsrechts, wodurch ein Verstoß gegen die MwStSysRL automatisch in das nationale Recht umschwenke. Eine Prüfung des Verstoßes von nationalen Normen gegen das Primärrecht sei nur bei Umsetzungsspielräumen geboten.

Bei Verstößen der MwStSysRL gegen das Primärrecht könne allein der EuGH einen Verstoß feststellen, was bedeute, dass das nationale Gericht das Sekundärrecht nicht einfach unangewendet lassen dürfe. Eine Möglichkeit des Rechtsschutzes sei die Nichtigkeitsklage nach Art. 263 AEUV mit einer Klagefrist von zwei Monaten. Aufgrund dieser Klagefrist sei dies nur ein theoretischer Rechtsschutz, denn die Richtlinie stamme aus dem Jahr 1977. Gleichwohl bei sog. quick fixes, also bei kurzfristigen Anpassungen der Richtlinie, bestehe die Möglichkeit der Nichtigkeitsklage wieder, insb. auch deshalb, weil natürliche Personen klagebefugt seien.

*Prof. Seer* findet den Umstand, dass auch natürliche Personen die Nichtigkeitsklage anstrengen dürfen, verwunderlich.

*Herr Müller* sagt, diese Möglichkeit bestehe durchaus nach Art. 263 Abs. 4 AEUV.

*Prof. Seer* betont, dass nach Art. 263 Abs. 4 AEUV dies nur gelte, wenn die natürliche Person von der Richtlinie unmittelbar und individuell betroffen sei bzw. die Richtlinie an die natürliche

Person gerichtet sein müsse. Dies sei bei Richtlinien und natürlichen Person wohl sehr selten der Fall.

Komme die Nichtigkeitsklage nicht in Betracht, so *Herr Müller*, sei der Weg über das Vorabentscheidungsverfahren nach Art. 267 AEUV einzuschlagen. Die Dogmatik zur Vorlagepflicht sei maßgeblich durch die EuGH-Entscheidung *Foto-Frost* geprägt. Die nationalen Gerichte müssen bereits bei Zweifeln über die (Un-)Gültigkeit der Norm vorlegen, da die Ungültigkeit sich unmittelbar auf das nationale Recht auswirke aufgrund des Vorrangs des Unionsrechts. Hier finde auch die acte-claire-Doktrin keine Anwendung, da diese ansonsten die Kompetenz des EuGH Ungültigkeiten festzustellen untergraben würde.

Stünden Verstöße nationaler Normen gegen das Primärrecht im Raum, müsse zunächst eine primärrechtskonforme Auslegung angestrengt werden; es gelte der Grundsatz der Auslegung vor Nichtanwendung. Aus der Nichtigkeit der MwStSysRL folge, dass auch das nationale Recht nichtig sei, da sich die Unwirksamkeit durchschlage. Die Möglichkeiten des Vorabentscheidungsverfahrens und des Normkontrollverfahrens nach Art. 100 GG stellen das Modell der Doppelgeltung dar. Verfahrenstechnisch müsse man hierbei beachten, dass der Betroffene doppelte Zweifel aufweisen müsse, also zum einen Zweifel an der Vereinbarkeit der nationalen Norm mit dem Unionsrecht und zum anderen Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des Gesetzes. Dabei komme zwangsläufig die Frage auf, ob es eine Reihenfolge für die Vorlage gebe. Im Bereich der Mehrwertsteuer gebe es keine Entscheidungen zum Grundrechtsschutz, so dass zunächst der EuGH die Reichweite des Umsetzungsspielraums festlegen müsse, was für das BVerfG auch eine zu klärende Vorfrage sei. Hier gebe es zwar keine vorgegebene Reihenfolge, aber es wäre aus Sicht des Betroffenen taktisch sinnvoll, zunächst dem EuGH vorzulegen.

*Prof. Seer* stellt klar, dass es nicht entscheidend auf den Betroffenen ankomme, sondern vielmehr die Gerichte etwa von der Verfassungswidrigkeit beim Normkontrollverfahren überzeugt sein müssen und im Vorabentscheidungsverfahren die Gerichte Zweifel hegen müssen. Das Modell der Doppelgeltung sei gangbar.

*Herr Müller* pflichtet *Prof. Seer* bei und betont, dass die Kritik an dem Modell der Doppelgeltung eher hypothetisch sei. Daher halte auch *Herr Müller* das Modell für gangbar.

### III. Teil 3: Gleichheitssatz in der Mehrwertsteuer

#### 1. Allgemeines

*Herr Müller* geht zunächst auf allgemeine Merkmale des Mehrwertsteuersystems und die Historie ein. Die Merkmale des Mehrwertsteuersystems erklärt er anhand eines Beispiels. *Herr Müller* betont dabei besonders die Merkmale Vorsteuerabzug, den Unternehmer als Steuereinsammler und die Qualifikation der Umsatzsteuer als Verbrauchsteuer.

Aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip möchte *Herr Müller* schlussfolgern, dass eine Besteuerung des existenziellen Bedarfs nicht stattfinden dürfe, denn wer nicht leistungsfähig ist, der dürfe auch nicht besteuert werden. Zudem dürfe ausschließlich der Endverbrauch besteuert werden, denn nur dieser signalisiere wirtschaftliche Leistungsfähigkeit. Zudem sei aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip abzuleiten, dass eine angemessene Netto-Bemessungsgrundlage vorliegen müsse. Auch aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip ableitbar sei das Bestimmungslandprinzip, denn der Grenzübertritt dürfe die Auswirkungen auf die konkrete Höhe der Umsatzsteuer nicht beeinflussen. Aus dem Charakter der Verbrauchsteuer lasse sich ableiten, dass jeder Verbrauch besteuert werden müsse, also etwa auch der Verkauf von Edelmetallen. Ferner müsse aus dem Verbrauchsteuercharakter die Allgemeinheit der Besteuerung resultieren, was sich zusätzlich auch aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip ergebe. Es dürfe keinen Unterschied machen, welche Konsumpräferenzen man habe. Ebenfalls aus dem Verbrauchsteuercharakter abzuleiten sei die Nichtbelastung des Unternehmers, da er keinen Verbrauch tätige. Zudem sei auch der Vorsteuerabzug daraus abzuleiten in dem Sinne, dass er sofort, jedermann und in voller Höhe gewährt werden müsse.

#### 2. Gegenwärtiges Verständnis des Gleichheitssatzes in der Umsatzsteuer

Der EuGH und die MwStSysRL verweisen auf das Neutralitätsprinzip bzw. auf die Wettbewerbsneutralität. *Herr Müller* geht zunächst auf die MwStSysRL ein. Die MwStSysRL habe 67 Erwägungsgründe, und einige davon befassen sich mit der Neutralität, namentlich Erwägungsgründe Nr. 4, 5, 7, 30, 33, 34. Art. 1 der MwStSysRL sei dann mit „Inhalt“ und „Zielsetzung“ überschrieben. Die genannten Erwägungsgründe hätten Eingang in Art. 1 Abs. 2 MwStSysRL gefunden. Daraus lasse sich ableiten, dass Art. 1 Abs. 2 MwStSysRL das Neutralitätsprinzip in formelles Unionsrecht umgewandelt habe. Die Neutralität sei damit ein sekundärrechtlicher Rechtsbegriff. Der EuGH habe in seiner Rechtsprechung demgegenüber zwei Ausprägungen genannt: Die Eingangsseitige Neutralität und die Ausgangsseitige Neutralität. Eingangsseitig sage der EuGH, die Vorsteuer sei integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer

und müsse für die gesamte Belastung in voller Höhe und sofort ausgeübt werden (Belastungsneutralität). Ausgangsseitig habe der EuGH definiert, dass die Anbieter gleicher Waren und Dienstleistungen gleich behandelt werden müssten und die Neutralität der Organisationsform gewahrt werden müsse. Zuletzt müsse der Proportionalitätsgrundsatz beachtet werden, d.h. die Bemessungsgrundlage dürfe das erhaltene Entgelt im Ergebnis nicht übersteigen. Insgesamt falle auf, dass der Unternehmer stets im Mittelpunkt stehe. Der EuGH fordere Gleichheit nur zwischen konkurrierenden Unternehmen. Dies sei für ein sachgerechtes Mehrwertsteuersystem jedoch nicht ausreichend.

Daher geht *Herr Müller* im Folgenden dem Verhältnis zwischen dem Neutralitätsprinzip i.S. des Verständnisses des EuGH und dem Gleichheitssatz nach. Hierzu geht *Herr Müller* kurz auf die Entscheidung *NCC Construction Denmark* ein, in der der EuGH sagte, dass das Neutralitätsprinzip die bereichsspezifische Ausprägung des Gleichheitssatzes sei. Das spreche dafür, dass der sekundärrechtliche Rechtsbegriff Primärrechtscharakter habe, denn der allgemeine Gleichheitssatz habe Primärrechtscharakter. Die Aussage des EuGH gehe jedoch weiter: Im zweiten Teil des Satzes sage der EuGH, dass das Neutralitätsprinzip keine Regel des Primärrechts sei, sondern vielmehr Auslegungsgrundsatz, der neben dem Grundsatz anzuwenden sei, den er einschränke. Daraus folge, so *Herr Müller*, dass Primärrecht vorliege, auf das man sich nicht berufen könne. Dies sei nach seiner Ansicht widersinnig.

*Prof. Seer* merkt hierzu an, dass der EuGH wohl Angst davor hatte, das gesamte MwStSysRL einmal durchzuforschen und Farbe zu bekennen, denn wenn er dies mal getan hätte, dann würde es auch die EuGH Entscheidung zu den E-Books nicht geben. Diese Entscheidung führe dies ganz plastisch vor Augen, da bei den E-Books eine elektronische sonstige Dienstleistung angenommen wurde ohne den ermäßigten Umsatzsteuersatz, wie sie für Bücher mit Hardcover gewährt werden.

*Herr Müller* hält als Zwischenergebnis fest, dass der EuGH den allgemeinen Gleichheitssatz nicht im vollen Umfang wahre, denn wenn er sage, dass in der tatsächlichen Anwendung der Neutralitätsgrundsatz bereichsspezifische Ausprägung des Gleichheitssatzes sei, auf die man sich aber nicht berufen könne, dann bestehe kein Grundrechtsschutz.

### **3. Gegenwärtiger Umgang mit gleichheitsrechtlichen Bedenken**

*Herr Müller* beginnt mit der EuGH-Entscheidung *Jetair und BTWE Travel4you*. Die Margenbesteuerung für Reisebüros sei dazu relevant. Nach den Art. 306 ff. MwStSysRL sei eine Margen-

besteuerung für Reisebüros möglich. Dies gelte jedoch nicht für Vermittler von Reisen. Dem EuGH wurde die Frage vorgelegt, ob diese Situation gegen den Gleichheitssatz verstoße. Dazu zitiert *Herr Müller* zwei Randnummern aus der Entscheidung, wonach der Unionsgesetzgeber diese Situation als nicht vergleichbar angesehen habe (Rn. 55) und daraus folglich kein Verstoß gegen den Grundsatz der Gleichbehandlung vorliege (Rn. 56). Dies sei in einer Fülle von Fällen so entschieden worden. Dies bedeute, dass de facto kein Grundrechtsschutz stattfinde, da dem Unionsgesetzgeber eine so weite Einschätzungsprärogative eingeräumt werde, dass gar nicht mehr geprüft werde, ob eine Vergleichbarkeit vorliege oder nicht.

*Prof. Seer* sagt hierzu, dass dies im Grunde auch anderen Rechtsordnungen entspreche. Wenn der Gesetzgeber sich entschieden habe, dann werde er schon gute Gründe gehabt haben, also ihm werde eine sehr weite Einschätzungsprärogative eingeräumt. Bei Staaten mit Verfassungen könne man schon eher davon ausgehen, wenn der demokratisch legitimierte Gesetzgeber dies so sehe. Bei der EU hingegen sei dies aber ganz anders, denn dort seien es schließlich Exekutivorgane, die diese Entscheidungen treffen, und damit letztlich die Regierungen. Wenn der EuGH sich schlichtweg weigert, also schon gar nicht prüft, ob ein sachlicher Grund für eine Unterscheidung vorliegt, sei das nach *Prof. Seer* nicht mehr nachvollziehbar.

Ein Teilnehmer merkt zudem an, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip an einer ganz falschen Stelle berücksichtigt werde. Auch das nationale UStG mache dies so, und zwar auf Ebene der Steuerbefreiungen.

*Herr Müller* stimmt dem Teilnehmer zu und bestätigt, dass dies auch seinem Fazit entspreche.

In dem EuGH Fall *Seeling* sei man einer Ungleichbehandlung mit der Begründung entkommen, dass diese gerade durch das Neutralitätsprinzip geboten sei, denn andernfalls gebe es keine Möglichkeit später bei einem erhöhten Nutzungsanteil entsprechend Vorsteuer zu gewähren. Außerdem müsse man den Unternehmer mit dem privat nutzenden Verbraucher gleichstellen, daher auch die unentgeltliche Wertabgabe. Das Problem liege in der fehlenden Einlagenentsteuerung. Wenn eine Ungleichbehandlung mal angenommen werde vom EuGH, dann sei aber die Rechtfertigungsprüfung sehr lasch. In dem Fall *Puffer* aus Österreich habe man die Ungleichbehandlung mit einer gewährten Kompensation gerechtfertigt. Diese Begründung sei jedoch gleichheitswidrig, was vor allem im Fall *Seeling* deutlich werde, denn der Steuervorteil stehe nur einer geringen Anzahl von Personen zu.

#### **4. Gebotener Umgang mit gleichheitsrechtlichen Bedenken**

Hierzu vertritt *Herr Müller* einen Prüfungsaufbau, der zunächst mit der Feststellung einer Ungleichbehandlung beginnt und erst danach die Vergleichbarkeitsprüfung anknüpft. Für die Behauptung, das Verbrauchsteuerprinzip sei Ausfluss der Folgerichtigkeit, verweist *Herr Müller* auf *Klaus Tipke*, nach dem für ein Folgerichtigkeitsgebot ein Vergleichsmaßstab gefunden werden müsse, der der Belastungsgrundentscheidung entspricht. Danach müsse man also auf den Verbrauchsteuercharakter der Umsatzsteuer abstellen. Die Rechtfertigungsprüfung sei unmittelbare Voraussetzung aus dem Gleichheitssatz und auch der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz sei ein seit langer Zeit anerkannter unionsrechtlicher Grundsatz. Man könne dazu auf die Entscheidungen zu den Grundfreiheiten zurückgreifen und diese Grundsätze übertragen.

#### **5. Zwischenergebnis und Hypothese**

Dies leite *Herr Müller* weiter zu seinem Zwischenergebnis: Das Verbrauchsteuerprinzip sei eine bereichsspezifische Ausprägung des Gleichheitssatzes im Bereich des Umsatzsteuerrechts, die sekundärrechtliche MwStSysRL müsse sich folglich an diesem Verbrauchsteuerprinzip messen lassen. Gegenwärtig herrsche eine mangelhafte Dogmatik beim Grundrechtsschutz durch den EuGH vor. Daran schließe die Hypothese an, dass geltende Vorgaben zum Vorsteuerabzug gegen das Verbrauchsteuerprinzip verstoßen und damit gegen Art. 20 EU-GrCh.

### **IV. Teil 4: Analyse**

#### **1. Vorüberlegungen**

Nun möchte *Herr Müller* auf seine Gedanken in seiner Arbeit konkreter zu sprechen kommen. Den Vorsteuerabzug sieht *Herr Müller* als Exempel für seine Arbeit als geeignet an, da es das Herzstück des Umsatzsteuersystems sei. Als Determinante für Be- und Entlastung sei er besonders geeignet, die Leistungsfähigkeit zu prüfen.

#### **2. Gesellschafter und Holdings als mittelbare Unternehmer**

Der erste Prüfungsgegenstand von *Herrn Müller* stellen Gesellschafter und Holdings als mittelbare Unternehmer dar. Der gegenwärtige Befund – maßgeblich aus den EuGH-Entscheidungen *Faxworld*, *Polski Trawertyn*, *Malburg*, *Cibo Participations* – hierzu sei, dass eine Vorgründungsgesellschaft den gesamten Vorsteuerabzug bekomme, wenn sie das gesamte Vermögen auf den Gesamtrechtsnachfolger übertrage ohne jemals einen steuerpflichtigen Ausgangsumsatz zu haben. Bei Sacheinlagen bei Gründung werde auch der Vorsteuerabzug den Gesellschaftern gewährt, obwohl diese keine Unternehmer seien. Hier werde die wirtschaftliche Aktivität abgeleitet aus einer Tätigkeit der Gesellschaft. Man dürfe den Vorsteuerabzug jedoch nur zugestan-

den bekommen, wenn man auch steuerpflichtige Ausgangsumsätze habe. Dies möchte *Herr Müller* anhand eines Falls mit verschiedenen Fallvarianten verdeutlichen.

Fallbeispiel: *A erwirbt einen Pkw zum Preis von 20.000 EUR zzgl. USt. Dieser Pkw wird wie folgt verwendet:*

Variante 1: *A bringt den Pkw bei Gründung in die Gesellschaft ein, an der A beteiligt ist und die A leitet.*

Variante 2: *A überlässt den Pkw unentgeltlich einer Gesellschaft an der A beteiligt ist und die A leitet.*

Variante 3: *A nutzt den Pkw ausschließlich in seinem Einzelunternehmen.*

Variante 4: *A nutzt den Pkw ausschließlich für private Zwecke.*

In Variante 1 bekomme A den Vorsteuerabzug nach geltendem Recht. In Variante 2 bekomme A hingegen keinen Vorsteuerabzug. In Variante 3 bekomme A unstreitig den Vorsteuerabzug; in Variante 4 unstreitig nicht. In Variante 2 werde A ungleich behandelt im Verhältnis zu Variante 1 und 3. Vergleiche man Variante 2 mit Variante 4 stelle sich die Frage, ob eine Gleichbehandlung geboten sei. Im nächsten Schritt müsse die Vergleichbarkeit geprüft werden an den Maßstäben des Verbrauchsteuerprinzips und hier müsse man nach *Herr Müller* sagen, dass nur der Endverbrauch zu einer Belastung führen dürfe. Vor diesem Hintergrund sei festzustellen, dass in den Varianten 1-3 die Maßnahmen des A wirtschaftlich die Gesellschaft fördern, also Teil der Wertschöpfung seien. In Variante 2 finde auch kein Endverbrauch statt, wohl aber in Variante 4. Es liege also eine Vergleichbarkeit nach den Maßstäben des Verbrauchsteuerprinzips vor. Für diese (Un-)Gleichbehandlung müsse eine Rechtfertigung vorliegen. Für die Ungleichbehandlung in den Varianten 1-3 gebe es nur einen Rechtfertigungsansatz in der Rechtssache *Polsky Trawertyn* des EuGH, in der den Gesellschaftern der Vorsteuerabzug gewährt wurde, die ein Grundstück in die Gesellschaft eingebracht haben. Der Rechtfertigungsgrund „Schutz vor Steuerhinterziehungen“ sei dabei diskutiert worden und der EuGH sei zu dem Ergebnis gelangt, dass der Schutz vor Steuerhinterziehung und die Sicherung des Steueraufkommens anerkannte Rechtfertigungsgründe seien, diese aber im konkreten Fall keine Anwendung fänden, da immer

noch eine Nachweispflicht für die wirtschaftliche Tätigkeit gegeben sei. Im Endeffekt gebe es, so *Herr Müller*, bei Beachtung des Verbrauchsteuerprinzips keine Rechtfertigung dafür, dass A in Variante 2 keinen Vorsteuerabzug bekomme, auch wenn er den Pkw unentgeltlich überlasse.

Die Frage sei, wie man zu einem verbrauchsteuerkonformen Ergebnis gelange. Nach *Herr Müller* sei dies durch eine teleologische Auslegung des Art. 9 MwStSysRL zu erreichen. Nach Art. 9 MwStSysRL gelte als Steuerpflichtiger, „wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbständig ausübt“. Am Maßstab des Verbrauchsteuerprinzips müsse man hierbei die wirtschaftliche Tätigkeit der Gesellschaft dem Gesellschafter A zurechnen.

### 3. Erwerbe nach Art. 41 MwStSysRL/§ 3d S. 2 UStG

Als weiteres Beispiel führt *Herr Müller* § 3d S. 2 UStG an und erklärt kurz die dazugehörige Situation. Ein deutscher Unternehmer trete in Spanien mit seiner deutschen USt-IdNr. auf, so dass zwei innergemeinschaftliche Erwerbe zu versteuern seien. Dieser Fall biete sich zur Darstellung einer ausführlichen Rechtfertigungsprüfung an, da der deutsche Unternehmer keinen Vorsteuerabzug erhalte. Der EuGH begründe dies damit, dass dadurch ein Anreiz für die Registrierung im Ausland geschaffen werden solle. In der internationalen Literatur sei daher auch von einer „safety-net-provision“ die Rede. *Herr Müller* findet diesen Ausdruck sehr passend, da es sich letztlich um eine Sicherheitsleistung handele.

*Prof. Seer* stimmt dem zu und geht auch von einer Sicherheitsleistung aus. Die entscheidende Frage sei dabei, ob die Veranlassung für diese Sicherheitsleistung verhältnismäßig ist.

Dies sieht auch *Herr Müller* und stellt die Frage, ob die Verwehrung des Vorsteuerabzugs geboten sei. Als Vorfrage sei zunächst eine Vergleichbarkeit zu klären. Hierzu hat *Herr Müller* vier Fallgruppen gebildet: B2B-Dienstleistungen an EU-Ausländer, Grundstücksleistung im übrigen Gemeinschaftsgebiet, Innergemeinschaftlicher Erwerb im übrigen Gemeinschaftsgebiet ohne USt-IdNr. und die Sicherheitsleistung abhängig von der Herkunft. Es bestünden also Vergleichsfälle. Als nächstes kommt *Herr Müller* zu der Erkenntnis, dass die Verweigerung des Vorsteuerabzugs eine gesetzgeberische Typisierung sei zur Bekämpfung des Steuermisbrauchs. Art. 41 MwStSysRL müsse also in besonders missbrauchsanfälligen Fällen gelten. Das Missbrauchsrisiko ergebe sich aus der Verwendung der USt-IdNr. Die Gefahr sei, dass der Umsatz im Bestimmungsland nicht deklariert werde. In den B2B-Fällen gebe es ein reverse charge-Verfahren, wodurch gerade keine solche Gefahr bestehe, so dass man also diese Fälle unterschiedlich be-

handeln dürfe. Bei Grundstücksleistungen im EU-Ausland sei der Ort auch im EU-Ausland, mit der Folge, dass keine Sicherheitsleistung erforderlich sei. Beim innergemeinschaftlichen Erwerb ohne die Verwendung der USt-IdNr. hingegen finde der ganze Paragraph keine Anwendung. Die Sicherheitsleistung abhängig von der Herkunft würde etwa nur die Union betreffen. Die Gefahr sei die Nichtbesteuerung in Spanien, dort gelte stets derselbe Steuersatz; Anknüpfungspunkt für die Sicherheitsleistung sei aber die USt-IdNr. Das bedeute, dass die Gefahr, dass ein Deutscher Steuern in Spanien hinterzieht, geringer sei als bei einem Ungaren, denn in Ungarn liege der Steuersatz bei 27%. Die Gefahr, dass nicht besteuert werde, sei immer die gleiche, egal ob man eine deutsche oder eine ungarische USt-IdNr. nehme. Die entscheidende Frage sei daher die Rechtfertigung der Zahlung einer Sicherheitsleistung in Form eines nicht gewährten Vorsteuerabzugs. *Herr Müller* stellt hierzu zunächst fest, dass ein legitimer Zweck mit der Verwirklichung des Bestimmungslandprinzips und der Beseitigung einer Doppelbesteuerung gegeben sei. Die Versagung des sofortigen Vorsteuerabzugs sei dazu auch geeignet. Ausführlich zu diskutieren sei die Frage nach der Erforderlichkeit. Abgekürzt handele sich dabei um eine „Dummensteuer“, denn im Fall der höchsten Gefährdungslage – wenn der Unternehmer gar keine USt-IdNr. verwende – finde die Vorschrift gar keine Anwendung. Zudem bestehe ein milderes Mittel darin, den Vorsteuerabzug zusammen mit einer Meldepflicht im Inland zu gewähren. Dabei sei aber zu beachten, dass die Umsatzsteuer eine Massensteuer sei und bei der Anknüpfung an die USt-IdNr. ein weiteres Zutun der Finanzverwaltung nicht nötig sei. Im Ergebnis könne man auch die Erforderlichkeit der Maßnahme annehmen. Jedoch scheitere es jedenfalls an der Angemessenheit nach *Herr Müller*, mit der Begründung, dass der Gegenbeweis gar nicht möglich sei und der Unternehmer auf dem Vorsteuerabzug sitzen bleibe. Es sei daher in vielen Fällen ausgeschlossen, die Sicherheitsleistung irgendwie zurückzuerhalten. Die Ergebnisse seien überdies willkürlich, weil sie vom Steuersatz eines Landes abhängen, in dem überhaupt keine Gefährdungslage bestehe.

#### **4. Unechte Steuerbefreiungen**

Da die vorgesehene Zeit schon überzogen wurde, geht *Herr Müller* nur noch mit wenigen Worten auf den Bereich der unechten Steuerbefreiungen ein. Als Vorüberlegung sei anzumerken, dass eine Ungleichbehandlung durch Belastung der Unternehmer vorliege sowie eine ungleiche Belastung des Verbrauchers. Gerechtfertigt seien diese Ungleichbehandlungen nur, wenn die Versagung des Vorsteuerabzugs an der Zielsetzung folgerichtig ausgerichtet wurde. Die unechten Steuerbefreiungen unterteilt *Herr Müller* in die folgenden Kategorien: Freistellung des Existenzminimums, politische Erwägungen, Vermeidung der Doppelbesteuerung mit speziellen Steuern, systematische Erwägungen und Vereinfachungszwecke. In seiner Arbeit habe *Herr*

*Müller* diese einzelnen Kategorien der unechten Steuerbefreiungen einer Rechtfertigungsprüfung unterzogen gemessen am Grundsatz der Verhältnismäßigkeit und sei zu dem Ergebnis gelangt, dass bis auf die unechten Steuerbefreiungen zu Vereinfachungszwecken kaum eine Kategorie als verhältnismäßig angesehen werden könne.

#### **D. Schlusswort**

*Prof. Seer* bedankt sich bei *Herrn Müller* für den Vortrag. Als *Klaus Tipke* diese Seminare noch abhielt, fanden die Seminare jeden Montag statt und haben um 18 Uhr begonnen. Üblicherweise dauerten die Seminare, so *Prof. Seer*, bis ca. 20 oder 21 Uhr, doch teilweise habe ein Seminar auch mal wesentlich länger, sogar auch bis 24 Uhr, gedauert. Die Überziehung des heutigen Vortrags von ca. einer halben Stunde sei daher im Gegensatz dazu noch harmlos. *Herr Müller* sei mit seinen Erkenntnissen im Rahmen seiner Dissertation auf einem guten Weg.

Zum Schluss weist *Prof. Seer* auf das nächste Halbjahresprogramm hin, das mit dem 11.1.2019 beginne und einen Vortrag von Prof.in Ehrke-Rabel und einer Universitäts-Assistenzprofessorin Frau Gunacker-Slawitsch aus Graz vorsehe zu dem Thema „Horizontal Monitoring“, also die Kooperation von Unternehmen und Finanzverwaltung bei der Betriebsprüfung.