

Wirkungen reduzierter Mehrwertsteuersätze auf nationale Steuerstrukturen im europäischen Kon- text unter Berücksichtigung der Abgrenzungs- und Erhebungsproblematik

Habilitationsschrift

vorgelegt

im Fachbereich Wirtschaftswissenschaft



von

Dr. Claudia Wesselbaum-Neugebauer
aus Datteln

2010

Die Habilitation kann wie folgt zitiert werden:

urn:nbn:de:hbz:468-20120821-143410-6

[<http://nbn-resolving.de/urn/resolver.pl?urn=urn%3Anbn%3Ade%3Ahbz%3A468-20120821-143410-6>]

Inhaltsverzeichnis

Abbildungsverzeichnis.....	8
Tabellenverzeichnis	9
Abkürzungsverzeichnis	11
Symbolverzeichnis.....	18
1 Einführung in die Thematik.....	20
2 Die Mehrwertsteuer	24
2.1 Die Netto-Allphasen-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug	28
2.1.1 Einführung der Netto-Allphasen-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug im nationalen Kontext.....	29
2.1.2 Einführung der Netto-Allphasen-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug im europäischen Kontext.....	32
2.2 Verteilung des Mehrwertsteueraufkommens	35
3 Mehrwertsteuersätze und Steuerstruktur.....	38
3.1 Grundsätze der Besteuerung.....	39
3.2 Optimalsteuertheorie	42
3.2.1 Optimalsteuertheorie und indirekte Steuern.....	43
3.2.2 Optimalsteuertheorie und einheitlicher Gütersteuersatz.....	45
3.2.3 Optimalsteuertheorie und Gütersteuersatzdifferenzierung.....	47
3.2.4 Optimalsteuertheorie und indirekte sowie direkte Steuern.....	48
3.3 Steuerinzidenz.....	50
3.3.1 Einfluss des Mehrwertsteuersystems auf die Preiskalkulation des Unternehmers.....	52
3.3.1.1 Wirkung eines einheitlichen Mehrwertsteuersatzes mit Vorsteuerabzug.....	52
3.3.1.2 Wirkung eines reduzierten Mehrwertsteuersatzes mit Vorsteuerabzug.....	53
3.3.1.3 Wirkung einer Mehrwertsteuerbefreiung ohne Vorsteuerabzug.....	54
3.3.1.4 Wirkung einer Mehrwertsteuerbefreiung mit Vorsteuerabzug.....	54
3.3.1.5 Wirkung eines Nullsteuersatzes	55
3.3.1.6 Einfluss der Steuersatzvariationen auf den Gewinn des Unternehmers.....	55
3.3.2 Preiselastizität.....	57
3.3.2.1 Internationale Studien zur Preiselastizität einzelner Güter und Dienstleistungen.....	59
3.3.2.2 Preiselastizitäten einzelner Güter und Dienstleistungen in Deutschland.....	61
3.4 Wirtschaftspolitische Begründung reduzierter Mehrwertsteuersätze	63
3.4.1 Reduzierte Mehrwertsteuersätze für existenznotwendige Güter	64
3.4.2 Reduzierte Mehrwertsteuersätze für meritorische Güter	67

3.4.3	Reduzierte Mehrwertsteuersätze bzw. Steuerbefreiungen im Gesundheitssektor	67
3.4.4	Reduzierte Mehrwertsteuersätze und arbeitsintensive Dienstleistungen	70
3.5	Evaluierungen reduzierter Mehrwertsteuersätze.....	71
3.5.1	Begrenzung des Anwendungsbereichs reduzierter Mehrwertsteuersätze	71
3.5.2	Reduzierter Mehrwertsteuersatz auf arbeitsintensive und konsumnahe Dienstleistungen	73
3.5.3	Reduzierte Mehrwertsteuersätze auf umweltfreundliche Produkte.....	80
3.5.4	Reduzierte Mehrwertsteuersätze und sonstige Steuervergünstigungen	82
3.5.5	Vergünstigung für kulturelle und unterhaltende Leistungen.....	83
3.5.6	Ermäßigung im öffentlichen Nahverkehr	84
3.5.7	Vergünstigung für Zahntechniker	85
3.5.8	Vergünstigung für Renovierungsaufwand.....	85
3.5.9	Vergünstigung für Aufwendungen eines privaten Haushalts im Bereich geringfügig entlohnter Beschäftigter	88
3.6	Mehrwertsteuersätze und Mehrwertsteuerbefreiungen in Deutschland.....	90
3.6.1	Anwendungsbereich des reduzierten Mehrwertsteuersatzes	91
3.6.1.1	Lebensmittel.....	91
3.6.1.1.1	Getränke	92
3.6.1.1.2	Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle.....	93
3.6.1.2	Land- und forstwirtschaftliche Produkte.....	94
3.6.1.2.1	Handel mit lebenden Tieren.....	95
3.6.1.2.2	Viehhaltung.....	96
3.6.1.2.3	Pflanzen	97
3.6.1.3	Druckerzeugnisse, Kunstgegenstände und Sammlungsstücke	97
3.6.1.4	Krankenfahrstühle sowie orthopädische Hilfsmittel	98
3.6.1.5	Schwimm- und Heilbäder	99
3.6.1.6	Kulturelle Leistungen	100
3.6.1.7	Leistungen gemeinnütziger Einrichtungen	101
3.6.1.8	Beförderung von Personen	102
3.6.2	Anwendungsbereich von Mehrwertsteuerbefreiungen.....	103
3.6.2.1	Versicherungsleistungen.....	105
3.6.2.2	Finanzdienstleistungen	109
3.6.2.2.1	Besteuerung von Finanzdienstleistungen nach dem Cash-Flow Konzept.....	113
3.6.2.2.2	Option zur Besteuerung von Finanzdienstleistungen im Mehrwertsteuersystem.....	117
3.6.3	Steuermindereinnahmen auf Grund von Befreiungen bzw. der Anwendung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes.....	119
3.6.4	Einfluss der wirtschaftlichen Lage auf das Aufkommen der Steuern vom Einkommen und vom Umsatz in Deutschland	123
3.6.5	Mehrwertsteuerbelastung der privaten Haushalte	126

3.7 Anwendungsbereich des Nullsteuersatzes, der reduzierten Mehrwertsteuersätze und der Gewährung von Befreiungen innerhalb der EU-Mitgliedstaaten.....	128
3.7.1 Nullsteuersatz, reduzierte Mehrwertsteuersätze und Mehrwertsteuerbefreiungen innerhalb der EU-Mitgliedstaaten.....	131
3.7.1.1 Nahrungsmittel.....	135
3.7.1.2 Gesundheitssektor.....	135
3.7.1.3 Bildungs- und Freizeitsektor inklusive Hotelbeherbergungen.....	136
3.7.1.4 Lokal erbrachte arbeitsintensive Dienstleistungen.....	137
3.7.1.5 Abfuhr von Haushaltsmüll und Straßenreinigung.....	138
3.7.1.6 Inländische Personenbeförderung.....	141
3.7.2 Mehrwertsteuer-Einnahmequote.....	142
3.7.3 Preisniveau in den EU-Mitgliedstaaten.....	146
3.7.4 Konsumausgaben der privaten Haushalte innerhalb der Europäischen Union.....	150
3.7.5 Verfügbares Einkommen und Konsumausgabenstruktur.....	152
3.7.6 Abgabenstruktur in den EU-Mitgliedsländern.....	157
3.7.7 Grenzüberschreitende Konsumausgaben privater Haushalte in den EU-Mitgliedsländern.....	161
4 Bestimmung des Orts der Lieferung oder Dienstleistung und anzuwendender Mehrwertsteuersatz.....	164
4.1 Vermeidung der Doppelbesteuerung im europäischen Binnenmarkt.....	165
4.1.1 Bestimmungslandprinzip.....	166
4.1.2 Ursprungslandprinzip.....	167
4.1.3 Bestimmungs- bzw. Ursprungslandprinzip im europäischen Kontext.....	167
4.2 Definition des Verbrauchsortes als Typisierungsmerkmal zwecks Vermeidung der Doppelbesteuerung.....	169
4.2.1 Lieferung.....	171
4.2.1.1 Beförderung oder Versendung in ein anderes EU-Mitgliedsland durch den Abnehmer.....	171
4.2.1.1.1 Pflicht zur Erhebung der Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Warenverkehr.....	172
4.2.1.1.2 Kennung des Unternehmers via Umsatzsteuer-Identifikationsnummer.....	175
4.2.1.1.3 Dokumentationspflichten beim innergemeinschaftlichen Erwerb.....	176
4.2.1.1.4 Probleme bei Nichteinhaltung der Dokumentationspflichten.....	177
4.2.1.2 Beförderung oder Versendung durch den Lieferer.....	180
4.2.1.2.1 Versandhandel zwischen Unternehmen.....	180
4.2.1.2.2 Versandhandel bei Unternehmen an Endverbraucher.....	181
4.2.1.3 Ausfuhrlieferungen in ein Drittland.....	182
4.2.1.4 Zusammenfassender Überblick über den Ort der Lieferung.....	184
4.2.2 Dienstleistungen.....	185

4.2.2.1	Dienstleistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück.....	187
4.2.2.2	Kurzfristige Vermietung eines Beförderungsmittels	189
4.2.2.3	Kulturelle, künstlerische, wissenschaftliche, unterrichtende, sportliche, unterhaltende oder ähnliche Leistungen	191
4.2.2.4	Restaurationsleistungen	192
4.2.2.5	Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen und die Begutachtung dieser Gegenstände	194
4.2.2.6	Vermittlungsleistung	195
4.2.2.7	Ort der sonstigen Leistung bei Katalogleistungen	196
4.2.2.8	Personenbeförderungsleistungen.....	197
4.2.2.9	Beförderung eines Gegenstandes.....	199
4.2.2.10	Selbständige Nebenleistungen zu Güterbeförderungen	200
4.2.2.11	Von Drittlandsunternehmen elektronisch erbrachte Dienst- leistungen	201
4.2.2.11.1	One-Stop-Shop-Prinzip innerhalb der Europä- ischen Union	202
4.2.2.11.2	One-Stop-Shop-Prinzip innerhalb Deutschlands.....	203
4.2.2.12	Betriebsstätte des Unternehmers als Ort der Dienstleistung.....	204
4.2.2.13	Zusammenfassende Darstellung des Orts der Dienstleistung.....	205
4.3	Zusammenfassung Ort der Lieferung bzw. Dienstleistung.....	207
5	Abgrenzungsproblematik bei Anwendung von Steuerbefreiungen bzw. redu- zierten Mehrwertsteuersätzen	209
5.1	Die umsatzsteuerliche Erfassung ärztlicher Leistungen oder ähnlicher heilberuflicher Tätigkeiten als Heil- bzw. Präventionsmaßnahme im Be- reich der Humanmedizin	210
5.1.1	Leistungen der gesetzlichen Krankenversicherung versus Indivi- dueller Gesundheitsleistungen	210
5.1.2	Steuerfreiheit von Heilbehandlungen.....	212
5.1.3	Heilbehandlung im Bereich der Humanmedizin.....	213
5.1.3.1	Medizinisch indizierte Leistungen, Individuelle Gesundheitsleistungen und sonstige Arztleistungen.....	214
5.1.3.2	Medizinisch nicht indizierte Leistungen.....	215
5.1.3.3	Individuelle Gesundheitsleistungen.....	217
5.1.3.4	Leistungen, die nicht der medizinischen Behandlung dienen.....	220
5.1.4	Heilbehandlung oder erzieherische bzw. unterrichtende Leistung.....	221
5.1.4.1	Teilleistungsstörungstherapie und Jugendhilfe	223
5.1.4.2	Teilleistungsstörungstherapie und Unterrichtsleistungen.....	225
5.1.5	Prävention und Selbsthilfe nach § 20 SGB V sowie Disease-Manage- ment-Programme	227
5.1.5.1	Disease-Management-Programme.....	229
5.1.5.2	Personen, bei denen eine chronische Erkrankung gegeben ist bzw. bei denen krankheitsbezogene Symptome vorliegen	230
5.1.5.3	Sonstige Personen, bei denen noch keine krankheitsbezo- gen Beschwerden aufgetreten sind	230
5.1.6	Arztähnliche Leistungen.....	231

5.1.6.1	Allgemeine Zulassung nach § 124 SGB V	233
5.1.6.2	Fehlender Nachweis der beruflichen Befähigung oder einer berufsrechtlichen Regelung	234
5.1.6.2.1	Hippotherapie	235
5.1.6.2.2	Tätigkeit eines Theologen auf dem Gebiet der Logotherapie und Existenzanalyse	236
5.1.7	Zusammenschluss von Ärzten zwecks Koordinierung von Schulun- gen mit anderen Leistungsanbietern	237
5.1.8	Zusammenfassung der mehrwertsteuerlichen Beurteilung von Heilbehandlungen	238
5.2	Die umsatzsteuerliche Behandlung eines „Party-Services“	239
5.2.1	Party-Service versus Restaurationsleistung	241
5.2.2	Darreichung von Speisen und Getränken durch einen Party-Service	242
5.2.2.1	Nebenleistung zu einer Hauptleistung	243
5.2.2.1.1	Aufteilung in Haupt- und Nebenleistung	244
5.2.2.1.2	Aufteilung in Haupt- und Nebenleistung bei einem Party-Service	245
5.2.2.2	Bündel von mehreren voneinander unabhängigen Leistungen	246
5.2.2.2.1	Vermietung eines Partyraums, Festsaals etc	247
5.2.2.2.2	Vermietungsleistung und getrennte Lieferung von Speisen	247
5.2.2.2.3	Vermietungsleistung in Kombination mit der Lieferung von Speisen	249
5.2.2.2.4	Lieferung von Speisen und Gestellung von Personal	249
5.2.3	Anwendung des reduzierten Mehrwertsteuersatzes auf Lieferungen eines Party-Services	250
5.2.3.1	Anwendung des reduzierten Mehrwertsteuersatzes im gesamten Gastronomiebereich	251
5.2.3.2	Definition des Begriffs Lieferung von Nahrungsmitteln	251
5.2.3.3	Lieferungen von Nahrungsmitteln durch gemeinnützige Körperschaften	252
6	Erhebungsverfahren	253
6.1	Grundsätze der Steuererhebung	255
6.2	Unternehmer als Steuerschuldner	260
6.3	Steuererhebung im Rahmen des Netto-Allphasen-Mehrwertsteuersystems	261
6.3.1	Fraktionierte Zahlweise	261
6.3.1.1	Fraktionierte Zahlweise und Vorsteueranspruch	264
6.3.1.1.1	Vorsteuerabzug und ordnungsgemäße Rechnung	265
6.3.1.1.2	Fraktionierte Zahlweise und nicht ordnungsge- mäßige Rechnung	268
6.3.1.2	Fraktionierte Zahlung und Insolvenzen	269
6.3.1.3	Fraktionierte Zahlung und Mehrwertsteuerbetrug zwischen den EU-Mitgliedstaaten	271
6.3.1.3.1	EU-Binnenmarkt und Karussellbetrug	272
6.3.1.3.2	Methoden zur Messung des Mehrwertsteuerausfalls	274

6.3.2 Reverse-Charge-Verfahren.....	278
6.3.2.1 Generelle Einführung des Reverse-Charge-Verfahrens	280
6.3.2.2 Reverse-Charge-Verfahren im derzeitigen Mehrwertsteuer- system.....	282
6.3.2.2.1 Erteilte Ermächtigungen zur Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens.....	283
6.3.2.2.2 Anwendung des Revers-Charge-Verfahrens bei bestimmten Umsätzen.....	284
6.3.2.3 Reverse-Charge-Verfahren und Rechnung.....	286
6.3.3 Steuererhebung nach dem Soll-Prinzip	287
6.3.3.1 Steuererhebung nach dem Soll-Prinzip am Beispiel der Baubranche.....	288
6.3.3.2 Ausnahmen von der Anwendung des Soll-Prinzips.....	289
6.3.4 Steuererhebung nach dem Ist-Prinzip.....	290
6.3.5 Steuererhebung nach dem Cash-Accounting-Prinzip	292
6.3.6 Erhebungsprinzipien und Erhebungskosten.....	294
7 Fazit.....	296
Literaturliste.....	303
Verzeichnis der Rechtsquellen und sonstigen Quellen.....	338
Anhang.....	358

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Eigenschaften wissenschaftlicher Aussagen	40
Abbildung 2: Geringfügig entlohnte Beschäftigte in Privathaushalten	89
Abbildung 3: Entwicklung der Mehrwertsteuersätze seit dem 01.01.1968.....	90
Abbildung 4: Prozentuale Aufteilung des Aufkommens aus der ermäßigten Besteuerung.....	121
Abbildung 5: Entwicklung der Steuern auf Einkommen und vom Umsatz, 2000-2009.....	124
Abbildung 6: Ausgabenanteile differenziert nach Haushaltseinkommensklassen in Prozent der privaten Konsumausgaben	127
Abbildung 7: Mehrwertsteuer-Einnahmequote, 2005	144
Abbildung 8: Preisniveau für Nahrungsmittel im Vergleich zu den anzuwen- denden Mehrwertsteuersätzen	148
Abbildung 9: Konsumausgabenstruktur der privaten Haushalte in Relation zu den Einkommensquantilen, EU-27, 2005.....	153
Abbildung 10: Verhältnis des Gesamteinkommens von den 20 % der Bevölkerung mit dem höchsten Einkommen (5. Quantil) zum Gesamteinkommen von den 20 % der Bevölkerung mit dem niedrigsten Einkommen (1. Quantil) innerhalb der EU-27, 2008	155
Abbildung 11: Durchschnittliche materielle Versorgung und relative Einkommens- armut, 2003	157
Abbildung 12: Grenzüberschreitender Ein- und Verkauf, 2008.....	162
Abbildung 13: Fraktionierte Zahlweise	262
Abbildung 14: Mehrwertsteuerausfall im Falle von Insolvenzen	270
Abbildung 15: Karussellbetrug.....	273
Abbildung 16: Reverse-Charge-Verfahren.....	279

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Eigenmittelabführungen des Bundes an den EU-Haushalt 2007 bis 2012.....	38
Tabelle 2: Einfluss der Mehrwertsteuervariationen auf den Gewinn des Unternehmens	56
Tabelle 3: Nachfrageelastizität differenziert nach verschiedenen Haushaltsgruppen	61
Tabelle 4: Elastizitäten für ausgesuchte Güter	63
Tabelle 5: Anwendung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes auf arbeitsintensive Dienstleistungen in 2000	74
Tabelle 6: Wirkungen von Mehrwertsteuersatzvariationen auf die Preise.....	77
Tabelle 7: Evaluation von Steuersubventionen.....	82
Tabelle 8: Steueraufkommen nach der $R_f - Basis$, der $R + F - Basis$ sowie bei Einbeziehung der Finanzdienstleistungen in das Mehrwert- steuersystem	116
Tabelle 9: Steuermindereinnahmen infolge umsatzsteuerlicher Vergünstigungen, 2008	120
Tabelle 10: Erwartete Mindereinnahmen bei einer Ausweitung der Steuerermässi- gungstatbestände	122
Tabelle 11: Mehrwertsteuersätze in den EU-Mitgliedstaaten in Prozent, Stand: 01.07.2010.....	129
Tabelle 12: Übersicht über die Anwendung unterschiedlicher Steuersätze auf ausgewählte Lieferungen und Leistungen, Stand: 01.07.2010.....	133
Tabelle 13: Anwendung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes auf lokal er- brachte arbeitsintensive Dienstleistungen, Stand: 01.01.2010.....	137
Tabelle 14: Preisniveau in den EU27-Mitgliedstaaten für ausgesuchte Leistungen, 2008	147
Tabelle 15: Konsumausgaben privater Haushalte nach Verbrauchskategorien 2006 in Prozent der Gesamtausgaben.....	151
Tabelle 16: Konsumausgaben je Haushalt in Abhängigkeit der Einkommensquantile in €, EU-27 in 2005	154
Tabelle 17: Steuern- und Sozialabgabenquoten innerhalb der EU-Mitgliedstaaten, 2008	158
Tabelle 18: Übersicht über die Erwerbsschwellen	173
Tabelle 19: Übersicht über die geltenden Lieferschwellen	181
Tabelle 20: Ort der Lieferung.....	184
Tabelle 21: Ort der sonstigen Leistung zwischen den Mitgliedsländern der EU	206

Tabelle 22: Mehrwertsteuerausfallquote in 24 EU-Mitgliedstaaten.....	276
Tabelle 23: Erteilte Ermächtigungen zur Genehmigung des Übergangs der Steuerschuldnerschaft.....	286
Tabelle 24: Entstehungszeitpunkte der Mehrwertsteuer in Abhängigkeit von dem angewendeten Erhebungsprinzip	293

Abkürzungsverzeichnis

a.	= anderem
Abg.	= Abgeordneter
ABl EG	= Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften
Abs.	= Absatz
Abschn.	= Abschnitt
a.F.	= alter Fassung
AG	= Aktiengesellschaft
AltpflG	= Altenpflegegesetz
AO	= Abgabenordnung
AOK	= Allgemeine Ortskrankenkasse
Art.	= Artikel
ArztR	= ArztRecht (Zeitschrift)
arqus	= Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre
ASiG	= Gesetz über Betriebsärzte, Sicherheitsingenieure und andere Fachkräfte für Arbeitssicherheit
AT	= Österreich
Aufl.	= Auflage
B2B	= Business to business
B2C	= Business to consumer
BB	= Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BE	= Belgien
Berufsg	= Berufsgenossenschaft
Beschl.	= Beschluss
BFH	= Bundesfinanzhof
BFHE	= Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BFH/NV	= Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bun- desfinanzhofs
BG	= Bulgarien
BGB	= Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	= Bundesgesetzblatt
BGN	= Bulgarischer Lew
BHO	= Bundeshaushaltsordnung
BMF	= Bundesministerium der Finanzen
BMF-Schr.	= Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen
BNE	= Bruttonationaleinkommen
BOÄ	= Bundesärzteordnung
BR-Drs.	= Bundesrat-Drucksache
BSG	= Bundessozialgericht Kassel
BStBl	= Bundessteuerblatt
BT-Drs.	= Bundestag-Drucksache
Buchst.	= Buchstabe

BVA	= Bundesversicherungsanstalt
BVerfG	= Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	= Amtliche Sammlung von Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BZSt	= Bundeszentralamt für Steuern
bzw.	= beziehungsweise
CEifo	= Center for Economic Studies am Institut für Wirtschaftsforschung, München
CMR	= Übereinkommen über den Beförderungsvertrag im internationalen Straßengüterverkehr
CZ	= Tschechische Republik
CZK	= Tschechische Krone
CY	= Zypern
DB	= Deutsche Bundesbahn
DE	= Deutschland
DEHOGA	= Deutscher Hotel- und Gaststättenverband e.V.
DGPRÄC	= Deutsche Gesellschaft der Plastischen, Rekonstruktiven und Ästhetischen Chirurgie
DIMDI	= Deutsches Institut für Medizinische Dokumentation und Information
DIW	= Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung, Berlin
DK	= Dänemark
DKK	= Dänische Krone
DMP	= Disease-Management-Program
DOK	= Dokument
DStJG	= Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft
DStR	= Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStRE	= Deutsches Steuerrecht Entscheidungsdienst
EBM	= Evidence-based Medicine; Einheitlicher Bewertungsmaßstab
ECOFIN	= Rat für Wirtschaft und Finanzen, Organ des Rats der Europäischen Union
EE	= Estland
EEK	= Estnische Krone
EFG	= Entscheidungen der Finanzgerichte
EG	= Europäische Gemeinschaft
EL	= Griechenland
endg.	= endgültig
Entsch.	= Entscheidung
Erglfg.	= Ergänzungslieferung
ES	= Spanien
EStG	= Einkommensteuergesetz

etc.	= et cetera
EU	= Europäische Union
EÜR	= Einnahme-Überschuss-Rechnung
EuGH	= Europäischer Gerichtshof
EuGHE	= Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofs
Eurostat	= Statistisches Amt der Europäischen Gemeinschaften
EWG	= Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
f., ff.	= folgend, fortfolgend
FAG	= Finanzausgleichsgesetz
FG	= Finanzgericht
FI	= Finnland
FiFo Köln	= Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut an der Universität zu Köln
FR	= Finanz-Rundschau für Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer (Zeitschrift)
FR	= Frankreich
GAO	= United States Government Accountability Office
G-BA	= Gemeinsamer Bundesausschuss
GBP	= Britisches Pfund Sterling
gem.	= gemäß
GesR	= Gesundheitsrecht (Zeitschrift)
GesundheitsRecht	= Zeitschrift für Arztrecht, Krankenhausrecht, Apotheken- und Arzneimittelrecht
GG	= Grundgesetz
ggf.	= gegebenenfalls
GmbH	= Gesellschaft mit beschränkter Haftung
gov.	= government
Habil.	= Habilitation
HBeihVO	= Hessische Beihilfeverordnung
Hess.	= hessischer
HFR	= Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung
hmrc	= Her Majesty's Revenue and Customs
hrsg.	= herausgegeben
Hrsg.	= Herausgeber
HS.	= Halbsatz
HStruktG	= Gesetz zur Verbesserung der Haushaltsstruktur (Haushaltsstrukturgesetz)
HU	= Ungarn
HUF	= Ungarischer Forint
HWWI	= Hamburgisches WeltWirtschaftsInstitut

IAB	= Institut für Arbeitsmarkt- und Berufsforschung, Nürnberg
ICD-10 GM	= Internationale statistische Klassifikation der Krankheiten und verwandter Gesundheitsprobleme, 10. Revision - German Modification
IE	= Irland
ifo	= Institut für Wirtschaftsforschung, München
IFS	= Institute of Fiscal Studies
IGeL	= Individuelle Gesundheitsleistungen
IHK Köln	= Industrie- und Handelskammer zu Köln
int	= international
IQWiG	= Institut für Qualität und Wirtschaftlichkeit im Gesundheitswesen
i.S.d.	= im Sinne des/der
ISO	= Internationale Organisation für Normung
IT	= Italien
IUP	= Intrauterinpeppersars
i.V.m.	= in Verbindung mit
IVM	= Institute for Environmental Studies, Vrije Universiteit, Amsterdam
IZA	= Institut zur Zukunft der Arbeit, Bonn
JAmt	= Das Jugendamt (Zeitschrift)
Jg.	= Jahrgang
JStG	= Jahressteuergesetz
KAG	= Kommunalabgabengesetz
KBV	= Kassenärztliche Bundesvereinigung
KFZ	= Kraftfahrzeug
KHK	= Koronare Herzkrankheit
KO	= Konkursordnung
KOM	= Dokumente der Kommission der Europäischen Gemeinschaften
KrW-/AbfG	= Gesetz zur Förderung der Kreislaufwirtschaft und Sicherung der umweltverträglichen Beseitigung von Abfällen
kW	= Kilowatt
lfd.	= laufend
Lfg.	= Lieferung
LG	= Landgericht
lt.	= laut
LT	= Litauen
Ltd	= Limited
LTL	= Litauischer Litas
LU	= Luxemburg
LV	= Lettland
LVL	= Lettischer Lats

MedR	= Medizinrecht (Zeitschrift)
MEGO	= MedWell Gebührenverzeichnis für Individuelle Gesundheitsleistungen
Mio.	= Millionen
Mitw.	= Mitwirkung
MPI	= Max Planck Institut
Mrd.	= Milliarden
MT	= Malta
MTAG	= Gesetz über technische Assistenten der Medizin
m.w.H.	= mit weiteren Hinweisen
MwSt	= Mehrwertsteuer
MwStSystRL	= Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Mehrwertsteuersystemrichtlinie)
Nds.	= Niedersachsen
n. F.	= neuer Fassung
NJW	= Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
NL	= Niederlande
No.	= Numero
Nr.	= Nummer
NRW	= Nordrhein-Westfalen
NVwZ-RR	= Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht - Rechtsprechung Report
NWB	= Neue Wirtschafts-Briefe (Zeitschrift)
OECD	= Organisation for Economic Co-Operation and Development
OFD	= Oberfinanzdirektion
OrthoptG	= Orthoptistengesetz
o.S.	= ohne Seitenangabe
o.V.	= ohne Verfasserangabe
OVG	= Oberverwaltungsgericht
PFB	= Praxis Freiberufler-Beratung
PKW	= Personenkraftwagen
PL	= Polen
PodG	= Podologengesetz
PSA	= prostataspezifisches Antigen
PsychThG	= Psychotherapeutengesetz
PT	= Portugal
PWC	= PriceWaterhouseCoopers
Ratsdok.	= Ratsdokument
RdlH	= Rechtsdienst der Lebenshilfe (Zeitschrift)
Rdvfg.	= Rundverfügung
RettAssG	= Rettungsassistentengesetz

Rev.	= Revision
RIW	= Recht der Internationalen Wirtschaft (Zeitschrift)
RL	= Richtlinie
RLEWG	= Sechste Richtlinie 77/388/EWG zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern
RM	= Reichsmark
Rn.	= Randnummer
RO	= Rumänien
RON	= Rumänischer Leu
Rs.	= Rechtssache
RWI	= Rheinisch-Westfälisches Institut für Wirtschaftsforschung, Essen
Rz.	= Randziffer
S.	= Satz, Seite
Schr.	= Schreiben
SE	= Schweden
SEK	= Schwedische Krone
SGB	= Sozialgesetzbuch
SK	= Slowakische Republik
SI	= Slowenien
Slg	= Amtliche Sammlung der EuGH Entscheidungen
SNF	= Institute for Research in Economics and Business Administration, Bergen (Norwegen)
sog.	= so genannten
StE	= Steuern der Energiewirtschaft (Zeitschrift)
stfr.	= steuerfrei
StGB	= Strafgesetzbuch
u.	= und
u.a.	= unter anderem
UK	= United Kingdom
Unterabs.	= Unterabsatz
UR	= Umsatzsteuer-Rundschau (Zeitschrift)
Urt.	= Urteil
USK	= Urteilssammlung über die gesetzliche Krankenversicherung
USt	= Umsatzsteuer
UStDV	= Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung
UStG	= Umsatzsteuergesetz
USt-IdNr.	= Umsatzsteuer-Identifikationsnummer
UStR	= Umsatzsteuer-Richtlinie
v.	= von, vom
VAT	= Value Added Tax
Verf.	= Verfahren

VersStG	= Versicherungsteuergesetz
Vfg.	= Verfügung
VG	= Verwaltungsgericht
vgl.	= vergleiche
VOB/B	= Vergabe- und Vertragsordnung für Bauleistungen (VOB) Teil B
vs.	= versus
WIdO	= Wissenschaftliches Institut der AOK
XBRL	= extensible Business Reporting Language
z.B.	= zum Beispiel
ZEW	= Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung GmbH, Mannheim
ZM	= Zusammenfassende Meldung
ZSteu	= Zeitschrift für Steuern und Recht
zugl.	= zugleich

Symbolverzeichnis

C	= Konsum
c_{ex}	= nicht mit Mehrwertsteuer belastete Kosten
F^+	= finanzwirtschaftliche Zuflüsse
F^-	= finanzwirtschaftliche Abflüsse
FE	= explizite Gebühren
FI	= implizierte Gebühren
g	= exogenes Steueraufkommen
IC	= Kosten für bezogene Leistungen (input costs)
p	= Nettoverkaufspreis
p_{ex}	= Nettoverkaufspreis bei einer Mehrwertsteuerbefreiung ohne Vorsteuerabzug
p_0	= Nettoeinkaufspreis der mit Mehrwertsteuer belasteten Vorprodukte
p^θ	= Verkaufspreis inklusive Steuer
q	= Menge des Gutes
r_a	= in Prozent berechneter Aufschlag auf den Wareneinsatz
R	= Darlehensaufnahme abzüglich Tilgung
R^+	= realwirtschaftliche Einzahlungen
R^-	= realwirtschaftliche Auszahlungen
R_{inv}	= Investitionsauszahlungen
R_{sonst}	= sonstige laufende Auszahlungen
R_w	= Lohn- und Gehaltsauszahlungen
$R - Basis$	= realwirtschaftlicher Einnahmeüberschuss
$R_f - Basis$	= laufender finanzwirtschaftlicher Einnahmeüberschuss
$R + F - Basis$	= real- und finanzwirtschaftlicher Einnahmeüberschuss
$R + R^W - Basis$	= realwirtschaftlicher Einnahmeüberschuss ohne Abzug der Lohn- und Gehaltszahlungen
T	= Steueraufkommen des Staates
T_u	= Steuerzahllast

T_u^A	= Steuerzahllast bei ausländischen Umsätzen
T_u^N	= Steuerguthaben bei Anwendung des Nullsteuersatzes
T_u^r	= Steuerzahllast bei Anwendung des reduzierten Mehrwertsteuersatzes
T_u^{ev}	= Mehrwertsteuerzahllast bei Steuerbefreiung mit Vorsteuerabzug
T_u^{Ist}	= Steuerentstehung nach dem Ist-Prinzip
T_u^{Soll}	= Steuerentstehung nach dem Soll-Prinzip
u	= Bedürfnisstruktur
U_{ex}	= mehrwertsteuerbefreite Umsätze
U_{vat}	= mehrwertsteuerpflichtige Umsätze
VAT	= tatsächlich vereinnahmtes Mehrwertsteueraufkommen
VRR	= Mehrwertsteuer-Einnahmequote
x	= Gut
x_n^d	= nachgefragte Menge eines Gutes
x_n^s	= angebotene Menge eines Gutes
Y	= nominales Einkommen des Haushalts
y	= Geldeinkommen und Arbeitszeit
π	= Unternehmensgewinn
π_A	= Unternehmensgewinn bei mehrwertsteuerpflichtigen ausländischen Umsätzen
π_{ex}	= Unternehmensgewinn bei Steuerbefreiung ohne Vorsteuerabzug
π_{ev}	= Unternehmensgewinn bei Steuerbefreiung mit Vorsteuerabzug
π_N	= Unternehmensgewinn bei Anwendung des Nullsteuersatzes
π_r	= Unternehmensgewinn bei Anwendung des reduzierten Mehrwertsteuersatzes
θ	= Mehrwertsteuersatz
θ_A	= im Ausland geltender Mehrwertsteuersatz
θ_r	= reduzierter Mehrwertsteuersatz
€	= Euro
£	= Englisches Pfund

1 Einführung in die Thematik

Die Höhe des regulären Mehrwertsteuersatzes, der Anwendungsbereich des reduzierten sowie die Gewährung von Steuerbefreiungen werden immer wieder unter diversen Aspekten diskutiert. Um die Konjunktur zu beleben und dem Verbraucher einen Konsumanreiz zu geben, wurde infolge der Wirtschaftskrise der Mehrwertsteuersatz z.B. in Großbritannien zeitlich befristet vom 01.12.2008 bis zum 31.12.2009 von 17,5 % auf 15 % reduziert; ab dem 04.01.2011 soll er nunmehr auf 20 % erhöht werden.¹ Portugal hatte beabsichtigt, den Normalsteuersatz dauerhaft von 21 % auf 20 % zu senken.² Zum 01.07.2010 wurde die Reduzierung jedoch aufgehoben und der Normalsteuersatz wieder auf 21 % festgesetzt.³ Andere EU-Mitgliedsländer reagierten auf die Wirtschaftskrise direkt mit einer Erhöhung der Mehrwertsteuersätze. Bei ihnen stand demnach weniger die Stärkung des Konsums im Vordergrund, sondern vielmehr die Sicherung des Steueraufkommens. Irland hatte deshalb den Normalsteuersatz zum 01.12.2008 zunächst von 21 % auf 21,5 % erhöht, um ihn allerdings zum 01.01.2010 wieder auf 21 % abzusenken. Der reduzierte Steuersatz wurde in Estland von 5 % auf 9 % angehoben und simultan dessen Anwendungsbereich eingeschränkt. Lettland hat zum 01.01.2009 sowohl den Normalsteuersatz von 18 % auf 21 % heraufgesetzt als auch den reduzierten Mehrwertsteuersatz von 5 % auf 10 % bei gleichzeitiger Einschränkung des Anwendungsbereichs. Litauen hat den Normalsteuersatz zunächst zum 01.01.2009 um einen Prozentpunkt auf 19 % erhöht und zum 01.09.2009 auf 21 %. In Ungarn wurde der Normalsteuersatz zum 01.07.2009 auf 25 % angehoben und ein zusätzlicher ermäßigter Steuersatz von 18 % eingeführt. Finnland hat zum 01.07.2010 die ermäßigten Sätze von 12 % auf 13 % bzw. von 8 % auf 9 % und den Normalsteuersatz von 22 % auf 23 % angepasst. Rumänien erhöhte den Normalsteuersatz in 2010 direkt um 5 Prozentpunkte auf nunmehr 24 %. Auf Grund der Schuldenkrise mussten Griechenland und Spanien ihre Mehrwertsteuersätze ebenfalls anheben. Mit 2 Prozentpunkten fiel die Anpassung im Vergleich zu Rumänien relativ moderat aus. Aktuell beläuft sich der Normalsteuersatz in Griechenland auf 23 % und in Spanien auf 18 %. Die in den einzelnen Ländern umgesetzten Maßnahmen wurden nur zum Teil von Änderungen im Ertragsteuerrecht begleitet.⁴

Unabhängig von der Wirtschaftskrise haben verschiedene EU-Mitgliedstaaten den Anwendungsbereich des reduzierten Mehrwertsteuersatzes ausgeweitet. In Belgien wurde der Mehrwertsteuersatz für den privaten bzw. sozialen Wohnungsbau von 21 %

¹ Vgl. *Her Majesty's Revenue and Customs* (19.07.2010).

² Vgl. *European Commission* (2009, 2).

³ Vgl. *Europäische Kommission* (2010, 3).

⁴ Vgl. *Europäische Kommission* (2010, 3 u. 27f.); *European Commission; Eurostat* (2009, 13ff.).

auf 6 % verringert und in Rumänien von 19 % auf 5 %. In Finnland wurde der Mehrwertsteuersatz für Nahrungsmittel zum 01.10.2009 von 17 % auf 12 % reduziert und in 2010 wiederum auf 13 % erhöht. Österreich hat den Steuersatz für Medikamente zum 01.01.2009 von 20 % auf 10 % verringert, um die Gesundheitskosten zu senken.⁵ Um lokale, arbeitsnahe Dienstleistungen⁶ bzw. Übernachtungs-⁷ sowie Restaurationsleistungen⁸ zu fördern und in diesen Sektoren neue Arbeitsplätze zu schaffen, haben einige EU-Mitgliedsländer den Anwendungsbereich des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes auf diese Leistungen ausgeweitet.

Auch in Deutschland wird immer wieder die Forderung erhoben, den Beispielen der Nachbarländer zu folgen und unter anderem den Mehrwertsteuersatz auf Medikamente⁹ sowie für arbeitsintensive Leistungen¹⁰ zu verringern. Bisher lehnte die Bundesregierung eine Ausweitung des Anwendungsbereichs des reduzierten Mehrwertsteuersatzes ab, da fraglich sei, wie diese Maßnahmen tatsächlich wirken. Zudem sei die Mehrwertsteuer die wichtigste Einnahmequelle des Staates, auf deren Aufkommen nicht verzichtet werden könne.¹¹ Mit dem Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums¹² wurde nun dennoch die bereits im Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und FDP vereinbarte Reduzierung des Mehrwertsteuersatzes auf 7 % für die kurzfristige Vermietung von Wohn- und Schlafräumen umgesetzt,¹³ um „den Einbruch des wirtschaftlichen Wachstums infolge der Finanz- und Wirtschaftskrise so schnell wie möglich zu überwinden und neue Impulse für einen stabilen und dynamischen Aufschwung zu setzen.“¹⁴ Den Erläuterungen zum Wachstumsförderungsgesetz ist nicht zu entnehmen, warum der Gesetzgeber für die Umsetzung dieses Ziels das Hotelgewerbe als besonders geeignet angesehen hat und nicht z.B. das Verarbeitende Gewerbe.

⁵ Vgl. *Bundesministerium für Finanzen Austria* (2008).

⁶ Hierbei handelt es sich um Belgien, Estland, Frankreich, Griechenland, Irland, Italien, Lettland, Luxemburg, die Niederlande, Polen, Portugal, Slowenien, Spanien, die Tschechische Republik und das Vereinigte Königreich. Vgl. *Europäische Kommission* (2010, 5f.).

⁷ Hierbei handelt es sich um Belgien, Bulgarien, Deutschland, Estland, Finnland, Griechenland, Frankreich, Irland, Italien, Luxemburg, Malta, die Niederlande, Österreich, Polen, Portugal, Rumänien, Slowenien, Schweden, die Tschechische Republik, Ungarn und Zypern. Vgl. *Europäische Kommission* (2010, 5).

⁸ Dies gilt uneingeschränkt für Italien, Luxemburg, Portugal und Spanien. In Belgien und Irland sind alle Getränke und in Griechenland, Frankreich, die Niederlande, Polen und Zypern sind lediglich alkoholische Getränke ausgenommen. Österreich wendet den ermäßigten Steuersatz auch auf Milch und Schokolade an. Vgl. *Europäische Kommission* (2010, 6ff.).

⁹ Vgl. hierzu bereits BT-Drs. 13/10618, 5.

¹⁰ Vgl. BT-Drs. 14/1333, 3; *Neufang/Beißwenger* (2009, 2238).

¹¹ Vgl. *Bundesministerium der Finanzen* (2009f, 1); BT-Drs. 17/1342; BT-Drs. 17/1252, 1f.; BT-Drs. 13/10618, 5.

¹² BT-Drs. 17/15; BGBl. I 2009, 3950.

¹³ Vgl. Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und FDP, 6.

¹⁴ BT-Drs. 17/382, 19.

Bereits im Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und FDP wurde die Einsetzung einer Kommission beschlossen, die sich mit dem Katalog der reduzierten Mehrwertsteuersätze befassen soll¹⁵ und zwar auch im Hinblick auf die gerade erst eingeführte Vergünstigung für die Hotellerie.¹⁶ Auf Entschließung des federführenden Finanzausschusses und des Ausschusses für Arbeit und Sozialpolitik hat nunmehr die Bundesregierung auf Aufforderung des Bundesrates angekündigt, die bereits im Koalitionsvertrag angekündigte Kommission einzusetzen. Ziel des Gremiums soll sein, ein ausgewogenes und schlüssiges Gesamtkonzept vorzulegen, das vor allem auch die finanzpolitischen Rahmenbedingungen berücksichtigt.¹⁷ Sowohl der *Sachverständigenrat*¹⁸ als auch der *Bundesrechnungshof*¹⁹ haben sich bereits mehrfach mit der Thematik des ermäßigten Steuersatzes beschäftigt und empfehlen zum wiederholten Male eine gründliche Durchforstung des Katalogs der reduziert besteuerten Güter²⁰ sowie der Steuerbefreiungsvorschriften. Der *Sachverständigenrat* schlägt dabei vor, die Anwendung des reduzierten Mehrwertsteuersatzes zu streichen, falls weder Verteilungsgesichtspunkte noch externe Effekte oder andere ökonomisch überzeugende Gründe für die Gewährung der Steuervergünstigung gefunden werden können.²¹ Zielsetzung, Effizienz und Effektivität des ermäßigten Umsatzsteuersatzes sollen nach Auffassung des *Bundesrechnungshofs* zudem künftig regelmäßig evaluiert werden.²² Demgegenüber hat die Europäische Kommission einen Richtlinienvorschlag zum Anwendungsbereich der ermäßigten Umsatzsteuersätze in den EU-Mitgliedstaaten mit dem Bestreben umgesetzt, deren Anwendungsbereich auszuweiten und zu präzisieren.²³ Obwohl es sich hierbei nur um eine unverbindliche Offerte handelt, steht das Bestreben auf EU-Ebene im Widerspruch zu den Vorschlägen von *Bundesrechnungshof*, *Sachverständigenrat* und Bundesrat.

Zielsetzung dieser Arbeit ist es, zu analysieren, welche theoretischen und verteilungspolitischen Kriterien für die Festsetzung differenzierter Mehrwertsteuersätze herangezogen werden können. Hinsichtlich der Anwendung von Steuerbefreiungen und reduzierten Mehrwertsteuersätzen wird betrachtet, inwieweit sie dazu geeignet sind,

¹⁵ Nach Aussage der Bundesregierung soll die Kommission ihre Arbeit aufnehmen, sobald die Studie der Universität Saarland mit der Thematik „Analyse und Bewertung der Regel- und ermäßigten Sätze bei der Umsatzbesteuerung unter sozial-, wirtschafts-, steuer- und haushaltspolitischen Gesichtspunkten“ vorliegt. Das Ergebnis der Studie wird für diesen Sommer erwartet. Vgl. BT-Drs. 17/2333, 1.

¹⁶ Vgl. BT-Drs. 17/2333, 1.

¹⁷ Vgl. BR-Drs. 150/1/10; BR-Drs. 150/10.

¹⁸ *Sachverständigenrat* (2005, 313f.).

¹⁹ *Bundesrechnungshof* (2010, 35).

²⁰ Vgl. *Bundesrechnungshof* (2010, 35); *Sachverständigenrat* (2009, 165).

²¹ Vgl. *Sachverständigenrat* (2009, 197f.).

²² Vgl. *Bundesrechnungshof* (2010, 35).

²³ Vgl. *Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, KOM(2008)428endg., 2 u. 8ff.; *Europäische Kommission* (2008, 13ff.).

langfristig Einfluss auf die Preise zu nehmen, um so die Kosten für spezielle Produkte zu beeinflussen und Verhaltensänderungen der Konsumenten zu bewirken bzw. diese zu entlasten. Für die Analyse wird im 2. Kapitel die Mehrwertsteuer im europarechtlichen Kontext dargestellt. Im 3. Kapitel werden die theoretischen Grundlagen sowie die wirtschaftspolitischen Begründungen zur Einführung reduzierter Mehrwertsteuersätze und der Gewährung von Befreiungen erarbeitet. Die auf Basis der Modelle bzw. verteilungspolitischen Überlegungen von verschiedenen Institutionen durchgeführten empirischen Arbeiten werden zusammenfassend dargestellt. Am Beispiel Deutschlands wird verdeutlicht, welchen Einfluss differenzierte Mehrwertsteuersätze auf das Mehrwertsteueraufkommen haben. Darüber hinaus wird aufgezeigt, wie sich die Mehrwertsteuer auf das Preisniveau in den EU-Mitgliedsländern auswirkt. Innerhalb der EU-Mitgliedstaaten wird der Mehrwertsteuer eine unterschiedliche Gewichtung beigemessen. Deshalb wird dargestellt, wie die Mehrwertsteuer in das Steuersystem der einzelnen EU-Mitgliedsländer integriert ist, um hieraus Rückschlüsse auf die geltenden Steuersätze ziehen zu können. Da für die Konsumenten die Bruttoverkaufspreise relevant sind, wird deren grenzüberschreitendes Konsumverhalten (cross-border shopping) in die Betrachtung mit einbezogen. Für die Unternehmen ist hingegen der Preis ohne Mehrwertsteuer relevant. Im 4. Kapitel wird deshalb analysiert, an welchem Ort die Mehrwertsteuer erhoben wird und welche Rückwirkungen sich hieraus auf den innergemeinschaftlichen Wettbewerb ergeben. Neben den Mehrwertsteuersätzen wird dabei die Zuordnung des Steueraufkommens bei grenzüberschreitenden Lieferungen und Leistungen betrachtet. Diskutiert wird, inwieweit das Bestimmungs- bzw. Ursprungslandprinzip hierfür geeignet ist oder ob die Orientierung an den Ort der Verschaffung der Verfügungsmacht bei Lieferungen und der Nutzung für Dienstleistungen nicht eher geboten ist. Im 5. Kapitel werden die aus der Gewährung von Steuerbefreiungen bzw. der Anwendung reduzierter Mehrwertsteuersätze resultierenden Abgrenzungsproblematiken an ausgewählten Beispielen verdeutlicht und, unter Beachtung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie, Lösungsvorschläge für die angesprochenen Sachverhalte erarbeitet. Das 6. Kapitel befasst sich mit dem zuvor nicht beachteten Aspekt des Erhebungsverfahrens. Dabei werden die Konsequenzen dargestellt, die differenzierte Mehrwertsteuersätze sowie -befreiungen in einem Binnenmarkt sowohl für die Unternehmen als auch die Staaten haben. Es wird erläutert, inwieweit das Erhebungsverfahren unter Beachtung der bisherigen Grundprinzipien optimiert werden kann, um das Mehrwertsteueraufkommen effizienter generieren zu können. Der Aspekt der generellen Vermeidung der Steuerhinterziehung steht dabei nicht im Vordergrund. Die Arbeit schließt mit dem Fazit.

2 Die Mehrwertsteuer

Mit der Mehrwertsteuer soll die Verwendung des Einkommens für Güter und Leistungen belastet werden. Die auf nationaler Ebene geführte Diskussion,²⁴ ob es sich bei der Umsatzsteuer um eine Verbrauch- oder Verkehrsteuer handelt, wird auf europäischer Ebene bereits eindeutig beantwortet. Nach Art. 2 der 1. RL handelt es sich bei der Mehrwertsteuer um eine Verbrauchsteuer. Nach Meinung von *Tipke* (1993)²⁵ hätten deshalb die speziellen Verbrauchsteuern aus steuersystematischen Gründen mit Einführung der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer aufgehoben werden müssen. Dass dies bisher nicht geschehen ist, liegt zum einen daran, dass der Gesetzgeber bei der Erschließung von Steuerquellen eine weitgehende Gestaltungsfreiheit hat. Ihm ist es erlaubt, aus finanz-, sozialpolitischen, steuertechnischen oder ordnungspolitischen Gründen einige Steuerquellen in einer bestimmten Höhe zu erschließen und andere hingegen nicht auszuschöpfen.²⁶ Zum anderen werden spezielle Verbrauchsteuern auf der Produktionsstufe erhoben und unterliegen einem Vorsteuerabzugsverbot.²⁷ Ihre steuerliche Wirkung ist daher nicht vergleichbar mit der Mehrwertsteuer. Darüber hinaus werden spezielle Verbrauchsteuern nicht nur erhoben, um den staatlichen Haushalt mit Finanzmitteln auszustatten, sondern auch, um Lenkungswirkungen zu realisieren. Dabei wird von der Annahme ausgegangen, dass steuerlich induzierte Anreize das Verhalten des Steuerpflichtigen beeinflussen.²⁸ Mit Hilfe von Lenkungsinstrumenten verpflichtet der Steuergesetzgeber den Steuerpflichtigen nicht rechtsverbindlich zu einem bestimmten Verhalten, sondern gibt ihm durch die Sonderbelastung eines unerwünschten Verhaltens ein finanzielles Motiv, sich für ein bestimmtes Tun oder Unterlassen zu entscheiden.²⁹ So wurde z.B. mit der am 01. April 1999 in Kraft getretenen Ökologischen Steuerreform die Stromsteuer in der Bundesrepublik Deutschland³⁰ eingeführt und die Mineralölsteuer erhöht.³¹ Über die Verteuerung des Energieverbrauchs sollen Anreize zur Energieeinsparung geboten werden, um günstigere Umwelteffekte zu realisieren.³² Das dem Bund zustehende Ökosteueraufkommen wird überwiegend für alterssicherungspolitische Mehrleistungen verwendet, um die Rentenversicherungsbeiträge zu senken bzw. konstant zu halten.³³ Die Verknüpfung von Steueraufkommen und Senkung der Rentenversicherungsbeiträge steht laut Bundesver-

²⁴ Vgl. *Tipke* (1992, 106ff.); *Theile* (1996, 155ff.).

²⁵ Vgl. *Tipke* (1993, 953).

²⁶ Vgl. BVerfG-Urt. v. 03.05.2001 - 1 BvR 624/00, BFH/NV Beilage 2002, 159.

²⁷ Vgl. BT-Drs. IV/1590, 28.

²⁸ Vgl. *Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, KOM(2002)410endg., 9

²⁹ Vgl. BVerfG-Urt. v. 20.04.2004 - 1 BvR 1748/99, 1 BvR 905/00, BFH/NV Beilage 2004, 305.

³⁰ Nachfolgend als Deutschland bezeichnet.

³¹ Vgl. *Bundesministerium der Finanzen* (2004a, 36).

³² Vgl. BT-Drs. 14/40, 1 u. 9; BT-Drs. 14/408, 1f.; BT-Drs. 14/440, S. 9 ff.

³³ Vgl. *Bundesministerium der Finanzen* (2006a, 53).

fassungsgericht³⁴ der Einordnung der Strom- und Mineralölsteuer als Steuer nicht entgegen. Dies gilt ebenso für die Tabaksteuer. Durch die stufenweise Erhöhung der Tabaksteuer sollen die Konsumenten dazu angehalten werden, das Rauchen aufzugeben bzw. einzuschränken. Das erwartete Steuermehraufkommen von 1,045 Mrd. € für 2004 sollte verwendet werden, um versicherungsfremde Leistungen in der gesetzlichen Krankenversicherung abzugelten.³⁵ Bis zum 31.08.2004 sank das Tabaksteueraufkommen im Vergleich zum Vorjahr jedoch um 6,8 %, der Zigarettenkonsum erhöhte sich hingegen von 167,39 Mrd. Stück in 2003 auf geschätzte 167,77 Mrd. Der Verbrauch von Schmuggelzigaretten sowie aus legalen Grenzverkäufen stieg in 2004 gegenüber 2003 um 100 %. Um der Verhaltensänderung der Steuerpflichtigen gegenzusteuern und das Steueraufkommen zu stabilisieren, wurde ein Gesetzentwurf³⁶ eingebracht, der eine weitere Erhöhung der Tabaksteuer zum 01.12.2004 verhindern sollte. Dies wurde abgelehnt. Bei der Bemessung des Satzes für spezielle Verbrauchsteuern sieht sich der Gesetzgeber folglich generell mit dem Problem konfrontiert, dass hohe Abgaben den Verbrauch der besteuerten Waren in solch einem Maße mindern können, dass die fiskalische Zielsetzung nicht in dem kalkulierten Umfang realisiert werden kann, d.h. es gilt generell der Konflikt zwischen lenkungs- und fiskalischen Zielen. Bereits *Adam Smith* erkannte, dass zu hohe Steuern bewirken können, dass Verbraucher ihr Konsumverhalten nicht ändern, sondern günstigere Produkte konsumieren, neue Bezugsquellen erschließen oder in die Illegalität getrieben werden.³⁷

Bei der Mehrwertsteuer handelt es sich nicht um eine spezielle Verbrauchsteuer, die primär auf eine Verhaltensänderung des Steuerpflichtigen ausgerichtet ist. Anknüpfungspunkt für die Erhebung der Mehrwertsteuer ist vielmehr der Konsum von Gütern und Dienstleistungen durch den Verbraucher und zwar unabhängig davon, ob diese bereits mit einer speziellen Verbrauchsteuer belastet sind oder nicht. Aus erhebungstechnischen Vereinfachungsgründen wird die Mehrwertsteuer nicht bei den Steuerpflichtigen, sondern bei den Unternehmern erhoben, die sie über den Konsumentenpreis auf die Verbraucher überwälzen sollen. Diese indirekte Besteuerung bewirkt simultan ihre Unmerklichkeit, da der Verbraucher zwar weiß, dass er zusätzlich zum Nettopreis eine Steuer zahlt, diese aber nicht dinglich wahrnimmt und deren Höhe vielfach nicht benennen kann.³⁸ Ob die Steuerüberwälzung gelingt, hängt von vielfältigen Faktoren ab, wie z.B. der allgemeinen konjunkturellen Lage, der Wettbewerbssituation, der Geldmarkt- und Lohnentwicklung, den sonstigen Kostenfaktoren sowie dem inter-

³⁴ Vgl. BVerfG-Urt. v. 20.04.2004 - 1 BvR 1748/99, 1 BvR 905/00, BFH/NV Beilage 2004, 305.

³⁵ Vgl. BT-Drs. 15/1726, 1 u. 4.

³⁶ Vgl. BT-Drs. 15/1726.

³⁷ Vgl. *Smith* (1971[1776], 364f.).

³⁸ Dies beobachtete bereits *Smith* (1971 [1776], 369, 378f.).

nationalen Kontext, in dem die Steuer erhoben wird. Misslingt die Überwälzung, stellt sie für den umsatzsteuerpflichtigen Unternehmer einen Kostenfaktor dar, der den Unternehmensertrag verringert. In diesem Augenblick wird aus der Verbrauchsteuer eine Unternehmensteuerlast. Der Charakter der Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer wird hierdurch jedoch nicht verändert. Für die Typisierung genügt es nämlich, dass die Steuer auf Überwälzung angelegt ist und dass der Gesetzgeber dies weder rechtlich noch tatsächlich unmöglich macht.³⁹

Neben der Erfassung des Verbrauchs soll in Deutschland mit der Mehrwertsteuer die progressive Einkommensteuer ergänzt werden.⁴⁰ Durch die Festsetzung eines steuerfreien Existenzminimums soll im Rahmen der Einkommensbesteuerung sichergestellt werden, dass nur der darüber hinaus gehende Betrag besteuert wird. Aufgrund vielfältiger ertragsteuerlicher Befreiungstatbestände ergeben sich allerdings zahlreiche Sachverhalte, die zwar zu einer Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen führen, ohne dass hierdurch jedoch Einkommensteuer ausgelöst wird, z.B. bei Leistungen aus der gesetzlichen Unfallversicherung (§ 3 Nr. 1 Buchst. a EStG); Leistungen zur Sicherung des Lebensunterhalts und zur Eingliederung in Arbeit nach dem Zweiten Buch Sozialgesetzbuch (§ 3 Nr. 2 Buchst. b EStG); das Bundeskindergeld (§ 3 Nr. 24 EStG); das Pflegegeld (§ 3 Nr. 36 EStG) oder steuerfreie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit (§ 3b EStG). Werden diese Einnahmen für Konsumzwecke verwendet, unterliegen sie dennoch der allgemeinen indirekten Verbrauchsteuer. Die Höhe des Konsums variiert in einem Haushalt mit der Zahl der unterhaltsverpflichteten Personen. Demgemäß belasten die Verbrauchsteuern mehrköpfige Familien stärker als Ledige. Während bei der Einkommensteuer als Personensteuer eine Berücksichtigung der Familienverhältnisse möglich und geboten ist, belässt die Umsatzsteuer als indirekte Steuer den Verbraucher als Steuerträger in der Anonymität des Marktes, nimmt also seinen Familienstand, seine Einkommens- und Vermögensverhältnisse nicht zur Kenntnis und kann dementsprechend nicht im Tatbestand nach Ehe und Familie differenziert werden.⁴¹ Die indirekte Besteuerung belastet Familien, die wegen ihres höheren Bedarfs mehr indirekt besteuerte Güter und Leistungen erwerben müssen, stärker als Kinderlose. Im Binnensystem der indirekten Steuern ist diese Belastung unvermeidlich und gesetzessystematisch folgerichtig. Aus verteilungspolitischen Gründen haben die mehrwertsteuererhebenden Länder aber bereits frühzeitig unterschiedliche Maßnahmen ergriffen, um diesem Effekt entgegenzuwirken. Laut *Adam Smith*⁴² geschah dies auch, da seiner Argumentation nach eine Verbrauchsteuer auf lebenswichtige Waren wie eine

³⁹ Vgl. *Tipke* (2008, 17).

⁴⁰ Vgl. *Englisch* (2008, 563ff.); *Schaumburg* (2008, 33); *Wissenschaftlicher Beirat* (1962, 10 ff.).

⁴¹ Vgl. *Kirchhof* (1986, 117ff.).

⁴² *Smith* (1971 [1776]).

direkte Besteuerung der Löhne wirke. Dies hätte eine Lohnerhöhung zur Folge, welche sich wiederum auf den Preis der Ware niederschläge. Letztlich müsse der Verbraucher die Steuer samt Gewinn tragen. Wenn die Preise für lebensnotwendige Waren im Durchschnitt anzögen, würde diese Erhöhung nicht durch die Lohnerhöhung kompensiert. Zu hohe Verbrauchsteuern für lebenswichtige Waren könnten somit dazu führen, dass ärmere Bevölkerungsschichten ihren notwendigen Lebensbedarf nicht mehr decken können und das Bevölkerungswachstum gehemmt würde. Bevölkerungspolitische Ziele würden hierdurch unterlaufen und das Angebot an Arbeitskräften verringert.⁴³ Aus diesem Grunde wurden in Großbritannien Verbrauchsteuern unter anderem für Waren erhoben, die an sichtbare Zeichen des Vermögens anknüpften oder aber nicht lebensnotwendig waren, wie z.B. Kutschen, Diener, Pferde, Hunde, Uhren, Silberwaren, Fenster oder alkoholische Getränke.⁴⁴ Zusätzlich wurden aber auch lebensnotwendige Waren wie Salz, Leder, Seife und Kerzen besteuert, da die auf diese Waren erhobenen Abgaben der Regierung ein bedeutsames Steueraufkommen sicherten,⁴⁵ auf das der Staat nicht verzichten konnte. Die lebensnotwendigen Grundnahrungsgüter des täglichen Bedarfs blieben jedoch weitestgehend unbesteuert.⁴⁶ Der Konsument konnte sich demgemäß der Verbrauchsbesteuerung entziehen, indem er nur Güter konsumierte, die steuerunbelastet waren. Bis in die heutige Zeit wird in Großbritannien auf einen Teil der lebensnotwendigen Güter keine Mehrwertsteuer erhoben. Zu der Zeit, als *Adam Smith* den Einfluss der Verbrauchsteuer auf den Preis und der damit verbundenen Wirkung auf die Nachfrage des Gutes sowie die für dessen Produktion benötigten Arbeitskräfte darstellte, bestand das englische Steuersystem fast ausschließlich aus Verbrauchsteuern, Zöllen auf importierte Waren und einer Grundsteuer. Obgleich *Adam Smith* erkannte, dass alle Steuern aus den Einkommensquellen Miete/Pacht, Gewinn und Löhne stammten und dass alle Bürger entsprechend ihrer eigenen Leistungsfähigkeit Steuern zahlen sollten, lehnte er die Erhebung einer Einkommensteuer ab, da ihm bewusst war, dass diese eine Kontrolle jedes Steuerpflichtigen erforderte. Dadurch war sie unvereinbar mit dem im 18. Jahrhundert allgemein anerkannten Prinzip der Freiwilligkeit der Besteuerung.⁴⁷

Dem heutigen Steuersystem ist dieser Gedanke vollkommen fremd. So setzt sich das deutsche Steuersystem aus einer Vielzahl von speziellen Verbrauchsteuern sowie der Mehrwertsteuer, Zöllen, der Grundsteuer, der Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbeertragsteuer sowie dem Solidaritätszuschlag zusammen. Doch nicht nur die Finanzie-

⁴³ Vgl. *Mann* (1978 [1937], 160 f.); *Smith* (1971 [1776], 356 ff.; 376).

⁴⁴ Vgl. *Großfeld* (1981, 8).

⁴⁵ Vgl. *Smith* (1971 [1776], 355ff.).

⁴⁶ Vgl. *Großfeld* (1981, 8).

⁴⁷ Vgl. *Großfeld* (1981, 8f.).

rung des Staates hat sich gravierend gewandelt, sondern auch seine Aufgaben. Neben der Gewährung der inneren und äußeren Sicherheit, der Einrichtung und Erhaltung der Rechtsordnung, die Sicherstellung der Bildung sowie der Bereitstellung essentieller Infrastrukturen hat er gem. Art. 1 Abs. 1 GG i.V.m. Art. 20 Abs. 1 GG die Aufgabe, ein menschenwürdiges Existenzminimum abzusichern.⁴⁸ Die Absicherung der Existenz erfolgt zum Teil durch die getrennte Erhebung von Arbeitslosen-, Kranken-, Renten-, Pflege- und Unfallversicherungsbeiträgen. Diese Beitragsfinanzierung beruht auf unterschiedlichen Tarifen und divergierenden Beitragsbemessungsgrundlagen. Daneben gewährt der Staat den Sozialversicherungsträgern Zuschüsse für versicherungsfremde Leistungen oder aber auf Grund der Garantie des Bundes für deren Aufgabenerfüllung. Das staatliche Sozialwesen in Form der Hilfe zum Lebensunterhalt, der Leistung der Grundsicherung für Arbeitslose, Wohngeld etc. wird wiederum durch Steuern finanziert.⁴⁹ Die Ausgestaltung des Mehrwertsteuersystems nimmt über den Preis der Konsumgüter Eingang in die Bemessung der Transferleistungen und des Grundfreibetrages, wodurch in Deutschland wiederum die Einkommensbesteuerung berührt wird. Aus diesem Grunde kommt der konkreten Ausgestaltung des Mehrwertsteuersystems eine wesentliche Bedeutung zu, auf die nachfolgend näher eingegangen wird.

2.1 Die Netto-Allphasen-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug

Bei dem heutzutage angewandten Mehrwertsteuersystem handelt es sich um eine Netto-Allphasen-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug. Sie wird inzwischen in 136 Ländern erhoben. Darunter befinden sich die EU-Mitgliedstaaten und alle OECD-Länder mit Ausnahme der Vereinigten Staaten von Amerika (Retail Sales Tax).⁵⁰ Die Belastung des Endverbrauchs mit Mehrwertsteuer erfolgt bei Anwendung der Netto-Allphasen-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug indirekt. Nicht der die Steuer durch sein Konsumverhalten auslösende Endverbraucher schuldet diese dem Fiskus, sondern der die Leistung erbringende Unternehmer. Durch den Vorsteuerabzug wird sichergestellt, dass der Leistungsbezug durch einen Unternehmer für sein Unternehmen von der Mehrwertsteuer entlastet wird. Damit soll gewährleistet werden, dass alle wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis in neutraler Weise steuerlich belastet werden, sofern diese Tätigkeiten selbst der Mehrwertsteuer unterliegen.⁵¹ Diese

⁴⁸ Vgl. BVerfG-Urt. v. 09.02.2010 - 1 BvL 1/09, 1 BvL 3/09, 1 BvL 4/09, NJW 2010, 505; *Kube* (2006, 14).

⁴⁹ Vgl. *Kirchhof* (2006, 40ff.).

⁵⁰ Vgl. *Keen* (2007, 366); *International VAT Association* (2007, 43); *OECD* (2006, 2).

⁵¹ Vgl. u.a. EuGH-Urt. v. 14.02.1985 - Rs. C-268/83 *Rompelman*, Slg 1985, 655; v. 15.01.1998 - Rs. C-37/95 *Ghent Coal Terminal*, Slg 1998, I-1; v. 21.03.2000 - Rs. C-110/98 - C-147/98 *Gabalfrisa u.a.*, Slg 2000, I-1577; v. 01.04.2004 - Rs. C-90/02 *Bockemühl*, UVR 2004, 197.

Vorgehensweise stellt zudem sicher, dass der Mehrwert des gesamten Prozesses nur einmal mit der proportionalen Verbrauchsteuer belastet wird und zwar ungeachtet der Zahl der Umsätze, die auf den vor der Besteuerungsstufe liegenden Produktions- und Vertriebsstufen ausgeführt wurden.⁵² Aus Sicht des Rates der Europäischen Union⁵³ erfüllt das Netto-Allphasen-Umsatzsteuersystem mit Vorsteuerabzug die für die Wettbewerbsneutralität der Mehrwertsteuer notwendigen Kriterien, da sie auf allen Produktions- und Vertriebsstufen sowie den Bereich der Dienstleistungen erhoben wird. Das heutige System der Mehrwertsteuer wurde zum einen durch nationale Vorgaben und zum anderen durch den Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft geprägt.

2.1.1 Einführung der Netto-Allphasen-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug im nationalen Kontext

Bereits am 13.12.1956 ersuchte der Deutsche Bundestag die Bundesregierung, einen umfassenden Bericht über die Möglichkeiten des Umbaus des kumulativen Umsatzsteuersystems (Allphasen-Brutto-Umsatzsteuer) in ein nicht kumulatives Umsatzsteuersystem vorzulegen.⁵⁴ Die zum damaligen Zeitpunkt erhobene Umsatzsteuer hatte ihren Ursprung in der Finanznot des ersten Weltkrieges. Mit dem Gesetz über die Einfuhr eines Warenumsatzstempels vom 26.06.1916 wurde zunächst eine Abgabe von 0,1 % von allen Lieferungen eines gewerblichen Betriebes eingeführt. Das Umsatzsteuergesetz vom 26.07.1918 dehnte die Steuerpflicht mit einem auf 0,5 % erhöhten Steuersatz auf alle Lieferungen und Leistungen aus.⁵⁵ Durch das Gesetz vom 24.12.1919 wurde zum einen der allgemeine Steuersatz auf 1,5 % erhöht und zum anderen die Umsätze der freien Berufe in die Besteuerung einbezogen.⁵⁶ Nachdem mit dem steigenden Finanzbedarf des Reiches zunächst ein weiterer Anstieg des allgemeinen Steuersatzes auf 2,5 % einherging, war es infolge der langsamen Besserung der wirtschaftlichen Verhältnisse ab 1924 möglich, den Steuersatz schrittweise auf 0,75 % ab dem 31.03.1926 zu senken. Gleichzeitig wurden für den sog. reinen Handel, bestimmte Einfuhranschlussumsätze und die Ausfuhr einige Steuerbefreiungen eingeführt. Durch das Gesetz vom 15.04.1930 wurde der allgemeine Steuersatz auf 0,85 % erhöht und parallel hierzu ein Sondersteuersatz von 1,35 % für die Umsätze der Großbetriebe des Einzelhandels mit einem jährlichen Gesamtumsatz von mehr als eine Million RM eingeführt. Doch

⁵² Vgl. *Bundesministerium der Finanzen* (1960, 31); OECD (2006, 2); Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (1962, 16).

⁵³ Vgl. *Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, KOM(2004)246endg., 3.

⁵⁴ Vgl. *Bundesministerium der Finanzen* (1960, 31).

⁵⁵ Vgl. BVerfG-Urt. v. 20.12.1966 - 1 BvR 320/57, 1 BvR 70/63, BVerfGE 21, 12.

⁵⁶ Vgl. BT-Drs. IV/1590, 17f.

bereits am 08.12.1931 wurden der allgemeine Steuersatz auf 2 % und der Sondersteuersatz auf 2,5 % erhöht. Aus sozialpolitischen Gründen wurde erstmals ein ermäßigter Steuersatz in Höhe von 0,85 % eingeführt, dem die Umsätze von Getreide, Mehl und Backwaren unterlagen. Durch das Gesetz vom 21.09.1933 wurde der Anwendungsbereich des ermäßigten Steuersatzes auf die Landwirtschaft ausgedehnt und simultan auf 1 % erhöht. Mit dem Gesetz vom 16.10.1934 wurde die Befreiung des sog. reinen Handels aufgehoben. Dafür wurden nunmehr alle Umsätze des Großhandels mit einem ermäßigten Steuersatz in Höhe von 0,5 % besteuert, wobei die Großhandelsumsätze eines größeren Kreises notwendiger Rohstoffe und Halberzeugnisse befreit wurden. Erst durch das Kontrollratsgesetz Nr. 15 vom 14.02.1946 wurde der allgemeine Steuersatz auf 3 %, der Steuersatz für den Binnengroßhandel auf 0,75 %, der Sondersteuersatz für die Umsätze der Großbetriebe des Einzelhandels auf 3,75 % und der Steuersatz für die land- und forstwirtschaftlichen Umsätze sowie für die Lieferungen von Getreide, Mehl und Backwaren auf 1,5 % festgesetzt. Letztmalig auf 4 % erhöht wurde der allgemeine Steuersatz durch das Gesetz vom 28.06.1951. Der Sondersteuersatz für den Binnengroßhandel wurde simultan auf 1 % angehoben, während die übrigen Steuersätze konstant blieben. Durch das Gesetz vom 26.11.1956 wurden landwirtschaftliche Erzeugerlieferungen von der Umsatzsteuer befreit. Mit dem Gesetz vom 18.10.1957 folgten bestimmte Umsätze der öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten und per Gesetz vom 16.08.1961 fast alle Großhandelslieferungen von Lebensmitteln, die Befreiung der Lieferung von Milch auch beim Einzelhandel sowie die Ermäßigung des Steuersatzes für die Lieferung von Büchern auf 1,5 %.⁵⁷ Bis zur Neustrukturierung des Umsatzsteuersystems wurden neben den Ausfuhrlieferungen, die Lohnveredelung für ausländische Rechnung und die Versicherungsleistungen für ausländische Rechnung von der Umsatzsteuer befreit sowie die Binnenschifffahrt, bestimmte Umsätze der Bundespost⁵⁸ sowie des Geld- und Kapitalverkehrs,⁵⁹ Umsätze, die anderen Verkehrsteuern unterlagen, Umsätze aus der Verpachtung und Vermietung von Grundstücken und ähnlicher Umsätze,⁶⁰ die Umsätze der gesetzlichen Träger des Sozialversicherungsrechts, der Jugendhilfe und Jugendleiter. Daneben galt die Befreiung für bestimmte Vorträge, Kurse oder sonstige Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art, die Umsätze

⁵⁷ Vgl. BT-Drs. IV/1590, 18f.

⁵⁸ Dies wurde damit begründet, dass die Bundespost nach dem Postverwaltungsgesetz Ablieferungen an den Bundeshaushalt von ihren Einnahmen zu leisten hat. Vgl. BT-Drs. IV/1590, 36.

⁵⁹ Von der an sich notwendigen Besteuerung aller Bankumsätze wurde aus technischen Gründen abgesehen. Vgl. BT-Drs. IV/1590, 37.

⁶⁰ Die Besteuerung aller Verpachtungen und Vermietungen von Grundstücken setzt voraus, dass alle privaten Verpächter und Vermieter erfasst werden. Unter Berücksichtigung der damaligen technischen Möglichkeiten wurde davon ausgegangen, dass die vollständige Erfassung aller Verpächter und Vermieter mit einer Verwaltungsarbeit verbunden wäre, die in keinem Verhältnis zum steuerlichen Erfolg stehen würde. Vgl. BT-Drs. IV/1590, 37.

der Krankenanstalten und Altersheime, für Blutkonserven, der Wohlfahrtsverbände, der Blinden und Blindenanstalten.⁶¹ Im Laufe der Zeit entwickelte sich so aus einer relativ einfachen Produktionssteuer eine komplexe Abgabe.

Die Vorzüge der Allphasen-Brutto-Umsatzsteuer lagen darin begründet, dass sie die gesamte Produktionskette umfasste, d.h. alle Phasen der zwischenunternehmerischen Lieferungen bis zu der an den Abnehmer. Verbunden mit einem relativ niedrigen Steuersatz floss sie unmerklich und leicht überwälzbar. Bei einem Mindestmaß an Aufwand für Wirtschaft und Verwaltung konnten mit ihr hohe Erträge erwirtschaftet werden, ohne den Konjunkturverlauf nachteilig zu beeinflussen.⁶² Das Aufkommen der Umsatzsteuer floss gem. Art. 106 Abs. 1 Nr. 3 GG dem Bund zu. Im Rechnungsjahre 1960 brachte sie 16,4 Mrd. DM (ca. 8,39 Mrd. €) an Aufkommen und damit 44,1 % aller Bundessteuereinnahmen.⁶³ 1965 betrug ihr Aufkommen rund 24 Mrd. DM (ca. 12,271 Mrd. €) und umfasste damit etwa 41 % der Steuereinnahmen des Bundes.⁶⁴

Den genannten Vorteilen standen gravierende Nachteile gegenüber. So wurde die Steuer stets von dem Entgelt für die jeweilige Lieferung erhoben. Auch soweit das Entgelt den in früheren Phasen gezahlten Betrag an Umsatzsteuer enthielt, war es Besteuerungsmaßstab. Die Umsatzsteuer, die die in der Umsatzkette vorausgehenden Unternehmen aufgewendet hatten, ging so in die Bemessungsgrundlage des nachfolgenden Händlers ein. Durchlief ein Produkt bis zum Endverbraucher mehrere mehr oder weniger lange Ketten von Fertigungs- und Handelsstufen (Gliedern), bewirkte die nach diesem System erhobene Umsatzsteuer eine Kumulation. Deshalb wurde sie auch als "kumulative Allphasen-Brutto-Umsatzsteuer" bezeichnet.⁶⁵ Diese unliebsame Konsequenz der Kumulierung konnte durch die Bildung einer umsatzsteuerlichen Organschaft umgangen werden. Bei einer Organschaft wird eine juristische Person des privaten Rechts durch ein anderes Unternehmen beherrscht. Dabei kommt es auf die Rechtsform des beherrschenden Unternehmens nicht an; es kann eine natürliche Person, eine Personengesellschaft jeder Rechtsform oder eine juristische Person sein. Folge der Organschaft ist, dass Lieferungen innerhalb des Organkreises, d.h. vom herrschenden an die beherrschten Unternehmen und umgekehrt, sowie zwischen den beherrschten Unternehmen untereinander als Innenlieferungen gelten und daher nicht steuerbar sind. Schuldner der Umsatzsteuer ist nur das herrschende Unternehmen, und zwar sowohl für die eigenen Außenlieferungen als auch für die der „Töchter“ an außerhalb des Organkrei-

⁶¹ Vgl. BT-Drs. IV/1590, 35ff.

⁶² Vgl. BT-Drs. IV/1590, 19f.

⁶³ Vgl. *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen* (1962, 10).

⁶⁴ Vgl. BVerfG-Urt. v. 20.12.1966 - 1 BvR 320/57, 1 BvR 70/63, BVerfGE 21, 12.

⁶⁵ Vgl. BVerfG-Urt. v. 20.12.1966 - 1 BvR 320/57, 1 BvR 70/63, BVerfGE 21, 12; *Bundesministerium der Finanzen* (1960, 32); *Deutsche Bundesbank* (1967, 11f.); *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen* (1962, 14).

ses stehende Abnehmer.⁶⁶ Durch diese Vorgehensweise konnte die kumulative Wirkung der Allphasen-Brutto-Umsatzsteuer minimiert werden. Sie bildete somit einen Anreiz zur Unternehmenskonzentration und benachteiligte diejenigen, die hierzu nicht in der Lage waren.⁶⁷ Die Allphasen-Brutto-Umsatzsteuer erfüllte damit nicht das steuerpolitische Postulat der Gleichmäßigkeit der Besteuerung.⁶⁸ Auch der für den Export wichtige Grenzausgleich konnte nur pauschaliert durchgeführt werden, da die genaue Vorbelastung unbekannt war.⁶⁹ Auf Grund der bereits eingeleiteten Reformierungsbestrebungen, entschied das Bundesverfassungsgericht am 20.12.1966, dass der Mangel an Wettbewerbsneutralität des geltenden Umsatzsteuergesetzes bis zum Abschluss der eingeleiteten und in angemessener Zeit vom Gesetzgeber zu verabschiedenden Umsatzsteuerreform hingenommen werden muss.⁷⁰ Zeitgleich mit den innerstaatlichen Bestrebungen zur Reformierung des wettbewerbsverzerrenden und konzentrationsfördernden Allphasen-Brutto-Umsatzsteuersystems liefen die Bemühungen der Mitgliedstaaten der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft (EWG) zur Harmonisierung der Mehrwertsteuer.⁷¹

2.1.2 Einführung der Netto-Allphasen-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug im europäischen Kontext

Gestützt auf den Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, sollte im Rahmen einer Wirtschaftsunion ein gemeinsamer Markt geschaffen werden, auf dem ein gesunder Wettbewerb herrscht, der ähnliche Merkmale wie ein nationaler Markt aufweist.⁷² Durch den Wegfall der Handelshemmnisse zwischen den Mitgliedsländern sollten sich die Unternehmen über den europäischen Markt ausdehnen und Skalenerträge nutzen. Die Konsumenten sollten von niedrigeren Preisen, einer größeren Vielfalt an Waren und Dienstleistungen sowie Arbeitsmöglichkeiten in einem größeren Gebiet profitieren.⁷³ Um diese Ziele realisieren zu können, wurde in Art. 99 des EWG-Vertrags vom 25.03.1957⁷⁴ die Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitglied-

⁶⁶ Vgl. BVerfG-Urt. v. 20.12.1966 - 1 BvR 320/57, 1 BvR 70/63, BVerfGE 21, 12.

⁶⁷ Vgl. BVerfG-Urt. v. 20.12.1966 - 1 BvR 320/57, 1 BvR 70/63, BVerfGE 21, 12; *Bundesministerium der Finanzen* (1960, 31ff.); *Deutsche Bundesbank* (1967, 11f.); *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen* (1962, 10ff.).

⁶⁸ Vgl. *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen* (1962, 11).

⁶⁹ Vgl. *Tumpel* (2009, 55).

⁷⁰ Vgl. BVerfG-Urt. v. 20.12.1966 - 1 BvR 320/57, 1 BvR 70/63, BVerfGE 21, 12.

⁷¹ Vgl. *Deutsche Bundesbank* (1967, 14).

⁷² Vgl. ABI EG Nr. 71 v. 11.04.1967, 1301.

⁷³ Vgl. *Europäische Kommission* (2001, 5); *Genschel* (2002, 65ff.); *Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, KOM(2009)25endg., 12.

⁷⁴ BGBl. II 1957, 766,

staaten über die Mehrwertsteuer vereinbart.⁷⁵ Die Regelungen sollten dabei so gefasst werden, dass das in der EU angewandte gemeinsame Mehrwertsteuersystem eine Wettbewerbsneutralität in dem Sinne bewirkt, dass gleichartige Gegenstände und Dienstleistungen innerhalb des Gebiets der einzelnen Mitgliedstaaten ungeachtet der Länge des Produktions- und Vertriebswegs steuerlich gleich belastet werden.⁷⁶ Mit der Umstellung des Allphasen-Brutto-Umsatzsteuers auf das Netto-Allphasen-Umsatzsteuersystem mit Vorsteuerabzug wurden vielfältige Ziele verbunden. Zum einen sollte hierdurch ein einwandfreier Ausgleich der umsatzsteuerlichen Belastung bei der Ein- und Ausfuhr ermöglicht werden. Zum anderen sollte mit ihr die Möglichkeit offen gehalten werden, bestimmte Waren und Leistungen auf bestimmten Stufen ihrer Erzeugung oder Verteilung aus wirtschafts- und sozialpolitischen Gründen mit einem ermäßigten Steuersatz zu belasten oder steuerfrei zu stellen. Die kumulative Wirkung sollte für Anlagegüter beseitigt werden, um insbesondere eine zusätzliche Belastung von Rationalisierungsmaßnahmen auszuschließen.⁷⁷ Mit Annahme der am 11.04.1967 verabschiedeten 1. Richtlinie zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer⁷⁸ verpflichteten sich die EU-Mitgliedstaaten, die überwiegend angewandten kumulativen Mehrphasensteuersysteme bis zum 01.01.1970 durch ein Mehrwertsteuersystem mit Vorsteuerabzug zu ersetzen.

Die Netto-Allphasen-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug basiert auf dem französischen Umsatzsteuersystem, welches dort seit der Reform von 1954/55 als Produktions- und Großhandelssteuer angewandt wurde.⁷⁹ Um die Akzeptanz in den einzelnen EU-Mitgliedstaaten zu erhöhen und die Steuer so allgemein wie möglich zu erheben, wurde vereinbart, deren Anwendung auf den Einzelhandel auszudehnen.⁸⁰ Dies bewirkt, dass bei der Netto-Allphasen-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug die Mehrwertsteuer für den Fiskus erst bei Umsätzen an den Endverbraucher oder nicht zum Vorsteuerabzug zugelassenen Unternehmen in vollständiger Höhe generiert wird.⁸¹ Im Idealfall tritt dieselbe Belastung ein, wie bei einer auf Umsätze an Endverbraucher beschränkten Einphasenbesteuerung auf der letzten Handelsstufe.⁸²

Auf nationaler Ebene wurde durch Art. 24 Abs. 1 GG die Einräumung von Hoheitsrechten an Einrichtungen ermöglicht, deren Rechtsordnung, Willensbildung und Hand-

⁷⁵ Vgl. *Klenk* (2009, Rn. 3).

⁷⁶ ABI L 347 v. 11.12.2006, 1.

⁷⁷ Für weitergehende Details siehe *Ebrill et al.* (2001) und *Bird/Gendrom* (2007).

⁷⁸ ABI EG Nr. 71 v. 11.04.1967, 1301.

⁷⁹ Vgl. *Klenk* (2009, Rn. 2); *Rahn* (2009, 27ff.); *Bird/Gendrom* (2001, 1); *Bundesministerium der Finanzen* (1960, 33).

⁸⁰ Vgl. ABI EG Nr. 71 v. 11.04.1967, 1301 u. ABI L 347 v. 11.12.2006, 1.

⁸¹ Für weitergehende Details siehe *Ebrill et al.* (2001) und *Bird/Gendrom* (2007).

⁸² Vgl. *Reiß* (2009, 17).

lungsformen nicht dem Grundgesetz und damit auch nicht dem bestimmenden Einfluss des deutschen Gesetzgebers unmittelbar unterliegen, die gleichzeitig aber in die deutsche Rechtsordnung hoheitlich mit unmittelbarer Wirkung für die Rechtsunterworfenen einwirken können. Durch Gesetz wurde dem Gründungsvertrag zugestimmt.⁸³ Damit hat das Gemeinschaftsrecht nunmehr Vorrang vor innerstaatlichem Recht. Ohne Zustimmung der anderen EU-Mitgliedstaaten hat der nationale Fiskus seit dem nicht mehr die Möglichkeit, von dem bestehenden Mehrwertsteuersystem abzuweichen. So kann z.B. eine Reformierung des Mehrwertsteuersystems hin zu einer Konsumbesteuerung⁸⁴ ohne Zustimmung aller EU-Mitgliedstaaten nicht erfolgen. Hiervon ist zurzeit nicht auszugehen, weshalb auf diesen Gesichtspunkt in der vorliegenden Arbeit nur partiell eingegangen wird. Der Vorrang des Gemeinschaftsrechts vor innerstaatlichem Recht impliziert auch, dass es den einzelnen EU-Mitgliedstaaten nicht frei steht, europarechtlich geregelte Steuerausnahmen abzuschaffen, um so das Mehrwertsteuersystem zu vereinfachen und den nationalen Standort zu stärken. Die einzelnen EU-Mitgliedstaaten können daher auch nicht in einem nationalen Alleingang den in der Schweiz zurzeit diskutierten Vorschlag aufnehmen, wo zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer die bisher geltenden drei Steuersätze⁸⁵ durch einen unter dem derzeitigen Normalsteuersatz von 7,6 % liegenden Einheitssatz in Höhe von 6,2 % ersetzt werden soll. Um die mit der Absenkung des Steuersatzes verbundenen Einnahmeausfälle kompensieren zu können, soll simultan die Mehrheit der Steuerausnahmen abgeschafft werden, die insbesondere das Gesundheits- und das Sozialwesen betreffen.⁸⁶

Nach Art. 4 Abs. 3 EGV hat die Europäische Gemeinschaft die Aufgabe, auf die öffentlichen Finanzen der EU-Mitgliedstaaten zu achten. Die Gemeinschaft muss demnach die monetären Rahmenbedingungen so gestalten, dass, unter Beachtung der nationalen Haushaltssouveränität, eine dauerhafte Finanzierung der Staatshaushalte sichergestellt werden kann. Den einzelnen EU-Mitgliedstaaten muss daher weiterhin die Möglichkeit gegeben werden, durch eine Erhöhung direkter Steuern die aus einer weitergehenden Harmonisierung der indirekten Steuern ggf. resultierenden Einnahmeausfälle kompensieren zu können. Dies würde jedoch den EU-Mitgliedsländern schwer fallen, die zum einen höhere Mehrwertsteuersätze festgelegt haben und zum anderen

⁸³ Vgl. BVerfG-Beschl. v. 23.06.1981 - 2 BvR 1107/77, 2 BvR 1124/77, 2 BvR 195/79, BVerfGE 58, 1ff.

⁸⁴ Vgl. hierzu u.a. *Kruschwitz/Husmann/Schneider* (2002, 2); *Hiller* (2003); *Hundsdoerfer* (2002); *Petersen* (2006, 266); *Siegel* (2000); *Schlicht* (1984); *Schmidt* (1999).

⁸⁵ Der Normalsteuersatz beträgt 7,6 % und soll zum 01.01.2011 für sieben Jahre auf 8 % erhöht werden. Auf Beherbergungsleistungen wird ein Sondersatz von 3,6 % erhoben. Der reduzierte Steuersatz beläuft sich auf 2,4 %. Vgl. *Eidgenössische Steuerverwaltung* (Die aktuellen Steuersätze, 2010).

⁸⁶ Vgl. *Eidgenössische Steuerverwaltung* (5.11. Reform der Mehrwertsteuer und Reform der Mehrwertsteuer, 2010).

bereits hohe direkte Steuern erheben.⁸⁷ Zudem erfolgt die Finanzierung der Europäischen Gemeinschaft bisher nicht durch eigene Steuern, sondern durch ein Eigenmittelsystem. Unter Zugrundelegung der Verteilung des Mehrwertsteueraufkommens innerhalb Deutschlands, wird nachfolgend das ausgeprägte Eigeninteresse der Europäischen Gemeinschaft an dem Mehrwertsteueraufkommen des Binnenmarktes dargestellt.

2.2 Verteilung des Mehrwertsteueraufkommens

Nach Art. 105 Abs. 2 GG verfügt der Bund über die konkurrierende Gesetzgebung für die Mehrwertsteuer. Ihr Aufkommen steht gem. Art. 105 Abs. 3 GG dem Bund und den Ländern gemeinsam zu. Die Anteile von Bund und Ländern an der Umsatzsteuer werden gem. Art. 106 Abs. 3 S. 3 GG durch Bundesgesetz, das der Zustimmung des Bundesrates bedarf, festgesetzt. Hierdurch soll ermöglicht werden, dass das Verhältnis der laufenden Einnahmen und Ausgaben von Bund sowie Ländern auf Dauer etwa gleich hoch ist.⁸⁸ Um dies zu erreichen, erfolgt die Verteilung des Mehrwertsteueraufkommens in mehreren Schritten.

Für 2009 erhält der *Bund* nach § 1 FAG vom Mehrwertsteueraufkommen vorab einen Anteil von 4,45 % als Ausgleich für die Belastungen auf Grund der Senkung des Beitragssatzes zur Arbeitslosenversicherung. Von dem verbleibenden Aufkommen steht ihm ein Vorab-Anteil in Höhe von 5,05 % als Ausgleich für seinen Zuschuss zur gesetzlichen Rentenversicherung der Arbeiter und Angestellten zu. Den Gemeinden steht gem. Art. 105 Abs. 5a GG seit dem 01.01.1998 von dem nach Berücksichtigung der Vorababzüge verbleibenden Betrag ein Anteil von 2,2 %⁸⁹ als Kompensation für den Wegfall der Gewerbesteuer zu.⁹⁰ Lediglich von dem nach Abzug des Gemeindeanteils sich ergebenden Mehrwertsteueraufkommen erhält der Bund gem. § 1 S. 4 FAG einen Anteil von 50,5 %. Dieser Betrag wird wiederum erhöht um die vom Bund an die ostdeutschen Bundesländer zu zahlenden Sonder-Bundesergänzungszuweisungen,⁹¹ durch die die überproportionalen Lasten bei der Zusammenführung von Arbeitslosen- und Sozialhilfe ausgeglichen werden sollen.⁹²

⁸⁷ Vgl. *Rahn* (2009, 41).

⁸⁸ Vgl. *Knörzer* (2008, 59).

⁸⁹ Vgl. BR-Drs. 152/09, 4.

⁹⁰ Vgl. *Bundesministerium der Finanzen* (2004, 1).

⁹¹ Dieser Betrag variiert. In 2007 und 2008 betrug er gem. § 1 FAG 2,262 Mrd. €, für 2009 beläuft er sich auf 1,727 Mrd. €; 2010 1,372 Mrd. €; 2011 1,912 Mrd. €; 2012 1,762 Mrd. €; 2013 1,562 Mrd. € und ab dem Jahr 2014 1,492 Mrd. €. Zum Ausgleich der Kindergelderhöhung zum 01.01.2009 verringern sich diese Beträge 2009 um 794 Mio. € und 2010 um 281 Mio. €. 2011 erhöhen sie sich um 152 Mio. €.

⁹² Vgl. *Knörzer* (2008, 59).

Die *Länder* erhalten gem. § 1 S. 4 FAG von dem nach Abzug des dem Bund zustehenden Betrages einen Anteil in Höhe von 49,5 % abzüglich des an den Bund zu zahlenden Mehrwertsteuerfestbetrages.⁹³ In den Umsatzsteueranteilen der Länder ist gem. § 1 S. 6 FAG jeweils ein Anteil von 5,5 %-Punkten zum Ausgleich ihrer zusätzlichen Belastungen aus der Neuregelung des Familienleistungsausgleichs enthalten.⁹⁴

Die *Gemeinden* erhalten ihren Anteil gem. Art. 105 Abs. 5a S. 2 GG von den Ländern auf der Grundlage eines orts- und wirtschaftsbezogenen Schlüssels.⁹⁵ Auf die Gemeinden der Länder Baden-Württemberg, Bayern, Bremen, Hessen, Niedersachsen, Nordrhein-Westfalen, Rheinland-Pfalz, Saarland, Schleswig-Holstein, Hamburg und Berlin (West) entfällt ein Anteil von insgesamt 85 %; Brandenburg, Mecklenburg-Vorpommern, Sachsen, Sachsen-Anhalt, Thüringen und Berlin (Ost) bekommen die verbleibenden 15 %. Die einzelnen Gemeinden erhalten ihren Anteil an der Mehrwertsteuer durch die Anwendung einer festgesetzten Schlüsselzahl. Diese setzte sich bis 2008 in den neuen Ländern zu 70 % aus dem Anteil der einzelnen Gemeinden an dem Gewerbesteueraufkommen im jeweiligen Land und zu 30 % aus dem Anteil der einzelnen Gemeinde an der Anzahl der sozialversicherungspflichtigen Beschäftigten am Arbeitsort im jeweiligen Land zusammen.⁹⁶ Für Gemeinden in den alten Bundesländern ermittelte sich der Verteilungsschlüssel zu 42 % aus der Summe des Gewerbesteueraufkommens der Jahre 1990 bis 1997, zu 18 % aus der durchschnittlichen Anzahl der sozialversicherungspflichtigen Beschäftigten jeweils zum 30. Juni der Jahre 1990 bis 1998 und zu 40 % aus dem, mit dem durchschnittlichen örtlichen Hebesatz der Jahre 1995 bis 1998 gewichteten, Gewerbekapitalsteueraufkommen im Veranlagungsjahr 1995. Ab 2009 erfolgt die Verteilung des Gemeindeanteils nach einem neuen Berechnungsschlüssel. Dieser setzt sich zu 25 % aus der Summe des Gewerbesteueraufkommens der Jahre 2001 bis 2006, zu 50 % aus der Anzahl der sozialversicherungspflichtigen Beschäftigten jeweils zum 30. Juni der Jahre 2004 bis 2006 und zu 25 % aus der Summe der sozialversicherungspflichtigen Entgelte der Jahre 2003 bis 2005 zusammen. Die Umstellung auf den neuen fortschreibungsfähigen und bundeseinheitlichen Schlüssel erfolgt schrittweise. In den Jahren 2009 bis 2011 erfolgt die Umverteilung zu 75 % aus dem ehemaligen Übergangsschlüssel und zu 25 % aus dem zukünftigen; in den Jahren 2012 bis 2014 je zur Hälfte und ab dem Jahr 2015 bis zum Jahr 2017 setzt er sich zu 25 % aus dem ehemaligen Übergangsschlüssel und zu 75 % aus dem zukünftigen Schlüssel zusammen. Ab 2018 gilt dann der bundeseinheitliche Schlüssel.⁹⁷ Nach

⁹³ Vgl. BR-Drs. 152/09, 4.

⁹⁴ Vgl. BR-Drs. 152/09, 4.

⁹⁵ Vgl. *Bundesministerium der Finanzen* (2010a, 29ff.).

⁹⁶ Vgl. *Bundesministerium der Finanzen* (2009g, 1ff. u. 2009a, 2).

⁹⁷ Vgl. *Bundesministerium der Finanzen* (2009a, 1).

Durchführung der Verteilung entfiel in 2009 auf den Bund ein Anteil von 53,9 %, für die Länder von 44,1 % und die Gemeinden von 2 % des Mehrwertsteueraufkommens.⁹⁸

Die kurze Darstellung verdeutlicht, dass die Verteilung des Mehrwertsteueraufkommens auf die einzelnen Gebietskörperschaften komplex geregelt ist und von vielfältigen Faktoren beeinflusst wird. Neben den nationalen Gebietskörperschaften ist aber auch die *Europäische Union* an dem Mehrwertsteueraufkommen beteiligt. Die Europäische Union verfügt über keine eigenständige Steuererhebungscompetenz. Dennoch benötigt sie Mittel, um ihren Haushalt zu decken, der sich in 2008 auf 120,7 Mrd. € belief.⁹⁹ Finanziert wird der EU-Haushalt durch ein Eigenmittelsystem. Dieses basiert auf den Beschlüssen des Rates und setzt sich zusammen aus Zöllen, Agrarabgaben,¹⁰⁰ der Mehrwertsteuer (MwSt-Eigenmittel) und dem Bruttonationaleinkommen (BNE-Eigenmittel).¹⁰¹ Erst durch Beschluss vom 21.04.1970 wurden die Mehrwertsteuer-Eigenmittel geschaffen. Erstmals zum Tragen kam diese Einnahme allerdings 1980. Der maximale Mehrwertsteuer-Abrufsatz beträgt 0,3 % der harmonisierten und begrenzten Mehrwertsteuer-Bemessungsgrundlage. Diese darf 50 % des Bruttoinlandproduktes eines Mitgliedstaats nicht übersteigen.¹⁰² Auf Grund von Haushaltsungleichgewichten und einer faireren Lastenverteilung zwischen den Mitgliedstaaten wurde für den Zeitraum 2007 - 2013 für Österreich eine Absenkung des Mehrwertsteuer-Abrufsatzes um 0,225 %, für Deutschland um 0,15 % sowie für die Niederlande und Schweden jeweils um 0,1 % beschlossen.¹⁰³ Die Einnahmen der Europäischen Union aus den Mehrwertsteuer-Eigenmitteln beliefen sich in 2007 auf 18,5 Mrd. €. Ihr Anteil an den Gesamteinnahmen der Europäischen Union betrug damit 16,3 %. In 2008 erhöhten sich die Einnahmen aus den Mehrwertsteuer-Eigenmitteln zwar auf 19 Mrd. €, jedoch sank ihr Anteil an den Gesamteinnahmen auf 15,9 %.¹⁰⁴ Für das Haushaltsjahr 2009 wird der Mehrwertsteuer-Eigenanteil auf 19,6 Mrd. € geschätzt. Dies entspricht einem Anteil an den Gesamteinnahmen von ca. 17 %.¹⁰⁵ Die Mehrwertsteuer-Eigenmittel-Abführungen gehen allein zu Lasten des Bundesanteils an der Mehrwertsteuer.¹⁰⁶ In welcher Höhe diese in den kommenden Jahren anfallen bzw. mit welchen Beträgen kalkuliert wird, ist Tabelle 1 zu entnehmen. In 2009 wird von Seiten der Europäischen Union mit einer

⁹⁸ Vgl. BR-Drs. 152/09, 4.

⁹⁹ Vgl. BT-Drs. 16/9901, 65.

¹⁰⁰ Von den Zöllen und Agrarabgaben verbleiben 25 % in den Mitgliedstaaten. Damit sollen die ihnen entstehenden Erhebungskosten ausgeglichen werden. Vgl. *Europäisches Parlament* (2009, II/1195).

¹⁰¹ Vgl. BT-Drs. 16/751, 78; BT-16/9901, 65.

¹⁰² Vgl. *Europäische Kommission* (2009a).

¹⁰³ Vgl. BT-Drs. 16/751, 78; BT-Drs. 16/9901, 66.

¹⁰⁴ Vgl. *Europäische Kommission* (2008a, 31).

¹⁰⁵ Vgl. *Europäisches Parlament* (2009, II/1195).

¹⁰⁶ Vgl. *Knörzer* (2008, 60).

Gesamtleistung aus Deutschland von ca. 19 Mrd. € gerechnet.¹⁰⁷ In Deutschland wird hingegen mit einer Eigenmittelabführung in Höhe von insgesamt 21,86 Mrd. € gerechnet, die sich in 2010 auf 26,39 €, in 2011 auf 26,1 Mrd. € und in 2012 auf 27,09 Mrd. € erhöhen soll. Die erwarteten Mehrzahlungen basieren auf einer Erhöhung der BNE-Eigenmittel.¹⁰⁸

Table 1: Eigenmittelabführungen des Bundes an den EU-Haushalt 2007 bis 2012

	2007	2008	2009	2010	2011	2012
	- in Mrd. € -					
Zölle	4,17	4,24	4,51	4,51	4,51	4,51
Agrarabgaben	-0,03	0,43	0,27	0,27	0,27	0,27
Mehrwertsteuer-Eigenmittel	3,93	4,30	-1,44	2,30	2,37	2,42
Bruttonationaleinkommen-Eigenmittel	14,34	14,91	18,51	19,31	18,95	19,89
Eigenmittelabführung insgesamt	22,41	23,88	21,85	26,39	26,10	27,09

Quelle: BT-Drs. 16/9901, 65.

Unabhängig davon, welche der genannten Schätzungen der Eigenmittelabführung tatsächlich auf Deutschland entfallen wird, bleibt Deutschland der größte Beitragszahler unter den 27 EU-Mitgliedstaaten vor Frankreich, Italien und dem Vereinigten Königreich.¹⁰⁹ Die Entwicklung des Steueraufkommens, die Festsetzung der Bemessungsgrundlage und des anzuwendenden Steuersatzes sowie der Befreiungsvorschriften ist demnach für alle nationalen Gebietskörperschaften sowie die Europäische Union von wesentlicher Bedeutung.

3 Mehrwertsteuersätze und Steuerstruktur

Das Netto-Allphasen-Mehrwertsteuersystem mit Vorsteuerabzug ist, wie zuvor dargestellt, notwendiger Bestandteil jedes Steuersystems in den EU-Mitgliedstaaten und wird darüber hinaus in fast allen OECD-Ländern erhoben. Dennoch existiert keine umfangreiche wissenschaftliche Literatur zu dieser Steuerart, was laut *Keen*¹¹⁰ darauf zurückzuführen ist, dass sie in den Vereinigten Staaten von Amerika nicht erhoben wird. Wie jede steuerliche Regelung unterliegt dennoch auch die Mehrwertsteuer der Notwendigkeit einer Begründung, die sowohl auf den Grundsätzen der Besteuerung als auch den theoretischen Grundlagen beruht.

¹⁰⁷ Vgl. *Europäisches Parlament* (2009, II/1195); BT-Drs. 16/9901, 65.

¹⁰⁸ Vgl. BT-Drs. 16/9901, 66.

¹⁰⁹ Vgl. *Europäisches Parlament* (Haushaltspläne, 2009, II/1195).

¹¹⁰ *Keen* (2007, 379).

3.1 Grundsätze der Besteuerung

Die Ausgestaltung der Steuerstruktur eines Staates hat einen zentralen Effekt auf das Zusammenleben der Bürger, denn durch die staatliche Einnahmen- und Ausgabenpolitik können sowohl gesellschaftliche als auch wirtschaftliche Ziele umgesetzt werden. Nach *Musgrave* (1959) lassen sich die Ziele der Finanzpolitik in Allokation, Distribution und Stabilisierung einordnen. Im Bereich der Allokationspolitik wird dem Staat die Aufgabe zugeteilt, eine effiziente Verwendung der knappen Ressourcen sicherzustellen, indem er durch die Bereitstellung öffentlicher Güter und durch das Setzen von Normen und Gesetzen Einfluss auf die Art und Weise der Güterproduktion sowie die Marktpreisbildung nimmt. Eine allein an Effizienzüberlegungen orientierte Besteuerung lässt jedoch die Problematik der steuerlichen Gerechtigkeit außer Acht, d.h. das der Distribution. Die Einbeziehung von Verteilungseffekten nimmt Einfluss auf das Verhalten der Steuerpflichtigen. Hierdurch verursachte Verhaltensänderungen bewirken eine steuerliche Zusatzlast (excess burden of taxation),¹¹¹ die es zu minimieren gilt. Dafür bedarf es Wertungen,¹¹² die Fragen der Belastbarkeit und der gesamtwirtschaftlichen Wohlfahrtswirkungen berücksichtigen, d.h. Aspekte der Entscheidungswirkung und der Verteilungsfolgen.¹¹³ Die Frage der Belastbarkeit wird im derzeitigen Steuerrecht vornehmlich unter dem Aspekt des Leistungsfähigkeitsprinzips¹¹⁴ geprüft, das als Fundamentalprinzip gerechter Besteuerung interpretiert wird.¹¹⁵ Da das Leistungsfähigkeitsprinzip zu vieldeutig ist, um hieraus konkrete Handlungsempfehlungen folgern zu können, wird aus ihm ein System von Subprinzipien abgeleitet, so unter anderem das objektive und subjektive Nettoprinzip, das Prinzip der gleichmäßigen und gerechten Besteuerung¹¹⁶ sowie der Rechtsform- und Finanzierungsneutralität der Besteuerung.¹¹⁷ Um diese Richtsätze konkretisieren zu können, bedarf es wiederum Wertungen, wodurch neue Fragen auftreten. Die Probleme der Wertungen¹¹⁸ bestehen vor allen Dingen darin, dass sie nicht immer objektiv zu treffen sind, sondern sie können durchaus subjektiv sein, da die Besteuerung von normativen Prinzipien geprägt ist.¹¹⁹ Damit sie jedoch intersubjektiv kritisier- bzw. diskutierbar sind, bedarf es zumindest einer Offen-

¹¹¹ Vgl. *Jansen* (2006, 67); *Hundsdoerfer* (2002, 84); *Siegel* (2007, 627); *Petersen* (2006, 266).

¹¹² Vgl. hierzu aus der Perspektive der Steuerrechtswissenschaft *Tipke* (2007, 202).

¹¹³ Vgl. *Schneider* (2002, 19ff.).

¹¹⁴ Vgl. *Lang* (2010, § 4 Rz. 81ff.).

¹¹⁵ Vgl. ausführlich hierzu *Tipke* (2000, 479ff.).

¹¹⁶ Vgl. unter anderem *Tipke* (2007, 202) m.w.H.

¹¹⁷ Vgl. hierzu u.a. *Hechtner/Hundsdoerfer/Sielaff* (2009, 55); *Kühbacher* (2009, 150ff.); *Schmiel* (2006, 246; 2005, 94); *Schneider* (2002, 255ff.); *Siegel* (2007, 632); *von Bergs et al.* (2007, 5).

¹¹⁸ Hinsichtlich des Disputs über die Werturteilsfreiheit in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre siehe *Schmiel* (2005, 525 u. 2008, 177) sowie *Bareis* (2007, 421).

¹¹⁹ Vgl. *Bareis* (2007, 426f.); *Küpper* (2007, 647).

legung des Wertsystems.¹²⁰ Die in der Forschung verwandten verschiedenen Aussagearten wissenschaftlicher Bewertungen hat Küpper¹²¹ entsprechend Abbildung 1 charakterisiert. Mit dieser Beschreibung ist keine Rangordnung verbunden. Vielmehr lässt sich beobachten, dass die Vorgehensweise bei Fragen der Besteuerung sehr divergent ist. Gesetzlich definiert wird sie jedoch vor allem durch die in der Verfassung verankerten Grundrechte.¹²²

Abbildung 1: Eigenschaften wissenschaftlicher Aussagen

Aussagen	Logisch	Empirisch	Normativ
Kennzeichnung	Schlussfolgerung	Aussage über Realität	Wertung, Empfehlung
Prüfinstanz	Axiome der Logik	Realität	Individuum
Prüfung	Beweis	Test in Empirie	Angabe von Gründen
Geltung	Allgemein, verifizierbar	Allgemein, falsifizierbar	Individuell, sozial, offen

Quelle: Küpper (2007, 647).

Bei mehrwertsteuerlichen Problemen muss darüber hinaus das Europarecht berücksichtigt werden, denn per Gesetz wurde dem Gründungsvertrag zugestimmt.¹²³ Durch die Übertragung der Rechte und Befugnisse an die Gemeinschaft haben die EU-Mitgliedstaaten den Anwendungsvorrang des Gemeinschaftsrechts gegenüber dem nationalen Recht allgemein anerkannt.¹²⁴ Resultieren aus der Auslegung von mehrwertsteuerlichen Vorschriften Differenzen zwischen Staat und Bürger bzw. möchte der nationale Gesetzgeber vor dem Hintergrund sich verändernder Rahmenbedingungen im Europarecht verankerte Vergünstigungen abschaffen, kann sich der hiervon betroffene Bürger direkt auf die Mehrwertsteuersystemrichtlinie berufen, wenn diese für ihn günstiger ist.¹²⁵ Die Mehrwertsteuersystemrichtlinie enthält bezüglich der konkreten Höhe der in den einzelnen EU-Mitgliedstaaten festzusetzenden Mehrwertsteuersätze keine Angaben. In den Art. 98-105 i.V.m. Anhang III MwStSystRL wird die Einführung ermäßigter Steuersätze vielmehr in das steuerpolitische Ermessen der einzelnen EU-Mitgliedstaaten gestellt.¹²⁶ Demgegenüber sind die Einzelstaaten dazu verpflichtet, die gem. Art. 132 MwStSystRL genannten Steuerbefreiungen für bestimmte, dem Gemeinwohl dienende, Tätigkeiten umzusetzen. Das Ziel der Schaffung eines einheitlichen

¹²⁰ Vgl. Bareis (2007, 423); Siegel (2007, 642).

¹²¹ Vgl. Bareis (2007, 423) mit Verweis auf Küpper (2007).

¹²² Vgl. Küpper (2007, 648).

¹²³ Vgl. BVerfG-Beschl. v. 23.06.1981 - 2 BvR 1107/77, 2 BvR 1124/77, 2 BvR 195/79, BVerfGE 58, 1ff.

¹²⁴ Vgl. EuGH-Urt. v. 13.07.1972 -Rs. C-48/71 Kommission vs. Italien, Slg. 1972, 534; v. 09.03.1978 - Rs. C-106/77 Staatliche Finanzverwaltung vs. Simmenthal, Slg. 1978, 643; Reiß (2010, § 14, Rz. 8); Stadie (2009, 161).

¹²⁵ Zur Entwicklung des harmonisierten Steuerrechts vgl. Englisch (2009b, 84).

¹²⁶ Vgl. Englisch (2010, 401).

Binnenmarktes, der wie ein inländischer Markt funktionieren soll, impliziert somit eine Einschränkung des Handlungsspielraums der einzelstaatlichen Gesetzgeber¹²⁷ und damit ggf. auch der Umsetzung von wissenschaftlichen Forschungsergebnissen. Denn konkrete Prinzipien und Regeln der Besteuerung können durchaus aus dem Zusammenspiel verschiedener Basiswertungen hergeleitet werden. Um diese logisch zu begründen, bietet sich ein formal-analytisches Vorgehen an. Während dabei zum einen versucht wird, eine systematische Argumentationskette zu entwickeln, erfolgt die Ableitung zum anderen über formale Modelle.¹²⁸ Das Modell abstrahiert jedoch die Realität. Deshalb werden nur die Aspekte des komplexen Steuersystems herausgegriffen, die für die Beantwortung der konkreten Fragestellung als bedeutsam angesehen werden, während alle übrigen Gesichtspunkte außer Acht bleiben. Die mit Hilfe des Modells ermittelten Resultate können verwendet werden, um die durch Mehrwertsteuersatzvariationen bzw. Steuerbefreiungen zu erwartenden fiskalischen, allokativen und distributiven Effekte abschätzen und darauf aufbauend Vorschläge erarbeiten zu können. Der Erklärungswert solcher Analysen hängt jedoch davon ab, wie gut die getätigten Annahmen reales Entscheidungsverhalten abbilden.¹²⁹ Inwieweit der Gesetzgeber die auf den Modellen basierenden Handlungsempfehlungen umsetzt, muss daher ihm überlassen bleiben.¹³⁰

In der Wissenschaft existieren zahlreiche Modellansätze,¹³¹ mit deren Hilfe steuerpolitische Konzepte evaluiert werden können. Ausgehend von der jeweiligen Fragestellung des Analytikers, bieten sich unterschiedliche Vorgehensweisen an. Steht weniger die Reaktion der Individuen im Mittelpunkt der Betrachtung, bieten sich makroökonomisch basierte Modelle an. Um eine Analyse zur Identifikation der Effekte einer Mehrwertsteuersatzvariation bzw. -befreiung auf einzelne Steuerpflichtige durchzuführen, bietet sich die Mikrosimulation an. Denn im Gegensatz zur direkten Besteuerung basiert die Mehrwertsteuer auf der Erfassung aller Transaktionsvorgänge in einer Volkswirtschaft. Der Konsument kann sich dieser Abgabe somit nicht generell durch Verhaltensänderungen entziehen. In Bezug auf die Einkommensverwendung erfolgt zudem keine Differenzierung hinsichtlich der Art der Einkommensentstehung, sprich inwieweit es sich um ertragsteuerpflichtiges Einkommen oder aber um ertragsteuerfreie Transferzahlungen handelt. Durch das Mehrwertsteuersystem werden demgemäß mehr

¹²⁷ Vgl. EuGH-Urt. v. 13.07.1972 -Rs. C-48/71 Kommission vs. Italien, Slg. 1972, 534.

¹²⁸ Vgl. Küpper (2007, 648).

¹²⁹ Vgl. Hundsdorfer (2002, 83ff.) m.w.H. auf *Elschen* (1991, 102); *Schneider* (1995, 191ff.); *Wagner* (2000, 110).

¹³⁰ Vgl. *Hundsdorfer/Kiesewetter/Sureth* (2008, 64).

¹³¹ Hinsichtlich der Entwicklung unterschiedlicher Modelle und deren Verwendung in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre vgl. u.a. *Hundsdorfer/Kiesewetter/Sureth* (2008); *Maiterth* (2007); *Peichl* (2009); *Reister* (2009) m.w.H.

Bürger zur Steuerzahlung herangezogen als durch die Einkommensbesteuerung. Durch die Einbeziehung der Einzelentscheidungen in die Betrachtung werden folglich differenzierte Aussagen über die zu erwartenden Wirkungen von Steuerreformen ermöglicht. Als Grundlage für die Analyse der zu erwartenden Effekte reduzierter Mehrwertsteuersätze bzw. der Gewährung von Befreiungstatbeständen auf die Haushalte bietet sich die Optimalsteuertheorie an, die hauptsächlich in der finanzwissenschaftlichen Literatur diskutiert wird. In methodischer Hinsicht handelt es sich hierbei um eine Analyse im Rahmen des neoklassischen Gleichgewichtsmodells.

3.2 Optimalsteuertheorie

Die Optimalsteuertheorie befasst sich mit der Frage der Effizienz der Besteuerung. Bezugspunkt der Theorie der optimalen Besteuerung ist die Allokationstheorie. Sie basiert auf der Grundannahme, dass öffentliche Güter über Steuern finanziert werden müssen. Der wohlwollende Staat geht keinen eigenen Zielen nach, sondern will die Zusatzlast der Besteuerung minimieren. Dem Staat ist bekannt, dass die zur Finanzierung öffentlicher Güter und sonstiger Staatsaufgaben benötigten Mittel nicht durch die erste Besteuerung generiert werden können, d.h. Lump-Sum-Steuern¹³² oder dem Äquivalenzprinzip entsprechende Lindahl-Steuern¹³³ werden daher nicht erhoben.¹³⁴ Die Optimalsteuertheorie stellt dementsprechend einen der Hauptanwendungsfälle der Theorie des Zweitbesten dar.¹³⁵

In der Grundstruktur der Optimalsteuertheorie wird davon ausgegangen, dass der Staat über ein vorgegebenes steuerliches Instrumentarium verfügt, das er zur Finanzierung einer gegebenen Menge an öffentlichen Gütern einsetzt. Das Steuer- und Abgabensystem eines Landes wird dabei so strukturiert, dass das in der Volkswirtschaft benötigte Steueraufkommen mit nur minimalen Effizienzeinbußen generiert werden kann. Hierfür ist es erforderlich, dass das Steuersystem möglichst einfach, effizient und zugleich gerecht gestaltet ist. Aufbauend auf den aus der Wohlfahrtstheorie geläufigen

¹³² Lump-Sum-Tax bzw. Pauschalsteuern sind dadurch definiert, dass sie nur Einkommens- und keine Substitutionseffekte mit sich bringen. Sie haben zum einen den Vorteil, dass die Bemessungsgrundlage für den Fiskus beobachtbar ist und zum anderen, dass der Steuerpflichtige sich ihnen nicht durch Verhaltensänderungen entziehen kann. Typisches Beispiel für eine Lump-Sum-Tax ist die Kopfsteuer. Andere Anknüpfungspunkte wären Alter oder Geschlecht. Das solch eine Steuer dennoch nicht erhoben wird, liegt an den mit ihr verbundenen unerwünschten Verteilungswirkungen. Vgl. *Richter/Wiegard* (1993, 338).

¹³³ Lindahl-Steuern werden auch als Nutzensteuern bezeichnet. Der individuelle Steuerbeitrag richtet sich nach dem Nutzen, den der einzelne Steuerpflichtige aus der Inanspruchnahme öffentlicher Leistungen bezieht. Vgl. *Märkt* (2001, 200).

¹³⁴ Vgl. *Richter/Wiegard* (1993, 338).

¹³⁵ Vgl. hierzu *Auerbach* (1985, 61); *Diamond/Mirrless* (1971a, 8 u. 1971, 261); *Hetzer/Peichl* (2010, 30); *Homburg* (2003, 69ff.); *Kaiser* (1987, 4f.); *Kaiser/Spahn* (1989, 207ff.); *Keen/Lockwood* (2010, 139ff.); *Richter/Wiegard* (1993, 337) m.w.H.

Erkenntnissen, wird auch in der Optimalsteuertheorie davon ausgegangen, dass jede Steuer Verhaltensreaktionen der Haushalte auslöst. Sind diese dem Fiskus bekannt, kann er die unter Effizienz- und Verteilungsgesichtspunkten optimalen Bemessungsgrundlagen und Tarifverläufe wählen.¹³⁶ In der wissenschaftlichen Literatur existieren unterschiedliche Optimalsteuertheorie-Modelle. Die verschiedenen Modelle unterscheiden sich hinsichtlich der zeitlichen Komponente, d.h. inwieweit sie statischer oder dynamischer Natur sind, sowie nach der Art der verwendeten steuerlichen Instrumente. Im Hinblick auf die zu bearbeitende Fragestellung, wird im Folgenden zunächst das statische Besteuerungsmodell bei indirekten Steuern dargestellt und anschließend um direkte Steuern erweitert.

3.2.1 Optimalsteuertheorie und indirekte Steuern

Ausgangspunkt für die Analyse¹³⁷ ist die Ein-Personen-Ökonomie bzw. eine Welt mit identischen Individuen, die ihr Einkommen durch Erwerbsarbeit verdienen. Besteuert wird nur das laufende Einkommen; Vermögenseinkommen und intertemporale Entscheidungen bleiben daher unberücksichtigt. Der Haushalt konsumiert das gesamte zur Verfügung stehende Einkommen in der betrachteten Periode und bildet kein Sparvermögen.¹³⁸ Die ihm zur Verfügung stehende Zeit verwendet er entweder für die Erwerbsarbeit oder aber als Freizeit. Ausgehend von einer Arbeitszeit von y Stunden pro Monat und einem Lohnsatz von einer Einheit pro Stunde, repräsentiert y sowohl das Geldeinkommen als auch die Arbeitszeit. Gilt für die maximale Arbeitszeit y^{max} , lässt sich die Freizeit bestimmen als $y^{max} - y$. Der Konsument maximiert seinen Nutzen (u) durch die Wahl des Konsums (c) und der Arbeitszeit. Für das Nutzenmaximum gilt demgemäß:

$$\max_{c,y} u(c, y) \quad \text{mit} \quad y = qc \quad (1)$$

q ist die nachgefragte Menge. Ausgehend von der Prämisse, dass der Nutzen bei zunehmendem Konsum steigt und bei zunehmender Arbeitszeit sinkt, erhält man durch Ableiten der Lagrange-Funktion $\lambda = u(c, y) + \mu[y - qc]$ und Nullsetzen die Bedingung erster Ordnung für ein individuelles Optimum

$$\frac{\partial u}{\partial c_i} = \mu q_i \quad \text{und} \quad \frac{\partial u}{\partial y} = -\mu. \quad (2)$$

¹³⁶ Vgl. Richter/Wiegand (1993, 340).

¹³⁷ Hinsichtlich der nachfolgenden Ausführungen wird auf die einschlägige Literatur verwiesen, insbesondere auf Homburg (2007, 141ff.).

¹³⁸ Vgl. Homburg (2003, 69).

Die Grenzrate der Substitution zwischen zwei Konsumgütern entspricht somit dem Bruttopreisverhältnis. Da der Lohnsatz als Preis der Freizeit auf Eins normiert wurde, entspricht die Grenzrate der Substitution zwischen Freizeit und einem Konsumgut dem Bruttopreis dieses Konsumgutes.

Erhebt der Staat nun eine Gütersteuer, so knüpft diese an Konsumgüter an. Bei Freizeit handelt es sich prinzipiell ebenfalls um ein Gut, da sie einerseits dem Konsumenten einen Nutzen stiftet und er andererseits einen Preis in Form von entgangenem Arbeitslohn dafür bezahlt. Das Gut Freizeit ist jedoch nicht besteuert, da lediglich der Konsument Informationen über seine Freizeit hat, während sie für den Fiskus nicht beobachtbar ist. Deshalb muss der Fiskus auf leichter verifizierbare Bemessungsgrundlagen zurückgreifen, wie z.B. das Erwerbseinkommen.¹³⁹ Der Steuerpflichtige kann sich dieser Besteuerung jedoch entziehen, indem er nicht oder weniger arbeitet.¹⁴⁰ Für die indirekte Besteuerung gilt dies jedoch nur eingeschränkt. Denn hält der Konsument sich nicht nur an der freien Luft auf, sondern fragt er auch freizeitkomplementäre Güter nach, wie z.B. Verlagserzeugnisse und Leistungen im Bereich Kultur und Bildung,¹⁴¹ so unterliegen diese der indirekten Besteuerung und der Konsument wird zur Steuerzahlung herangezogen. Allerdings sind auch bei einer indirekten Besteuerung Verhaltensänderungen zu erwarten. Hierdurch wird die Lenkungsfunction des Preismechanismus beschränkt. Eine effiziente Allokation der Ressourcen ist demnach auch unter diesen Prämissen nicht möglich, d.h. vom Pareto-Optimum wird abgewichen. Unter den genannten Prämissen kann daher günstigstenfalls ein zweitbesten Zustand realisiert werden, der immer ungünstiger ist gegenüber der bei einer erstbesten Besteuerung zu erzielenden Situation. Ausgangspunkt und Kern der Optimalsteuertheorie ist demnach, welche Steuerstruktur unter der Prämisse optimal ist, dass einige Güter, wie z.B. Freizeit, nicht besteuert sind, während die Besteuerung anderer Güter realisierbar ist. Da das Instrument der Freizeitsteuer fehlt und der Staat die vom Konsumenten als optimal angesehene Freizeit bzw. Arbeitszeit akzeptieren muss, lässt sich das Problem der zweitbesten Besteuerung formal¹⁴² schreiben als:

$$\max_c u(c, y(c)) \quad \text{mit} \quad y(c) - pc = g. \quad (3)$$

g ist das exogene Steueraufkommen und p der Nettoverkaufspreis eines Gutes. Das exogene Steueraufkommen resultiert demgemäß aus der Differenz zwischen Einkommen $y(c)$ und Nettokonsum (pc). Dieses Ergebnis beinhaltet noch keine Aussage darüber, ob eine Steuersatzdifferenzierung durchgeführt werden soll oder nicht.

¹³⁹ Vgl. Richter/Wiegard (1993, 339).

¹⁴⁰ Vgl. Homburg (2003, 69); Richter/Wiegard (1993, 340).

¹⁴¹ Vgl. Böhringer et al. (2004, 1).

¹⁴² Für nähere Ausführungen hinsichtlich der formalen Herleitung siehe Homburg (2007, 154).

3.2.2 Optimalsteuertheorie und einheitlicher Gütersteuersatz

Ausgehend von den allgemeinen Prämissen, dass die Konsumenten auf Grundlage der für sie relevanten Bedürfnisstruktur ihre nutzenmaximalen Konsumententscheidungen treffen, im Unternehmensbereich konstante Skalenerträge realisiert werden und vollständige Konkurrenz herrscht, können die Unternehmen im Gleichgewicht keine Gewinne realisieren. Erhebt der Staat nun eine Gütersteuer θ , die proportional von jedem Gut x berechnet wird, beläuft sich das Steueraufkommen T demgemäß auf:

$$T = \sum_i \theta_i x_i. \quad (4)$$

Der Staat finanziert mit dem Steueraufkommen seine Ausgaben, d.h. die Bereitstellung öffentlicher Güter und Transferleistungen. Bei einer normalen Nachfrage hängt die von einem Endverbraucher nachgefragte Menge eines Gutes (x_n^d), von dem nominalen Einkommen des Haushalts, den zur Verfügung gestellten öffentlichen Gütern bzw. Transferzahlungen, der Bedürfnisstruktur des Konsumenten, dem Preis des Gutes inklusive Gütersteuer (p_n^θ) sowie den Brutto-Preisen sämtlicher anderer Güter ($p_1^\theta, \dots, p_{n-1}^\theta$) ab, die in einer Komplementär- oder Substitutionsbeziehung zu dem betrachteten Gut stehen, d.h.

$$x_n^d = f(p_n^\theta, p_1^\theta, \dots, p_{i-1}^\theta). \quad (5)$$

Unter der Annahme, dass der Unternehmer die Gütersteuer in voller Höhe über den Preis an den Endverbraucher überwälzt, steigt bei Einführung der indirekten Besteuerung ceteris paribus der Preis des besteuerten Gutes. Bei steigenden Preisen verändert sich die reale Kaufkraft eines gegebenen nominalen Einkommens. Nach der Preiserhöhung kann mit diesem nur noch eine verringerte Gütermenge im Vergleich zur Ausgangssituation gekauft werden. Eine Änderung des Preises eines Gutes wird ceteris paribus auf die nachgefragte Menge des untersuchten Gutes wirken. Stehen die Güter in einer Komplementärbeziehung, wird die Nachfrage nach dem betrachteten Gut fallen und ebenso die Menge des dazu komplementären Gutes. Stehen die beiden Güter i und n in einer substitutiven Beziehung, wird die nachgefragte Menge x_n^d steigen oder fallen, je nachdem, ob der Einkommens- oder Substitutionseffekt überwiegt.

Durch die indirekte Besteuerung weicht der den Unternehmen verbleibende Preis (p_n) in Höhe des Steuerbetrages θ von dem Bruttoverkaufspreis ab, d.h.

$$p_n^\theta = p_n (1 + \theta_n). \quad (6)$$

Die angebotene Menge x_n^s eines beliebigen Gutes wird durch den Nettopreis p_n , die Preise der übrigen Güter (p_1, \dots, p_{n-1}), dem geltenden indirekten Steuersatz θ , die Preise für die Produktionsfaktoren (l_1, \dots, l_m), den dem Unternehmern verbleibenden Gewinn π sowie den Stand des angewandten technischen Wissens K bestimmt. Daraus folgt die individuelle Angebotskurve

$$x_n^s = f(p_n, p_1, \dots, p_{n-1}, l_1, \dots, l_m, \theta). \quad (7)$$

Bei ansonsten konstanten Bedingungen wird die angebotene Menge des Gutes umso größer sein, je höher der Nettopreis ist. Steigen die Preise der anderen Güter, während der Preis des angebotenen Gutes konstant bleibt, verringert sich dessen relative Profitabilität. *Ceteris paribus* bewirkt eine Preissteigerung anderer Güter einen Angebotsrückgang des nicht im Preis gestiegenen Gutes und umgekehrt. Die Menge des angebotenen Gutes geht ebenfalls zurück, wenn die Preise der im Produktionsprozess eingesetzten Faktoren steigen. Dieser Effekt ist ebenso zu erwarten, wenn das angebotene Gut besteuert wird, während andere Güter nicht besteuert werden und umgekehrt.

Bei einer ausschließlichen Zugrundelegung von Effizienz Gesichtspunkten spricht unter den zuvor getroffenen Annahmen nichts gegen die Anwendung eines einheitlichen Gütersteuersatzes auf alle am Markt gehandelten Güter. Gleichfalls könnte der Staat mit konstanten Steuereinnahmen kalkulieren. Die Anwendung eines einheitlichen Gütersteuersatzes ist unter den genannten Prämissen für alle steuerbaren Güter jedoch nur dann optimal, wenn das Arbeitsangebot unelastisch ist oder separable Nutzenfunktionen zwischen Freizeit und übrige Güter gegeben sind.¹⁴³ Diese Bedingungen sind jedoch nicht generell gegeben. Unter dem Aspekt der gerechten Besteuerung muss zudem beachtet werden, dass ein einheitlicher Steuersatz sich bezogen auf das Einkommen regressiv verhält. Ein Haushalt mit einem hohen Einkommen zahlt demnach für einen determinierten Waren- und Dienstleistungskorb einen geringeren prozentualen Anteil seines Einkommens an Gütersteuer gegenüber einem Haushalt mit niedrigem Einkommen.¹⁴⁴ Werden zusätzlich zu den Effizienz Gesichtspunkten auch Verteilungsaspekte in die Betrachtung einbezogen, muss deshalb neben den Substitutionseffekten auch der soziale Grenznutzen des Einkommens als Determinante optimaler indirekter Steuern beachtet werden.¹⁴⁵ Ist der soziale Grenznutzen des Einkommens für alle Haushalte identisch, resultiert aus der Umverteilung von Einkommen kein Wohlfahrtsgewinn. Unter dieser Annahme existiert keine Notwendigkeit, die Konsumausgaben der Individuen unterschiedlich zu besteuern. Sind die zuvor genannten Voraussetzungen nicht erfüllt, ergeben sich Hinweise auf die Zweckmäßigkeit von Steuersatzdifferenzierungen.¹⁴⁶

¹⁴³ Vgl. *Diamond/Mirrless* (1971, 267); *Kaiser/Spahn* (1989, 203ff.); *Green* (1975, 365) und *Sadka* (1977, 388) zitiert von *Richter/Wiegard* (1993, 341).

¹⁴⁴ Vgl. *Crossen* (1998, 244); *Patterson* (1998, o.S.).

¹⁴⁵ Vgl. *Richter/Wiegard* (1993, 341).

¹⁴⁶ Vgl. *Diamond/Mirrless* (1971, 267).

3.2.3 Optimalsteuertheorie und Gütersteuersatzdifferenzierung

Im Vergleich zur Anwendung eines einheitlichen Gütersteuersatzes verursachen differenzierte Sätze nicht nur Abgrenzungsproblematiken und höhere Erhebungskosten, sondern sie bewirken darüber hinaus Verzerrungen von Konsumententscheidungen und simultan Einnahmeausfälle für den Staat.¹⁴⁷ Um die mit der Gütersteuersatzdifferenzierung einhergehende Zusatzlast der Besteuerung möglichst gering zu halten, müssten daher jene Güter mit höheren Steuersätzen belegt werden, bei denen die Substitutionseffekte und Verhaltensänderungen möglichst gering ausfallen. Diese Bedingung gilt zum einen für die Güter, die hauptsächlich von Haushalten mit geringem Einkommen konsumiert werden,¹⁴⁸ d.h. speziell Grundnahrungsmittel sowie Wohnungsmieten,¹⁴⁹ und zum anderen für die Güter, bei denen es sich um ein Freizeitkomplement handelt. Ein Gut wird dann als Freizeitkomplement bezeichnet, wenn bei zunehmendem Konsum die Freizeit steigt und die Arbeitszeit sinkt. Freizeitkomplementäre Güter sind z.B. Verlagserzeugnisse und Leistungen im Bereich Kultur und Bildung.¹⁵⁰ Werden zusätzlich zu den Effizienzgesichtspunkten auch Verteilungsaspekte in die Betrachtung einbezogen, muss, wie bereits dargelegt, neben den Substitutionseffekten auch der soziale Grenznutzen des Einkommens als Determinante optimaler indirekter Steuern beachtet werden.¹⁵¹ Ein höherer Steuersatz auf Güter, die hauptsächlich von Haushalten mit niedrigem Einkommen nachgefragt werden, bewirkt einen stärkeren Belastungseffekt dieser Konsumenten, denn in Bezug auf ihr Einkommen entfällt bei einkommensschwachen Haushalten ein höherer prozentualer Teil ihres Einkommens auf Nahrungsmittel.¹⁵² Aus verteilungspolitischen Gründen kann es daher angebracht sein, auf Güter und Dienstleistungen, die einen hohen Anteil am Budget einkommensschwacher Haushalte ausmachen, reduzierte Gütersteuersätze anzuwenden bzw. Steuerbefreiungen zu gewähren.¹⁵³ Absolut betrachtet, geben allerdings einkommensstarke Haushalte mehr Geld für Lebensmittel aus. Unterliegen Grundnahrungsmittel jedoch dem reduzierten Steuersatz oder sind sie befreit, können Haushalte mit hohem Einkommen ihre Einkäufe günstiger beziehen. Vor diesem Hintergrund wäre es auch unter Verteilungsaspekten zu überlegen, Grundnahrungsmittel dem normalen Gütersteuersatz zu unterwerfen und im Gegenzug dafür Haushalte mit niedrigeren Einkommen Transferleistungen zu zahlen.¹⁵⁴ Hierfür müssten wiederum Kriterien erarbeitet werden, um die unterstüt-

¹⁴⁷ Vgl. *Cnossen* (1998, 244).

¹⁴⁸ Vgl. *Kaiser/Spahn* (1989, 208); *Richter/Wiegard* (1993, 340).

¹⁴⁹ Vgl. *Sachverständigenrat* (2005, 313).

¹⁵⁰ Vgl. *Böhringer et al.* (2004, 1); *Diamond/Mirrless* (1971, 267).

¹⁵¹ Vgl. *Diamond/Mirrless* (1971, 267); *Kaiser/Spahn* (1989, 208); *Richter/Wiegard* (1993, 341).

¹⁵² Vgl. *Cnossen* (1998, 245); *Patterson* (1998, 31ff.).

¹⁵³ Vgl. *Diamond/Mirrless* (1971, 267); *Sachverständigenrat* (2005, 313).

¹⁵⁴ Vgl. *Patterson* (1998, 31).

zungsbedürftigen von den übrigen Haushalten abzugrenzen. Dies erübrigt sich ggf., wenn die gesamten Konsumausgaben eines Haushaltes in die Betrachtung einbezogen werden. Denn in diesem Fall ergibt sich ein differenziertes Bild. Bei der in den EU-Mitgliedstaaten als Mehrwertsteuer erhobenen Gütersteuer lassen sich in den einzelnen Ländern unterschiedliche Effekte beobachten. Gemessen an den Gesamtausgaben, ist die Mehrwertsteuerbelastung zwischen den Einkommensklassen vornehmlich proportional. Lediglich für sehr niedrige Einkommen ergibt sich eine progressive Belastung und für höhere Einkommen eine regressive. Die Anwendung des Nullsteuersatzes bewirkt im Vereinigten Königreich nur eine schwache Progression. In Belgien, Deutschland und den Niederlanden hat die Anwendung reduzierter Mehrwertsteuersätze auf unterschiedliche Güter eine stärkere Proportionalität zur Konsequenz.¹⁵⁵ Aus der Anwendung eines einzigen Mehrwertsteuersatzes resultiert in Schweden eine stärkere Regression gegenüber der Anwendung eines proportionalen Einkommensteuersatzes.¹⁵⁶ Diese empirischen Resultate veranschaulichen, dass die Festsetzung des Mehrwertsteuersatzes in den einzelnen EU-Mitgliedstaaten nicht allein unter Effizienzgesichtspunkten erfolgt, sondern dass auch verteilungspolitische Aspekte eine Rolle spielen.

Unter Beachtung gesellschaftspolitischer Zielsetzungen kann es sinnvoll sein, die Güter bzw. Dienstleistungen durch die Anwendung des reduzierten Steuersatzes im Rahmen der Mehrwertsteuer zu subventionieren, denen positive externe Effekte zugeschrieben werden. Zu diesen Sachverhalten werden vielfach der öffentliche Personenverkehr, Kultur und Bildung sowie der Gesundheitsbereich gerechnet.¹⁵⁷ Die konkrete Ausgestaltung des Steuersystems eines Landes ist demnach sowohl von den gesellschaftlichen Zielvorstellungen eines Staates abhängig als auch davon, welche weiteren Steuern neben der Mehrwertsteuer erhoben werden.

3.2.4 Optimalsteuertheorie und indirekte sowie direkte Steuern

Die Besteuerung von Einkommen und Konsum kann als das wichtigste Konstruktionsprinzip aller Steuersysteme in den entwickelten Industrieländern angesehen werden.¹⁵⁸ Daher liegt es nahe, im Modell der Optimalsteuertheorie indirekte und direkte Steuern zu kombinieren. Dies führt zu dem Resultat, dass ein einheitlicher indirekter Steuersatz nur dann optimal ist, wenn die Erhebung einer optimalen nicht-linearen Einkommensteuer möglich ist und sämtliche Nutzenfunktionen schwache Separabilität zwischen Freizeit einerseits und den Konsumgütern andererseits aufweisen. Kann an-

¹⁵⁵ Vgl. *Cnossen* (1998, 245); *Patterson* (1998, 31ff.).

¹⁵⁶ Vgl. *Cnossen* (1998, 244).

¹⁵⁷ Vgl. *Sachverständigenrat* (2005, 313).

¹⁵⁸ Vgl. *Wagner* (2006, 23).

stelle einer nicht-linearen nur eine optimale lineare Einkommensteuer erhoben werden, ist ein einheitlicher indirekter Steuersatz lediglich dann optimal, wenn die Nutzenfunktionen nicht nur schwach separabel, sondern auch noch quasi-homothetisch in den Konsumgütern sind.¹⁵⁹ Aufbauend auf diesem robusten Ergebnis der Optimalsteuertheorie sollte nach Auffassung des *Sachverständigenrates*¹⁶⁰ ein unter Effizienz- und Verteilungsgesichtspunkten optimales Steuersystem aus einer Umsatzsteuer - möglichst mit einem einheitlichen Steuersatz -, aus speziellen Verbrauchsteuern oder Gütersubventionen und einer progressiven Einkommensteuer bestehen. Innerhalb der Steuerstruktur kommt der Mehrwertsteuer dabei die Finanzierungsfunktion der öffentlichen Aufgaben und Ausgaben zu. Um den Konsum bestimmter Güter zu reduzieren sowie externe Effekte zu korrigieren, bieten sich im Rahmen solch eines Steuersystems spezielle Verbrauchsteuern an, z.B. die Erhebung einer Steuer auf Mineralöl, Tabak und alkoholische Getränke. Als förderungswürdig erachtete Investitionen können hingegen durch eine direkte Subventionierung begünstigt werden.¹⁶¹ Die Umsetzung der vorgegebenen Verteilungsziele erfolgt in solch einem Steuersystem über den progressiven Einkommensteuertarif. Voraussetzung für das Funktionieren dieses Steuersystems ist jedoch, dass der Einkommensteuertarif frei festgesetzt werden kann. Unterliegt der Einkommensteuertarif aus administrativen oder allokativen Gründen gewissen Beschränkungen, z.B. weil ein konstanter Grenzsteuersatz oberhalb eines Grundfreibetrags gewünscht wird, Kapitaleinkünfte proportional und die übrigen Einkünfte progressiv besteuert werden sollen oder aber weil sich aus dem Grundgesetz Einschränkungen hinsichtlich der Festlegung eines Steuersatzes ergeben, kann auch die Mehrwertsteuer für die Realisierung von Verteilungszielen eingesetzt werden.¹⁶² Laut einer Untersuchung von *Keen/Lockwood* (2006) realisieren alle beobachteten Länder, die eine Mehrwertsteuer erheben, ein höheres Steueraufkommen gegenüber den Staaten, die sie nicht erheben. Allerdings werden rund zwei Drittel des Mehrwertsteueraufkommens dafür verwendet, um das geringere Aufkommen gegen zu finanzieren, das diese Länder aus anderen Steuerarten vereinnahmen.¹⁶³ Die aus der Optimalsteuertheorie ableitbaren Funktionen der einzelnen Steuerarten werden demnach nicht in Reinform umgesetzt, sondern miteinander kombiniert.

¹⁵⁹ Vgl. mit weiteren Ausführungen hinsichtlich der Besteuerung des Lohn- und Kapitaleinkommens sowie der Körperschaftsteuer *Richter/Wiegand* (1993, 343ff.).

¹⁶⁰ *Sachverständigenrat* (2005, 313).

¹⁶¹ Vgl. *Boss* (2009, 574f.); *Hetzer/Peichl* (2010, 30ff.); *Sachverständigenrat* (2005, 313).

¹⁶² Solch eine Beschränkung kann in Deutschland ggf. aus Art. 14 GG hergeleitet werden. Eine absolute Belastungsobergrenze („Halbteilungsgrundsatz“) lässt sicher hieraus allerdings nicht ableiten. Vgl. BVerfG v. 18.01.2006 - 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97.

¹⁶³ Vgl. *Ebrill et al.* (2010, 36f.); *Keen/Lockwood* (2006, 924f.).

Um Verzerrungen zu vermeiden, sollte bei der Verknüpfung von direkten und indirekten Steuern die Gesamtsteuerstruktur eines Landes so aufeinander abgestimmt werden, dass aus dem Zusammenwirken verschiedener Steuerarten keine doppelte Begünstigung eines Tatbestandes resultiert. Eine doppelte Begünstigung kann z.B. dann auftreten, wenn der zu beurteilende Sachverhalt sowohl bei der Berechnung der ertragsteuerlichen Bemessungsgrundlage Berücksichtigung findet als auch dem ermäßigten Mehrwertsteuersatz unterliegt. Unter Einbeziehung dieses Aspekts in die Gesamtsteuerbelastung des individuellen Haushaltes, sieht der *Sachverständigenrates*¹⁶⁴ nach Einführung der Entfernungspauschale die ermäßigte Besteuerung des öffentlichen Personennahverkehrs in Hinsicht auf berufstätige Pendler als fraglich an. Berufstätige profitierten demnach sowohl von der Vergünstigung der Fahrpreise infolge der Anwendung des reduzierten Mehrwertsteuersatzes als auch von dem Abzug der Fahrtkosten als Werbungskosten bei der Ermittlung des der Ertragsteuer unterliegenden zu versteuernden Einkommens. Unter dem Aspekt der Realisierung positiver externer Effekte könne die mehrwertsteuerliche Förderung daher lediglich für die nicht von der einkommensteuerlichen Entlastung Betroffenen gerechtfertigt sein. Da der reduzierte Mehrwertsteuersatz jedoch an Leistungskategorien anknüpft, existiert im Rahmen des Mehrwertsteuersystems keine Möglichkeit, speziell die Gruppe der Pendler von dem Anwendungsbereich des reduzierten Mehrwertsteuersatzes auszuschließen, die für die Fahrt zur maximal 50 Kilometer entfernten Arbeitsstätte öffentliche Verkehrsmittel nutzen und simultan durch die Berücksichtigung der Fahrtkosten den Werbungskostenpauschbetrag überschreiten. Zudem ist es fraglich, inwieweit die gewährte Vergünstigung auch tatsächlich über den Preis an den Steuerpflichtigen weitergereicht wird, so dass eine doppelte Begünstigung nicht nur theoretisch möglich, sondern auch faktisch beobachtbar ist. Diese Fragestellung der Überwälzung wird im Rahmen der Steuerinzidenz näher betrachtet.

3.3 Steuerinzidenz

Bei der Steuerinzidenz geht es um die Beantwortung der grundlegenden Frage, ob die Person, die formell für die Erhebung der Steuer zuständig ist, nach Abschluss des Überwälzungsvorgangs identisch ist mit derjenigen, deren Wohlfahrt sich reduziert hat.¹⁶⁵ Obwohl die Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer von dem Konsumenten getragen werden soll, wird sie aus Praktikabilitätsgründen bei den Unternehmen erhoben, die sie an das Finanzamt abzuführen haben. Entsprechend dem Allgemeinen Gleichge-

¹⁶⁴ Vgl. *Sachverständigenrat* (2009, 198).

¹⁶⁵ Vgl. u.a. *Fullerton/Metcalf* (2002, 1789); *Theile* (1995, 96ff.).

wichtsmodell gilt, dass die Nachfrager sich bei ihren Entscheidungen an dem Preis orientieren, den sie leisten müssen, um die Verfügungsmacht über das Gut zu erhalten. d.h. dem Preis inklusive Mehrwertsteuer. Für den Anbieter ist hingegen relevant, was ihm als eigener Erlös verbleibt, d.h. der Preis nach Abzug der Mehrwertsteuer. Ökonomisch betrachtet, kann aus dem bloßen Ausweis der Steuer in einer Rechnung und der Weiterleitung dieses Betrages an den Fiskus nicht darauf geschlossen werden, dass damit die Steuer erfolgreich überwältigt worden ist.

Die Möglichkeit der Steuerüberwälzung hängt von den Marktkräften ab. Im Modell der vollständigen Konkurrenz haben die Angebots- bzw. Nachfragemengen des Einzelnen nur einen verschwindend geringen Anteil am Gesamtangebot bzw. der Gesamtnachfrage, so dass kein einzelner Anbieter bzw. Nachfrager dazu in der Lage ist, Einfluss auf den Preis zu nehmen. Der Preis stellt für die Marktteilnehmer ein Datum dar. Anbieter und Nachfrager verbleibt als Aktionsparameter nur die Menge, d.h. sie handeln als Mengenanpasser. Folglich werden sich Anbieter und Nachfrager so verhalten, dass sie nur die Menge anbieten bzw. nachfragen, die ihren Gewinn bzw. Nutzen maximiert. Wird nun im Modell der vollständigen Konkurrenz der Mehrwertsteuersatz partiell für einzelne Güter bzw. Dienstleistungen verändert, bildet sich ein neuer Gleichgewichtspreis. Die Haushalte werden daraufhin eine geringere Menge nachfragen. Eine Steuersatzerhöhung erscheint für den Anbieter demgemäß als eine Verringerung der Nachfrage, in dessen Folge der Nettopreis sinkt. Wird demgegenüber der Mehrwertsteuersatz reduziert, sinkt der Bruttopreis, was eine Erhöhung der Nachfrage zur Konsequenz hätte, wodurch die umgesetzte Menge des Gutes steigt. Im Angebotsmonopol stehen hingegen viele Nachfrager nur einem einzigen Anbieter gegenüber, die auf das von ihm angebotene Produkt mehr oder minder stark angewiesen sind. Die Monopolstellung versetzt den Anbieter nicht prinzipiell in die Lage, die für ihn gewinnmaximierende Kombination aus Produktpreis und -menge zu bestimmen. Zu jedem von ihm festgelegten Bruttopreis kann er nur so viel verkaufen, wie der Markt bereit ist aufzunehmen. Somit beschränkt das Marktverhalten der Konsumenten die Möglichkeiten des Monopolisten bei der Preis- und Mengengestaltung. Eine Ermäßigung des Mehrwertsteuersatzes schlägt sich demgemäß nicht simultan in einer Reduzierung des Preises nieder, wohingegen eine Erhöhung des Mehrwertsteuersatzes nicht gleichzeitig eine Preisanpassung nach oben bewirkt. Bevor auf die zur Beantwortung der Steuerinzidenz notwendige Frage der Preiselastizität eingegangen wird, wird zunächst betrachtet, welchen Einfluss die Ausgestaltung des Mehrwertsteuersystems auf die Kalkulation des Preises nimmt. Neben den anzuwendenden Mehrwertsteuersätzen sowie den zu gewährenden Befreiungsvorschriften ist hierbei die Frage von Bedeutung, inwieweit der Unternehmer das Vorsteuerabzugsrecht in Anspruch nehmen kann oder nicht. In Abhän-

gigkeit hiervon variiert das über den Preis an die Endverbraucher weiterzureichende Mehrwertsteuervolumen.

3.3.1 Einfluss des Mehrwertsteuersystems auf die Preiskalkulation des Unternehmers

Das Prinzip des Allphasen-Netto-Mehrwertsteuersystems basiert darauf, dass der komplette Umsatz des leistenden Unternehmers der Mehrwertsteuer unterliegt. Durch den ihm zu gewährenden Vorsteuerabzug wird sichergestellt, dass nur der Mehrwert auf Ebene des leistenden Unternehmers zu einer Steuerlast führt.

3.3.1.1 Wirkung eines einheitlichen Mehrwertsteuersatzes mit Vorsteuerabzug

Für die Berechnung der Mehrwertsteuerzahllast (T_u) auf Ebene des leistenden Unternehmers gilt demgemäß:

$$\begin{aligned} T_u &= \underbrace{p \cdot \theta}_{\text{Umsatzsteuer}} - \underbrace{p_0 \cdot \theta}_{\text{Vorsteuer}} \\ &= \underbrace{\theta(p - p_0)}_{\text{Mehrwertsteuerzahllast}}, \end{aligned} \quad (8)$$

wobei p für den Nettoverkaufspreis, θ für den anzuwendenden Mehrwertsteuersatz und p_0 für den Nettoeinkaufspreis der mehrwertsteuerpflichtigen Vorprodukte des Steuerpflichtigen steht. Eine Mehrwertsteuerzahllast entsteht nur dann, wenn der Nettoverkaufspreis über dem mit Mehrwertsteuer belasteten Nettoeinkaufspreis der Vorprodukte liegt. In die Kalkulation des Nettoverkaufspreises p müssen neben den mit mehrwertsteuerbelasteten Vorleistungen auch die Kosten einbezogen werden, die nicht der Mehrwertsteuer unterliegen (c_{ex}), z.B. Lohnkosten, Zinszahlungen oder aber Versicherungsbeiträge, sowie ein in Prozent ausgewiesener, unternehmensspezifischer Gewinnaufschlag (r_a) auf den Wareneinsatz. Für den Nettoverkaufspreis gilt somit:

$$p = (p_0 + c_{ex})(1 + r_a). \quad (9)$$

Durch Einsetzen von (9) in (8) ergibt sich für die unternehmensspezifische Mehrwertsteuerzahllast

$$T_u = \theta [p_0 \cdot r_a + c_{ex} (1 + r_a)]. \quad (10)$$

Ein Unternehmensgewinn¹⁶⁶ (π) ist dann gegeben, wenn der Bruttoverkaufspreis

¹⁶⁶ In Abhängigkeit von der Gewinnermittlungsart stellt die Mehrwertsteuer entweder einen durchlaufenden Posten (Bilanz) oder die in dem Umsatz enthaltene Steuer eine Einnahme und die mit dem Preis an den Vorlieferanten gezahlte Mehrwertsteuer eine Ausgabe dar (Einnahme-Überschuss-Rechnung).

die Gesamtkosten inklusive Vorsteuer übersteigt, d.h.:

$$\pi = p(1 + \theta) - p_0(1 + \theta) - T_u - c_{ex}. \quad (11)$$

Im zurzeit angewendeten Allphasen-Netto-Umsatzsteuersystem mit Vorsteuerabzug ist der Mehrwert daher nicht identisch mit dem ertragsteuerlichen Gewinn.¹⁶⁷ Dies resultiert aus der unterschiedlichen Behandlung der nicht mit Vorsteuer belasteten Kosten, wozu u.a. auch die Personalausgaben sowie der unternehmensspezifische Gewinn zählen. Die erhaltenen Löhne und Gehälter unterliegen auf Ebene der Arbeitnehmer zusätzlich der Einkommensteuer und die Unternehmer haben auf den Gewinn die Einkommen- oder Körperschaft- sowie ggf. die Gewerbesteuer zu leisten.

3.3.1.2 Wirkung eines reduzierten Mehrwertsteuersatzes mit Vorsteuerabzug

Reduzierte Mehrwertsteuersätze bzw. unechte Steuerbefreiungen stellen eine Abweichung von der Anwendung eines einheitlichen Mehrwertsteuersatzes dar. Sie werden nur für einen Teil der am Markt gehandelten Güter und Dienstleistungen gewährt. Vielfach handelt es sich hierbei um Waren bzw. Dienstleistungen, die direkt an den Endverbraucher erbracht werden, wie z.B. Grundnahrungsmittel oder Zahntechnikerleistungen. Der Leistungsbezug unterliegt hingegen vielfach dem normalen Mehrwertsteuersatz. Bei Anwendung des reduzierten Mehrwertsteuersatzes gilt für die Berechnung der Mehrwertsteuerlast (T_u^r):

$$T_u^r = p \cdot \theta_r - p_0 \cdot \theta. \quad (12)$$

θ_r ist der reduzierte Mehrwertsteuersatz. Übersteigt der sich aus dem Eingangsumsatz ergebende Vorsteuerbetrag die auf dem Umsatz lastende Steuer, d.h. gilt

$$p_0 \cdot \theta > p \cdot \theta_r, \quad (13)$$

realisiert der Steuerpflichtige ein Mehrwertsteuerguthaben; das bisher realisierte Steueraufkommen des Staates reduziert sich simultan. Dies ist systemkonform, denn aufgrund des unbeschränkten Vorsteuerabzugs gilt der ermäßigte Steuersatz nicht nur für den letzten Unternehmer in der Lieferantenkette, sondern umfasst den gesamten in der Kette geschaffenen Mehrwert. Für die Kalkulation des Unternehmensgewinns (π_r) gilt:

$$\pi_r = p(1 + \theta_r) - p_0(1 + \theta) - T_u^r - c_{ex}. \quad (14)$$

Auf die sich aus den unterschiedlichen Gewinnermittlungsarten ergebenden zeitlichen Aspekte soll nicht näher eingegangen werden, da sie nicht Gegenstand der Analyse sind.

¹⁶⁷ Das Cash-Flow Steuer Konzept wird im Zusammenhang mit den Finanzdienstleistungen näher dargestellt.

3.3.1.3 Wirkung einer Mehrwertsteuerbefreiung ohne Vorsteuerabzug

Verwirklicht der Steuerpflichtige steuerfreie Umsätze ohne Vorsteuerabzug, kann er nicht die Rückerstattung der über den Preis an den Vorlieferanten gezahlten Mehrwertsteuer beantragen. Der Fiskus verzichtet auf die Erhebung der Steuer nur in Höhe des Betrages, der auf den im steuerbefreiten Unternehmen realisierten Mehrwert entfällt. Die Steuerbefreiung gilt demgemäß nicht für die komplette Lieferkette. Für den steuerbefreiten Unternehmer ohne Vorsteuerabzug stellt die Mehrwertsteuer auf den Wareneinkauf einen Kostenfaktor dar, der in die Preiskalkulation eingeht. Bei der Mehrwertsteuerbefreiung ohne Vorsteuerabzug gilt für die Kalkulation des Nettoverkaufspreises (p_{ex}):

$$p_{ex} = [p_0 (1 + \theta) + c_{ex}] (1 + r_a). \quad (15)$$

Eine unternehmensspezifische Mehrwertsteuerzahllast entsteht nicht. Für den Unternehmensgewinn (π_{ex}) bei Gewährung einer Mehrwertsteuerbefreiung ohne Vorsteuerabzug gilt:

$$\pi_{ex} = p_{ex} - p_0 (1 + \theta) - c_{ex}. \quad (16)$$

3.3.1.4 Wirkung einer Mehrwertsteuerbefreiung mit Vorsteuerabzug

Kann der steuerbefreite Unternehmer weiterhin den Vorsteuerabzug geltend machen, entfällt für die gesamte Produktionskette die Mehrwertsteuerbelastung. Für die Kalkulation des inländischen Mehrwertsteuerguthabens (T_u^{ev}) bei einer Mehrwertsteuerbefreiung mit Vorsteuerabzug gilt:

$$T_u^{ev} = p_0 \cdot \theta. \quad (17)$$

Die Steuerbefreiung eines Ausgangsumsatzes unter Beibehaltung des Vorsteuerabzugsrechts wird in Deutschland nur für im Ausland steuerbare Umsätze gewährt, d.h. Exporte und innergemeinschaftliche Lieferungen. Hierdurch wird die Exportneutralität der Mehrwertsteuer gewährleistet. Der inländische Fiskus kann aus diesem Vorgang keine Mehrwertsteuer generieren. In die Kalkulation des Verkaufspreises geht die im Ausland erhobene Mehrwertsteuer ein, falls der Unternehmer direkt an einen Endabnehmer liefert. Wird die gesamte Mehrwertsteuerbelastung des Unternehmers (T_u^A) betrachtet, gilt demgemäß:

$$T_u^A = p \cdot \theta_A - p_0 \cdot \theta. \quad (18)$$

θ_A ist der im Ausland geltende Mehrwertsteuersatz. Für den Unternehmensgewinn (π_A) gilt bei Exporten:

$$\pi_A = p(1 + \theta_A) - p_0(1 - \theta) - (p \cdot \theta_A - p_0 \cdot \theta) - c_{ex}. \quad (19)$$

3.3.1.5 Wirkung eines Nullsteuersatzes

In einigen europäischen EU-Mitgliedsstaaten wird die Nullbesteuerung angewandt. Dies ist in Deutschland nicht der Fall. Auf die Ausgangsumsätze wird im Konzept der Nullbesteuerung keine Mehrwertsteuer erhoben, während die in den Vorprodukten enthaltene Steuer in voller Höhe an den Leistungserbringer erstattet wird. Der Unternehmer realisiert somit immer ein Mehrwertsteuerguthaben (T_u^N) in Höhe von:

$$T_u^N = p \cdot 0 - p_0 \cdot \theta. \quad (20)$$

Der Staat generiert bei denen der Nullbesteuerung unterliegenden Tatbeständen kein Steueraufkommen. Der Preis des Unternehmers unterliegt keiner Mehrwertsteuerbelastung. Für die Kalkulation des liquiditätswirksamen Unternehmensgewinns (π_N) gilt:

$$\pi_N = p - p_0(1 + \theta) + p_0 \cdot \theta - c_{ex}. \quad (21)$$

3.3.1.6 Einfluss der Steuersatzvariationen auf den Gewinn des Unternehmers

Welchen Einfluss die divergierenden Mehrwertsteuersätze und Vorsteuerabzugsregelungen auf die Preiskalkulation und den Unternehmensgewinn nehmen, ist aus Tabelle 2 zu ersehen. Der sowohl im In- als auch im Ausland geltende Mehrwertsteuersatz wurde mit 20 % angenommen; der reduzierte mit 10 %. Der Analyse wurden zwei verschiedene Szenarien zugrundegelegt. Im Szenario I wird unterstellt, dass der Nettoverkaufspreis für alle am Markt agierenden Unternehmen identisch ist und die Unternehmen die jeweiligen Verkaufspreise am Markt umsetzen können. Tabelle 2 verdeutlicht, dass der Gewinn eines Unternehmens in Abhängigkeit von dem anzuwendenden Mehrwertsteuersatz sowie der Situation am Markt stark variiert. Alle Unternehmen mit Vorsteuerabzugsrecht realisieren den identischen Gewinn nach Berücksichtigung der Mehrwertsteuer. Im Vergleich dazu verringert sich der Gewinn des steuerbefreiten Unternehmers ohne Vorsteuerabzug in Höhe der im Preis des Vorlieferanten enthaltenen Mehrwertsteuer gegenüber den mehrwertsteuerpflichtigen Unternehmern. Der Gewinn des mehrwertsteuerbefreiten Unternehmers ist umso niedriger, je höher die von ihm bezogenen Vorleistungen mit Mehrwertsteuer belastet sind. Einen über den Gewinn des mehrwertsteuerpflichtigen Unternehmers liegenden Überschuss kann der steuerbefreite Unternehmer nur dann realisieren, wenn er die im Bruttopreis seiner Vorlieferanten enthaltene Mehrwertsteuer über den Verkaufspreis an den Endverbraucher überwälzen kann. Dies wird im Szenario II simuliert.

Tabella 2: Einfluss der Mehrwertsteuervariationen auf den Gewinn des Unternehmens

		normaler Mehrwertsteuer- satz bzw. Steuer- befreiung mit Vorsteuerabzug		reduzierter Mehrwert- steuersatz		Steuerbefreiung ohne Vorsteuerabzug		Nullsteuersatz	
1	Produktionskosten ohne Mehrwert- steuer darunter:	10.000 €	10.000 €	10.000 €	10.000 €	10.000 €	10.000 €	10.000 €	10.000 €
2	mehrwertsteuerbelastete Kosten	1.000 €	8.000 €	1.000 €	8.000 €	1.000 €	8.000 €	1.000 €	8.000 €
3	mehrwertsteuerunbelastete Kosten	9.000 €	2.000 €	9.000 €	2.000 €	9.000 €	2.000 €	9.000 €	2.000 €
	Mehrwertsteuersatz:								
4	Eingangsumsatz	20 %	20 %	20 %	20 %	20 %	20 %	20 %	20 %
5	Ausgangsumsatz	20 %	20 %	10 %	10 %	befreit	befreit	0 %	0 %
6	Mehrwertsteuer auf Vorleistungen (2 · 4)	200 €	1.600 €	200 €	1.600 €	200 €	1.600 €	200 €	1.600 €
7	Brutto-Produktionskosten (2+3+6)	10.200 €	11.600 €	10.200 €	11.600 €	10.200 €	11.600 €	10.200 €	11.600 €
Szenario I: Verkaufspreis ohne Mehrwertsteuer ist identisch									
8	Verkaufspreis netto	12.000 €	12.000 €	12.000 €	12.000 €	12.000 €	12.000 €	12.000 €	12.000 €
9	Mehrwertsteuer (8 · 5)	2.400 €	2.400 €	1.200 €	1.200 €	0 €	0 €	0 €	0 €
10	Verkaufspreis brutto (8 + 9)	14.400 €	14.400 €	13.200 €	13.200 €	12.000 €	12.000 €	12.000 €	12.000 €
11	Mehrwertsteuerzahllast (9 - 6)	2.200 €	800 €	1.000 €	-400 €	0 €	0 €	-200 €	-1.600 €
12	Gewinn (10-7-11)	2.000 €	2.000 €	2.000 €	2.000 €	1.800 €	400 €	2.000 €	2.000 €
13	Mehrwertsteueraufkommen (6 + 11)	2.400 €	2.400 €	1.200 €	1.200 €	200 €	1.600 €	0 €	0 €
Szenario II: Verkaufspreis mit Mehrwertsteuer ist identisch									
14	Verkaufspreis brutto	14.400 €	14.400 €	14.400 €	14.400 €	14.400 €	14.400 €	14.400 €	14.400 €
15	Mehrwertsteuer (8 · 5/(1+5))	2.400 €	2.400 €	1.310 €	1.310 €	0 €	0 €	0 €	0 €
16	Verkaufspreis netto (14-15)	12.000 €	12.000 €	13.090 €	13.090 €	14.400 €	14.400 €	14.400 €	14.400 €
17	Mehrwertsteuerzahllast (15 - 6)	2.200 €	800 €	1.110 €	-290 €	0 €	0 €	-200 €	-1.600 €
18	Gewinn (14 - 7 - 17)	2.000 €	2.000 €	3.090 €	3.090 €	4.200 €	2.800 €	4.400 €	4.400 €
19	Mehrwertsteueraufkommen (6 + 17)	2.400 €	2.400 €	1.110 €	1.110 €	200 €	1.600 €	0 €	0 €

Quelle: Eigene Darstellung.

Im Szenario II wird davon ausgegangen, dass der Marktpreis für die Anbieter ein Datum darstellt, d.h. sie als Mengenanpasser agieren. Die im Bruttoverkaufspreis enthaltene Mehrwertsteuer beeinflusst den dem Unternehmer verbleibenden Gewinn. Das Unternehmen, das dem Normalsteuersatz unterliegt und somit die höchste Mehrwertsteuerbelastung aufweist, realisiert in diesem Szenario den niedrigsten Gewinn. Der dem ermäßigten Mehrwertsteuersatz unterliegende Unternehmer kann demgegenüber einen Zusatzgewinn in Höhe der Differenz zwischen dem regulären und dem reduzierten Steuersatz vereinnahmen. Aufgrund des unbeschränkten Vorsteuerabzugs gilt dies bei mehrwertsteuerpflichtigen Unternehmen unabhängig davon, in welcher Relation die Produktionskosten mehrwertsteuerbelastet sind oder nicht. Die Unternehmen, die ohne Vorsteuerabzug von der Mehrwertsteuer befreit sind, profitieren im Szenario II generell von der Befreiung im Vergleich zu den normal besteuerten Unternehmen. Aus der Steuerbefreiung resultiert gegenüber der Anwendung des reduzierten Mehrwertsteuersatzes dann ein Vorteil, wenn die Eingangsleistungen weitestgehend nicht mit Steuern belastet sind. Diese Situation trifft häufig auf den Dienstleistungssektor zu, da die nicht mit Mehrwertsteuer belasteten Personalkosten hier einen großen Anteil an den Produk-

tionskosten ausmachen. Den höchsten Gewinn können die dem Nullsteuersatz unterliegenden Unternehmen realisieren. Stellt der Marktpreis ein Datum dar, kann der Unternehmer die in dem Umsatz der mehrwertsteuerpflichtigen Unternehmen enthaltene Steuer als Gewinn vereinnahmen.

Für den Fiskus resultiert die höchste Steuereinnahme aus der Anwendung des Normalsteuersatzes. Dies gilt unabhängig davon, ob der Verkaufspreis für die Unternehmer ein Datum darstellt oder nicht. Die Höhe des generierbaren Mehrwertsteueraufkommens wird von dem in der Produktionskette geschaffenen Mehrwert determiniert. Bei Gewährung der Steuerbefreiung ohne Vorsteuerabzug ist jedoch maßgeblich, welcher Mehrwert in der Kette bis zum Zeitpunkt der Steuerbefreiung realisiert worden ist. Zwischen der Anwendung des reduzierten Mehrwertsteuersatzes und der Gewährung der Steuerbefreiung ohne Vorsteuerabzug ergibt sich hinsichtlich des erzielbaren Mehrwertsteueraufkommens keine eindeutige Präferenz. Die Anwendung reduzierter Mehrwertsteuersätze bzw. die Gewährung einer Steuerbefreiung ohne Vorsteuerabzug bedeutet für den Fiskus immer einen Verzicht auf Mehrwertsteueraufkommen. Gelangt der Nullsteuersatz zur Anwendung, verzichtet der Fiskus auf das generierbare Steueraufkommen der gesamten Produktionskette. Bei einem vorgegebenen Ausgabenbudget muss der Minderbetrag durch die Erhebung von Steuern an anderer Stelle kompensiert werden, woraus weitere Umverteilungseffekte resultieren. Daher muss jede Abweichung vom Normalsteuersatz begründet sein und im Hinblick auf ihre Effektivität bestätigt werden. Tabelle 2 verdeutlicht darüber hinaus die Notwendigkeit, dass die im direkten Wettbewerb stehenden Unternehmen auch der identischen Mehrwertsteuerbelastung unterliegen müssen, damit die Neutralität der Mehrwertsteuer gewährleistet werden kann. Aus Sicht der Unternehmer ist darüber hinaus relevant, inwieweit eine Mehrwertsteuersatzveränderung über den Preis an den Endverbraucher weitergegeben werden kann, d.h. die Preiselastizität.

3.3.2 Preiselastizität

Preisveränderungen lassen sich durch Preiselastizitäten von Angebot und Nachfrage darstellen. So können die zu erwartende Reaktion der Marktteilnehmer abgeschätzt werden. Die Unternehmer tragen die gesamte Last, wenn das Angebot vollkommen unelastisch oder die Nachfrage vollkommen elastisch ist. Eine Mehrwertsteuersatzerhöhung könnte demnach nicht auf die Nachfrager überwälzt werden, sondern würde die Rendite des Unternehmens verringern. In Folge der reduzierten Produzentenrente sinken die vom Unternehmen zu leistenden Ertragsteuern. Da die Haushalte Kapitaleigner der jeweiligen Unternehmen sind, reduzieren sich sowohl ihre Kapitaleinkünfte als auch die darauf lastende Einkommensteuer. Den Haushalten steht somit insgesamt weniger Einkommen zur Verfügung, wodurch ihre Konsummöglichkeit abnimmt. Gleich-

falls würden die Nachfrager von einer Mehrwertsteuersatzreduzierung nicht direkt profitieren, sondern die Unternehmer könnten eine Renditeerhöhung realisieren. In Folge der verbesserten Produzentenrente haben die Unternehmen höhere Ertragsteuern zu leisten. Für die Haushalte, als Kapitaleigner der jeweiligen Unternehmen, erhöhen sich ihre Kapitaleinkünfte und in Folge dessen die darauf zu leistende Einkommensteuer. Den Haushalten steht somit insgesamt mehr Einkommen zur Verfügung, wodurch ihre Konsummöglichkeit zunimmt.

Demgegenüber ist die Belastung der Nachfrager umso größer, je unelastischer die Nachfrage und je elastischer das Angebot ist. In diesem Fall tragen die Konsumenten die gesamte Steuerlast, da sich bei einer Mehrwertsteuersatzerhöhung der Bruttopreis genau um den Steuerbetrag verändert, während der Nettopreis konstant bleibt. Bei unverändertem Lohn verringert sich die Konsummöglichkeit der privaten Haushalte, d.h. der Reallohn sinkt. Sind entsprechende Substitutionsgüter vorhanden, kann der Nachfrager durch Verhaltensänderungen versuchen, auf die Variation des Mehrwertsteuersatzes zu reagieren. Je enger die Substitutionsbeziehungen und je zahlreicher die Substitute sind, umso eher werden die Verbraucher auf die Preisveränderung eines Gutes reagieren können und umso größer sind die Auswirkungen der Modifikation. Je weniger Substitute existieren, desto geringer sind die Ausweichmöglichkeiten für den Verbraucher und umso höher ist die Preiserhöhung. Eine Reduzierung des Mehrwertsteuersatzes bewirkt hingegen ein Absinken des Bruttopreises. Bei konstantem Lohn versetzt dies die privaten Haushalte in die Lage, ihren Konsum zu erhöhen, d.h. der Reallohn steigt, was zu einer höheren Nachfrage führt.

Eine generelle Aussage über die Effekte von Mehrwertsteuersatzvariationen ist somit nicht möglich. Ist die Preiselastizität der Nachfrager niedrig und können sie das Gut nicht substituieren, wird die Steuerlast weitgehend auf sie entfallen. Demgegenüber werden die Anbieter die Steuerlast zu tragen haben, wenn ihre Preiselastizität niedrig ist. Dies kann zur Folge haben, dass sie die Produktion einstellen und aus dem Markt gehen, wodurch im Endeffekt die das Gut produzierenden Arbeitskräfte belastet werden und nicht die Konsumenten des Gutes. Empirische Studien über Preiselastizitäten liegen nur vereinzelt für verschiedene Länder und unterschiedliche Güter vor. Aufgrund der unterschiedlichen Steuersysteme und Gütermarktstrukturen ist bei der Interpretation der Resultate zu beachten, dass sie nicht generell auf Deutschland übertragbar sind. Dennoch soll die empirische Literatur nachfolgend kurz skizziert werden.

3.3.2.1 Internationale Studien zur Preiselastizität einzelner Güter und Dienstleistungen

Felton (1989) hat für Opernbesuche in Großstädten der USA Preiselastizitäten zwischen -0,64 und -1,62 berechnet. Die Konsumenten reagieren auf Preisänderungen demnach sowohl unelastisch als auch elastisch, wodurch Aussagen hinsichtlich der zu erwartenden Wirkung von Mehrwertsteuersatzveränderungen nur schwer abschätzbar sind. Für Ballet-Produktionen des Royal Opera House schätzte *Schimmelpfenning* (1997) Elastizitäten zwischen -1,34 und -5,56. Die Elastizitäten variieren sowohl hinsichtlich der betrachteten Produktionen als auch der Preisgruppen. Generell reagieren die Nachfrager auf Preisveränderungen elastisch. Eine Erhöhung des Mehrwertsteuersatzes könnte somit nicht auf die Konsumenten überwältigt werden, während bei einer Verringerung eine stärkere Nachfrage zu erwarten ist. Die Elastizität der Nachfrage schwankt allerdings mit dem Einkommensniveau der Konsumenten. Eine Reduzierung des Mehrwertsteuersatzes wäre unter verteilungspolitischen Aspekten zu überlegen, um einkommensschwachen Bevölkerungskreisen einen Zugang zur Kultur zu ermöglichen. Nach einer von *Kolb* (1997) durchgeführten Umfrage unter Londoner Studenten gehen 31 % der Befragten aus Kostengründen nicht in das Theater bzw. die Oper. *Lévy-Garboua/Montmarquette* (1996) stellten hingegen für Paris fest, dass der Besuch von Theatern nicht nur vom Eintrittspreis abhängt, sondern ebenso von zusätzlich anfallenden Kosten, wie z.B. für Kinderbetreuung etc. Zudem ermittelten sie, dass Ungelernte und ihre Partner sowie Personen, die auf einem Bauernhof leben, deutlich seltener ein Theater besuchen als etwa Führungskräfte oder die Einwohner von Paris.¹⁶⁸ Eine Preissenkung infolge der Anwendung eines reduzierten Mehrwertsteuersatzes würde demnach nicht dazu führen, dass bildungsferne Bevölkerungsschichten vermehrt kulturelle Angebote nachfragen, sondern lediglich zu Mitnahmeeffekten bei den Konsumenten führen, die das kulturelle Angebot auch bei höheren Preisen in Anspruch nehmen. Sollten diese Ergebnisse auf Deutschland übertragbar sein, wäre ein reduzierter Mehrwertsteuersatz auf kulturelle Leistungen kein geeignetes Lenkungsinstrument, da nicht zu erwarten ist, dass die avisierten positiven externen Effekte eintreten.

Für die Bildung sind neben Theater und Oper auch Bücher relevant. *Ringstad/Løland* (2006) berechneten für Norwegen Elastizitäten der Nachfrage nach Büchern zwischen -1,59 und -2,91. Eine Mehrwertsteuersatzveränderung würde das Nachfrageverhalten der Konsumenten demgemäß beeinflussen. In Schweden wurde 2001 der Mehrwertsteuersatz für Bücher gesenkt. *Ahlmark* (2002) ermittelte, dass die Preissenkung für Bücher infolge der Steuersatzsenkung nicht dazu geführt hat, dass der Anteil der

¹⁶⁸ Vgl. *FiFo Köln/Copenhagen Economics/ZEW* (2009, 342ff.).

Bevölkerung anstieg, die Bücher kaufen, sondern das der „lesende“ Teil der Bevölkerung vermehrt Bücher kaufte.¹⁶⁹ Während leseferne Gruppen von der Mehrwertsteuersatzsenkung nicht dazu animiert wurden, verstärkt Bücher zu lesen, traten bei der Gruppe Mitnahmeeffekte auf, die auch ohne die Steuervergünstigung gelesen hat. Auch insoweit scheint fraglich, inwieweit die Mehrwertsteuersatzvariation ein geeignetes Lenkungsinstrument ist, um die gewünschten positiven externen Effekte zu erzielen.

In anderen Sektoren zeichnet sich ein divergierendes Bild ab. So konnte *Pitts* (1977) für den Busverkehr in Houston keinerlei Preisreaktionen der Nachfrage feststellen. *Voith* (1991, 1997) ermittelte für Nahverkehrszüge in Pennsylvanien hingegen geringe, kurzfristige Elastizitäten von -0,62 bzw. -0,59. Eine Reduzierung des Mehrwertsteuersatzes würde demgemäß keine viel größere Nachfrage nach Nahverkehrszügen bewirken. Für Linienbusse in Malta bestimmte *Xuereb* (2001) Elastizitäten von -0,62. *Dargay/Hanly* (2002) schätzten die kurzfristige Preiselastizität der Nachfrage nach den Leistungen des öffentlichen Busverkehrs in England auf -0,4. In der langfristigen Analyse reagieren die Nachfrager hingegen stärker auf Preissenkungen, indem sie z.B. auf einen Zweitwagen verzichteten. Demgemäß fanden *Voith* (1991, 1997) und *Dargay/Hanly* (2002) langfristige Preiselastizitäten von -1,59, -1,02 und -0,9.¹⁷⁰ Da die Nachfrager langfristig auf Preisveränderungen reagieren, scheint der Einsatz des Mehrwertsteuersatzes als Lenkungsinstrument in diesem Sektor durchaus überlegenswert.

Für die Nachfrage nach Zusatzversicherungen zur Absicherung von Zahnarztkosten ermittelten *Godfried/Oosterbeek/van Tulder* (2001) für Dänemark eine Preiselastizität in Höhe von -0,2. Dabei muss beachtet werden, dass bei rund 60 % der dänischen Bevölkerung zahnärztliche Leistungen durch das gesetzliche Versicherungssystem abgedeckt werden. Wie zu erwarten war, korreliert die Nachfrage nach einer privaten Zusatzversicherung mit dem Zustand der Zähne. Konsumenten mit schlechten Zähnen haben ein größeres Interesse an einer Zusatzversicherung gegenüber Individuen mit guten Zähnen.¹⁷¹ *Álvarez/Delgado* (2002) gelangten für Spanien ebenfalls zu dem Ergebnis, dass die Anzahl der Zahnarztbesuche nicht vom Preis, sondern von dem Zustand der Zähne determiniert wird.¹⁷² Im Gegensatz zu Deutschland und Dänemark, werden Zahnarztkosten in Spanien nur in einem geringen Umfang durch das staatliche Gesundheitssystem abgedeckt. Dies führt dazu, dass rund 88 % der befragten Personen die Zahnarztkosten privat bezahlen mussten.¹⁷³ *Leidl* (2008) stellte auch für Deutschland fest, dass die Bereitschaft der Konsumenten zur Zahlung zusätzlicher Versiche-

¹⁶⁹ Vgl. *FiFo Köln/Copenhagen Economics/ZEW* (2009, 343).

¹⁷⁰ Vgl. *FiFo Köln/Copenhagen Economics/ZEW* (2009, 342ff.).

¹⁷¹ Vgl. *Godfried/Oosterbeek/van Tulder* (2001, 189).

¹⁷² Vgl. *FiFo Köln/Copenhagen Economics/ZEW* (2009, 342ff.).

¹⁷³ Vgl. *Álvarez/Delgado* (2002, 554).

rungsbeiträge von ihrem Gesundheitszustand und den individuellen Risikoerwartungen geprägt wird.¹⁷⁴ Die Preiselastizität wird dabei jedoch nicht nur durch die Nachfrage nach diesen Leistungen determiniert, sondern auch von dem vorhandenen gesetzlichen Versicherungssystem. Der Einsatz des reduzierten Mehrwertsteuersatzes oder aber von Steuerbefreiungen mit und ohne Vorsteuerabzug ist demnach weniger unter Lenkungsaspekten zu betrachten. Vielmehr sollen mit diesen Maßnahmen die Kosten ärztlicher Leistungen gering gehalten werden, damit sie zum einen allen Bevölkerungsschichten zugänglich sind und zum anderen das gesetzliche Versicherungssystem entlastet wird.

3.3.2.2 Preiselastizitäten einzelner Güter und Dienstleistungen in Deutschland

In Deutschland liegen aktuelle Statistiken über Nachfrageelastizitäten nur partiell vor, z.B. für den Nahrungsmittelbereich, die nachfolgend in Tabelle 3 zusammengestellt wurden. Dabei wird deutlich, dass die Nachfrageelastizität in einem starken Maße mit dem Haushaltseinkommen und dem Familienstand korreliert ist.

Tabelle 3: Nachfrageelastizität differenziert nach verschiedenen Haushaltsgruppen

	alle Haushalte	ärmerere ¹⁷⁵	reichere	Singles	Paare mit 2 Kindern	jüngere ¹⁷⁶	ältere ¹⁷⁷
Milch/-produkte	-1,00	-1,04	-0,97	-1,03	-0,94	-0,95	-1,01
Obst	-0,80	-0,87	-0,76	-0,88	-0,85	-0,81	-0,70
Gemüse	-0,55	-0,59	-0,54	-0,58	-0,48	-0,51	-0,51
Kartoffeln/Nudeln/Reis	-0,83	-0,81	-0,75	-0,76	-0,78	-0,58	-0,96
Brot/Müsli	-0,55	-0,57	-0,49	-0,50	-0,53	-0,49	-0,62
Fleisch/-produkte	-1,02	-1,05	-0,97	-1,00	-0,92	-1,03	-1,03
darunter:							
Rind	-0,53	-0,89	-0,39	-0,15	-0,12	-0,52	-0,64
Schwein	-0,83	-0,95	-0,80	-0,66	-0,78	-0,77	-0,77
Geflügel	-0,69	-0,83	-0,67	-0,51	-0,60	-0,73	-0,58
Fleisch-/Wurstwaren	-0,92	-0,97	-0,87	-0,94	-0,81	-0,96	-0,92
Beobachtungen	11.831	2.958	2.955	2.800	1.095	1.326	2.334

Quelle: Thiele (2008, 264).

Einkommensärmere Haushalte verhalten sich bei fast allen Nahrungsmitteln preiselastischer als der Durchschnittshaushalt. Leidglich bei Kartoffeln, Nudeln und Reis liegen sie im Durchschnitt, wohingegen ältere Haushalte hier viel preiselastischer reagieren. Preisänderungen in den Produktgruppen Fleisch und Milch bewirken bei allen Haushaltstypen ein identisches Verhalten. Die Differenzierung nach einzelnen Fleisch-

¹⁷⁴ Vgl. Leidl (2008, 205).

¹⁷⁵ Als einkommensarm wird ein Haushalt definiert, der über ein Äquivalenzeinkommen verfügt, welches unterhalb der ersten Quartilsgrenze liegt. Vgl. Thiele (2008, 263).

¹⁷⁶ Hierzu zählen Haushalte, wenn die Bezugsperson 35 Jahre und jünger ist. Vgl. Thiele (2008, 263).

¹⁷⁷ Die Bezugsperson weist ein Alter von 65 Jahren und mehr auf. Vgl. Thiele (2008, 263).

sorten verdeutlicht allerdings, dass innerhalb dieser Kategorie große Unterschiede existieren. Bei Rindfleisch reagieren die Haushalte im Durchschnitt weniger preiselastisch als bei Schwein und Geflügel. Entsprechende Preisänderungen bewirken bei ärmeren und älteren Haushalte eine überdurchschnittliche Anpassung der Nachfrage.¹⁷⁸ Mehrwertsteuersätze können allerdings nur insgesamt für eine Produktgruppe festgelegt werden und nicht getrennt nach Haushaltstypen. Die in Abhängigkeit von den verschiedenen Haushalts- und Gütergruppen variierenden Preiselastizitäten müssen daher unberücksichtigt bleiben. Unter Beachtung der Preiselastizitäten lassen sich aus verteilungs- und sozialpolitischen Gründen dennoch reduzierte Mehrwertsteuersätze für Nahrungsmittel rechtfertigen. Die hieraus resultierenden Mitnahmeeffekte bei einkommensstärkeren Haushaltsgruppen können durch das Mehrwertsteuersystem jedoch nicht vermieden bzw. verhindert werden. Der Konsum eines Haushaltes setzt sich aus einer Vielzahl an Gütern und Dienstleistungen zusammen. Wird bei einem Produkt aus dem Warenkorb der Preis infolge einer Mehrwertsteuersatzvariation verändert, können die Haushalte die eingesparten bzw. höheren Ausgaben durch eine Umschichtung ausgleichen. Ausgehend von der Prämisse, dass das Einkommen und die Sparquote konstant sind, würde dies eine Verschiebung der Ausgabenstruktur nach sich ziehen. Müller (1999) gelangte bei einer Untersuchung der Elastizität der Nachfrage zu den in Tabelle 4 zusammengestellten Ergebnissen. Wie zu erwarten, weisen die Haushalte eine sehr hohe Elastizität im Bereich der Häuslichen Dienste sowie der Gesundheitspflege auf. Eine mittlere Elastizität wurde für die Ausgaben für Dienstleistungen für PKW, Reisen, Verzehr außer Haus sowie die anderen Dienstleistungen beobachtet. Eine unter eins liegende Elastizität gilt für die Ausgaben Unterhaltung, Kommunikation, Verbrauchsgüter und Mieten.¹⁷⁹ Unter Einbeziehung der verschiedenen Haushaltstypen gelangt Müller (1999) zu dem Resultat, dass Häusliche Dienste bei Alleinstehenden mit Kindern sowie Paaren mit mehreren Kindern einen hohen Budgetanteil ausmachen. Unterdurchschnittlich ist dieser bei Paaren mit nur einem Kind, wo zudem nur ein Partner erwerbstätig ist. Zusammen mit den Haushalten von Arbeitslosen weisen sie eine hohe Ausgabenelastizität auf. Während Arbeitslose und Alleinverdiener-Haushalte die Betreuungsleistungen substituieren können, ist dies bei beiderseitiger Berufstätigkeit bzw. bei berufstätigen Alleinerziehenden nicht der Fall. Mehrwertsteuersätze knüpfen allerdings an Güter bzw. Dienstleistungen an und nicht an den Familienstand. Weicht der Mehrwertsteuersatz von dem Normalsteuersatz ab, lassen sich auch für diesen Sektor Mitnahmeeffekte nicht ausschließen.

¹⁷⁸ Vgl. Thiele (2008, 264).

¹⁷⁹ Vgl. Müller (1999, 20).

Tabelle 4: Elastizitäten für ausgesuchte Güter

	Anteil an den ge- samten Ausgaben	Elastizität der Nachfrage		Anteil an den ge- samten Ausgaben	Elastizität der Nachfrage
langlebige Gebrauchsgüter	8,5	1,51	Dienstleistungen für PKW	1,4	1,52
Gebrauchsgüter mit mittlere Lebensdauer	11,5	1,12	Reisen, öffentliche Verkehrsmittel	3,8	1,42
Verbrauchsgüter	38,1	0,83	Kommunikation	2,8	0,82
Mieten	24,6	0,89	Unterhaltung	2,0	0,97
Häusliche Dienste (einschließlich Ausgaben zur Kinderbetreuung)	1,0	2,04	Verzehr außer Haus	4,0	1,24
Gesundheitspflege (einschließlich Ausgaben für Pflegedienste)	0,9	2,91	andere Dienstleistungen¹⁸⁰	1,5	1,09

Quelle: Müller (1999, 20).

Bei den Ausgaben für Gesundheit, die nicht von der Krankenkasse finanziert werden, weisen insbesondere Rentner einen hohen Ausgabenanteil sowie eine hohe Elastizität auf.¹⁸¹ *Kopetsch/Rauscher* (2003) errechneten für diese Leistungen eine Einkommenselastizität von deutlich über eins.¹⁸² Dies ist vor dem Hintergrund von besonderer Bedeutung, dass im deutschen Gesundheitssystem ein immer größerer Anteil medizinischer Leistungen nicht mehr durch die Krankenkasse getragen wird. Diese sogenannten individuellen Gesundheitsleistungen (IGeL) können nicht prinzipiell als unnötig qualifiziert werden, da hierunter sowohl Präventionsmaßnahmen fallen, z.B. Reiseimpfungen, als auch Leistungen, die durch eine selbst verschuldete Erkrankung verursacht werden, z.B. zur Korrektur missglückter ästhetischer Operationen. Unter Zugrundelegung der empirischen Studien zur Preiselastizität einzelner Güter und Dienstleistungen stellt sich daher die Frage, welchen weiteren Kriterien für die Festsetzung des Mehrwertsteuersatzes in einem Land herangezogen werden können.

3.4 Wirtschaftspolitische Begründung reduzierter Mehrwertsteuersätze

Ein wesentlicher Grund für die Anwendung verschiedener Mehrwertsteuersätze ist der Verteilungsaspekt. Unbestritten ist, dass Haushalte mit niedrigem Einkommen einen höheren Anteil ihres Einkommens für den gegenwärtigen Konsum verwenden müssen. Demgemäß haben sie eine geringe Sparquote. Haushalte mit hohem Einkom-

¹⁸⁰ Hierzu zählen Dienstleistungen für die Körperpflege, Verbrauchsgüter und Dienstleistungen für die Nutztierhaltung, Dienstleistungen der Kreditinstitute und Versicherungen, Dienstleistungen und Reparaturen sonstiger Art, Änderungen und Reparaturen an Bekleidung und an Schuhen, Mieten für Bekleidung, Reparaturen an Gebrauchsgütern für Bildung, Unterhaltung, Freizeit. Vgl. Müller (1999, 20).

¹⁸¹ Vgl. Müller (1999, 22).

¹⁸² Vgl. Sell (2005, 57).

men weisen einen Rückgang der Konsumausgaben im Verhältnis zum verfügbaren Einkommen aus. Demgemäß verfügen sie im Vergleich zu Haushalten mit niedrigem Einkommen über eine höhere Sparquote. Vor diesem Hintergrund wirkt die Mehrwertsteuer regressiv.¹⁸³ Unter Zugrundelegung der Resultate der Optimalsteuertheorie kann es gleichwohl gerechtfertigt sein, Mehrwertsteuersatzdifferenzierungen durchzuführen. Denn ein höherer Steuersatz auf Güter, die hauptsächlich von Haushalten mit niedrigem Einkommen nachgefragt werden, bewirkt einen stärkeren Belastungseffekt dieser Konsumenten. Aus verteilungspolitischen Gründen kann es daher angebracht sein, auf Güter und Dienstleistungen, die einen hohen Anteil am Budget einkommensschwacher Haushalte ausmachen, reduzierte Gütersteuersätze anzuwenden bzw. Steuerbefreiungen zu gewähren.¹⁸⁴

3.4.1 Reduzierte Mehrwertsteuersätze für existenznotwendige Güter

Ausgehend von der Annahme, dass eine dauerhafte Absenkung des Mehrwertsteuersatzes für bestimmte Güter zu einer Preisreduzierung führen wird, werden reduzierte bzw. stark ermäßigte Mehrwertsteuersätze oder den Nullsteuersatz für existenznotwendige Güter durchaus als sinnvoll erachtet. Dies gilt vor allen Dingen für Lebensmittel. Durch diese Maßnahme soll die regressive Wirkung eines einheitlichen Mehrwertsteuersatzes neutralisiert bzw. verringert¹⁸⁵ und eine gerechtere Einkommensverwendung realisiert werden.¹⁸⁶ Die aus dieser Maßnahme resultierenden Steuermindereinnahmen sind unbekannt. In dem für Deutschland erstellten Subventionsbericht werden sie nicht erfasst, da es sich hierbei nach Auffassung der Autoren um eine systemkonforme Maßnahme handele und damit nicht um eine Steuervergünstigung.¹⁸⁷ Diese Einschätzung ist dann zutreffend, wenn der Einkommensteuertarif gewissen Beschränkungen unterliegt oder aber die zu fördernde Gruppe hierüber nicht erreicht werden kann, wie dies z.B. bei den Haushalten gegeben ist, die auf Transferleistungen angewiesen sind. Die Höhe der festgelegten Transferleistungen beeinflusst den ertragsteuerfrei zu stellenden Grundfreibetrag und damit die Steuerlast der Einkommensteuerpflichtigen. Der in Deutschland in Abzug zu bringende Grundfreibetrag korreliert demgemäß mit dem nach Sozialhilferecht definierten Existenzminimum und darf diesen Betrag nicht unter-

¹⁸³ Vgl. *Bach* (2005, 14).

¹⁸⁴ Vgl. *Diamond/Mirrless* (1971, 267); *Sachverständigenrat* (2005, 313).

¹⁸⁵ Vgl. *Institute for Environmental Studies* (2008,15); *Bundesministerium der Finanzen* (2007, 13).

¹⁸⁶ Vgl. *Copenhagen Economics* (2007, 9); *Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, KOM(2007) 380endg., 5.

¹⁸⁷ Vgl. *Bundesministerium der Finanzen* (2010, 93).

schreiten.¹⁸⁸ Denn was der Staat dem Bürger voraussetzungslos aus allgemeinen Haushaltsmitteln zur Verfügung stellt, darf er ihm nicht durch Besteuerung seines Einkommens entziehen. Die bei der Bemessung des Grundfreibetrages zu berücksichtigenden Aufwendungen sind dabei vom Steuergesetzgeber nach dem tatsächlichen Bedarf realitätsgerecht zu erfassen.¹⁸⁹

Das nach dem Sozialhilferecht definierte Existenzminimum ermöglicht gem. § 20 SGB II bzw. § 27 SGB XII jedem Bedürftigen einen sozio-kulturellen Mindeststandard. Das Existenzminimum umfasst insbesondere Ernährung, Kleidung, Hausrat, Körperpflege, Bedarfe des täglichen Lebens sowie im vertretbaren Umfang auch Beziehungen zur Umwelt und eine Teilnahme am kulturellen Leben, d.h. Ausgaben für Freizeit, Unterhaltung, Kultur sowie Beherbergungs- und Gaststättenleistungen.¹⁹⁰ Während die Ausgaben für Wohnung und Heizung direkt vom Leistungsträger beglichen werden, ermittelt die Bundesregierung für die übrigen Ausgaben einen Regelleistungsbetrag. Dies erfolgte bisher anhand der Einkommens- und Verbrauchsstichprobe, die vom Statistischen Bundesamt erhoben wird.¹⁹¹ Ferner sind die einmaligen Beihilfen i.S.d. § 31 SGB XII für besondere Bedarfslagen, die Beiträge zu Versicherungen i.S.d. §§ 32f. SGB XII, die Hilfe zur Gesundheit gem. §§ 47ff. SGB XII, die Hilfe zur Pflege nach §§ 61ff. SGB XII und die Hilfe in anderen Lebenslagen i.S.d. §§ 70ff. SGB XII zu berücksichtigen.¹⁹² Im Einkommensteuerrecht wird das Existenzminimum durch die Gewährung des Grundfreibetrages gesichert. Dieser setzt sich zusammen aus dem Regelleistungsbetrag, den anhand der Wohngeldstatistik ermittelten pauschalen Mietkosten und den der Einkommens- und Verbrauchsstichprobe entnommenen Heizkosten.¹⁹³ Die Beiträge zu Versicherungen sind seit Umsetzung des Bürgerentlastungsgesetzes¹⁹⁴ vom 16.07.2009 gem. § 10 Abs. 1 Nr. 3 und 3a EStG bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens als Sonderausgaben abzugsfähig. Weitere Leistungen werden unter den Sonderausgaben gem. §§ 10ff. EStG, dem Familienleistungsausgleich gem. § 31 EStG und den außergewöhnlichen Belastungen nach §§ 33ff. EStG erfasst. Durch diese verschiedenen Regelungen wird den Anforderungen des Schutzes von Ehe und Familie

¹⁸⁸ Vgl. *Englisch* (2010, 402); BVerfG-Beschl. v. 25.09.1992 - 2 BvL 5/91, 2 BvL 8/91, 2 BvL 14/91, BVerfGE 87, 153.

¹⁸⁹ Vgl. BVerfG-Beschl. v. 13.02.2008 - 2 BvL 1/06, BVerfGE 120, 125.

¹⁹⁰ Vgl. BVerfG-Urt. v. 09.02.2010 - 1 BvL 1/09, 1 BvL 3/09, 1 BvL 4/09, NJW 2010, 505. Eine Aufstellung der einzelnen Leistungen findet sich bei *Englisch* (2010, 403).

¹⁹¹ Das Bundesverfassungsgericht hat bestimmt, dass dieses Verfahren bis zum 31.12.2010 überprüft werden muss. Vgl. BVerfG-Urt. v. 09.02.2010 - 1 BvL 1/09, 1 BvL 3/09, 1 BvL 4/09, NJW 2010, 505.

¹⁹² Vgl. *Englisch* (2010, 402).

¹⁹³ Vgl. *Leipold* (2009, 585f.).

¹⁹⁴ BGBl. I 2009, 1959.

gem. Art. 6 Abs. 1 GG Rechnung getragen.¹⁹⁵ Aus der Verknüpfung von Sozialhilferecht und Einkommensteuer resultiert, dass jede sich aus einer Mehrwertsteuersatzvariation ergebende Veränderung der Bruttoverbraucherpreise für Güter und Dienstleistungen, die im Rahmen der Ermittlung des sozialhilferechtlich definierten Existenzminimums eingehen, eine ertragsteuerliche Wirkung hat. Auf Grund des in Deutschland angewendeten progressiven Einkommensteuertarifs, profitieren hiervon ertragsstarke Haushalte stärker als einkommensschwache. Dieser Effekt kann nicht verhindert werden. Denn das Bundesverfassungsgericht hat klargestellt, dass der Steuergesetzgeber stets darauf zu achten hat, dass eine Erhöhung indirekter Steuern und Abgaben den Lebensbedarf vermehrt und die existenzsichernden Abzüge bei der Einkommensteuer diesem erhöhten Bedarf anzupassen sind.¹⁹⁶ Bei Gütern und Dienstleistungen, die einen hohen Anteil am Budget einkommensschwacher Haushalte ausmachen, wie dies bei Grundnahrungsmitteln gegeben ist, ist es daher angemessen, einen reduzierten Mehrwertsteuersatz anzuwenden,¹⁹⁷ um damit simultan die ertragsteuerlichen Folgeeffekte zu begrenzen. Die insbesondere im steuerjuristischen Schrifttum vorzufindende Meinung,¹⁹⁸ das Existenzminimum nach Möglichkeit auch von der Umsatzsteuer zu entlasten, ist kritisch zu betrachten. Zum einen ist der Katalog an Konsumgüter und Dienstleistungen, der als existenziell notwendig anzusehen ist, sehr vielfältig und unstrukturiert. Zum anderen existiert innerhalb der einzelnen Kategorien ein mannigfaches Angebot an unterschiedlichen Waren, so z.B. im Nahrungsmittelbereich. Allein aus der Zuordnung eines Produkts zu der Kategorie „Nahrungsmittel“¹⁹⁹ kann nicht direkt auf dessen existenzielle Notwendigkeit geschlossen werden, z.B. bei Süßigkeiten, Lachs etc. Neben ökonomischen Gründen sprechen auch Erwägungen der Verwaltungspraktikabilität und der Sicherung des Steueraufkommens gegen eine generelle Umsatzsteuerbefreiung des Existenzminimums.

¹⁹⁵ Vgl. *Englisch* (2010, 404).

¹⁹⁶ Vgl. BVerfG-Beschl. v. 06.12.2007 - 1 BvR 2129/07, UR 2008, 159.

¹⁹⁷ Vgl. hierzu auch *Schemmel* (2009, 42f.); anderer Auffassung *Leipold* (2009, 585f.).

¹⁹⁸ Eine Übersicht hierüber gewährt *Englisch* (2010, 404).

¹⁹⁹ Unter Berücksichtigung rechtlicher Vorgaben hat *Englisch* (2010, 408f.) einzelne Waren und Dienstleistungskategorien beurteilt, die dem Existenzminimum zuzurechnen sind. Hierauf soll nicht näher eingegangen werden.

3.4.2 Reduzierte Mehrwertsteuersätze für meritorische Güter

Als ein weiterer Grund für Mehrwertsteuersatzdifferenzierungen wird die Förderung der Nachfrage nach meritorischen Gütern genannt. Meritorische Güter sind dadurch gekennzeichnet, dass sie über den Markt in geringeren als den optimalen Mengen konsumiert werden, da ihr Wert von den Individuen systematisch unterschätzt wird.²⁰⁰ Durch die Reduzierung des Mehrwertsteuersatzes sollen die Konsumenten animiert werden, ihre Nachfrage nach den Produkten bzw. Dienstleistungen zu erhöhen, welche positive externe Effekte aufweisen bzw. die einen positiven Nutzen bewirken, wie z.B. Bildung, Kultur, Gesundheit und Umweltschutz.²⁰¹ Lässt sich durch die Gewährung reduzierter Mehrwertsteuersätze das Konsumverhalten der Verbraucher ändern, können somit Innovationen in förderungswürdige Branchen, z.B. Umwelttechnologie, indirekt subventioniert werden. Simultan kann so die Emission von Treibhausgasen reduziert sowie die Abhängigkeit von Importen verringert werden.²⁰² Die zuvor zitierten empirischen Studien zur Preiselastizität lassen an der Effektivität dieser Maßnahme für den kulturellen Bereich und die Bildung Zweifel aufkommen. Auf Grund der starken Preiselastizität ist zwar zu erwarten, dass Mehrwertsteuersatzreduzierungen an die Nachfrager weitergegeben werden. Dies muss allerdings nicht notwendigerweise dazu führen, dass die zu erreichende Zielgruppe, d.h. die „bildungsferne“ Bevölkerungsschicht, auf Preissenkungen infolge von Steuersatzveränderung reagiert. Vielmehr ist zu erwarten, dass die kultur- und bildungsinteressierten Konsumenten mehr von den nun günstigeren Produkten nachfragen. Die Mitnahmeeffekte überwiegen gegenüber den gewünschten positiven externen Effekten, da die bildungsfernen Individuen mit diesem Lenkungsinstrument nicht erreicht werden. Anders mag dies ggf. für den Gesundheitssektor zu beurteilen sein.

3.4.3 Reduzierte Mehrwertsteuersätze bzw. Steuerbefreiungen im Gesundheitssektor

Im Gesundheitssektor werden ebenfalls reduzierte Mehrwertsteuersätze, Steuerbefreiungen oder aber der Nullsteuersatz auf Arzneimittel und Hilfsmittel als zulässig erachtet. Durch die Ermäßigung der Mehrwertsteuersätze, z.B. für Krankenfahrräder und orthopädische Hilfsmittel, bzw. die Gewährung einer Steuerbefreiung für bestimmte ärztliche Leistungen soll im Gesundheitssektor die finanzielle Belastung der Sozialversicherungsträger sowie der Patienten in Grenzen gehalten werden.²⁰³ In der

²⁰⁰ Vgl. *FiFo Köln/Copenhagen Economics/ZEW* (2009, 192).

²⁰¹ Vgl. *Institute for Environmental Studies* (2008, 15).

²⁰² Vgl. *Institute for Environmental Studies* (2008, 11); *Copenhagen Economics* (2008, 9).

²⁰³ Vgl. *Bundesministerium der Finanzen* (2007, 6).

Arzneimitteldistribution fehlt es auf Grund der weitgehenden Exklusivität des Apothekenvertriebs an einem Preiswettbewerb im Vertrieb von Arzneimitteln.²⁰⁴ Der Einfluss des Gesetzgebers auf die Preisbildungspolitik der pharmazeutischen Unternehmen ist daher begrenzt. Über die Arzneimittelpreisverordnung für verschreibungspflichtige Medikamente kann der Gesetzgeber lediglich die Höhe der Zuschläge regeln, die der pharmazeutische Großhandel sowie die Apotheken auf die Einkaufspreise erheben dürfen. Diese Maßnahme gewährleistet jedoch nur, dass ein bestimmtes Arzneimittel in jeder Apotheke in Deutschland zum identischen Preis erhältlich ist, was wiederum als Ursache für mangelnde Kosteneffizienz gesehen wird.²⁰⁵ Durch die Definition von Festbeträgen für Arzneimittel, deren Patentschutz abgelaufen ist, sowie von Erstattungshöchstbeträgen²⁰⁶ für die übrigen Medikamente kann der Gesetzgeber darüber hinaus die Rückerstattungsbeiträge von Arzneimittelkosten durch die gesetzliche Krankenversicherung reglementieren. Grundlage für die Festlegung des durch die Krankenkassen erstattungsfähigen Höchstbetrags ist die Kosten-Nutzen-Determinierung des Instituts für Qualität und Wirtschaftlichkeit im Gesundheitswesen (IQWiG). Die Festlegung von erstattungsfähigen Höchstbeträgen hindert die pharmazeutische Industrie allerdings nicht daran, höhere Preise zu erheben. Werden die Arzneimittel zu einem Preis angeboten, der über den festgesetzten Beträgen liegt, muss der Patient den Differenzbetrag vollständig übernehmen.²⁰⁷ Der Gesetzgeber hat demnach nur eine indirekte Möglichkeit, auf den Arzneimittelpreis einzuwirken, da die Arzneimittelproduzenten den Herstellerabgabepreis frei bestimmen können.²⁰⁸ In fast allen anderen europäischen Ländern werden die Preise für erstattungsfähige Arzneimittel hingegen gesetzlich geregelt,²⁰⁹ wobei Deutschland als Referenzpreisland für das europäische Umfeld gilt. Die pharmazeutische Industrie hat daher ein großes Interesse daran, die Preise in Deutschland auf einem möglichst hohen Niveau festzulegen.²¹⁰

Auch für Generika existiert in Deutschland kein Wettbewerb, da der dominierende Absatzkanal für Arzneimittel die Apotheke ist. Durch das Fremd- und Mehrbesitzverbot wird auch für die nicht verschreibungspflichtigen Medikamente eine weitgehende Ausschließlichkeit der Präsenzapotheke gewährleistet und ein Wettbewerb bei der Distribution von Arzneimitteln verhindert.²¹¹ Daher ist es nicht verwunderlich, dass nach

²⁰⁴ Vgl. *Sachverständigenrat* (2009, 204 u. 2008, 406).

²⁰⁵ Vgl. *Rürup/Wille* (2009, 44).

²⁰⁶ Dieser wurde zum 01.04.2007 durch das Gesetz zur Stärkung des Wettbewerbs in der Gesetzlichen Krankenversicherung (GKV-WSG) in das Sozialgesetz V eingeführt. BGBl. I 2007, 378.

²⁰⁷ Vgl. *Bungenstock* (2007, 681); *Pirk* (2008, 156f.).

²⁰⁸ Vgl. *Bungenstock* (2007, 681); *Korzilius* (2010, A-312); *Pirk* (2008, 159).

²⁰⁹ Vgl. *Brekke/Holmås/Straume* (2008, 25ff.).

²¹⁰ Vgl. *Glaeske* (2008, 142).

²¹¹ Vgl. *Sachverständigenrat* (2009, 204 u. 2008, 406).

der im Auftrag des norwegischen Gesundheitsministeriums von *Brekke/Holmås/Straum* (2008) durchgeführten Studie, in der die Arzneimittelpreise für identische Packungsgrößen von zehn europäischen Ländern²¹² ohne Berücksichtigung der nationalen Mehrwertsteuerbelastung verglichen wurden, Deutschland sowohl bei den Generika sowie den patentierten, verschreibungspflichtigen Arzneimitteln lediglich den 8. Rang belegte. Höhere Arzneimittelpreise wurden nur in Belgien und Irland beobachtet. Bei den Generika wies Österreich vor Norwegen und den Niederlanden die niedrigsten Preise auf; bei den rezeptpflichtigen Medikamenten die Niederlande vor dem Vereinigten Königreich und Norwegen.²¹³ Diese Reihenfolge verändert sich nicht, wenn die national variierenden Mehrwertsteuersätze einbezogen werden.²¹⁴ Dabei ist zu beachten, dass Arzneimittel lediglich in Dänemark (25 %), Deutschland (19 %), Norwegen (25 %) und Schweden (25 % für Generika) dem regulären Mehrwertsteuersatz unterliegen, während Belgien (6 %), Finnland (8 %), die Niederlande (6 %) und Österreich (10 %) den reduzierten Steuersatz anwenden. Irland, Schweden (nur für rezeptpflichtige Medikamente) sowie das Vereinigte Königreich gewähren hingegen den Nullsteuersatz.²¹⁵ Abgabepreis des Medikamentes und Mehrwertsteuerbelastung sind demnach nicht zwingend korreliert.

Die Preiselastizität für Arzneimittel lässt sich kaum beziffern. Dies resultiert zum einen daraus, dass sich der Preis für viele Patienten auf null beläuft bzw. durch gesetzlich festgelegte Zuzahlungen betragsmäßig begrenzt ist. Die Arzneimittelhersteller haben zum anderen keine Veranlassung dazu, einen Preis unter dem Festbetrag zu wählen.²¹⁶ Dies verdeutlichen auch erste Resultate im Zusammenhang mit der vorgenommenen Mehrwertsteuersatzsenkung auf Medikamente in Österreich von 20 % auf 10 %. Von den in österreichischen Apotheken insgesamt erhältlichen 11.679 Medikamenten kam es in dem Zeitraum zwischen Oktober 2008 und Januar 2009 bei rund 1.327 Präparaten zu einer Preiserhöhung. Während bei rund 700 Artikeln die Preiserhöhung innerhalb der Mehrwertsteuersenkung lag, überstieg bei rund 200 Medikamenten die Preiserhöhung die Mehrwertsteuerreduktion. Lediglich für 657 Medikamente wurde der Preis reduziert. Insgesamt stiegen die Medikamentenkosten ohne Mehrwertsteuer und den freiwilligen Zahlungen der Pharmaindustrie aus dem Rahmen-Pharmavertrag in 2009 um 2,2 %.²¹⁷ Aktuellere bzw. detailliertere Auswertungen liegen zurzeit noch

²¹² Hierzu zählen Belgien, Dänemark, Deutschland, Finnland, Irland, die Niederlande, Norwegen, Österreich, Schweden und das Vereinigte Königreich. Vgl. *Brekke/Holmås/Straume* (2008, 11).

²¹³ Vgl. *Brekke/Holmås/Straume* (2008, 28 u. 51).

²¹⁴ Vgl. *Brekke/Holmås/Straume* (2008, 41). Die dort ermittelten Preise wurden um den aktuell gültigen Mehrwertsteuersatz auf Arzneimittel erhöht.

²¹⁵ Vgl. *Europäische Kommission* (2010, 4); *Legemiddelindustrien* (2010, 52).

²¹⁶ Vgl. *Breyer/Zweifel/Kifmann* (2005, 482).

²¹⁷ Vgl. *Haubner/Strutz/Spadiut* (2009); *o.V.* (2009a, 16); *Pharmig* (2010); *Wahlmüller* (2009, 11).

nicht vor. Da die Pharmaunternehmen keine Verringerung ihrer Nettoverkaufspreise hinnehmen mussten, bewirkt die Mehrwertsteuersatzsenkung eine Subventionierung der Pharmaindustrie ohne simultane Reduzierung der Gesundheitskosten. Auf Grund von Marktstruktur und Preisbildungsprozess ist daher davon auszugehen, dass eine Mehrwertsteuersatzreduzierung in Deutschland die identischen Auswirkungen haben wird, d.h. diese Strategie wird langfristig zu einer Steigerung der Gewinnmarge der pharmazeutischen Unternehmen führen und nicht zu einer Verringerung der Abgabepreise. Daher ist die Anwendung des reduzierten Mehrwertsteuersatzes im Arzneimittelsektor als unbegründet einzuordnen und abzulehnen.

3.4.4 Reduzierte Mehrwertsteuersätze und arbeitsintensive Dienstleistungen

Reduzierte Mehrwertsteuersätze können auch als arbeitsmarktpolitisches Instrument eingesetzt werden. Durch die Gewährung reduzierter Mehrwertsteuersätze in Bereichen, in denen viele niedrig qualifizierte Arbeitskräfte tätig sind, sollen durch die Vergünstigung dauerhaft mehr Arbeitsplätze entstehen²¹⁸ und der Anreiz zur Schwarzarbeit in diesen Sektoren vermindert werden.²¹⁹ Dies basiert auf der Annahme, dass durch die Anwendung ermäßigter Mehrwertsteuersätze in speziellen Bereichen die Gesamtproduktivität und damit das Bruttoinlandsprodukt sowie das Steueraufkommen steigen. Die Mehrwertsteuersatzreduzierung soll den Verbraucher dazu animieren, weniger Zeit auf „do-it-yourself“-Tätigkeiten und mehr Zeit für seine reguläre Beschäftigung zu verwenden, um eine Verlagerung vom „Heimwerkertum“ zur offiziellen Wirtschaft zu bewirken.²²⁰ Aus diesem Grunde hat die EU den Mitgliedstaaten am 22.10.1999²²¹ im Rahmen eines befristeten Modellversuchs die Möglichkeit eingeräumt, auf arbeitsintensive Dienstleistungen, bei denen kein grenzüberschreitender Wettbewerb besteht, versuchsweise ermäßigte Mehrwertsteuersätze anzuwenden. Diese Regelung galt zunächst befristet und wurde bis zum 31.12.2010 verlängert.²²² Auf Vorschlag der Kommission²²³ und nach Stellungnahme des Europäischen Parlaments sowie des Wirtschafts- und Sozialausschusses wurde die Mehrwertsteuersystemrichtlinie nunmehr dahingehend geändert, dass die arbeitsintensiven Dienstleistungen in das Verzeichnis der Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen (Anhang III) aufgenommen werden,

²¹⁸ Vgl. *Copenhagen Economics* (2007, 4); *Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, KOM(2007) 380endg., 5.

²¹⁹ Vgl. BT-Drs. 14/1333, 3.

²²⁰ Vgl. *Copenhagen Economics* (2007, 4); *Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, KOM(2007) 380endg., 4.

²²¹ Dies geschah durch Änderung der Richtlinie 77/388/EWG in die Richtlinie 1999/85/EG. AB L 277 v. 28.10.1999, 34.

²²² AB L 314 v. 15.11.2006, 28.

²²³ Vgl. *Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, KOM(2003)309endg.

auf die gem. Art. 98 MwStSystRL ermäßigte Mehrwertsteuersätze angewendet werden können.²²⁴ Eine Verlängerung der Ausnahmeregelung ist insoweit nicht mehr erforderlich. Die Maßnahme wurde hinsichtlich ihrer Effektivität von verschiedenen Einrichtungen evaluiert.

3.5 Evaluierungen reduzierter Mehrwertsteuersätze

Inwieweit durch die partielle Einführung reduzierter Mehrwertsteuersätze nicht nur theoretisch, sondern auch tatsächlich belegbar ein Einfluss auf Preisbildung, Konjunkturentwicklung, Wirtschaftswachstum, Einkommens- und Vermögensverteilung sowie das Verhalten der Verbraucher genommen werden kann, wurde von diversen Institutionen bzw. Ökonomen evaluiert, wobei sowohl Vorgehensweise als auch Untersuchungsziele voneinander abweichen.

3.5.1 Begrenzung des Anwendungsbereichs reduzierter Mehrwertsteuersätze

Im Auftrag des Bundesministeriums für Finanzen analysierte das *ZEW* (2004) die allokativen und distributiven Effekte einer Abschaffung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes. Dabei gelangte es zu dem Resultat, dass von einer grundsätzlichen Überlegenheit eines Systems mit einheitlichem Steuersatz nicht ausgegangen werden kann. Das *ZEW* ging bei der Analyse von der Grundthese aus, dass die Entscheidung darüber, welche Produkte bzw. Dienstleistungen einem reduzierten Mehrwertsteuersatz zu unterwerfen sind, nicht nach verteilungs- und sozialpolitischen Gesichtspunkten, sondern entsprechend der jeweiligen Preiselastizität zu erfolgen habe. Demgemäß sollten Grundnahrungsmittel mit einem reduzierten Steuersatz belegt werden, während Güter, die mit höherer Freizeit relativ stärker nachgefragt werden, wie z.B. Verlagserzeugnisse und Leistungen im Kultur- sowie Bildungsbereich, hingegen dem regulären Mehrwertsteuersatz unterliegen sollten.²²⁵ Auf Basis eines rechenbaren allgemeinen Gleichgewichtsmodells wurde die Steuerwirkung für zwölf Konsumgüterkategorien bestimmt, die unterschiedlich stark mit Umsatzsteuer belastet sind. Die Interdependenz von Nachfrage- und Produktionsentscheidungen sowie die Verflechtungen zwischen den Produktionsbereichen der Volkswirtschaft gingen in das Simulationsmodell ein. Die Verteilungswirkungen wurden durch die Berücksichtigung von vier Haushaltstypen simuliert. Während eine Gruppe von Haushalten keine sozial- bzw. steuerpflichtigen Einkünfte realisiert, erzielen die anderen drei Haushaltsgruppen geringe, mittlere oder hohe Einkommen entsprechend der statistisch beobachtbaren Einkommensverteilung. Auf

²²⁴ ABIL 116 v. 09.05.2009, 18.

²²⁵ Vgl. *Böhringer et al.* (2004, 2).

Grundlage von Individualdaten über das Ausgabeverhalten, basierend auf der Einkommens- und Verbrauchsstichprobe, wurde dabei das Nachfrageverhalten simuliert. Die Ergebnisse der durchgeführten Simulation bestätigen die in der wissenschaftlichen Theorie getroffene robuste Hypothese, dass Haushalte mit geringen Einkommen von den ermäßigten Mehrwertsteuersätzen am stärksten profitieren. Bei einer Abschaffung der reduzierten Steuersätze erleiden sie stärkere Einbußen. Um diese Verluste ausgleichen zu können, müssten die Transfereinkommen bei den Haushalten ohne steuer- und sozialbeitragspflichtiges Einkommen erhöht werden. Dies geht einher mit einer Erhöhung des einkommensteuerfrei zu belassenden Grundfreibetrages und einer eventuellen Absenkung des Grenzsteuersatzes oder der Sozialbeiträge, um die Wirkungen, die sich aus einer Abschaffung des reduzierten Mehrwertsteuersatzes für die übrigen Haushaltstypen ergeben, kompensieren zu können. Damit die Bezieher geringer Einkommen nicht verlieren, während die mittleren und hohen Einkommensgruppen von einer Erhöhung des Mehrwertsteuersatzes sogar gewinnen, muss bei einer Umverteilung innerhalb des Steuer- und Sozialabgabensystems auf eine gerechte Verteilung zwischen den Einkommensgruppen geachtet werden.²²⁶ Weder die Bemessungsgrundlagen noch die Tarifvorschriften sind zwischen dem Steuer- und Sozialabgabensystem harmonisiert. Die simultane Realisierung einer „gerechten“ Umverteilung zwischen den Einkommensgruppen in beiden Systemen ist äußerst problematisch.

Das *ZEW* gelangt insgesamt zu dem Resultat, dass es sich bei der Umsatzsteuerermäßigung offenkundig um eine Branchensubvention handelt und die Verteilungswirkungen eher gering ausfallen. Eine Rechtfertigung für eine Mehrwertsteuersatzdifferenzierung bestehe demnach nicht.²²⁷ Unbeantwortet bleibt allerdings die Frage, um welchen Betrag die Transferleistungen bei einer Abschaffung von Mehrwertsteuerbefreiungen und reduziertem Mehrwertsteuersatz erhöht werden müssten und welcher Tarifverlauf sich hieraus bei der Einkommensteuer ergibt bzw. wie die Sozialversicherungsbeiträge zu bemessen sind. Lassen sich die zu bestimmenden Tarife aus administrativen oder allokativen Gründen nicht umsetzen, müsste dennoch an den reduzierten Mehrwertsteuersätzen festgehalten werden, um die negativen Wirkungen auf die Haushaltsgruppen ohne steuer- und sozialbeitragspflichtiges Einkommen bzw. mit nur geringen Einkommen zu vermeiden. Die der Analyse zugrunde liegende Grundannahme, dass die Preiselastizität für Grundnahrungsmittel gering ist, lässt sich unter Verweis auf die vorliegenden empirischen Studien nicht belegen. Vielmehr variieren die Preiselastizitäten für Grundnahrungsmittel in Abhängigkeit von Gütergruppe und Haushaltstyp

²²⁶ Vgl. *Böhringer et al.* (2004, 3ff.).

²²⁷ Vgl. *Boeters et al.* (2006, 19); *Böhringer et al.* (2004, 9).

zwischen -0,49 und -1,03, d.h. die Elastizität kann sowohl niedrig als auch hoch sein.²²⁸ Die jeweilige Preiselastizität ist demnach nicht generell ein geeignetes Kriterium für die Entscheidung darüber, welche Produkte bzw. Dienstleistungen einem reduzierten Mehrwertsteuersatz zu unterwerfen sind oder nicht.

3.5.2 Reduzierter Mehrwertsteuersatz auf arbeitsintensive und konsumnahe Dienstleistungen

Von dem *Institut für Mittelstandsforschung* (2003) wurde im Auftrag des Wirtschaftsministeriums Baden-Württemberg eine Wirkungsanalyse in Bezug auf eine Reduzierung der Mehrwertsteuer auf arbeitsintensive und konsumnahe Dienstleistungen durchgeführt. Mit der Analyse sollten zum einen die mit einer Reduzierung verbundenen Steuerausfälle bestimmt werden. Zum anderen sollten die aus den zu erwartenden Preissenkungen ausgelösten Nachfrageeffekte kalkuliert sowie die auf dem Arbeitsmarkt zu erwartenden Auswirkungen abgeschätzt werden.²²⁹ Im Rahmen der Analyse wurden als arbeitsintensiv die Unternehmen bzw. Branchen bezeichnet, bei denen das Verhältnis zwischen den Gesamtlohnkosten und dem Umsatz mindestens 35 % beträgt. In der Studie berücksichtigt wurden die Wirtschaftsbereiche Handwerk, handwerksähnliches Gewerbe, haushaltsnahe Dienstleistungen und Gastgewerbe.²³⁰ Um die volkswirtschaftliche Auswirkung der Mehrwertsteuersatzsenkung sowohl auf die Nachfrage als auch auf das Mehrwertsteueraufkommen analysieren zu können, wurde auf die Preiselastizitäten zurückgegriffen.²³¹

Das Institut gelangte zu dem Resultat, dass eine Reduzierung des Mehrwertsteuersatzes für das Handwerk im günstigsten Fall zu einem Steuerminderaufkommen in Höhe von 700 Mio. € führen würde. Dem stünden ca. 264.000 neu geschaffene Arbeitsplätze gegenüber. Würde eine relativ niedrige Preiselastizität unterstellt, bewirke die Reduzierung einen Steuerausfall in Höhe von ca. 5,6 Mrd. € bei rund 38.000 neu geschaffenen Arbeitsplätzen. Im Gastgewerbe würde sich das Steueraufkommen im günstigsten Fall um 680 Mio. € und im schlechtesten Fall um 4,7 Mrd. € verringern. Dem stünden 233.000 neue Arbeitsplätze im besten und knapp 33.000 im ungünstigsten Fall gegenüber. Allerdings sei nicht gewährleistet, dass die Mehrwertsteuerausfälle durch Zusatzeinnahmen im ertragsteuerlichen Bereich sowie bei den Sozialbeiträgen kompensiert werden könne.²³² Inwieweit die mit der Reduzierung des Mehrwertsteuer-

²²⁸ Vgl. Thiele (2008, 264).

²²⁹ Vgl. *Institut für Mittelstandsforschung* (2003, 2).

²³⁰ Vgl. *Institut für Mittelstandsforschung* (2003, 32f.).

²³¹ Vgl. *Institut für Mittelstandsforschung* (2003, 36f.).

²³² Vgl. *Institut für Mittelstandsforschung* (2003, 64f.).

satzes einhergehende Subventionierung des Zuwachses an Arbeitsplätzen als wirtschaftspolitisch gerechtfertigt angesehen werden kann, sei daher fraglich.

Wie bereits dargestellt, gestattete der Rat den EU-Mitgliedstaaten mit Einführung von Art. 28 Abs. 6 der 6. RLEWG auf arbeitsintensive Dienstleistungen versuchsweise und zeitlich befristet einen ermäßigten Mehrwertsteuersatz anzuwenden. Der Anwendungsbereich beschränkte sich laut Anlage K auf kleine Reparaturdienstleistungen betreffend Fahrräder, Schuhe und Lederwaren sowie Kleidung und Haushaltswäsche einschließlich Ausbesserung sowie Änderung; die Renovierung und Reparatur von Privatwohnungen, mit Ausnahme von Materialien, die einen bedeutenden Teil des Wertes der Dienstleistungen ausmachen; die Reinigung von Fenstern und Reinigung in privaten Haushalten; für Häusliche Pflegedienste, Haushaltshilfen und die Betreuung von Kindern sowie älteren, kranken oder behinderten Personen sowie Friseurdienste. Von den damals 15 EU-Mitgliedstaaten²³³ erklärten sich neun dazu bereit, an dem Versuch teilzunehmen.²³⁴ Welcher Mitgliedstaat für welche Dienstleistung die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes vorsah, kann Tabelle 5 entnommen werden.

Tabelle 5: Anwendung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes auf arbeitsintensive Dienstleistungen in 2000

Dienstleistung	EU-Mitgliedstaat
1. kleine Reparaturdienstleistungen betreffen	
Fahrräder	Belgien, Luxemburg, Niederlande
Schuhe und Lederwaren	Belgien, Luxemburg, Niederlande
Kleidung und Haushaltswäsche	Belgien, Griechenland, Luxemburg, Niederlande
2. Renovierung und Reparatur von Privatwohnungen	Belgien, Frankreich, Italien, Niederlande, Spanien, Polen, das Vereinigte Königreich
3. Reinigung von Fenstern	Frankreich, Luxemburg
4. Häusliche Pflegedienstleistungen	Italien, Griechenland, Frankreich, Polen
5. Friseurdienstleistungen	Luxemburg, Niederlande, Spanien

Quelle: Vgl. Kommission der Europäischen Gemeinschaften, KOM(2003)209endg., 3.

Bedingt durch den Versuchscharakter der Maßnahme, mussten die beteiligten EU-Mitgliedstaaten eine eingehende Untersuchung der Auswirkungen der Regelung hinsichtlich Beschäftigung und Effizienz durchführen. Die Kommission der Europäischen Gemeinschaften legte in 2003 den aus den Einzelberichten der EU-Mitgliedsländer verfassten Globalbericht dem Europäischen Parlament und dem Rat vor.²³⁵ Im Rahmen der

²³³ Hierbei handelt es sich um Belgien, Dänemark, Deutschland, Finnland, Frankreich, Griechenland, Irland, Italien, Luxemburg, Niederlande, Österreich, Portugal, Schweden, Spanien und das Vereinigte Königreich.

²³⁴ Vgl. *Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, KOM(2003)309endg., 3.

²³⁵ *Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, KOM(2003)309endg.

Analysen wurde untersucht, welchen Effekt die Steuersatzverringering auf den Preis hatte. Denn damit die gewünschte Wirkung realisiert werden kann, muss die gewährte Mehrwertsteuerermäßigung zu einer Verringerung des Marktpreises für die nachgefragte Dienstleistung führen. Fällt die Preisreduzierung in einem Maße aus, dass hieraus eine Zunahme der Nachfrage nach dieser Dienstleistung bewirkt wird, kann dies zu einer Ausweitung des Angebots führen, weshalb neue Arbeitskräfte eingestellt werden.²³⁶ Die Auswertung der vorgelegten Berichte der involvierten EU-Mitgliedstaaten ergab, dass die Mehrwertsteuerermäßigung nie in vollem Umfang über die Verbraucherpreise an die Endverbraucher weitergegeben wurde. In Luxemburg gaben z.B. rund 60 % der Unternehmer im Friseurdienstleistungsbereich und nur 20 % im Schuhreparaturbetrieb die Preisminderung an den Endverbraucher weiter. Am ehesten wurde die Mehrwertsteuersatzermäßigung bei Renovierungs- und Reparaturarbeiten in Privatwohnungen an den Endverbraucher weitergegeben, was auf die meist hohen Auftragswerte zurückgeführt wurde. In allen EU-Mitgliedstaaten konnte beobachtet werden, dass die betroffenen Sektoren nach einer Weitergabe der Steuersatzverringering an den Endverbraucher die Preise um mehr als die Inflationsrate anhoben. Der Preisanstieg wurde also nur temporär gebremst. Die Anbieter der Dienstleistung nutzten die Ermäßigung vielmehr dazu, um ihre Gewinnmarge zu steigern.²³⁷ Inwieweit die ergriffenen Maßnahmen zu einer Förderung der Nachfrage und somit zu einem Wirtschaftsaufschwung geführt hat, konnte anhand der Berichte der EU-Mitgliedstaaten nicht beurteilt werden, da in dem untersuchten Zeitraum häufig weitere steuerliche Fördermaßnahmen ergriffen wurden.

In Bezug auf die Beschäftigungslage berichteten lediglich Frankreich und Italien von einem positiven Effekt. Dieser beschränkt sich allerdings auf den Bereich der Renovierungs- und Reparaturarbeiten in Privatwohnungen. Hier sollen infolge der Mehrwertsteuersatzermäßigung 40.000 bzw. 65.000 Stellen neu geschaffen worden sein, wobei Angaben darüber fehlen, wie diese Zahlen berechnet wurden. Die *Kommission der Europäischen Gemeinschaften* interpretiert diese Aussage daher auch sehr vorsichtig. In Frankreich wurden z.B. weder die Auswirkungen des Sturms im Jahr 1999 noch die zusätzlich gewährten steuerlichen Vergünstigungen für den Bau neuer Wohnungen berücksichtigt. Zudem blieb außer Acht, dass Ende 1999 in der Bauwirtschaft ein Arbeitskräftemangel bestand. Die Kosten für die Schaffung eines neuen Arbeitsplatzes wurde von Frankreich mit 89.000 € pro Jahr angegeben.²³⁸ Da Vergleichsdaten fehlen, kann nicht beurteilt werden, inwieweit diese Kosten angemessen sind oder nicht. Auch

²³⁶ Vgl. *Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, KOM(2003)309endg., 4.

²³⁷ Vgl. *Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, KOM(2003)309endg., 5 u. 25.

²³⁸ Vgl. *Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, KOM(2003)309endg., 5f. u. 26.

im italienischen Bewertungsbericht wurden die gewährten Vergünstigungen im Bereich der direkten Steuern außer Acht gelassen, so dass der beobachtete Effekt nicht nur auf die Verringerung des Mehrwertsteuersatzes zurückgeführt werden kann.²³⁹

Zusammenfassend gelangt die *Kommission der Europäischen Gemeinschaften* zu dem Resultat, dass die Mehrwertsteuer kein geeignetes Instrument ist, um den Preis und damit die Nachfrage zu beeinflussen. Dennoch wurde der Anwendungsbereich des reduzierten Mehrwertsteuersatzes nicht eingeschränkt. Vielmehr hatte die EU-Kommission gemäß Richtlinie 2006/18/EG dem Europäischen Parlament und dem Rat spätestens bis zum 30.06.2007 nochmals einen globalen Bewertungsbericht über die Auswirkung ermäßigter Sätze auf arbeitsintensive Leistungen vorzulegen. Die diesmal von der dänischen Beratungsgesellschaft *Copenhagen Economics* (2007) erstellte Studie gelangte zu divergierenden Resultaten. Die Gutachter stellten fest, dass, bedingt durch die kosten- und ressourcenintensive Klärung von Auslegungsfragen in Grenzfällen, ermäßigte Steuersätze sowohl für Unternehmen als auch die Finanzverwaltung höhere Befolgungskosten mit sich bringen.²⁴⁰ Der Einfluss reduzierter Mehrwertsteuersätze auf die Nachfrage von gering qualifizierten Arbeitskräften sei zwar theoretisch belegbar, aber empirisch nicht nachgewiesen. Die Argumentation, dass eine erhöhte Nachfrage nach gering qualifizierten Arbeitskräften eine nachfragebedingte Erhöhung des Arbeitslohns bewirke und damit zu einer stärkeren Attraktivität der Berufstätigkeit in dem geförderten Sektor gegenüber Arbeitslosigkeit führe, gelte in Abhängigkeit von der Arbeitsmarktstruktur²⁴¹ und den sozialen Sicherungssystemen nicht generell für alle EU-Mitgliedstaaten. Die verteilungspolitischen Wirkungen reduzierter Mehrwertsteuersätze gelten laut dieser Studie zudem nur für die EU-Mitgliedstaaten, mit signifikanten und konstanten Konsumdifferenzen zwischen hohen und niedrigen Einkommensgruppen. Nach Aussage von *Copenhagen Economics* weist nur der Grundnahrungsmittelbereich hierfür eine Relevanz auf. Beachtet werden müsse jedoch, dass die Vorteile solch einer Mehrwertsteuersatzdifferenzierung in einem großen Maße durch die damit verbundenen Abgrenzungsprobleme²⁴² und die daraus resultierenden Erhebungskosten kompensiert würden.²⁴³ *Copenhagen Economics* gelangt darüber hinaus zu dem Ergeb-

²³⁹ Vgl. *Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, KOM(2003)309endg., 27.

²⁴⁰ Vgl. *Copenhagen Economics* (2007, 4f. u. 51).

²⁴¹ Vgl. *Copenhagen Economics* (2007, 5).

²⁴² Das Bundesministerium der Finanzen hat z.B. ein Merkblatt zur erleichterten Trennung der Bemessungsgrundlagen (§ 63 Abs. 4 UStDV) herausgegeben. Demnach muss aus den Aufzeichnungen der Unternehmer ersichtlich sein, wie sich die Entgelte auf die einzelnen Steuersätze verteilen. Ist dem Unternehmer eine Trennung der Entgelte nicht zuzumuten, kann das Finanzamt auf Antrag Erleichterungen gewähren, z.B. die Anwendung des Aufschlagsverfahrens, wenn eine Registrierkasse mit Zählwerken für mehrere Warengruppen oder eine entsprechende andere Speichermöglichkeit nicht eingesetzt wird. Vgl. BMF-Schr. v. 06.05.2009 - IV B 8-S 7390/09/10001 - 2009/0268914, 1f.

²⁴³ Vgl. *Copenhagen Economics* (2007, 5).

nis, dass die Effekte aus der Mehrwertsteuersatzreduzierung für kulturelle, bildungs- und andere Sektoren begrenzt sind. Diese könnten günstiger durch andere politische Instrumente, wie z.B. direkte Förderungen, realisiert werden. Unter allokativen Aspekten könne dennoch eine begrenzte Staffelung des Mehrwertsteuersatzes in Erwägung gezogen werden.²⁴⁴

Im Rahmen ihrer Studie werteten die Wissenschaftler von *Copenhagen Economics* verschiedene empirische Studien aus, die auf Erfahrungen aus bereits umgesetzten Mehrwertsteuerveränderungen in verschiedenen EU-Mitgliedstaaten beruhen. Aus Tabelle 6 sind die Resultate der bisher durchgeführten empirischen Untersuchungen ersichtlich.

Tabelle 6: Wirkungen von Mehrwertsteuersatzvariationen auf die Preise

Land	Leistung	MwSt-Satz		mögliche Preisveränderung	realisierte Preisveränderung	in Prozent
		alt	neu			
Frankreich (1989)	Autohandel	33,33 %	18,6 %	- 11,05 %	- 5,3 %	47,96 %
Frankreich (1999)	Renovierung und Reparatur von Privatwohnungen	20,6 %	5,5 %	- 12,5 %	- 8,8 %	70,4 %
Schweden (2001)	Bücher	25 %	6 %	- 15,2 %	- 12 %	78,95 %
Italien (2002)	Zeitschriften	10 %	20 %	9,1 %	14 %	153,85 %

Quelle: Carbonnier (2007, 1225 u. 1228); *Copenhagen Economics* (2007, 41).

Die Ergebnisse belegen eine sehr schnelle Weitergabe der Mehrwertsteuersatzänderungen über den Preis. Allerdings wird die Reduzierung nach den vorliegenden empirischen Analysen nicht in vollem Umfang an den Verbraucher weitergegeben. Bei späteren Preiserhöhungen wurden die Verbraucherpreise zudem um mehr als die Inflationsrate angehoben; der übliche Preisanstieg wurde also nur zeitweilig gebremst.²⁴⁵ Die partielle Reduzierung des Mehrwertsteuersatzes für einzelne Produkte bzw. Dienstleistungen ist demgemäß nicht dazu geeignet, die dauerhaften Preissenkungen zu bewirken, die erforderlich sind, um eine beständige Entlastung des Verbrauchers realisieren zu können.²⁴⁶ Erste Erfahrungen mit der zum 01.01.2010 eingeführten Reduzierung des Mehrwertsteuersatzes für Beherbergungsleistungen im Hotel- und Gastronomiebereich deuten auch für Deutschland darauf hin, dass nicht die volle Reduzierung in Höhe von 12 Prozentpunkten an die Kunden weitergereicht wird, falls der Preis überhaupt

²⁴⁴ Vgl. *Copenhagen Economics* (2007, 5f.).

²⁴⁵ Vgl. Carbonnier (2007, 1228 u. 2005, 22).

²⁴⁶ Vgl. Bundesministerium der Finanzen (2007, 12).

verringert wurde. Laut einer vom *Deutschen Hotel- und Gaststättenverband e.V.* im März 2010 durchgeführten Umfrage, an der sich rund 2.800 Hoteliers beteiligten, haben nur 33,6 % der befragten ihre Zimmerpreise um durchschnittlich 6,5 % gesenkt.²⁴⁷ Für den Gesetzgeber existiert keine Möglichkeit, durch gesetzliche Maßnahmen oder im Verwaltungswege die Weitergabe der Senkung des Umsatzsteuersatzes sicherzustellen.²⁴⁸ Dies hat zum einen zur Konsequenz, dass die Übernachtungskosten für die vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmer steigen, da sie bei konstanten bzw. leicht gesenkten Preisen nur einen verringerten Vorsteuerabzug geltend machen können.²⁴⁹ Zum anderen kommt es zu Mitnahmeeffekten, die höhere Gewinnmargen auf Unternehmensebene bewirken, ohne dass die gewünschten Ziele umgesetzt werden. Darüber hinaus ergeben sich neue Abgrenzungsproblematiken.²⁵⁰ Dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterliegt nämlich nur die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung bereithält. Hierzu zählen sowohl die klassischen Hotelübernachtungen als auch die kurzfristige Beherbergung in Pensionen, Fremdenzimmern, Ferienwohnungen, Jugendherbergen, ortsfesten Wohnmobilen, Wohncaravans, Wohnanhängern sowie die Vermietung von Campingflächen zum Aufstellen von Zelten bzw. zum Abstellen von Wohnmobilen und Wohnwagen. Nicht unter den reduzierten Mehrwertsteuersatz fällt demnach die Vermietung von nicht ortsgelunden Wohnmobilen, Wohncaravans, Wohnanhängern, Hausbooten und Yachten. Ebenfalls ausgeschlossen ist die Überlassung von Tagungsräumen, von Räumen zur Ausübung einer beruflichen oder gewerblichen Tätigkeit sowie die Beförderung im Schlafwagen der Eisenbahn bzw. die Überlassung von Kabinen auf den der Beförderung dienenden Schiffen,²⁵¹ d.h. Fähren. Die Übernachtung auf einem Kreuzfahrtschiff dürfte demgegenüber begünstigt besteuert werden.

Auch die Leistungen, die unmittelbar der Beherbergung dienen, unterliegen dem reduzierten Steuersatz, selbst wenn sie gegen gesondertes Entgelt erbracht werden. Dieses Kriterium erfüllen insbesondere die Entgelte für die Überlassung von Fernsehern, Zimmersafes, Bettwäsche, Handtücher, Bademäntel sowie die Reinigung der gemieteten Räume, die Mitunterbringung von Tieren in den überlassenen Wohn- und Schlafräumen, die Bereitstellung von Körperpflegeutensilien, Schuhputz- und Nähzeug, die

²⁴⁷ Die aus dem reduzierten Mehrwertsteuersatz resultierenden Mehreinnahmen sollen laut der Umfrage für Investitionsmaßnahmen, Lohnerhöhungen, der Einstellung von Auszubildenden, Teilzeit- sowie Vollzeit-Mitarbeitern, Qualifikationsmaßnahmen und der Verbesserung des Betriebsergebnisses verwendet werden. Vgl. *Deutscher Hotel- und Gaststättenverband e.V.* (2010); BT-Drs. 17/2598, 4.

²⁴⁸ Vgl. BT-Drs. 17/160, 15.

²⁴⁹ Vgl. *Widmann* (2010, 9).

²⁵⁰ Vgl. hierzu auch *Neufang/Beißwenger/Treiber* (2010, 740).

²⁵¹ Vgl. BMF-Schr. v. 05.03.2010 - IV D 2 - S 7210/07/10003, IV C 5 - S 2353/09/10008 - 2010/0166200, 2f.

Durchführung des Weckdienstes oder die Bereitstellung eines Schuhputzautomaten bzw. eines Stromanschlusses. Leistungen, die nicht unmittelbar der Vermietung dienen, sind von der begünstigten Besteuerung ausgenommen. Dies gilt auch für den Fall, dass diese Leistungen mit dem Entgelt für die Vermietung abgegolten sind, wie dies z.B. bei der Vereinbarung eines Pauschalpreises in einem Wellness-Hotel der Fall ist. Bei den dem Aufteilungsgebot unterliegenden Leistungen handelt es sich insbesondere um Verpflegungsleistungen, z.B. Frühstück, Halb- oder Vollpension, „all inklusive“, die Getränkeversorgung aus der Minibar, „Wellnessangebote“, die Überlassung von Sportgeräten sowie Sportanlagen, der Reinigung und das Bügeln von Kleidung, der Schuhputzservice sowie der Transport zwischen Bahnhof bzw. Flughafen und Unterkunft, der im Nahverkehr wiederum dem ermäßigten Steuersatz unterliegt.²⁵² Die zusätzlich angebotenen Leistungen variieren je nach Beherbergungsanbieter und können daher nicht abschließend aufgezählt werden. Streitigkeiten sind auf jeden Fall zu erwarten. Können Abgrenzungsprobleme nicht einvernehmlich mit der Finanzverwaltung geklärt werden, wird es den Finanzgerichten obliegen, eine Entscheidung herbeizuführen. Hierdurch steigen die Erhebungskosten und die Rechtsunsicherheit nimmt zu. Der Leistungserbringer ist gem. § 14 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 UStG grundsätzlich dazu verpflichtet, eine Rechnung zu erstellen. In der Rechnung müssen die Entgelte nach Steuersätzen und einzelnen Steuerbefreiungen getrennt ausgewiesen werden. Der vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer wird dabei ein Interesse daran haben, den Anteil der dem Normalsteuersatz unterliegenden Entgelte möglichst hoch auszuweisen. Das Interesse des Leistungsanbieters ist genau entgegengesetzt. Neben den Mehrwertsteuereffekten resultieren aus der Steuersatzreduzierung auch lohnsteuerliche Konsequenzen.²⁵³

Da sich nach den ersten Beobachtungen die relativen Preise durch die partielle Reduzierung des Mehrwertsteuersatzes auf Beherbergungsleistungen nicht bzw. nur unwesentlich verändern, ist davon auszugehen, dass diese Maßnahme langfristig zu einer Steigerung der Gewinnmarge bei den Anbietern von Beherbergungsleistungen führen wird. Daher ist die Anwendung des reduzierten Mehrwertsteuersatzes in diesem Sektor als unbegründet einzuordnen und wieder aufzuheben. Trotz der dargelegten Resultate hat die EU-Kommission jedoch die Studie der dänischen Beratungsgesellschaft *Copenhagen Economics* als Bestätigung für die Anwendung ermäßigter Steuersätze auf lokal erbrachte Dienstleistungen interpretiert, obwohl auch sie akzeptiert, dass der sich da-

²⁵² Vgl. BMF-Schr. v. 05.03.2010 - IV D 2 - S 7210/07/10003, IV C 5 - S 2353/09/10008 - 2010/0166200, 4.

²⁵³ Auf die lohnsteuerlichen Fragestellungen soll hier nicht näher eingegangen werden. Das *Bundesministerium der Finanzen* hat bereits eine Ergänzung der Lohnsteuer-Richtlinien angekündigt. Nähere Ausführungen hierzu auch *Tiedtke* (2010, 518ff.).

raus ergebende Beschäftigungseffekt in Grenzen hält.²⁵⁴ Dennoch wurde die Maßnahme nun dauerhaft in die Mehrwertsteuersystemrichtlinie aufgenommen.²⁵⁵ Vor diesem Hintergrund könnte sich auch die Abschaffung der Vergünstigung für Beherbergungsleistungen als problematisch erweisen. Reduzierte Mehrwertsteuersätze werden allerdings nicht nur im Dienstleistungsbereich als Lenkungsinstrument eingesetzt, sondern ebenso in anderen Sektoren.

3.5.3 Reduzierte Mehrwertsteuersätze auf umweltfreundliche Produkte

Im Auftrag der Europäischen Kommission untersuchte das *Institute for Environmental Studies* (2008), inwieweit reduzierte Mehrwertsteuersätze dazu geeignet sind, das Konsumverhalten der Haushalte dahingehend zu beeinflussen, verstärkt „grüne“ Produkte nachzufragen. Unter dem Begriff „grüne“ Produkte werden insbesondere Haushaltsgeräte, d.h. Kühlschränke, Kühltruhen, Wasch- und Spülmaschinen, Heizungsanlagen sowie die Wärmedämmung von Gebäuden subsumiert.²⁵⁶ Von dem *Institute for Environmental Studies* wurden zunächst die Erfahrungen der Tschechischen Republik, Portugals und des Vereinigten Königreichs ausgewertet, die diese bereits bei der Einführung reduzierter Mehrwertsteuersätze zur Förderung umweltfreundlicher Technologien gesammelt haben.

Bis zum EU-Beitritt der *Tschechischen Republik* wurden Reinigungsprodukte auf biologischer Basis; Wasserturbinen mit einer Leistung bis zu 100 kW; Windräder mit einer Leistung bis zu 75 kW; Solarheizungen-, Warmwasseraufbereitungs- und Photovoltaikanlagen; Bio-Diesel und Bio-Gas sowie die Papier und Cellulose Produktion mit einem Altpapieranteil von mindestens 70 % steuerlich begünstigt.²⁵⁷ Mit dem EU-Beitritt wurden diese Steuervergünstigungen für umweltfreundliche Branchen gestrichen, da weder eine Änderung im Konsumverhalten noch bei der Nachfrage beobachtet werden konnte. In ausgewählten Sektoren erfolgt inzwischen eine Subventionierung durch Zuschüsse bzw. staatliche Beihilfen²⁵⁸ anstelle der Mehrwertsteuersatzreduzierung.

In *Portugal* wird für alle Betriebsanlagen, die für die Produktion und die Nutzung erneuerbarer Energien erforderlich sind, eine Mehrwertsteuersatzreduzierung von 20 % auf 12 % gewährt. Neben der Mehrwertsteuersatzreduzierung wurden von der Regierung weitere Vergünstigungen, z.B. Vergütungsgarantien für erneuerbaren Strom, direkte Subventionszahlungen sowie Konzessionen im Submissions-Prozess gewährt, um

²⁵⁴ Vgl. *Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, KOM(2007)380endg., 6.

²⁵⁵ ABIL 118 v. 09.05.2009, 18.

²⁵⁶ Vgl. *Institute for Environmental Studies* (2008, 3).

²⁵⁷ Vgl. *Institute for Environmental Studies* (2008, 27).

²⁵⁸ Vgl. *Institute for Environmental Studies* (2008, 28).

die Nutzung heimischer Energiequellen zu fördern. Infolge der nationalen Energiestrategie ist der Anteil erneuerbarer Energien an der Stromerzeugung gestiegen. Bisher liegen allerdings keine wissenschaftlichen Studien vor, die den aus der Mehrwertsteuersatzreduzierung resultierenden Effekt quantifizieren. Darüber hinaus sind keine quantitativen Analysen verfügbar, womit belegt werden kann, dass die Mehrwertsteuersatzreduzierung zu einer erhöhten Nachfrage nach geförderten Produkten geführt und das Verhalten auf der Anbieterseite verändert hat.²⁵⁹ Lediglich in Bezug auf die privaten Haushalte und die Non-Profit-Unternehmen kann festgehalten werden, dass die Mehrwertsteuersatzreduzierung bisher nicht zu einer höheren Nachfrage nach erneuerbaren Energien geführt hat. Dies liegt zum einen daran, dass der Endverbraucher diese Mehrwertsteuersatzverringerung nur beanspruchen kann, wenn er für den Kauf eines Hauses oder einer Wohnung keinen Bankkredit aufgenommen hat, was in Portugal jedoch der Regelfall ist. Zum anderen unterliegen sowohl Strom als auch Gas dem stark reduzierten Mehrwertsteuersatz von lediglich 5 %. Die portugiesischen Ökonomen gehen deswegen davon aus, dass der Einfluss der Mehrwertsteuersatzreduzierung auf die Nachfrage nach erneuerbaren Energien sehr gering ist. Da wissenschaftliche Studien hierzu fehlen, ist es zurzeit nicht möglich, den Einfluss der Mehrwertsteuersatzreduzierung im Verhältnis zu anderen Fördermaßnahmen abzuschätzen und dessen Wirkungen auf das Nachfrageverhalten zu beurteilen.²⁶⁰ Aus diesem Grund fordern die portugiesischen Ökonomen eine Angleichung der Mehrwertsteuersätze für alle Energien. Dies ist derzeit jedoch nicht in Sicht.

Im *Vereinigten Königreich* wird seit 2000 für die Verwendung spezieller Energiesparmaterialien der reduzierte Mehrwertsteuersatz gewährt, wenn die Produkte von einem Handwerker installiert werden. Die Nachfrager haben hierauf bisher nur verhalten reagiert. Dies mag daran liegen, dass nicht der Endverbraucher, sondern der Handwerker die Materialien kauft, so dass die Mehrwertsteuersatzreduzierung für den Konsumenten nicht erkennbar ist²⁶¹ und eventuell auch nicht an ihn weitergereicht wird.

Insgesamt betrachtet, gelangt das *Institute for Environmental Studies* zu dem Resultat, dass Mehrwertsteuersatzreduzierungen für „grüne“ Produkte aus Sicht der Hersteller und Handwerker dann die Nachfrage fördern können, wenn sie dazu geeignet sind, den Preis zu beeinflussen. Um den Effekt zu stärken, könnten weitere Fördermaßnahmen eingesetzt werden, z.B. im Innovationsbereich, die sich positiv auf das Produkt auswirken. Der Endverbraucher wird das durch eine Mehrwertsteuersatzreduzierung geförderte Produkt dann nachfragen, wenn diese die Preisdifferenz zwischen geförder-

²⁵⁹ Vgl. *Institute for Environmental Studies* (2008, 28f.).

²⁶⁰ Vgl. *Institute for Environmental Studies* (2008, 29f.).

²⁶¹ Vgl. *Institute for Environmental Studies* (2008, 31 u. 68).

ten und nicht geförderten Produkten kompensiert. Sollte eine geringe Abweichung verbleiben, wird es dennoch Konsumenten geben, die dieses Produkt aus ökologischen Gründen erwerben. Andererseits wird es auch die Endverbraucher geben, die das „grüne“ Produkt auch ohne Förderung gekauft hätten und nun von der Vergünstigung profitieren. Steuersatzdifferenzierungen bewirken in jedem Fall höhere Erhebungskosten sowie Abgrenzungsproblematiken. Deshalb ist es nach Meinung des Instituts zu überlegen, inwieweit dieses Instrument zusätzlich zu den übrigen Fördermöglichkeiten eingesetzt werden soll.²⁶² Dies gilt vor allen Dingen vor dem Hintergrund, dass die umweltpolitischen Maßnahmen innerhalb der EU nicht harmonisiert sind und jede zusätzliche Ausnahme eine weitere Abkehr von der gewünschten Harmonisierung im Mehrwertsteuersystem bedeutet.

3.5.4 Reduzierte Mehrwertsteuersätze und sonstige Steuervergünstigungen

Das *Finanzwissenschaftliche Forschungsinstitut an der Universität zu Köln*, die dänische Beratungsfirma *Copenhagen Economics* und das *ZEW* (Mannheim) haben im Auftrag des Bundesministerium der Finanzen 2009 eine Studie durchgeführt, um Steuervergünstigungen zu evaluieren. Die Studie beschränkt sich dabei nicht nur auf umsatzsteuerliche Erleichterungen, sondern bezieht ertragsteuerliche Vergünstigungen mit in die Analyse ein. Tabelle 7 ist die Bewertung der betrachteten umsatzsteuerlichen Steuervergünstigungen und deren komplementäre in der Einkommensteuer zu entnehmen.

Tabelle 7: Evaluation von Steuersubventionen

Steuervergünstigung	Bewertung in Ampelfarben
1. USt-Ermäßigung für kulturelle und unterhaltende Leistungen (§ 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG)	rot
2. Ermäßigter USt-Satz für Personenbeförderung im öffentlichen Nahverkehr (§ 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG)	gelb
3. Umsatzsteuer-Ermäßigung für Umsätze der Zahntechniker (§ 12 Abs. 2 Nr. 6 UStG)	grün
4. Steuerermäßigung für Renovierungsaufwand (§ 35a Abs. 2 S. 2 EStG)	gelb
5. Steuerermäßigung für Aufwendungen eines privaten Haushalts bei Beschäftigung von geringfügig Beschäftigten (Mini-Jobbern); für sozialversicherte Beschäftigungsverhältnisse in Privathaushalten; für die Inanspruchnahme einer haushaltsnahen Dienstleistung (§ 35a Abs. 1 Nr. 1 EStG; § 35a Abs. 1 Nr. 2 EStG; § 35a Abs. 2 S. 1 EStG)	gelb

Quelle: *FiFo Köln/Copenhagen Economics/ZEW* (2009, 9ff. u. 293f.); Eigene Darstellung.

²⁶² Vgl. *Institute for Environmental Studies* (2008, 131ff.).

Die Ampelfarben fassen die Empfehlungen der Institute zusammen, wobei grün besagt, dass die Vergünstigung beibehalten werden kann; gelb bedeutet, dass die Vergünstigung überarbeitet werden sollte, da sie bei mindestens einem Bewertungskriterium schlecht abgeschnitten hat, während rot für die empfohlene Abschaffung der Steuervergünstigung steht.²⁶³

3.5.5 Vergünstigung für kulturelle und unterhaltende Leistungen

Die Förderung kultureller und unterhaltender Leistungen durch die Gewährung eines reduzierten Mehrwertsteuersatzes beurteilen die Institute mit der Farbe rot. Im Hinblick auf die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes im Bereich der kulturellen Leistungen sehen die Institute die Vergünstigung damit als nicht ausreichend gerechtfertigt an. Dies begründen sie damit, dass die hohe Freizeitkomplementarität dieser Konsumart eher für die Anwendung des Normalsteuersatzes als den reduzierten Steuersatz sprechen würde. Auch unter Verteilungsaspekten sei die Vergünstigung eher skeptisch zu beurteilen, da kulturelle und unterhaltende Leistungen mit steigendem Einkommen überproportional konsumiert würden. Zurzeit existiere kaum Evidenz, dass die Steuervergünstigung ein geeignetes Instrument sei, um kulturferne Haushalte dazu zu animieren, die geförderten Güter nachzufragen. Dabei stützen sich die Institute auf die bereits zuvor genannte empirische Studie von *Ringstad/Løland* (2006),²⁶⁴ eine Mehrwertsteuersatzveränderung würde das Nachfrageverhalten der Konsumenten zwar beeinflussen, doch ist davon auszugehen, dass nicht bildungsferne Konsumenten vermehrt Bücher kaufen, sondern bildungsnahe, die nicht förderungsbedürftig sind. Eine Abschaffung des reduzierten Mehrwertsteuersatzes auf Bücher würde nach Aussage der Institute zudem keine gravierenden ertragsteuerlichen Konsequenzen mit sich bringen, da ihr Anteil bei der Berechnung der Transferleistungen und damit des ertragsteuerlich zu berücksichtigenden Grundfreibetrages nur gering ist.

Die Anwendung des Normalsteuersatzes im kulturellen Bereich steht allerdings im Widerspruch zu der gem. Art. 132 Abs. 1 Buchst. n MwStSystRL i.V.m § 4 Nr. 20 UStG geltenden Steuerbefreiung dieser Leistungen, wenn sie von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder anderen von den Mitgliedstaaten anerkannten kulturellen Einrichtungen erbracht werden. Die Wettbewerbsneutralität der Mehrwertsteuer wäre durch die Anwendung des Normalsteuersatzes in einem weitaus geringeren Maße gewährleistet gegenüber dem bisher geltenden Recht. Vor diesem Hintergrund muss deshalb nicht nur die Anwendung des reduzierten Mehrwertsteuersatzes überdacht werden,

²⁶³ Vgl. *FiFo Köln/Copenhagen Economics/ZEW* (2009, 9).

²⁶⁴ Vgl. *FiFo Köln/Copenhagen Economics/ZEW* (2009, 351f.).

sondern gleichfalls die gewährte Steuerbefreiung für spezielle kulturelle Einrichtungen. Hierbei handelt es sich gem. Art. 132 Abs. 1 MwStSystRL jedoch nicht um ein Wahlrecht, sondern eine bindende Vorschrift. Unter dem Aspekt der Wettbewerbsneutralität der Mehrwertsteuer müssten an sich bereits jetzt die bisher dem reduzierten Mehrwertsteuersatz unterliegenden Leistungen ebenfalls befreit werden. Mit der Steuerbefreiung geht der Verlust des Vorsteuerabzugs einher. Inwiefern dies zu einem Steuerminderaufkommen führt, ist davon abhängig, inwieweit die von den kulturellen Anbietern benötigten Vorleistungen der Mehrwertsteuer unterliegen oder nicht. Um die aus der unterschiedlichen mehrwertsteuerlichen Behandlung resultierenden Wettbewerbsverzerrungen zu minimieren, sollte der Anwendungsbereich des reduzierten Steuersatzes nur dann eingeschränkt werden, soweit keine Konkurrenzsituation gegeben ist.

3.5.6 Ermäßigung im öffentlichen Nahverkehr

Mit der Farbe gelb und damit als überarbeitungsbedürftig bewerten die Institute die Anwendung des reduzierten Mehrwertsteuersatzes im öffentlichen Personennahverkehr. Auf Grund von distributiven und verkehrspolitischen Überlegungen halten sie die Abschaffung der reduzierten Mehrwertsteuersatz im öffentlichen Nahverkehr für erwägenswert. Zwar gebe es empirische Nachweise dafür, dass ärmere Haushalte einen signifikant höheren Anteil ihres Konsums für den öffentlichen Verkehr aufwenden gegenüber einkommensstarken Haushalten. Allerdings vertreten die Institute die Meinung, dass durch gezielte distributive Instrumente, z.B. im Rahmen der Einkommensteuer und bei den Transferleistungen, eine Kompensation für ärmere Haushalte geschaffen werden könnte. Darüber hinaus könnte die Einführung des Normalsteuersatzes durch weitere Instrumente der Internalisierung externer Effekte flankiert werden, wie z.B. City-Maut-Systeme, höhere kraftstoff- und emissionsbezogene Abgaben.²⁶⁵ Dies widerspricht zum einen der mit der Reduzierung des Mehrwertsteuersatzes verbundenen Zielsetzung, wonach die Steuervergünstigung gewährt wird, um Tarifierhöhungen der Verkehrsträger sowie die Notwendigkeit direkter Finanzhilfen zu vermeiden.²⁶⁶ Zum anderen führt jede Erhöhung der Transferleistungen zu einer Anpassung des ertragssteuerlichen Grundfreibetrages, wodurch einkommensstarke Haushalte wiederum stärker entlastet werden gegenüber einkommensschwachen. Dies wäre kontraproduktiv und widerspricht dem gewünschten Zweck.

²⁶⁵ Vgl. *FiFo Köln/Copenhagen Economics/ZEW* (2009, 352).

²⁶⁶ Vgl. *Bundesministerium der Finanzen* (2010, 299).

3.5.7 Vergünstigung für Zahntechniker

Die Anwendung des reduzierten Mehrwertsteuersatzes für Umsätze mit Zahnprothetik bewerten die Institute mit der Farbe grün und damit als zulässig. Dabei ist die Ermäßigung der Leistungen von Zahntechnikern vor allen Dingen im Hinblick auf die Mehrwertsteuersystemrichtlinie kritisch zu bewerten. Laut Art. 132 Abs. 1 Buchst. e MwStSystRL sind die Dienstleistungen von Zahntechnikern sowie die Lieferung von Zahnersatz durch Zahnärzte und Zahntechniker von der Mehrwertsteuer befreit. Gemäß Anhang X Teil A Nr. 1 MwStSystRL dürfen die Mitgliedstaaten die zuvor genannten Umsätze allerdings weiterhin besteuern. Für die Anwendung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes werden in Nr. 17 des Anhangs III zu Art. 98 MwStSystRL allerdings nur die von Zahnärzten erbrachten Leistungen genannt. Die Aufgabe der Steuerermäßigung für Zahntechniker würde hier wettbewerbsverzerrend wirken, weshalb die Institute die Beibehaltung des ermäßigten Steuersatzes für Umsätze mit Zahnprothetik für zulässig erachten.²⁶⁷

Auf Grund der europarechtlichen Vorgabe besteht für den nationalen Gesetzgeber jedoch lediglich die Möglichkeit, anstelle des reduzierten Mehrwertsteuersatzes eine Steuerbefreiung ohne Vorsteuerabzug zu gewähren. Denn nach der Rechtsprechung des EuGH könnten sich bei einer Abschaffung des reduzierten Mehrwertsteuersatzes die Zahntechniker dann gegenüber den nationalen Gerichten auf die Bestimmungen der Mehrwertsteuersystemrichtlinie berufen, wenn diesen Regelungen nachteilige nationale Vorschriften entgegenstehen.²⁶⁸ Welche Effekte sich hieraus auf das Mehrwertsteuererfordernis ergeben, ist bisher nicht berechnet worden und müsste vor einer Abschaffung kalkuliert werden. Die Anwendung des reduzierten Mehrwertsteuersatzes auf die Leistungen für Zahntechniker ist zurzeit nicht zu beanstanden.

3.5.8 Vergünstigung für Renovierungsaufwand

Die in Deutschland im Rahmen des Einkommensteuerrechts gewährte Vergünstigung für Renovierungsaufwand bewerteten die Institute mit der Farbe gelb, sprich als überarbeitungsbedürftig. Nach Auffassung der Institute lassen sich die Vergünstigungen für Aufwendungen eines privaten Haushalts bei Beschäftigung von geringfügigen bzw. sozialversicherten Beschäftigten in Privathaushalten sowie die Inanspruchnahme einer haushaltsnahen Dienstleistung unter dem Aspekt der Bekämpfung von Schwarzarbeit und der Förderung von Beschäftigung gering qualifizierter Personen grundsätzlich rechtfertigen. Etwas anderes soll für die Steuerermäßigung im Falle des Renovie-

²⁶⁷ Vgl. *FiFo Köln/Copenhagen Economics/ZEW* (2009, 353).

²⁶⁸ Vgl. *Stadie* (2009, 158).

rungsaufwands gelten, wodurch das Handwerk und der Mittelstand gefördert werden soll.

Im Gegensatz zu vielen anderen EU-Mitgliedstaaten²⁶⁹ wurde in Deutschland der reduzierte Mehrwertsteuersatz auf arbeitsintensive Leistungen bisher nicht eingeführt. Stattdessen wurde durch das Zweite Gesetz für moderne Dienstleistungen am Arbeitsmarkt²⁷⁰ vom 23.12.2002 zunächst eine Steuerermäßigung für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse und haushaltsnahe Dienstleistungen (§ 35a EStG) in das Einkommensteuerrecht aufgenommen. Diese wurde durch das Gesetz zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung²⁷¹ vom 26.04.2006 auf Erhaltungs- und Modernisierungsarbeiten ausgedehnt.²⁷² Die hieraus resultierenden Steuermindereinnahmen werden für 2010 auf 3 Mrd. € geschätzt.²⁷³ Inwieweit durch den Abzug der Lohnkosten mehr Arbeitsplätze in den geförderten Bereichen geschaffen worden sind, wird kontrovers diskutiert. Laut Ansicht der Institute fehlen für diese Steuervergünstigung stichhaltige Argumente, die den staatlichen Eingriff rechtfertigen. Vielmehr könne insbesondere bei der partiellen Erstattungsfähigkeit von (Miet-)Nebenkosten von Mitnahmeeffekten ausgegangen werden.²⁷⁴

Zutreffend ist diese Argumentation bezüglich der vom Mieter zu tragenden Kosten für Heizungs- und Fahrstuhlwartung, Schornsteinreinigung, Gartenarbeiten etc. Damit der Vermieter diese Kosten auf den Mieter umlegen kann, benötigt er eine Rechnung. Insoweit dürfte das Hinterziehungspotential bzw. die Bereitschaft hierzu in diesem Sektor nicht stark ausgeprägt sein. Verzichtet der Vermieter auf die Rechnung, kann er die Kosten nicht über die Nebenkostenabrechnung an den Mieter weiter reichen. Anders ist dies für den Bereich des selbstgenutzten Wohnraums zu beurteilen. Die hiermit im Zusammenhang stehenden Kosten können mangels Zurechnung zu einer Einkunftsart nicht bei der Ermittlung der Einkünfte berücksichtigt werden. Ohne sonstige steuerliche Vergünstigung haben die Eigentümer durchaus ein Interesse daran, die erbrachten Leistungen „ohne Rechnung“ abzurechnen. Durch die Gewährung der ertragsteuerlichen Gutschrift auf Grundlage des Arbeitslohns bei Instandhaltungs- sowie Reparaturleistungen kann durchaus die Schwarzarbeit bekämpft und der Steuer- und Abgabenkeil zwischen legaler und illegaler Beschäftigung bzw. Eigenarbeit verringert werden. Auf Grund fehlender Daten ist zurzeit keine Aussage darüber möglich, inwieweit es bei dieser Steuervergünstigung zu Mitnahmeeffekten kommt. Zweifelhaft ist, ob die von

²⁶⁹ Vgl. hierzu Tabelle 13.

²⁷⁰ Vgl. BGBl. I 2002, 4621.

²⁷¹ Vgl. BGBl. I 2006, 1091.

²⁷² Vgl. hierzu auch *FiFo Köln/Copenhagen Economics/ZEW* (2009, 103f.).

²⁷³ Vgl. *Bundesministerium der Finanzen* (2010, 11).

²⁷⁴ Vgl. *FiFo Köln/Copenhagen Economics/ZEW* (2009, 96f.).

den Instituten befürwortete Umwandlung dieser Steuervergünstigung in direkte Zuschüsse²⁷⁵ zu einer Verbesserung der jetzigen Situation führen wird. Um solch ein Verfahren erfolgreich umzusetzen, wäre es erforderlich, die förderungsfähigen Arbeiten genau zu benennen und die Einhaltung der Kriterien zu kontrollieren. Zudem muss beachtet werden, dass die steuerliche Abzugsfähigkeit auf 20 % der in dem Rechnungsbetrag enthaltenen Bruttolohnsumme inklusive Mehrwertsteuer begrenzt ist, maximal 1.200 € pro Jahr. Dies entspricht einem Mehrwertsteuersatz von 23,8 %, d.h. der „Zusatzgewinn“ beläuft sich für den Steuerpflichtigen auf 4,8 Prozentpunkte. Insoweit stellt sich die Frage, ob die gewährte Steuervergünstigung überhaupt ausreicht, die gewünschte Lenkung zu bewirken. Rechnet der Konsument ohne Rechnung ab, ist er eventuell in der Lage, den Preis um einen höheren Betrag zu kürzen, denn der ausführende Unternehmer verringert bei einer Leistung ohne Rechnung nicht nur seine Mehrwertsteuerzahllast, sondern auch die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer, den Solidaritätszuschlag, die Gewerbesteuer und alle übrigen Abgaben, die an die nach Ertragsteuerrecht ermittelten Einkünfte anknüpfen, z.B. die Krankenversicherungsbeiträge bei freiwilliger Mitgliedschaft in einer gesetzlichen Krankenkasse, Kindergarten- und Hortbeiträge etc. Bei der Kalkulation des Verkaufspreises für Leistungen ohne Rechnung muss der Unternehmen allerdings berücksichtigen, dass er die auf die verwendeten Materialien geleistete Vorsteuer nicht in Abzug bringen kann. Der Fiskus hat ansonsten die Möglichkeit, anhand des Wareneinkaufs den Umsatz nach zu kalkulieren und mit dem branchenüblichen Aufschlag zu vergleichen. Wird zwar der Eingangsumsatz aber der Ausgangsumsatz deklariert, weicht der individuelle Rohgewinnaufschlag des Handwerkers von dem branchenüblichen ab. Dies interpretiert das Finanzamt in aller Regel als ein Indiz für durchgeführte Schwarzarbeit. Aus diesem Grund wird das Finanzamt die Differenz hinzu schätzen und der Besteuerung unterwerfen. Die Mehrwertsteuer bei Bezug der Leistungen stellt für den Unternehmer damit eine Definitivbelastung dar. Neben den Ertragsteuern entgeht dem Fiskus somit die auf den vom Handwerker geschaffenen Mehrwert entfallende Steuer und nicht die der gesamten Produktionskette.

Damit der Effekt dieser Steuervergünstigung beurteilt werden kann, bedarf es weitergehender Analysen. Dabei ist neben den Umsätzen auch die Beschäftigtenentwicklung in diesem Sektor in die Betrachtung einzubeziehen. Entsprechende Untersuchungen liegen derzeit nicht vor. Dennoch ist die ertragsteuerliche Begünstigung dem reduzierten Mehrwertsteuersatz vorzuziehen, da durch die Festlegung des maximalen Steuerabzugsbetrags sowie den einzubeziehenden Leistungen die Steuerausfälle begrenzt

²⁷⁵ Vgl. *FiFo Köln/Copenhagen Economics/ZEW* (2009, 96f.).

werden können. Ein Ausschluss der Lohnkosten, bei denen die Bekämpfung der Schwarzarbeit nicht erforderlich ist, da sie über die Nebenkosten an den Mieter weitergereicht werden, ist theoretisch begründet, aber praktisch mit hohem Kontroll- und Verwaltungsarbeit verbunden. Zudem können Rechtsunsicherheiten für die Fälle auftreten, dass die Wohnung leer steht oder aber der Vermieter die Nebenkosten nicht bzw. nur teilweise erhält.

3.5.9 Vergünstigung für Aufwendungen eines privaten Haushalts im Bereich geringfügig entlohnter Beschäftigter

Ebenfalls mit der Farbe gelb bewerten die Institute die Vergünstigung im Bereich der geringfügig entlohnten Beschäftigung in Privathaushalten. Die Steuervergünstigung für Minijobs im haushaltsnahen Bereich ist nur ein Element der durch das Zweite Gesetz für moderne Dienstleistungen am Arbeitsmarkt vom 23.12.2002²⁷⁶ umgesetzten Reform des Arbeitsmarktes. So sollten z.B. für Arbeitslose Beschäftigungsanreize bei der Aufnahme eines geringfügig entlohnten Beschäftigungsverhältnisses geschaffen werden, indem die Anrechnung des zusätzlichen Einkommens auf 165 € zuzüglich Werbungskosten erhöht wurde.²⁷⁷ Aus diesem Grund muss neben steuerlichen Aspekten die Entwicklung der Beschäftigungszahl in dem geförderten Bereich in die Analyse einbezogen werden. Dabei zeigt sich, dass die Zahl der Beschäftigungsverhältnisse seit Einführung der Vergünstigung ständig zugenommen hat, wie Abbildung 2 zu entnehmen ist. Der tatsächlich realisierte Beschäftigungseffekt entspricht zwar den Erwartungen der *Kommission moderne Dienstleistungen am Arbeitsmarkt* (2002), die eine Beschäftigungszunahme zwischen 120.000 und 150.000 Menschen prognostiziert hatte.²⁷⁸ Dennoch wurden die mit der Reform des Arbeitsmarktes durch das Zweite Gesetz für moderne Dienstleistungen am Arbeitsmarkt verbundenen Erwartungen nicht erfüllt. Denn laut *RWI* (2004) wurde, unter Berufung auf empirische Studien des *DIW* und des *IZA*, von einer Erhöhung der Nachfrage nach legalen Haushaltsdiensten um 350.000 bis 750.000 Beschäftigten ausgegangen. Das *IAB* stand diesen Prognosen von vornherein skeptisch gegenüber, da die Steuervergünstigung nicht ausreichen würde, um die mit einer Anmeldung verbundenen Kosten zu kompensieren. Für eine geringfügig entlohnte Hilfe im privaten Haushalt zahlt der Arbeitgeber zurzeit eine Pauschalabgabe in Höhe von maximal 14,27 %. Diese setzt sich zusammen aus einem pauschalen Beitragssatz in Höhe von jeweils 5 % zur Kranken- und Rentenversicherung, 1,6 % zur gesetzlichen Unfallversicherung, 0,6 % Umlage zum Ausgleich der Arbeitgeberauf-

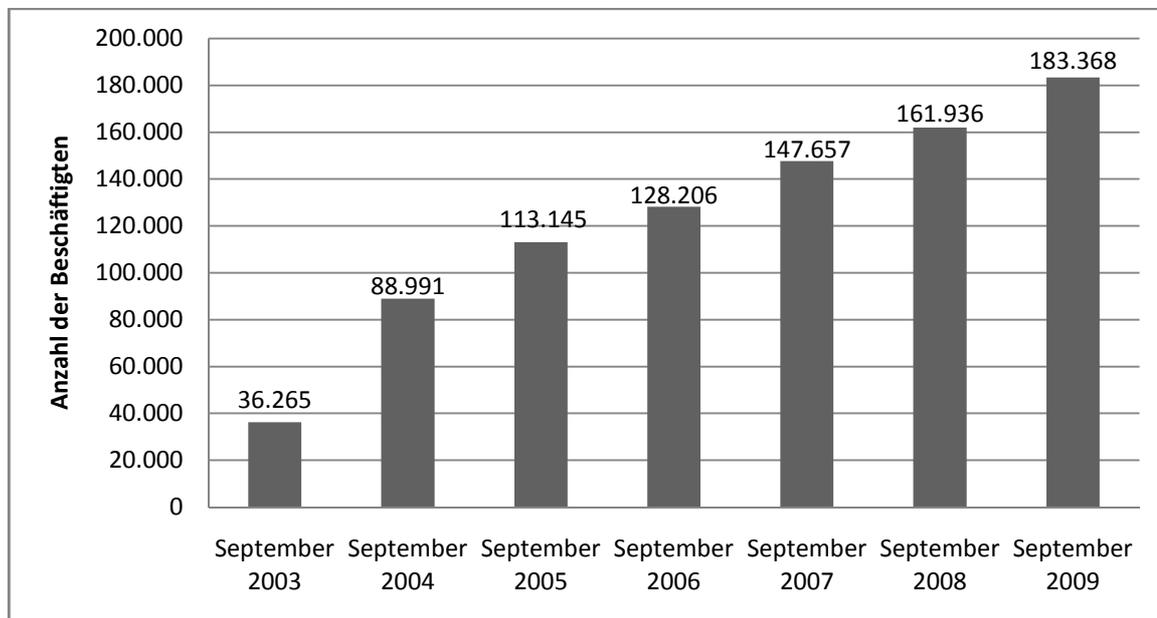
²⁷⁶ BGBl. I 2002, 4621.

²⁷⁷ Vgl. *RWI* (2004, 10f.).

²⁷⁸ Vgl. *RWI* (2004, 18).

wendungen bei Krankheit und Kur (U1), 0,07 % Umlage zum Ausgleich der Arbeitgeberaufwendungen bei Schwanger- bzw. Mutterschaft (U2) und gegebenenfalls 2 % pauschaler Lohnsteuer, falls keine Lohnsteuerkarte vorgelegt wird.²⁷⁹

Abbildung 2: Geringfügig entlohnte Beschäftigte in Privathaushalten



Quelle: *Knappschaft Bahn See* (2005, 7 und 2009, 7); Eigene Darstellung.

Von der Steuerschuld abgezogen werden können gem. § 35a Abs. 1 EStG 20 % der Gesamtausgaben, maximal 510 € pro Jahr. Dies entspricht einem Betrag für Lohnzahlungen inklusive Abgaben in Höhe von 2.550 € pro Jahr bzw. 212,50 € pro Monat. Der Nettolohn beläuft sich dabei auf 2.231,52 € pro Jahr bzw. 185,96 € pro Monat. In welchem Umfang ein Privathaushalt eine Arbeitskraft beschäftigen kann, ist wiederum abhängig von dem vereinbarten Stundenlohn. Das *RWI* weist darauf hin, dass die Kosten professioneller Dienste im privaten Haushalt weit über den üblichen Schwarzmarktpreisen für solche Dienste lägen. Zudem würden für diese Dienstleistungen vielfach Ausländerinnen rekrutiert, die häufig über keine gültige Arbeitserlaubnis verfügen, weshalb sie nicht angemeldet werden wollen bzw. können. Wird die Hilfe von verschiedenen Privathaushalten beschäftigt und angemeldet, kann dies ferner dazu führen, dass die Tätigkeiten zu einer voll sozialversicherungspflichtigen Beschäftigung gebündelt werden.²⁸⁰ Damit entfällt simultan die günstige Pauschalierungsmöglichkeit. Damit die Reform hinsichtlich ihres Erfolges abschließend beurteilt werden kann, ist es somit erforderlich, die gewährte Steuervergünstigung ins Verhältnis zum zusätzlich realisierten Sozial- und Lohnsteueraufkommen sowie den eingesparten Transferleistungen zu

²⁷⁹ Vgl. *Knappschaft Bahn See* (2010).

²⁸⁰ Vgl. *RWI* (2004, 18).

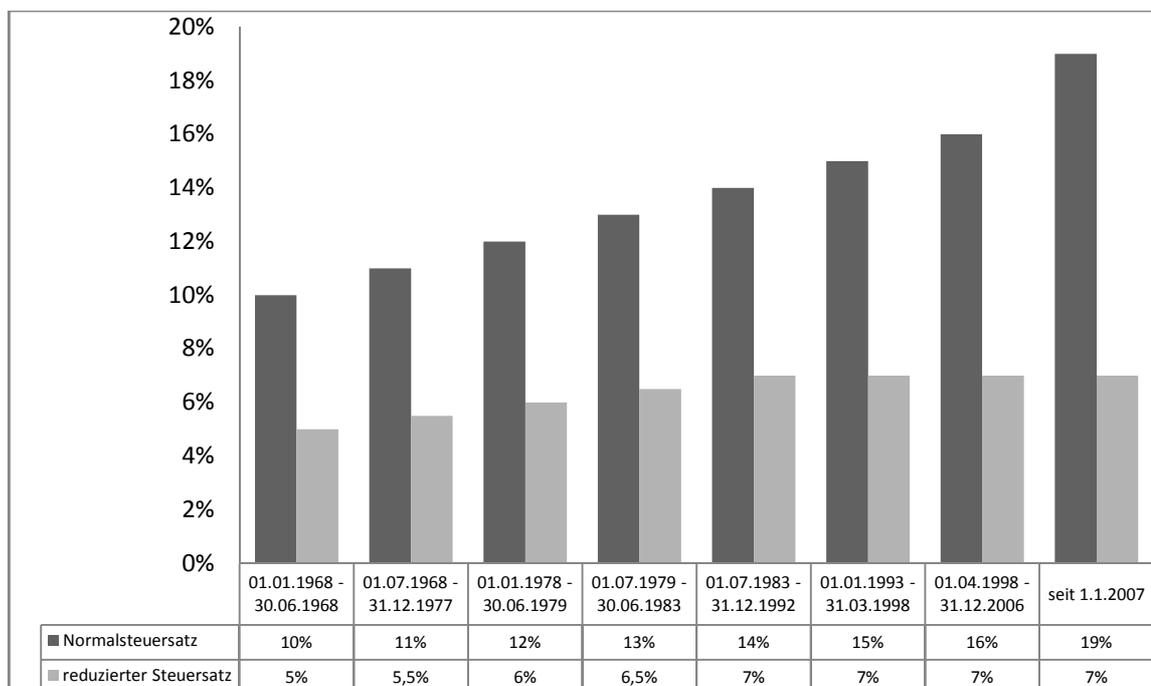
setzen. Entsprechende Daten liegen hierfür allerdings nicht vor. Die Anwendung eines reduzierten Mehrwertsteuersatzes stellt in jedem Fall keine Alternative zur ertragsteuerlichen Vergünstigung dar, da die Beschäftigungsverhältnisse im privaten Bereich zum einen nicht der Mehrwertsteuer unterliegen. Zum anderen kann durch die Gewährung von Höchstbeträgen der Einkommensteuerausfall in einem begrenzten Maß reguliert werden.

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass vor dem Hintergrund der diversen Evaluierungen der theoretisch gegebene Zusammenhang, dass reduzierte Mehrwertsteuersätze zur Umsetzung verteilungs- und sozialpolitischer Ziele geeignet sind, faktisch weder eindeutig bestätigt noch generell widerlegt werden kann. Innerhalb der 27 EU-Mitgliedstaaten variiert zudem die Einkommensverteilung. Auch sind die Transfersysteme divergierend ausgestaltet. Dies wirkt sich auf die Festsetzung der Mehrwertsteuersätze sowie den ihnen jeweils zugrundeliegenden Sachverhalte aus.

3.6 Mehrwertsteuersätze und Mehrwertsteuerbefreiungen in Deutschland

Durch die Festsetzung des Mehrwertsteuersatzes und dessen Anwendungsbereich kann der Bund die Einnahmen beeinflussen. Zum Zeitpunkt der Einführung der Netto-Allphasen-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug wurden der Normalsteuersatz auf 10 % und der ermäßigte Steuersatz auf 5 % festgesetzt. In der Zwischenzeit wurden diese Sätze mehrfach erhöht, wie Abbildung 3 entnommen werden kann.

Abbildung 3: Entwicklung der Mehrwertsteuersätze seit dem 01.01.1968



Quelle: Bundesministerium der Finanzen (2008), Eigene Darstellung.

Während der Normalsteuersatz seit Einführung der Netto-Allphasen-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug um 9 Prozentpunkte erhöht wurde, blieb der reduzierte Mehrwertsteuersatz annähernd konstant. Er stieg sehr moderat von 5 % auf nunmehr 7 % an.

3.6.1 Anwendungsbereich des reduzierten Mehrwertsteuersatzes

Der ermäßigte Mehrwertsteuersatz wird in Deutschland ausschließlich auf die in § 12 Abs. 2 UStG sowie in der Anlage 2 zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG, die insgesamt 54 Kategorien umfasst, abschließend genannten Lieferungen und sonstigen Leistungen angewandt. Nicht genannte Leistungen sind generell nicht begünstigt und unterliegen dem Normalsteuersatz. Die umsatzsteuerliche Würdigung einer Einzelleistung und ihre korrekte Beurteilung ist nicht immer unproblematisch. Um die aus der Zuordnung der Leistungen resultierenden Anwendungsschwierigkeiten zu verringern, hat das Bundesministerium der Finanzen²⁸¹ ein 140 Seiten umfassendes Schreiben erlassen, welches ständig aktualisiert wird. Falls die Wirtschaftsbeteiligten oder aber die Landesfinanzbehörden Zweifel am Bestehen einer Steuerermäßigung haben, können sie darüber hinaus von der Zollverwaltung eine unverbindliche Zolltarifauskunft für Umsatzsteuerzwecke einholen. Diese Auskunftserteilung ist gebührenfrei, soweit zur Einreihung in den Zolltarif keine chemisch-physikalische Untersuchung des Gegenstands erforderlich ist.²⁸² In den Jahren 2001 bis 2005 haben die Zolltechnischen Prüfungs- und Lehranstalten insgesamt 9.746 unverbindliche Zollauskünfte erteilt.²⁸³ Die Abgrenzung des Anwendungsbereichs der Steuerermäßigungstatbestände ist offensichtlich mit vielfältigen Abgrenzungsschwierigkeiten verbunden. Warum dies so ist, wird nachfolgend anhand einiger ausgewählter Beispiele verdeutlicht.

3.6.1.1 Lebensmittel

Der reduzierte Steuersatz wird in Deutschland vornehmlich auf Lebensmittel angewendet. Unter dem Begriff „Lebensmittel“ werden dabei Stoffe subsumiert, *„die dazu bestimmt sind oder von denen nach vernünftigen Ermessen erwartet werden kann, dass sie in verarbeitetem, teilweise verarbeitetem oder unverarbeitetem Zustand von Menschen aufgenommen werden.“*²⁸⁴ Dieses Kriterium gilt für eine Vielzahl an Produkten, die jedoch nur teilweise dem ermäßigten Steuersatz unterliegen. Neben Lebensmitteln des alltäglichen Bedarfs unterliegen unter anderem Feinschmeckerprodukte wie Gänseleber, Froschschenkel, Wachteleier, Süßwasserkrebse, Riesengarnelen und Schild-

²⁸¹ Vgl. BMF-Schr. v 05.08.2004 - IV B 7-S 7220-46/04.

²⁸² Vgl. BMF-Schr. v. 05.08.2004 - IV B 7-S 7220-46/04, Rz. 6.

²⁸³ Vgl. BT-Drs. 16/1349, 4.

²⁸⁴ Bundesministerium der Finanzen (2010d).

krötenfleisch dem ermäßigten Mehrwertsteuersatz, während Langusten, Hummer, Austern und Schnecken jeder Art nicht begünstigt besteuert werden; d.h. hier gelangt der Normalsteuersatz zur Anwendung.²⁸⁵ Eine Erklärung für diese differenzierte Einordnung von Feinschmeckerprodukten ist den aktuellen Begründungen nicht zu entnehmen. Aus verteilungspolitischen Gründen wäre es nicht zu beanstanden, die zuvor genannten Produkte ebenfalls dem Normalsteuersatz zu unterwerfen.

3.6.1.1.1 Getränke

Eine sehr differenzierte Betrachtung bezüglich des anzuwendenden Mehrwertsteuersatzes gilt für die Trink- und Sondernahrung. Basiert die Lebensmittelzubereitung auf einer pulverförmigen Basis, so ist sie gemäß Zolltarif dem ermäßigten Steuersatz zuzuordnen. Handelt es sich hingegen um eine flüssige Lebensmittelzubereitung, gilt die Trink- und Sondernahrung als Getränk, die dem allgemeinen Steuersatz unterliegt.²⁸⁶ Denn bei Getränken wird der reduzierte Steuersatz nur auf die gewöhnlichen Wässer aller Art angewendet, d.h. insbesondere auf das sogenannte Leitungswasser. Der Begriff „Lieferung von Wasser“ umfasst dabei auch das Legen von Hauswasseranschlüssen und die Unterhaltung des allgemeinen Versorgungsnetzes, da der Hausanschluss für die Wasserbereitstellung unentbehrlich ist.²⁸⁷ Künstliches und natürliches Mineralwasser, Wässer mit Zusatz von Zucker oder Aromastoffen, Heilwasser, Wasserdampf und Trinkwasser einschließlich Quellwasser sowie Tafelwasser, das in zur Abgabe an den Verbraucher bestimmten Fertigpackungen in den Verkehr gebracht wird, unterliegen hingegen dem regulären Mehrwertsteuersatz.²⁸⁸ Dies gilt auch für Milchersatzprodukte, z.B. Sojamilch oder aber Milchmischgetränke, die zu mehr als einem Viertel aus Fruchtsaft bestehen. Tee, Kaffeepulver und Instantkaffee unterliegen hingegen dem ermäßigten Steuersatz.²⁸⁹ Obwohl Getränke eindeutig unter dem Begriff der Lebensmittel zu subsumieren sind und keine Feinschmeckerprodukte, sondern vornehmlich Grundnahrungsmittel darstellen, erfolgt ihre Besteuerung sehr heterogen und ohne erkennbare Struktur. Unter verteilungspolitischen Aspekten wäre eine Ausweitung des Anwendungsbereichs des reduzierten Mehrwertsteuersatzes zu befürworten. Die empirischen Analysen lassen jedoch befürchten, dass die Mehrwertsteuersatzreduzierung

²⁸⁵ Vgl. BMF-Schr. v. 05.08.2004 - IV B 7-S 7220-46/04, Rz. 18-23.

²⁸⁶ Vgl. OFD Karlsruhe, Vfg. v. 16.02.2010 - S 7221.

²⁸⁷ Vgl. BFH-Urt. v. 08.10.2008 - V R 27/06, BStBl II 2009, 325; v. 08.10.2008 - V R 61/03, BStBl II 2009, 321; EuGH-Urt. v. 03.04.2008 - Rs. C-442/05 Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, UR 2008, 432; BMF-Schr. v. 07.04.2009 - IV B 8 - S 7100/07/10024 - 2009/0215132; Finanzministerium Schleswig-Holstein v. 27.11.2009 - VI 359-S 7100-601.

²⁸⁸ Zu Sonderfragen der Anwendung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes vgl. *Weber* (2007, 1999f.).

²⁸⁹ Vgl. BMF-Schr. v. 05.08.2004 - IV B 7-S 7220-46/04, Rz. 57-59 u. 121-122.

nicht zu sinkenden Preisen führen wird, sondern vielmehr zu einer Steigerung der Gewinnmarge der betroffenen Branchen. Vor diesem Hintergrund wäre es zu überlegen, Getränke aus dem Anwendungsbereich des ermäßigten Steuersatzes herauszunehmen und sie mit dem Normalsteuersatz zu belasten. In Abhängigkeit von dem Anteil der Ausgaben für Getränke am Haushaltsbudget könnte einkommensschwächeren Haushalten ein Zuschlag gewährt werden. Die hieraus resultierenden Wirkungen auf den Grundfreibetrag dürften verhältnismäßig gering sein.

3.6.1.1.2 Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle

Nicht unter den ermäßigten Steuersatz fällt die Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle, wenn die Dienstleistungselemente überwiegen.²⁹⁰ Diese Interpretation führt zu vielfältigen Abgrenzungsproblemen und damit zu einer Rechtsunsicherheit bei den Unternehmen. Infolge einer fehlerhaften Deklaration von „In-Haus“ und „Außer-Haus“-Umsätzen soll laut Bundesrechnungshof²⁹¹ ein jährlicher Umsatzsteuerausfall in zweistelliger Millionenhöhe zu verzeichnen sein. Der Bundesfinanzhof hat nunmehr dem Europäischen Gerichtshof mehrere Verfahren zwecks Klärung des Problems vorgelegt.²⁹² Dabei geht es zunächst um die Frage, inwieweit es sich bei den zum sofortigen Verzehr zubereiteten Speisen oder Mahlzeiten um "Nahrungsmittel" im Sinne des Anhangs H Kategorie 1 der Richtlinie 77/388/EWG²⁹³ handelt. Nach dem Zweck der EU-Bestimmung erscheint es nicht zwingend, Mahlzeiten, die zum sofortigen Verzehr zubereitet worden sind, identisch zu besteuern, wie die zum Verkauf im Lebensmittelhandel zubereiteten und zur Mitnahme verpackten Speisen (z.B. Tiefkühlkost).²⁹⁴ Sollte der Europäische Gerichtshof dies bestätigen, könnten die Mitgliedstaaten derartige Speisen dennoch einem vom Normalsteuersatz abweichenden Steuersatz unterwerfen, da Restaurations- und Verpflegungsleistungen in das Verzeichnis²⁹⁵ der Lieferungen und Dienstleistungen aufgenommen wurden, auf die die ermäßigten Steuersätze gem. Art. 98 MwStSystRL angewandt werden können.²⁹⁶ Hieraus

²⁹⁰ Vgl. BFH-Urt. v. 18.02.2009 - V R 90/07, UR 2009, 807; v. 18.12.2008 - V R 55/06, UR 2009, 243; OFD Hannover, Vfg. v. 15.10.2009 - S 7100-441-StO 171; OFD-Frankfurt, Vfg. v. 07.05.2010 - S 7100 A-204-St 110; BMF-Schr. v. 16.10.2008 - IV B 8 - S 7100/07/10050 - 2008/0541679.

²⁹¹ Vgl. *Bundesrechnungshof* (2010, 17).

²⁹² Vgl. BFH-Beschl. v. 27.10.2009 - V R 3/07, UR 2010, 72 = Rs. C-499/09 Flebbe Filmtheater GmbH & Co. KG; v. 27.10.2009 - V R 35/08, UR 2010, 68 = Rs. C-497/09 Bog; v. 15.10.2009 - XI R 37/08, UR 2010, 65 = Rs. C-501/09 Lohmeyer; v. 15.10.2009 - XI R 6/08, UR 2010, 61 = Rs. C-502/09 Fleischerei Nier GmbH & Co. KG; BMF-Schr. v. 29.03.2010 - IV D 2 - S 7100/07/10050 - 2010/0227270.

²⁹³ Nunmehr Anhang III Nr. 1 - 2 MwStSystRL.

²⁹⁴ Vgl. BFH-Beschl. v. 27.10.2009 - V R 35/08, UR 2010, 68.

²⁹⁵ Hierbei handelt es sich um Anhang III, Nr. 12a zur MwStSystRL.

²⁹⁶ Vgl. ABIL 116 v. 09.05.2009, 20.

resultiert allerdings nicht zwangsläufig, dass die einzelnen EU-Mitgliedstaaten auf die dort verzeichneten Güter und Dienstleistungen auch tatsächlich einen reduzierten Mehrwertsteuersatz anwenden müssen, denn die Festsetzung des anzuwendenden Steuersatzes fällt in den Hoheitsbereich des einzelnen EU-Mitgliedslandes. Der Bundesrechnungshof geht davon aus, dass die Anwendung des Regelsteuersatzes auf sämtliche Restaurationsumsätze nicht nur zu einer Beseitigung der Missbrauchsanfälligkeit der existierenden Regelung und damit zu einer Vereinfachung des Steuersystems führen würde, sondern darüber hinaus ein Umsatzsteuermehraufkommen in Höhe von schätzungsweise 500 Mio. € jährlich generiert werden könnte.²⁹⁷ Die Missbrauchsanfälligkeit der geltenden Regelung könnte auch dadurch beseitigt werden, indem Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen in den Katalog der ermäßigt besteuerten Sachverhalte aufgenommen würden. Hierdurch würden simultan die im Zusammenhang mit der begünstigten Besteuerung von Übernachtungsleistungen neu hinzugekommenen Abgrenzungsprobleme beseitigt.²⁹⁸ Aus verteilungspolitischen Aspekten ist die Beibehaltung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes ebenfalls nicht erforderlich, da es sich weder bei Restaurations- noch bei Hotelleistungen um Güter des alltäglichen Lebensbedarfs handelt. Da die zuvor genannten Leistungen lediglich in einem geringen Umfang bei der Berechnung des sozialhilferechtlich definierten Existenzminimums berücksichtigt werden, dürfte die Auswirkung auf den Grundfreibetrag nicht sehr hoch sein.

3.6.1.2 Land- und forstwirtschaftliche Produkte

Durch den Katalog der ermäßigt besteuerten Gegenstände sollen vornehmlich Güter des lebensnotwendigen Bedarfs erfasst werden. Neben den Grundnahrungsmitteln zählen hierzu auch die für die Zubereitung benötigten landwirtschaftlichen Vorprodukte. Im Brutto-Allphasen-Umsatzsteuersystem waren die Umsätze der Landwirtschaft seit dem Jahre 1956 von der Umsatzsteuer befreit. Im Rahmen der Mehrwertsteuersystemumstellung wurde diese Umsatzsteuerbefreiung aufgegeben. Um dennoch eine Verteuerung der landwirtschaftlichen Produkte zu vermeiden, werden diese Umsätze seit der Reform ermäßigt besteuert. Dies hatte zur Konsequenz, dass neben den Lebensmitteln auch alle übrigen landwirtschaftlichen Erzeugnisse in den Katalog der ermäßigt besteuerten Leistungen aufgenommen worden sind.²⁹⁹ Hierzu zählen z.B. lebende Tiere, Futtermittel, Gemüse, Pflanzen, Pflanzenteile, Schnittblumen, Samen, tierische und pflanz-

²⁹⁷ Vgl. *Bundesrechnungshof* (2010, 17).

²⁹⁸ Diese Auffassung vertritt z.B. *Becker* (2010 1322).

²⁹⁹ Vgl. *Bundesrechnungshof* (2010, 19f.).

liche Düngemittel sowie Holz.³⁰⁰ Innerhalb dieser Kategorien existiert jedoch eine vielfältige Differenzierung.

3.6.1.2.1 Handel mit lebenden Tieren

Die EU-Kommission interpretiert den Anwendungsbereich des reduzierten Mehrwertsteuersatzes im land- und forstwirtschaftlichen Bereich eng. Danach sind die ermäßigten Steuersätze nur auf die lebenden Tiere anzuwenden, die für die Zubereitung von Nahrungs- und Futtermitteln verwendet werden oder die für den Einsatz in der landwirtschaftlichen Erzeugung bestimmt sind. So unterliegt die Lieferung von Pferden, Maultieren und Mauleseln der begünstigten Besteuerung, wohingegen bei Hauseseln oder Wildpferden der Normalsteuersatz zur Anwendung gelangt.³⁰¹ Die Anwendung der ermäßigten Mehrwertsteuersätze für die Lieferung von Haustieren, die als Heimtiere gehalten werden, d.h. Hunde, Katzen, Zwergkaninchen etc., oder von Ponys und Reit- bzw. Rennpferden, die weder für die Zubereitung von Nahrungs- oder Futtermitteln noch für den Einsatz in der landwirtschaftlichen Erzeugung bestimmt sind, ist nicht zulässig. Bereits im Oktober 2007 hat die Kommission eine begründete Stellungnahme an die Niederlande und andere Mitgliedstaaten gerichtet, um die Ponys und Reit- bzw. Rennpferden von dem Anwendungsbereich des reduzierten Mehrwertsteuersatzes auszuschließen. Da die betroffenen EU-Mitgliedstaaten die entsprechenden Bestimmungen innerhalb der angegebenen Frist nicht geändert haben, hat die Europäische Kommission im Oktober 2008 vor dem Europäischen Gerichtshof Klage gegen die Niederlande erhoben und die zweite Phase des Verstoßverfahrens gegen Deutschland, Frankreich, Luxemburg und Österreich eingeleitet. Die Länder haben hierauf nicht reagiert. Deshalb sah sich die EU-Kommission dazu gezwungen, ein Vertragsverletzungsverfahren vor dem Europäischen Gerichtshof mit dem Ziel anzustrengen,³⁰² dass in den betreffenden EU-Mitgliedstaaten auf die zuvor genannten Lieferungen der Normalsteuersatz angewendet wird. Bisher hat die Bundesregierung keine Begründung vorgelegt, warum die Lieferungen bisher nicht aus dem Katalog der ermäßigt besteuerten Gegenstände gestrichen worden sind. Für Deutschland würde der Wegfall dieser Ermäßigung ein Umsatzsteuermehraufkommen von circa 200 Mio. € bedeuten.³⁰³ Simultan würde das generelle Ziel realisiert, lediglich Güter des lebensnotwendigen Bedarfs ermäßigt zu besteuern.

³⁰⁰ Vgl. *Bundesministerium der Finanzen* (2007, 4).

³⁰¹ Vgl. BMF-Schr. v. 05.08.2004 - - IV B 7-S 7220-46/04, Rz. 16.

³⁰² Vgl. *Bundesrechnungshof* (2010, 19); *Europäische Kommission v. 18.10.2007 - IP/07/1545*; v. 27.11.2008 - IP/08/1812; v. 08.10.2009 - IP/09/1459.

³⁰³ Vgl. *Bundesrechnungshof* (2010, 19).

3.6.1.2.2 Viehhaltung

Auf das Halten von Vieh wird gem. § 12 Abs. 2 Nr. 3 UStG ebenfalls der reduzierte Steuersatz angewendet. Von der ermäßigten Besteuerung ausgenommen ist das Einstellen und Betreuen von Reitpferden, die von ihren Eigentümern zur Ausübung von Freizeitsport oder zu selbständigen bzw. gewerblichen, d.h. nicht landwirtschaftlichen Zwecken, genutzt werden.³⁰⁴ Demgegenüber ist das Einstellen und Betreuen von Pferden durch einen gemeinnützigen Verein nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG ermäßigt zu besteuern, wenn die Umsätze im Rahmen eines Zweckbetriebs nach § 65 Abs. 1 AO getätigt werden, nicht umsatzsteuerfrei sind und die Leistungen an Mitglieder erbracht werden.³⁰⁵ Vor dem Hintergrund, dass sich durch die Rechtsform der den Umsatz ausführenden Person der Charakter der Leistung nicht verändert, wäre auch in diesem Fall die Anwendung des Normalsteuersatzes geboten.

Für die im Zusammenhang mit der Pferdepenionsleistung gesondert zu beurteilenden Einzelleistungen müssen zwecks Bestimmung der Einheitlichkeit der Leistung das Wesen des Umsatzes ermittelt werden, um feststellen zu können, ob der Unternehmer eine einheitliche Leistung erbringt oder aber mehrere selbständige Hauptleistungen. Eine Leistung ist dann als einheitliche Leistung zu beurteilen, wenn der Landwirt dem Einsteller ein Gesamtkonzept für die Pferdepenionsleistung zur Verfügung stellt. Beschränkt sich der Unternehmer hingegen auf die Erbringung eines Minimums an Leistungen, müssen die zusätzlich angebotenen Einzelleistungen umsatzsteuerlich getrennt gewürdigt werden. Die dauerhafte Vermietung einer Pferdebox ohne Nebenleistungen, die Nutzungsüberlassung einer Weide sowie einer Reithalle sind als steuerfreie Grundstücksüberlassung gem. § 4 Nr. 12 S. 1 Buchst. a UStG einzuordnen. Der Landwirt kann unter den Voraussetzungen des § 9 UStG zur Umsatzbesteuerung optieren. Ist die Futterlieferung als gesonderte Einzelleistung anzusehen, unterliegt die Lieferung der Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG, wenn im landwirtschaftlichen Betrieb selbst erzeugtes Futter geliefert wird; ansonsten gelangt der ermäßigte Steuersatz gem. § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG zur Anwendung.³⁰⁶ Die Abgrenzung der einzelnen Tatbestände bewirkt eine Komplexität, die vermieden werden könnte, wenn auf Leistungen, die nicht unter dem Begriff „Halten von Vieh“ subsumiert werden können, generell der Normalsteuersatz angewendet würde. Aus verteilungspolitischen Aspekten wäre solch eine Vorgehensweise ebenfalls nicht zu beanstanden, denn bei der Pferdehaltung handelt es sich um ein freizeitkomplementäres Gut, das nicht in die Berechnung des Existenzminimums eingeht.

³⁰⁴ Vgl. BFH-Urt. v. 22.01.2004 - V R 41/02, BStBl II 2004, 757.

³⁰⁵ Vgl. BFH-Urt. v. 19.02.2004 - V R 39/02, BStBl II 2004, 672.

³⁰⁶ Vgl. OFD-Frankfurt, Vfg. v. 20.01.2010 - S 7233 A-3-St 112.

3.6.1.2.3 Pflanzen

Für Blumen, Blätter, Zweige und andere Pflanzenteile sowie Gräser und Moos, die zu Binde- oder Zierzwecken verwendet werden, gilt lediglich dann der ermäßigte Mehrwertsteuersatz, wenn sie frisch verwendet werden. Werden sie hingegen getrocknet, gebleicht, gefärbt, imprägniert oder anders bearbeitet verwertet, z.B. bei Adventskränzen und -gestecken, unterliegen sie dem Normalsteuersatz. Ist jedoch frisches Material „charakterbestimmend“, gelangt wieder der ermäßigte Mehrwertsteuersatz zur Anwendung.³⁰⁷ Eine besondere Problematik entsteht dann, wenn Waren zusammengestellt werden, die einzeln unterschiedlichen Mehrwertsteuersätzen unterliegen, für die der Verbraucher aber lediglich einen einheitlichen Gesamtpreis zahlt, z.B. das frische Adventsgesteck mit Kerzen oder aber frische Blumen, versehen mit Dekorationsmaterial. Für umsatzsteuerliche Zwecke müsste der Gesamtpreis in einen ermäßigt und einen normal besteuerten Anteil segmentiert werden. Da diese Vorgehensweise in der Praxis mit erheblichem Aufwand verbunden ist, hat das Bundesfinanzministerium eine Vereinfachungsregelung³⁰⁸ erlassen. Bei Kombinationsartikeln ist eine einheitliche Anwendung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes anzuerkennen, wenn das Verkaufsentgelt nicht mehr als 20 € beträgt und der Warenwert des steuerlich begünstigten Gegenstandes am Gesamtwert mindestens 90 % umfasst. Trotz der existierenden Vereinfachungsregel stellt die Finanzverwaltung bei Außenprüfungen häufig fest, dass sie nicht angewendet wird. In einem Einzelfall wurde dadurch eine Umsatzsteuernachforderung in Millionenhöhe fällig.³⁰⁹ Laut Bundesrechnungshof würde eine einheitliche Besteuerung der Kombinationsartikel zum Regelsteuersatz zu einem Umsatzsteuermehraufkommen von schätzungsweise 67 Mio. € jährlich führen. Da es sich bei Blumen etc. nicht um Güter des lebensnotwendigen Bedarfs handelt, sprechen weder verteilungspolitische noch sonstige Aspekte gegen die Besteuerung zum Normalsteuersatz.

3.6.1.3 Druckerzeugnisse, Kunstgegenstände und Sammlungsstücke

Neben den bereits genannten Lieferungen unterliegen dem ermäßigten Steuersatz Druckerzeugnisse, Kunstgegenstände und Sammlungsstücke. Zu den Druckerzeugnissen zählen Lieferungen von Büchern, Zeitungen und anderen Erzeugnissen des graphischen Gewerbes. Ausgenommen sind jugendgefährdende Schriften sowie Veröffentlichungen, die überwiegend Werbezwecken dienen,³¹⁰ z.B. Messekataloge.³¹¹ Unter den

³⁰⁷ Vgl. BMF-Schr. v. 05.08.2004 - IV B 7-S 7220-46/04, Rz. 34-47.

³⁰⁸ Vgl. BMF-Schr. v. 21.03.2006 - IV A 5 7 - S 7220 - 27/06.

³⁰⁹ Vgl. *Bundesrechnungshof* (2010, 18).

³¹⁰ Vgl. *Bundesministerium der Finanzen* (2007, 5).

³¹¹ Vgl. OFD Niedersachsen, Vfg. v. 09.02.2010 - S 7225-108-St 183.

Begriff „Kunstgegenstände“³¹² fallen Gemälde und Zeichnungen, Originalstiche, Originalschnitte und -steindrucke sowie Originalerzeugnisse der Bildhauerkunst.³¹³ Zu den Sammlungsstücken gehören zoologische, botanische, mineralogische und anatomische Stücke sowie Stücke von geschichtlichem, archäologischem paläontologischem, völker- und münzkundlichem Wert.³¹⁴ Mit der Mehrwertsteuersystemumstellung im Jahre 1968 wurde die Begünstigung für Kunstgegenstände und Sammlungsstücke aus kulturpolitischen Gründen eingeführt.³¹⁵ Für 2003 schätzte das Bundesministerium der Finanzen die Mehrwertsteuermindereinnahmen aus der Besteuerung der Lieferung, der Einfuhr, des innergemeinschaftlichen Erwerbs und der Vermietung von Kunstgegenständen mit dem ermäßigten Mehrwertsteuersatz auf rd. 100 Mio. €. ³¹⁶ Weder europarechtliche noch verteilungspolitische Aspekte sprechen gegen eine Einbeziehung der Lieferung von Kunstgegenständen und Sammlungsstücken in den Anwendungsbereich des Normalsteuersatzes. Bisher sieht die Bundesregierung hierfür jedoch keinen Handlungsbedarf.³¹⁷

3.6.1.4 Krankenfahrräder sowie orthopädische Hilfsmittel

Die Lieferung von Rollstühlen und anderen Fahrzeugen für Behinderte, auch mit Motor oder anderer Vorrichtungen zur mechanischen Fortbewegung, unterliegt dem ermäßigten Steuersatz gem. § 12 Abs. 2 Nr. 1 S. 1 UStG i.V.m. Nr. 51 der Anlage 2 zum UStG. Hierzu gehören Krankenfahrräder, d.h. Rollstühle und andere Fahrzeuge für Behinderte sowie orthopädische Hilfsmittel.³¹⁸ Daneben unterliegen Körperersatzstücke, orthopädische Apparate und andere orthopädische Vorrichtungen sowie Vorrichtungen zum Beheben von Funktionsschäden oder Gebrechen für Menschen dem ermäßigten Steuersatz gem. § 12 Abs. 2 Nr. 1 S. 1 UStG i.V.m. Nr. 52 der Anlage 2 zum UStG. Bei den orthopädischen Vorrichtungen handelt es sich um Hilfsmittel zum Beheben von Funktionsschäden oder Gebrechen, d.h. künstliche Gelenke, Krücken, Bandagen, Prothesen, Hörgeräte sowie Herzschrittmacher. Ausgenommen von der begünstigten Besteuerung ist gem. § 12 Abs. 2 Nr. 1 S. 1 UStG i.V.m. Nr. 52 Buchst. a der Anlage 2 zum UStG die Lieferung einzelner Bestandteile, z.B. Einzelteile von Prothesen wie der künstliche Oberschenkelknochen,³¹⁹ da der Gesetzgeber davon ausgeht,

³¹² Anhang IX der MwStSystRL enthält ein Verzeichnis der Kunstgegenstände, Sammlungsstücke und Antiquitäten.

³¹³ Vgl. *Bundesministerium der Finanzen* (2007, 5f.).

³¹⁴ Vgl. *Bundesministerium der Finanzen* (2007, 5).

³¹⁵ Vgl. *Bundesrechnungshof* (2010, 24).

³¹⁶ Vgl. BT-Drs. 15/2941, 5.

³¹⁷ Vgl. *Bundesrechnungshof* (2010, 24); BT-Drs. 15/2941, 2.

³¹⁸ Vgl. *Bundesministerium der Finanzen* (2007, 5f.).

³¹⁹ Vgl. *Bilsdorfer/Quack* (2009, 878f.).

dass die einzelnen Bestandteile allein das natürliche Körperteil nicht ersetzen können. Zudem bestünde die Gefahr, dass diese Gegenstände für andere Zwecke verwendet werden könnten,³²⁰ ohne hierauf näher einzugehen. Der Bundesfinanzhof³²¹ wendet das Gesetz bisher ohne Ausnahme an, weshalb die Finanzverwaltung die Ausweitung der Steuerermäßigung auf die einzelnen Bestandteile einer Prothese bzw. eines künstlichen Gelenks bisher ablehnt.³²² Eine Einbeziehung der Einzelbestandteile in den Katalog der ermäßigt zu steuernden Güter würde in diesem Fall zwar eine Gleichmäßigkeit der Besteuerung sicherstellen und auch aus steuersystematischen Gründen nicht zu beanstanden sein. Vor dem Hintergrund der empirischen Untersuchungen muss jedoch angezweifelt werden, inwieweit eine aus der Anwendung des reduzierten Mehrwertsteuersatzes mögliche Preisminderung auch tatsächlich an die Träger der Krankenversicherung weitergegeben wird. Eine Anpassung der Mehrwertsteuersätze könnte daher mit einer indirekten Subventionierung der Hersteller von Prothesen einhergehen und wäre unter diesem Gesichtspunkt abzulehnen.

3.6.1.5 Schwimm- und Heilbäder

Der ermäßigte Steuersatz gilt gem. § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG für die unmittelbar mit dem Betrieb der Schwimmbäder verbundenen Umsätze sowie die Verabreichung von Heilbädern. Dies betrifft auch die Bereitstellung von Kureinrichtungen, soweit als Entgelt eine Kurtaxe zu entrichten ist. Begründet wird dies mit gesundheitlichen Motiven.³²³ Die Finanzverwaltung fasst den Begriff „Heilbehandlung“ sehr weit, so dass auch „Saunabäder“ hierunter subsumiert werden, da diese ihrer Art nach allgemeinen Heilzwecken dienen. Deshalb muss gem. Abschnitt 171 Abs. 3 Nr. 3 UStR im Einzelfall weder ein bestimmter Heilzweck nachgewiesen noch eine ärztliche Verordnung vorgelegt werden.³²⁴ Der Bundesfinanzhof entschied hingegen mehrfach, dass ein ermäßigter Steuersatz für ärztlich nicht verordnete Saunabesuche in einem Fitnesscenter nicht zu gewähren ist.³²⁵ Obwohl dieser Interpretation grundsätzlich zuzustimmen ist, bedeutet sie für die betroffenen Unternehmen eine Rechtsunsicherheit, da Finanzverwaltung und Judikative das Gesetz unterschiedlich auslegen. Durch eine Anpassung der entsprechenden Umsatzsteuerrichtlinie an die aktuelle Rechtsprechung könnte diese Situation kurzfristig beseitigt werden.

³²⁰ Vgl. *Bundesrechnungshof* (2010, 22f.).

³²¹ Vgl. BFH-Urt. v. 01.04.2008 - VII R 8/07, BStBl II 2008, 898.

³²² Vgl. zum Beispiel OFD-Magdeburg, Vfg. v. 02.02.2010 - S 7221-23-St 243.

³²³ Vgl. *Bundesrechnungshof* (2010, 29).

³²⁴ Vgl. *Bundesrechnungshof* (2010, 30).

³²⁵ Vgl. BFH-Urt. v. 24.04.2008 - XI B 231/07, XI B 232/07, XI B 233/07, BFH/NV 2008, 1370.

3.6.1.6 Kulturelle Leistungen

Die Umsätze aus den Eintrittsberechtigungen für Theater, Konzerte und Museen sowie die den Theatervorführungen und Konzerten vergleichbaren Darbietungen ausübender Künstler werden gem. § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. a UStG begünstigt besteuert. Als Leistungen aus der Tätigkeit als Schausteller gelten gem. § 30 UStDV Schaustellungen, Musikaufführungen, unterhaltende Vorstellungen oder sonstige Lustbarkeiten auf Jahrmärkten, Volksfesten, Schützenfesten oder ähnlichen Veranstaltungen. Die Leistungen vor Dirigenten können dem ermäßigten Steuersatz unterliegen; die Leistungen von Regisseuren, Bühnenbildnern, Tontechnikern, Beleuchtern, Maskenbildnern, Souffleuren, Cuttern oder Kameraleuten unterliegen gem. Abschnitt 166 Abs. 1 UStR dagegen dem allgemeinen Steuersatz. Ein Orchestermusiker kann allerdings als Unternehmer gegenüber dem Orchester, in dem er tätig ist, nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. n der Richtlinie 77/388/EWG umsatzsteuerfreie kulturelle Leistungen erbringen.³²⁶ Der durch den Verkauf von kleinen Snacks und Getränken erwirtschaftete Bewirtungsumsatz stellt keine Nebenleistung zu der künstlerischen Aufführung dar. Die Umsätze aus der Abgabe von Speisen und Getränken im Rahmen von Theatervorführungen etc. sind daher so zu behandeln wie die anderer Gaststättenbetreiber.³²⁷ Nicht begünstigt sind nach dieser Vorschrift z.B. gesangliche, kabarettistische oder tänzerische Darbietungen im Rahmen einer Tanzbelustigung, einer sportlichen Veranstaltung oder zur Unterhaltung der Besucher von Gaststätten.

Die Überlassung von Filmen zur Auswertung und Vorführung sowie die Filmvorführungen unterliegen gem. § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. b UStG ebenfalls dem reduzierten Mehrwertsteuersatz. Ausgenommen sind jedoch Filme mit jugendgefährdendem Inhalt. Ebenfalls als Filme anzusehen sind bespielte Videokassetten. Ihre Überlassung an andere Unternehmer zur Vorführung oder Weitervermietung ist unter speziellen Voraussetzungen eine begünstigte Überlassung von Filmen zur Auswertung. Die Vermietung zur Verwendung im privaten Bereich durch den Mieter ist dagegen nicht nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchstaben b oder c begünstigt.³²⁸ Der ermäßigte Steuersatz gilt ebenfalls nicht für Filmvorführungen mit Filmen pornographischen Inhalts.³²⁹ Die Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Rechten, die sich aus dem Urhebergesetz ergeben, sind gem. § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. c UStG hingegen begünstigt sowie die Zirkusvorführungen, die Leistungen aus der Tätigkeit als Schausteller sowie die unmittelbar mit dem Betrieb der zoologischen Gärten verbundenen Umsätze (§ 12 Abs.

³²⁶ Vgl. BFH-Urt. v. 18.02.2010 - V R 28/08, DB 2010, 6.

³²⁷ Vgl. BFH-Urt. v. 07.12.2009 - XI B 52/09, BFH/NV 2010, 482.

³²⁸ Vgl. BFH-Urt. v. 29.11.1984 - V R 96/84, BStBl II 1985, 271.

³²⁹ Vgl. BFH-Urt. v. 17.11.2009 - XI B 2/09, www.bundesfinanzhof.de.

2 Nr. 7 Buchst. d UStG).³³⁰ Die vielfältigen Abgrenzungsfragen erschweren den Verwaltungsvollzug und können zu Wertungswidersprüchen führen. Sie entsprechen aber den in Nr. 7 des Anhangs III zu Art. 98 MwStSystRL genannten Leistungen. Dennoch steht es den Einzelstaaten frei, diese Leistungen dem Normalsteuersatz zu unterwerfen, falls keine verteilungspolitischen- bzw. gesellschaftlichen Gründe für die ermäßigte Besteuerung angeführt werden können.

3.6.1.7 Leistungen gemeinnütziger Einrichtungen

Die Leistungen der Körperschaften, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen, unterliegen gem. § 12 Abs. 2 Nr. 8 a UStG dem ermäßigten Mehrwertsteuersatz. Begünstigt werden jedoch lediglich die Umsätze, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen und die nicht der Steuerbefreiung gem. § 4 Nr. 18 UStG unterliegen. Dies entspricht den in Nr. 7, 13, 14 und 15 des Anhangs III zu Artikel 98 der MwStSystRL genannten Leistungen. Umsätze, die im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ausgeführt werden, unterliegen dem Normalsteuersatz.³³¹ Werden die Umsätze hingegen in einem Zweckbetrieb ausgeübt, gelangt der reduzierte Steuersatz zur Anwendung. Ein Zweckbetrieb ist gem. § 65 AO dann gegeben, wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb in seiner Gesamtrichtung dazu dient, die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen, die Zwecke nur durch einen solchen Geschäftsbetrieb erreicht werden können und der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb tritt, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist. Diese Kriterien erfüllt ein Car-Sharing-Verein z.B. nicht, so dass der ermäßigte Umsatzsteuertarif auf diese Leistungen nicht angewendet werden kann.³³²

Neben der Beurteilung der einzelnen Leistungen und der korrekten Zuordnung zu den einzelnen Bereichen eines Vereins können Probleme im Zusammenhang mit der Aufteilung von Vorsteuern auftreten. Der Verein kann gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, Abs. 2 S. 1 Nr. 1 und Abs. 4 UStG nur für die Umsätze den Vorsteueranspruch geltend machen, die im Zusammenhang mit mehrwertsteuerpflichtigen Leistungen stehen.³³³ In diesem Zusammenhang waren dem Bundesrechnungshof im Jahre 2007 missbräuchliche Gestaltungen bekannt geworden. So wurden Werkstätten für behinderte Men-

³³⁰ Vgl. *Bundesministerium der Finanzen* (2007, 7).

³³¹ Vgl. *Bundesministerium der Finanzen* (2007, 7f.).

³³² Vgl. BFH-Urt. v. 12.06.2008 - V R 33/05, UR 2008, 706.

³³³ Vgl. hierzu BFH-Urt. v. 14.04.2008 - XI B 171/07, BFH/NV 2008, 1215.

schen sowie Integrationsprojekte bei Lieferungen hochwertiger Wirtschaftsgüter, insbesondere bei der Informationstechnik, missbräuchlich in die Lieferkette einbezogen, um den Vorsteuerabzug geltend machen zu können, was ansonsten nicht möglich gewesen wäre. Um diesen entgegenzuwirken, ergänzte der Gesetzgeber mit dem Jahressteuergesetz (JStG) 2007 die Ermäßigungsvorschrift. Die Steuerermäßigung wird gem. § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a S. 3 UStG nunmehr nur noch gewährt, wenn der Zweckbetrieb nicht in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen durch die Ausführung von Umsätzen dient, die in unmittelbarem Wettbewerb mit dem allgemeinen Steuersatz unterliegenden Leistungen anderer Unternehmen ausgeführt werden.³³⁴

3.6.1.8 Beförderung von Personen

Neben den bereits genannten Umsätzen wird der ermäßigte Steuersatz gem. § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG angewendet für die Beförderung von Personen im Schienenbahnverkehr, im Verkehr mit Oberleitungsomnibussen, im genehmigten Linienverkehr mit Kraftfahrzeugen, im Verkehr mit Taxen, mit Drahtseilbahnen und sonstigen mechanischen Aufstiegshilfen aller Art, im genehmigten Linienverkehr mit Schiffen sowie die Beförderungen im Fährverkehr innerhalb einer Gemeinde oder wenn die Beförderungstrecke nicht mehr als 50 Kilometer beträgt.

Ziel der ermäßigten Besteuerung war es ursprünglich, die Mobilität einkommensschwacher Bevölkerungsgruppen zu gewährleisten und den Autoverkehr in den Ballungsräumen einzuschränken.³³⁵ Die Begünstigung der Personenbeförderung mit Drahtseilbahnen und sonstigen mechanischen Aufstiegshilfen wird erst seit 2008 gewährt und gilt insbesondere für Skilifte, Bergbahnen oder spezielle Rodellifte,³³⁶ die vornehmlich für touristische, freizeithliche oder sportliche Aktivitäten genutzt werden. Der Bundesrat wies zur Begründung auf die soziale Bedeutung der Personenbeförderung mit Bergbahnen und sonstigen Aufstiegshilfen in den Gebirgsregionen hin. Sie sei insbesondere zwecks Beseitigung von Wettbewerbsnachteilen einheimischer Betriebe im Vergleich zu Konkurrenten im benachbarten Ausland erforderlich. Bis 2007 hatte die Bundesregierung eine Reduzierung mit der Begründung abgelehnt, dass die Wahl des Urlaubsortes nicht von den Fahrpreisen der Bergbahnen abhängig sei und zudem ungewiss sei, dass die Steuerermäßigung tatsächlich zu einer Preissenkung für den Kunden führe. Die mit der Ausweitung verbundenen Mehrwertsteuerausfälle werden auf jährlich rund 15 Mio. € geschätzt.³³⁷ Zurzeit liegen keine Informationen darüber vor,

³³⁴ Vgl. *Bundesrechnungshof* (2010, 28).

³³⁵ Vgl. *Bundesrechnungshof* (2010, 31).

³³⁶ Vgl. *Sachverständigenrat* (2008, 198).

³³⁷ Vgl. *Bundesrechnungshof* (2010, 32).

inwieweit die aus der Reduzierung gewährte Entlastung auch an den Endverbraucher weitergereicht worden ist oder aber von den Betreibern zur Steigerung ihrer Gewinnmarge verwendet wurde. Da es sich bei der Nutzung von Skiliften, Bergbahnen etc. vornehmlich um freizeitkomplementäre Güter handelt, sind sie prädestiniert dafür, mit dem Normalsteuersatz belastet zu werden.

3.6.2 Anwendungsbereich von Mehrwertsteuerbefreiungen

Neben der Anwendung des reduzierten Mehrwertsteuersatzes werden in allen EU-Mitgliedsländern Befreiungen gewährt. Die Mehrwertsteuersystemrichtlinie definiert in Art. 131 ff. i.V.m. § 4 UStG den Katalog der Steuerbefreiungen. Erfasst werden einerseits Tatbestände, bei denen die Nichterhebung der Mehrwertsteuer aus systematischen Gründen erforderlich ist, z.B. um eine genaue Entlastung der Ausfuhrlieferungen von der inländischen Mehrwertsteuer umzusetzen oder um eine doppelte Erfassung des Vorgangs mit Verkehr- bzw. Verbrauchsteuern zu vermeiden. Hierbei handelt es sich insbesondere um die Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz (§ 4 Nr. 9 Buchst. a UStG), das Rennwett- und Lotteriegesetz (§ 4 Nr. 9 Buchst. b UStG) und das Versicherungssteuergesetz (§ 4 Nr. 10 Buchst. a UStG) fallen. Andererseits werden Sachverhalte erfasst, bei denen die Mehrwertsteuerbefreiung offensichtlich zu einer Vereinfachung führt ohne simultan große Wettbewerbsverzerrungen hervorzurufen.³³⁸ Hierzu zählt z.B. die Regelung für Kleinunternehmer (§ 19 UStG). Unter die Befreiungsvorschriften fallen des Weiteren Umsätze international tätiger Branchen, z.B. der Seeschiff- und der Luftfahrt (§ 4 Nr. 2 UStG), sowie der Wirtschaftszweige, die umfangreiche Leistungen für mehrwertsteuerbefreite Sektoren erbringen, z.B. Bausparkassen- und Versicherungsvertreter sowie Versicherungsmakler (§ 4 Nr. 11 UStG). Von der Erfassung des Mehrwerts ausgenommen sind zudem die Lieferung von Gold an Zentralbanken (§ 4 Nr. 4 UStG) und die Umsätze aus der Gewährung sowie Vermittlung von Krediten (§ 4 Nr. 8 UStG). Nach Aussage der Bundesregierung bzw. der Europäischen Kommission³³⁹ wurde bei der Systemumstellung zunächst aus technischen Gründen von einer Besteuerung der Finanzdienstleistungen abgesehen.³⁴⁰ Bei verschiedenen anderen Dienstleistungen wurde der Verzicht auf die Erhebung der Mehrwertsteuer hingegen mit Verteilungsaspekten legitimiert. Untere Einkommenschichten sollten nicht stärker belastet werden gegenüber Bezieher höherer Einkommen, da ansonsten die Progressionswirkung der Einkommensteuer zu sehr abgeschwächt würde. Aus diesem Grunde werden „lebensnotwendige“ Dienstleistungen von

³³⁸ Vgl. BT-Drs. IV/1590, 27 u. 36f.

³³⁹ Vgl. *Europäische Kommission* (2006, o.S., Pkt. 1.1).

³⁴⁰ Vgl. BT-Drs. IV/1590, 36f.

der Mehrwertsteuerpflicht befreit. Unter dem Begriff „lebensnotwendig“ werden dabei die Leistungen subsumiert, die für den einzelnen unentbehrlich oder vom elementaren Interesse für die Gesellschaft sind. Dieses Kriterium gilt nach herrschender Meinung vor allen Dingen für Leistungen der Gesundheits- und Wohlfahrtspflege, Leistungen der Erziehung und Bildung sowie die Vermietung und Verpachtung von Räumen.³⁴¹ Das Nutzen einer Wohnung bildet einen wichtigen Bestandteil des lebensnotwendigen Bedarfs und zählt zum ertragsteuerlich zu berücksichtigenden Existenzminimum. Nach Auffassung des *Bundesministerium der Finanzen* stellt die Umsatzsteuerbefreiung für Wohnungsmieten infolgedessen keine Steuervergünstigung, sondern eine systemkonforme Maßnahme dar.³⁴² Im Subventionsbericht werden die hieraus resultierenden Steuermindereinnahmen ebenso wenig aufgeführt, wie die aus der Befreiung von Leistungen der Erziehung und Bildung resultierenden Ausfälle. Etwas anderes gilt für die Umsätze im Bereich der Gesundheits- und Wohlfahrtspflege, sprich der Humanmedizin, der Sozialversicherungsträger sowie kultureller Einrichtungen. Der Steuerausfall aus den auf sozial- und gesundheitspolitischen Motiven basierenden Befreiungen wird für 2008 mit 11,565 Mrd. € beziffert. Eine Streichung dieser Vergünstigungen steht dennoch gegenwärtig nicht zur Debatte und wäre auch nicht mit dem EU-Recht vereinbar, da diese Leistungen gem. Art. 132 MwStSystRL von der Mehrwertsteuer zu befreien sind. Dies gilt ebenso für den Versicherungs- und Finanzdienstleistungssektor. Nach einer Studie von *McCormick*³⁴³ resultiert aus der Mehrwertsteuerbefreiung des Versicherungs- und Finanzdienstleistungssektors allein für das Vereinigte Königreich ein Steuerausfall i.H.v. ca. 4,25 Mrd. £ (rund 5,19 Mrd. €). Dies entspricht rund 4,7 % des britischen Mehrwertsteueraufkommens.³⁴⁴ Für Deutschland liegen hierzu keine Daten vor.

Nicht von jedem begünstigten Unternehmer wird die Nichterhebung der Mehrwertsteuer als Vorteil betrachtet, da mit ihr vielfach der Verlust des Vorsteuerabzugs einhergeht. Ist dies der Fall, handelt es sich insoweit nur um eine „unechte“ Steuerbefreiung, denn lediglich die eigene Wertschöpfung bleibt unbesteuert, während die Eingangsumsätze nicht von der in ihnen enthaltenen Steuer entlastet werden. Die unechte Steuerbefreiung ist insbesondere dann nachteilig, wenn ein Großteil der Eingangsumsätze mit Mehrwertsteuer belastet ist. Infolge der Versagung des Vorsteuerabzugs wird in diesem Fall das Neutralitätsprinzip der Mehrwertsteuer auf Unternehmensebene durchbrochen. Zwar realisieren die Konsumenten durch die Befreiung der Leistungen eine effektive Steuerbelastung, die unter der gesetzlichen liegt. Handelt es sich bei dem

³⁴¹ Vgl. *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen* (1962, 36).

³⁴² Vgl. *Bundesministerium der Finanzen* (2010, 61).

³⁴³ Vgl. *McCormick* (2003, 758).

³⁴⁴ Vgl. *OECD* (2005, 70).

Dienstleistungsempfänger hingegen um einen Unternehmer, erhöht sich für ihn der Preis für die Leistung um die in dem Preis enthaltene nicht abzugsfähige Mehrwertsteuer. Simultan bewirkt das Vorsteuerabzugsverbot somit eine kumulative Belastung mit Verbrauchsteuer, denn in die Berechnung des Entgelts gehen auch die mit Mehrwertsteuer belasteten Kosten ein. Hieraus resultiert die „Besteuerung einer Steuer“ (tax-on-tax effect).³⁴⁵ Dies widerspricht dem Mehrwertsteuersystem, das eigentlich zum Ziel hat, nur den Endverbraucher mit der Verbrauchsteuer zu belasten. Die mit der unechten Steuerbefreiung einhergehenden Probleme sollen exemplarisch für den Versicherungs- und den Finanzdienstleistungssektor veranschaulicht werden. Obwohl sie häufig gleichgesetzt werden, weisen sie sehr unterschiedliche Strukturen auf.

3.6.2.1 Versicherungsleistungen

Die Versicherungs- und Rückversicherungsumsätze einschließlich der dazugehörigen Dienstleistungen, die von Versicherungsvertretern und -maklern erbracht werden, sind gem. Art. 135 Abs. 1 Buchst. a MwStSystRL i.V.m. § 4 Nr. 10 und 11 UStG von der Mehrwertsteuer befreit. Aus der Nichteinbeziehung der Versicherungsentgelte in das Mehrwertsteuersystem resultiert ein Vorsteuerabzugsverbot für Versicherungsunternehmen, -vertreter und -makler. Die Option zur Regelbesteuerung ist gem. Art. 137 MwStSystRL i.V.m. § 9 UStG nicht zulässig. Als Grund für die Befreiung der Versicherungsvertreter wird zum einen die Sicherung des Fortbestands dieser Berufsgruppe genannt, ohne dies näher zu erläutern. Zum anderen wird auf die zwingende Umsetzung von Gemeinschaftsrecht verwiesen.³⁴⁶ Als Befreiungstatbestand wird für die Versicherungsentgelte die Erfassung der Umsätze durch die Versicherungsteuer genannt. Eine Einbeziehung der Leistung in die Mehrwertsteuer hätte eine doppelte verbrauchsteuerliche Erfassung des Sachverhalts zur Folge. Bis zum 01.01.1995 lag der Regelsatz für Versicherungsentgelte unter dem der Mehrwertsteuer. Seit diesem Zeitpunkt ist der Normalsteuersatz in der Versicherungsteuer³⁴⁷ identisch mit dem regulären Mehrwertsteuersatz.³⁴⁸ Dennoch ist die Versicherungsteuer nicht der Mehrwertsteuer gleichgestellt, was zur Folge hat, dass die im Versicherungsentgelt enthaltene Steuer auch von dem mehrwertsteuerpflichtigen Unternehmer nicht als Vorsteuer geltend gemacht werden darf. Das Vorsteuerabzugsverbot bewirkt eine kumulative Belastung des Leistungsempfängers mit Verbrauchsteuer, denn in die Berechnung des Entgelts gehen sowohl die mit Mehrwert- als auch mit Versicherungsteuer belasteten Kosten ein. Hieraus

³⁴⁵ Vgl. *Straubhaar* (2005, 9).

³⁴⁶ Vgl. *Bundesministerium der Finanzen* (2010, 225).

³⁴⁷ Der Normalsteuersatz der Versicherungsteuer beläuft sich gem. § 6 Abs. 1 VerStG auf 19 Prozent.

³⁴⁸ Hinsichtlich der Entwicklung des Regelsatzes der Versicherungsteuer siehe *Straubhaar* (2005, 6).

resultiert die „Besteuerung einer Steuer“ (tax-on-tax effect),³⁴⁹ d.h. es tritt ein Kaskadeneffekt auf, der auf Ebene des Fiskus ein zusätzliches Steueraufkommen bewirkt. Für das Vereinigte Königreich schätzte *McCormick* das auf die Mehrfachbelastung bzw. den Kaskadeneffekt zurückzuführende additive Steueraufkommen auf jährlich rund 350 Mio. £³⁵⁰ (ca. 420 Mio. €). Vergleichbare Zahlen liegen für Deutschland nicht vor. Durch die Befreiung der Versicherungsvertreter bzw. -makler, d.h. spezieller Eingangsleistungen, resultiert insoweit lediglich eine Reduktion des Kaskadeneffekts.

Das Entstehen eines erweiterten Rechtsrahmens zur Entwicklung eines integrierten Europäischen Marktes beschleunigt den Konzentrationsprozess innerhalb des Versicherungssektors. Verschärft wird der Wettbewerb zwischen den international agierenden Anbietern von Versicherungsleistungen durch das liberalisierte Rahmenwerk. Das Hervorrufen nicht abzugsfähiger Mehrwertsteuer sowie die stark divergierenden Versicherungssteuersätze innerhalb der EU-Mitgliedstaaten werden von den Versicherern als ein wesentlicher Faktor angesehen, der den Entscheidungsprozess dahingehend beeinflusst, wie und wo ein Unternehmer Versicherungsleistungen anbietet.³⁵¹ Der mit der Steuerbefreiung einhergehende Kumulationseffekt könnte vermieden werden, wenn der Versicherungssektor in das Mehrwertsteuersystem einbezogen würde, da hiermit simultan das Recht auf Vorsteuerabzug für die nicht steuerbefreiten Umsätze einherginge. Auf Ebene der Versicherer würde dieser Schritt nicht nur den Abzug der in den Eingangsleistungen enthaltenen Steuer bewirken, sondern gleichfalls zu einer Ausweitung des Vorsteuerabzugs um den zurzeit als Versicherungsteuer geleisteten Betrag führen. Wird die hieraus resultierende Entlastung der Versicherungsbranche über die Entgelte an die Endverbraucher weitergereicht, könnten sie von sinkenden Prämien profitieren. Die zuvor genannten empirischen Studien lassen indessen vermuten, dass eine Verringerung der indirekten Steuerlast im Entgelt langfristig nicht an die Endverbraucher weitergegeben wird, sondern zu einer Erhöhung der Gewinnmarge der Leistungsanbieter führt. Empirische Studien, die die sich aus der Einbeziehung des Versicherungssektors in das Mehrwertsteuersystem ergebenden Aufkommenswirkungen abschätzen, liegen derzeit nicht vor.

Bevor die Einbeziehung der Versicherungsteuer in das Mehrwertsteuersystem umgesetzt wird, muss neben den Budgeteffekten der Staaten gleichsam der administrative Aufwand beachtet werden, der sowohl für die EU-Mitgliedsländer als auch für die Unternehmen nicht unerheblich sein dürfte. Denn typischerweise führen Versicherungsunternehmen nicht nur steuerpflichtige, sondern auch steuerbefreite Umsätze aus. Ebenso

³⁴⁹ Vgl. *Straubhaar* (2005, 9).

³⁵⁰ Vgl. *McCormick* (2003, 759).

³⁵¹ Vgl. *Europäische Kommission* (2006, o.S., Pkt. 1.3); *PriceWaterhouseCoopers* (2006, 70ff.).

wie das Mehrwertsteuerrecht weist auch das Versicherungsteuergesetz Steuersatzdifferenzierungen³⁵² sowie umfangreiche Ausnahmen von der Besteuerung auf. Hierunter fallen gem. § 4 VersStG z.B. die Unfallversicherung nach dem Siebten Buch Sozialgesetzbuch, die Arbeitslosenversicherung nach dem Dritten Buch Sozialgesetzbuch, Versicherungen, durch die Ansprüche auf Kapital-, Renten oder sonstige Leistungen im Falle des Erlebens, der Krankheit, der Berufs- oder Erwerbsunfähigkeit bzw. der verminderten Erwerbsfähigkeit, des Alters, des Todes oder in besonderen Notfällen begründet werden, worunter auch die Pflegeversicherung fällt. Die auf Eingangsleistungen lastende Mehrwertsteuer ist gem. Art. 167ff. MwStSystRL i.V.m. § 15 UStG jedoch nur insoweit abzugsfähig, soweit sie mit steuerpflichtigen Umsätzen im Zusammenhang steht. Um die damit einhergehenden Abgrenzungsprobleme zu minimieren, können die EU-Mitgliedstaaten gem. Art. 173 MwStSystRL die Pro-rata-Methode anwenden. Nach Art. 174 MwStSystRL ergibt sich der Pro-rata-Satz des Vorsteuerabzugs aus einem Bruch. Im Zähler steht der pro Jahr ermittelte Gesamtbetrag der Umsätze, die zum Vorsteuerabzug berechtigen; im Nenner steht der je Jahr ermittelte Gesamtbetrag der im Zähler stehenden Umsätze zuzüglich der Entgelte, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen, d.h. es gilt:

$$Pr o - r a t a - S a t z = \frac{U_{vat}}{(U_{ex} + U_{vat})}. \quad (22)$$

U_{ex} steht für die steuerbefreiten Umsätze und U_{vat} für die steuerpflichtigen. Gemäß Art. 175 MwStSystRL gilt der ermittelte Pro-rata-Satz für ein Jahr. Er entbindet die Unternehmen von der ansonsten existierenden Verpflichtung, die Kosten den jeweiligen Umsätzen zuzuordnen. Darüber hinaus existieren weitere Möglichkeiten, um die wettbewerbsverzerrenden Effekte der Nichtabzugsfähigkeit der Mehrwertsteuer für Versicherungsdienstleister zu reduzieren.³⁵³

Ein Vorschlag geht dahin, die Versicherungsleistungen an andere steuerpflichtige Personen (B2B) dem Nullsteuersatz zu unterwerfen. Die Anwendung des Nullsteuersatzes geht einher mit dem vollen Vorsteuerabzug für diese Leistungen. Hieraus ergeben sich Haushaltsrisiken für die EU-Mitgliedstaaten, da sich das generierbare Steuererfordernis im Vergleich zur derzeitigen Situation auf jeden Fall verringern würde. Zudem stellt dieser Lösungsansatz keine Vereinfachung dar, denn viele Versiche-

³⁵² Gem. § 6 Abs. 2 VersStG beträgt der Steuersatz bei der Feuerversicherung und bei der Feuer-Betriebsunterbrechungsversicherung 22 %; bei der Hagelversicherung und bei der im Betrieb der Landwirtschaft oder Gärtnerei genommenen Versicherung von Glasdeckungen über Bodenerzeugnissen gegen Hagelschaden für jedes Versicherungsjahr 0,2 Promille der Versicherungssumme; bei der Seeschiffskaskoversicherung 3 % und bei der Unfallversicherung mit Prämienrückgewähr 3,8 % des Versicherungsentgelts.

³⁵³ Vgl. *Europäische Kommission* (2006, o.S., Pkt. 4.2); *PriceWaterhouseCoopers* (2006, 45ff.).

rungsleistungen werden nicht nur an Unternehmen, sondern gleichfalls auch an Endverbraucher erbracht, z.B. Umsätze im Bereich der KFZ-Versicherung. Das leistende Unternehmen muss für die korrekte Anwendung des Steuersatzes nicht nur den Status des Leistungsempfängers kennen, sondern auch wissen, wie das Kraftfahrzeug genutzt wird. Dies dürfte eine Quelle für Streitigkeiten sein, die die Rechtssicherheit der Unternehmen beeinträchtigt. In Deutschland wird der Nullsteuersatz derzeit zudem nicht angewendet.

Ein weiterer Vorschlag sieht die Ausweitung der Steuerbefreiung auf Dienstleistungen anderer Unternehmen vor, die diese an Versicherer erbringen. Eine Ausweitung der Steuerbefreiung auf weitere Dienstleistungsbranchen, z.B. Marketingleistungen, Rechtsberatung, Wirtschaftsprüfung, Telekommunikationsleistungen etc., widerspricht den Grundprinzipien des Mehrwertsteuersystems, wonach zunächst jede Wertschöpfung zu erfassen ist. Steuerbefreiungen sollen nicht der Regelfall sein, sondern eine Ausnahme darstellen. Die zuvor genannte Abgrenzungsproblematik würde zudem auf weitere Wirtschaftsbereiche ausgedehnt. Eine Einschränkung auf die Dienstleistungsbranche lässt darüber hinaus Warenlieferungen an Versicherer unberücksichtigt, z.B. Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, Strom etc. Für die EU-Mitgliedstaaten sind die mit solch einer Vorgehensweise verbundenen Haushaltsrisiken nicht abschätzbar. Als Alternative zur Ausweitung der Steuerbefreiung sieht ein anderer Vorschlag vor, auf Grundlage eines festen Prozentsatzes für eine festgelegte Liste von Eingangsleistungen einen pauschalen Mehrwertsteuerabzug zu bestimmen. Das Leistungsangebot der einzelnen Versicherer ist mannigfaltig strukturiert. Die Ermittlung eines festen Prozentsatzes dürfte daher ebenso Verhandlungssache sein wie die Festlegung der Liste. Fraglich ist dabei, nach welchen Kriterien die Liste an Eingangsleistungen erstellt werden soll und welche Budgeteffekte hiermit für die EU-Mitgliedstaaten verbunden sind. Auch ist nicht ersichtlich, inwieweit sich Vorteile gegenüber der schon jetzt zulässigen Pro-rata-Methode ergeben.

Eine weitere Empfehlung sieht vor, den Unternehmen die Option zur Regelbesteuerung dann einzuräumen, wenn sie Versicherungsumsätze an andere steuerpflichtige Personen (B2B) erbringen. Die Option zur Regelbesteuerung ist dem Mehrwertsteuersystem nicht fremd und gilt bereits für diverse Sachverhalte. Bei einer Einbeziehung der Versicherer in den Katalog wäre es den Unternehmen freigestellt, auf die Nichterhebung der Mehrwertsteuer bei den festzulegenden Tatbeständen zu verzichten. Damit ginge simultan das Recht auf Vorsteuerabzug für die dann steuerpflichtigen Entgelte einher. Für die steuerfreien Umsätze wäre ein Mehrwertsteuerabzug weiterhin ausgeschlossen, d.h. das Unternehmen muss die abzugsfähige Steuer und die steuerpflichtigen Umsätze einander zuordnen. Das durch die Steuerpflicht auftretende Abgrenzungsproblem würde durch diese Vorgehensweise nicht beseitigt. Unter der Annahme, dass

ein Versicherer nur dann auf die Steuerbefreiung verzichtet, wenn für ihn damit Vorteile verbunden sind gegenüber der derzeitigen Situation, ist zu vermuten, dass es für den Staat zu Steuerausfällen kommt. Empirische Analysen zu den Folgewirkungen der Option liegen derzeit nicht vor.

Bei der Diskussion über die mehrwertsteuerliche Erfassung des Versicherungssektors muss auch beachtet werden, dass Versicherer vielfach international agieren. Insbesondere die Fragestellung, wie grenzüberschreitender Organschaften berücksichtigt werden sollen, erfordert eine Abstimmung des Vorgehens zwischen den EU-Mitgliedstaaten. Im europäischen Kontext existiert momentan allerdings kein Interesse an der Aufhebung der existierenden Mehrwertsteuerbefreiung bzw. an einer Einbeziehung der Versicherer in das Mehrwertsteuersystem.³⁵⁴ Neben den genannten Problemen, die die mehrwertsteuerliche Erfassung der Versicherungsentgelte mit sich bringen würde, mag das derzeitige Desinteresse auch damit verbunden sein, dass der von den Unternehmen als negativ angeführte Kaskadeneffekt dem Staat ein höheres Steueraufkommen sichert; eine Verringerung der Einnahmen aus den indirekten Steuern für Versicherungsentgelte müsste durch andere Maßnahmen kompensiert werden. Insoweit unterscheiden sich Versicherungsleistungen von den Finanzdienstleistungen, die keiner separaten Verbrauchsteuer unterliegen. Eine generelle Einbeziehung der erbrachten Dienstleistungen in das Mehrwertsteuersystem wäre daher unter Umständen einfacher zu realisieren.

3.6.2.2 Finanzdienstleistungen

Unter dem Begriff „Finanzdienstleistungen“ wird ein Sammelsurium an unterschiedlichen Umsätzen subsumiert. Hierzu gehört z.B. die Gewährung, Vermittlung und Verwaltung von Krediten, das Finanzierungsleasing, die Vermittlung und Übernahme von Verbindlichkeiten, Bürgschaften, anderen Sicherheiten und Garantien sowie die Verwaltung von Kreditsicherheiten durch die Kreditgeber. Ebenso zu den Finanzdienstleistungen zählen die Umsätze im Einlagengeschäft, Kontokorrent-, Zahlungs- und Überweisungsverkehr, im Geschäft mit Forderungen, Schecks und anderen Handelspapieren, Umsätze, die sich auf Devisen, Banknoten und Münzen beziehen, der Handel mit Wertpapieren, Derivaten und Sicherheiten sowie die Vermögensverwaltung. Ebenso fallen die Anlage- bzw. Abschlussvermittlung, die Finanzportpolioverwaltung, der Eigenhandel, Drittstaateneinlagenvermittlung, Finanztransfersgeschäfte und das Sortengeschäft unter die Finanzdienstleistungen.³⁵⁵ Soweit die Leistungen von Finanzinstituten unter die in Art. 135 Abs. 1 Buchst. b bis g MwStSystRL i.V.m. § 4

³⁵⁴ Vgl. *Europäische Kommission* (2006, o.S., Pkt. 1.3).

³⁵⁵ Vgl. *Reiß* (2003, 359f.); *Eurostat* (2009b, 529).

Nr. 8 UStG genannten Tatbestände zu subsumieren sind, müssen sie von der Mehrwertsteuer befreit werden. Trotz der Verpflichtung zur Befreiung der Umsätze wird die Mehrwertsteuersystemrichtlinie innerhalb der europäischen Mitgliedstaaten sehr divergent interpretiert und angewendet, woraus erhebliche praktische Anwendungsprobleme resultieren sowie eine enorme Rechtsunsicherheit für die betroffenen Unternehmen und die Finanzverwaltungen.³⁵⁶ Verstärkt wird das Problem dadurch, dass die bestehenden Vorschriften der Mehrwertsteuersystemrichtlinie für Finanzdienstleistungen veraltet sind. So umfasst die Definition der „Garantieübernahme für Schulden“ z.B. nicht die Übernahme von Garantien zur Besicherung ausstehender Mietforderungen und von Forderungen aufgrund von Mietrückständen sowie die Übernahme von Exportkreditbürgschaften oder anderer als Geldforderungen. Unter den Begriff „Währungsumtausch“ wird z.B. der Umtausch von Währungen, die nicht als gesetzliches Zahlungsmittel verwendet werden, nicht subsumiert.³⁵⁷ Die Unternehmen müssen daher jeden Umsatz einzeln dahingehend überprüfen, inwieweit eine Steuerbefreiung greift oder nicht. Hiermit einher gehen zum einen Abgrenzungsprobleme und zum anderen eine enorme Rechtsunsicherheit.

Im Subventionsbericht wird der mit der Befreiung der Finanzdienstleistungen einhergehende Steuerausfall nicht beziffert. Auch in den übrigen zuvor genannten Untersuchungen wird zu diesem Sachverhalt keine Stellung bezogen, obwohl von verschiedenen Autoren³⁵⁸ angeführt wird, dass eine Erfassung der Bankdienstleistungen steuersystematisch durchaus geboten sei. Denn die Leistungen der Kreditgewährung trügen ebenso zur Wertschöpfung bei wie die übrigen Dienstleistungen und die Herstellung von Gütern. In Deutschland galt die Befreiung der Finanzdienstleistungen bereits im System der Allphasen-Brutto-Umsatzsteuer. Begründet wurde die Ausnahme von der Besteuerung damit, dass die Bankentgelte teilweise der Wechsel-, Wertpapier- oder Börsenumsatzsteuer unterlagen. Eine nochmalige Erfassung im Umsatzsteuersystem hätte somit zu einer doppelten Besteuerung geführt. Eine Belastung der nicht einer Verkehrsteuer unterliegenden Finanzdienstleistungen mit der Umsatzsteuer erschien zudem nicht tragbar, da dies im System der Allphasen-Brutto-Umsatzsteuer zu einer steuerlichen Diskriminierung der Fremd- gegenüber der Selbstfinanzierung geführt

³⁵⁶ Vgl. *Commission of the European Communities* (2008, 7f.); *Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, KOM(2007), 2f.

³⁵⁷ Eine genauere Übersicht findet sich bei *Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, KOM(2007), 11ff.

³⁵⁸ So z.B. *Auerbach/Gordon* (2002, 413 u. 416); *Cnossen* (1998, 408), der anführt, dass eine Besteuerung bisher an dem Widerstand der Banken gescheitert sei. Siehe auch *Europäische Kommission* (2006, o.S., Pkt. 1.1); *McCormick* (2003, 772); *Rousslang* (2002, 282); *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen* (1962, 38).

hätte.³⁵⁹ An der Befreiung der Finanzdienstleistungen wurde auch bei der Systemumstellung festgehalten. Im Rahmen des in Frankreich bereits 1954 eingeführten Mehrwertsteuersystems,³⁶⁰ unterlagen Bankgeschäfte ebenfalls nicht der Besteuerung.³⁶¹ Finanzdienstleistungen wurden in 1954 als „nicht-kommerzielle Aktivitäten“ bezeichnet. Die Banque de France lehnte die Erfassung der Kreditleistungen zudem mit der Begründung ab, dass der Endverbraucher damit doppelt belastet würde. Zum einen hätte er die Mehrwertsteuer über den Preis des Konsumgutes zu tragen und zum anderen über den für die Finanzierung des Konsums aufgenommenen Kredit.³⁶² Neben den bereits zuvor angeführten Gründen, ist ein weiterer Zweck der Befreiung von Finanzgeschäften die Vermeidung einer Erhöhung der Kosten des Verbraucherkredits,³⁶³ d.h. sozial- und gesellschaftspolitische Motiven sind für die Befreiung von entscheidender Relevanz. Die mit einer generellen Erfassung der Finanzdienstleistungen einhergehende Mehrbelastung der Endverbraucher bzw. der nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmer war bereits zum Zeitpunkt der Systemumstellung ein Diskussionspunkt. Die politische Sensibilität der Konsumenten wurde dabei als so gravierend eingeschätzt,³⁶⁴ dass auf die mehrwertsteuerliche Erfassung der Finanzdienstleistungen verzichtet wurde. Als weiteres Argument für die Nichterfassung der Aktivitäten wurde das für Dienstleistungen generell gegebene Problem der korrekten Erfassung im zwischenstaatlichen Bereich genannt. Die Befreiung der Finanzdienstleistungen wurde deshalb mit Praktikabilitäts Gesichtspunkten begründet, da die technischen Probleme zur damaligen Zeit nicht gelöst werden konnten.³⁶⁵ Durch die Steuerbefreiung sollte die Zeit bis zur Entwicklung einer Lösung überbrückt werden.³⁶⁶ Obwohl die EDV-Branche zwischenzeitlich erhebliche Fortschritte zu verzeichnen hat und die zusätzlich erhobenen Kapitalverkehrssteuern inzwischen abgeschafft worden sind,³⁶⁷ wurden bis heute keine weiteren Schritte zur Einbeziehung der Finanzdienstleistungen in das Mehrwertsteuersystem unternommen. Neben den genannten technischen Aspekten wird

³⁵⁹ Vgl. *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen* (1962, 38).

³⁶⁰ Das französische Mehrwertsteuersystem gilt als Vorläufer der Netto-Allphasen-Umsatzsteuer. Es hatte zum Ziel, Investitionen zu fördern und jede Form von Wettbewerbsverzerrungen durch indirekte Steuern zu vermeiden, die durch die Länge oder die juristische Struktur des Produktionsprozesses hervorgerufen werden. Vgl. *Amand/Lenoir* (2007, 529).

³⁶¹ Vgl. *Amand/Lenoir* (2007, 529).

³⁶² Vgl. *Amand* (2008, 362).

³⁶³ Vgl. EuGH-Urt. v. 19.04.2007 - Rs. C-455/05 Velvet & Steel Immobilien und Handels GmbH, UR 2007, 379; *Europäische Kommission* (2006, o.S., Pkt. 1.1); *Stadie* (2009, 150).

³⁶⁴ Vgl. *Europäische Kommission* (2006, o.S., Pkt. 1.1).

³⁶⁵ Vgl. *Amand* (2008, 362); *Europäische Kommission* (2006, o.S., Pkt. 1.1).

³⁶⁶ Vgl. *Europäische Kommission* (2006, o.S., Pkt. 1.1).

³⁶⁷ Die Wertpapiersteuer wurde mit Gesetz vom 25.03.1965; die Wechselsteuer wurde zum 01.01.1992 und die Börsenumsatzsteuer wurde zum 01.01.1991 abgeschafft. Vgl. *Bundesministerium der Finanzen* (Glossar Börsenumsatzsteuer und Glossar Übersicht über abgeschaffte oder ausgelaufene Steuern in alphabetischer Reihenfolge).

von den Befürwortern der Beibehaltung der Mehrwertsteuerbefreiung angebracht, dass Finanzdienstleistungen typischerweise nicht selbst zu einem Verbrauch von Gütern und Dienstleistungen führten, sondern allenfalls einen solchen vorbereiteten.³⁶⁸ Zudem wird angeführt, dass es sich bei Finanzdienstleistungen lediglich um ein Hin- und Herbewegen von Kapital handele, was nicht als steuerpflichtiger Konsum zu bewerten sei.³⁶⁹ Schließlich bestünden Leistung und Gegenleistung für die Kreditgewährung immer in Geld.³⁷⁰ Zinsen unterlägen zudem in allen EU-Mitgliedsländern der Ertragsbesteuerung. Eine additive Erfassung im Mehrwertsteuersystem hätte eine Doppelbesteuerung zur Folge. Um die mehrwertsteuerpflichtige Marge zu separieren, sei es daher erforderlich, das erhaltene Entgelt um die darin enthaltenen Zinsen zu verringern.³⁷¹ Die auf dem Markt für Finanzdienstleistungen angebotenen Produkte haben sich allerdings in solch einem Maße entwickelt, dass die Auslegung des klassischen Begriffs „Zins“³⁷² und die Frage, welche Leistungen unter den Begriff „Finanzdienstleistungen“ zu subsumieren sind, durchaus problematisch ist.³⁷³ Hieraus resultieren Abgrenzungsprobleme und eine Komplexität,³⁷⁴ die die Gerichte häufig beschäftigt. Dabei geht es im Wesentlichen um die Abgrenzung der steuerbefreiten von den steuerpflichtigen Finanzdienstleistungen und demgemäß um die Fragestellung, wo sich der Ort der Leistung befindet.³⁷⁵ So kann das Outsourcen von Bankleistungen und das Betreiben eines automatisierten Überweisungssystems, das die Prüfung und Freigabe einzelner Überweisungsaufträge ermöglicht und die Kundenweisung dadurch umsetzt, dass der Überweisungsbetrag vom Konto des Bankkunden abgebucht und der Bank des Begünstigten gutgeschrieben wird als Leistung im Überweisungsverkehr ebenso steuerfrei sein³⁷⁶ wie die bankmäßige Vermögensverwaltung (Portfolioverwaltung)³⁷⁷ oder die Übertragung

³⁶⁸ Vgl. *Grubert/Mackie* (2000, 39); *Poddar/English* (1997, 91); *Reiß* (2010, § 14, Rz. 91).

³⁶⁹ Vgl. *Stadie* (2009, 149).

³⁷⁰ Vgl. *Amand* (2008, 358).

³⁷¹ Vgl. *Amand/Lenoir* (2007, 533); *Cnossen* (1998a, 237); *Hiller* (2001, 331); *Merrill/Edwards* (1996, 487); *Poddar/English* (1997, 89); *Weber* (2004, 106).

³⁷² Vgl. *Cnossen* (1998a, 237f.); *Europäische Kommission* (2006, o.S., Pkt. 2.1).

³⁷³ Eine Übersicht über die Behandlung der diversen Finanzdienstleistungen gewähren *Armand/Lenoir* (2007, 531); *OECD* (1998, 11ff.); *Weber* (2004, 13ff.).

³⁷⁴ Vgl. *Borgsmidt* (2000, 146); *Cnossen* (1998, 406ff.); *Friedrich-Vache* (2005 u. 2006, 207); *PriceWaterhouseCoopers* (2006, 69ff.); *Reiß* (2010, § 14, Rz. 91).

³⁷⁵ Bezüglich der Bestimmung des Leistungsortes bei „bankmäßiger Vermögensverwaltung“ hat der BFH z.B. entschieden, dass nicht alle Bank- und Finanzumsätze durch § 3a Abs. 4 UStG erfasst werden. Vgl. BFH-Urt. v. 11.10.2007 - V R 22/04, www.juris.de. Das Bundesministerium der Finanzen hat auf dieses Urteil mit einem Nichtanwendungserlass reagiert. Vgl. BMF-Schr. v. 09.12.2008, IV B 9 - S 71117-f/07/100030 - 2008/0682415. Weitere Hinweise hierzu vgl. *Hahne* (2009, 94).

³⁷⁶ Vgl. BFH-Urt. v. 12.06.2008 - V R 32/06; DStRE 2008, 1215; EuGH-Urt. v. 13.12.2001 - Rs. C-235/00, CSC; BB 2002, 559..

³⁷⁷ Vgl. Hessisches Finanzgericht, Urt. v. 22.03.2010 - 6 K 1930/09, Rev. eingelegt (Az. des BFH: V R 9/10), StE 2010, 358.

von Vertragsportfolios bzw. einzelner Verträge.³⁷⁸ Je nach Ausgestaltung kann der Umsatz allerdings auch steuerpflichtig sein. Bei der Zuordnung der Leistungen zu den Finanzprodukten stellen ein besonderes Problem die angebotenen Dienste dar, die neben den gesetzlichen Rahmenbedingungen auch religiöse Aspekte berücksichtigen, z.B. den in der „Sharia“ kodifizierten allgemeinen Verhaltenskodex des islamischen Rechts.³⁷⁹ Um die aus der mehrwertsteuerlichen Erfassung von Finanzdienstleistungen verbundenen Fragestellungen zu lösen, könnte insbesondere die in der amerikanischen Literatur diskutierte Cash-Flow Besteuerung geeignet sein.

3.6.2.2.1 Besteuerung von Finanzdienstleistungen nach dem Cash-Flow Konzept

Ausgehend von den Überlegungen, dass die Nichterfassung der Finanzdienstleistungen durch das Mehrwertsteuersystem und der damit verbundene Ausschluss von dem Vorsteuerabzug zu einem Kaskadeneffekt der indirekten Steuern führt, wurde statt der Befreiung von Finanzdienstleistungen deren Erfassung im Rahmen einer Cash-Flow Methode diskutiert. Die Cash-Flow-Methode ist kein neues Konzept, sondern wurde bereits 1977 vom U.S. Treasury Departement bzw. 1978 vom Institute of Fiscal Studies (IFS) als Ersatz für die Einkommensteuer sowie als verbrauchsbasierte Alternative für die Körperschaftsteuer diskutiert.³⁸⁰ Ebenso wie bei der Ertragsbesteuerung stellt auch bei dieser Vorgehensweise die Bestimmung des korrekten Mehrwerts (Value Added) das Hauptproblem dar. Mit der Erfassung des Mehrwerts auf Unternehmensebene wird simultan die Konsumbesteuerung indirekt umgesetzt, da nicht der Endverbraucher die Steuer auf den Konsum direkt zu entrichten hat, sondern das die Produktionsfaktoren nutzende bzw. Güter und Dienstleistungen anbietende Unternehmen. Steuerdestinator soll dennoch der Endverbraucher sein.³⁸¹ Dies entspricht der Vorgehensweise im Allphasen-Netto-Umsatzsteuersystem.

In der Theorie werden häufig drei, von *Meade*³⁸² näher konkretisierte, Cash-Flow Systeme zur Berechnung der Bemessungsgrundlage genannt. Im Konzept der Ermittlung des realwirtschaftlichen Einnahmeüberschusses aus Umsatztätigkeit (*R-Basis*) wird die steuerpflichtige Differenz aus den auf realwirtschaftlichen Transaktionen zurückzuführenden Einzahlungen (R^+) abzüglich den damit zusammenhängenden Aus-

³⁷⁸ Vgl. EuGH-Urt. v. 22.10.2009 - Rs. C-242/08, *Swiss Re*; ABl. EU 2009, Nr. C 297, 10 mw.H. *Franz* (2010, 536).

³⁷⁹ Neben der Untersagung von Investitionen in die Produktion von Alkohol, Tabak, Pornografie, Rüstungsgüter und Anlagen im Glücksspielsektor müssen darüber hinaus das Verbot des Zinses, das Spekulationsverbot/Risikopartizipierungsgebot und das Glücksspielverbot beachtet werden. Vgl. *Europäische Kommission* (2006, o.J., 2.1 Beispiel 2); *Patzner/Usalir* (2010, 1513ff.).

³⁸⁰ Vgl. *Merrill/Edwards* (1996, 487f.).

³⁸¹ Vgl. *Hiller* (2003, 49f.).

³⁸² Vgl. *Meade* (1978, 227ff.).

zahlungen,³⁸³ d.h. Lohn- und Gehaltsauszahlungen (R_w), sonstigen laufenden Auszahlungen (R_{sonst}), z.B. Material, sowie Investitionsauszahlungen (R_{inv}) ermittelt. Forderungen, Verbindlichkeiten etc. werden erst zum Zeitpunkt des Zahlungseingangs berücksichtigt.³⁸⁴ Auf Grund des direkten Abzugs der Investitionsauszahlungen erübrigen sich Abschreibungen. Finanzielle Transaktionen bleiben in diesem Konzept außer Acht, was dazu führt, dass Bankdienstleistungen steuerfrei sind.³⁸⁵ Für die Ermittlung der realwirtschaftlichen Wertschöpfung gilt demgemäß:

$$R - Basis = R^+ - R_w - R_{sonst} - R_{inv}. \quad (23)$$

Von *Merrill/Edwards* (1996) wurde das Konzept um die finanzwirtschaftlichen Einzahlungsüberschüsse erweitert. Der Mehrwert ($R_f - Basis$) resultiert dabei aus den gesondert ausgewiesen und kalkulierten Gebühren (FE) zuzüglich der in den Vergütungen implizierten Gebühren (FI) abzüglich den von anderen Unternehmen erworbenen Leistungen (IC), z.B. für Telekommunikation, Miete etc.³⁸⁶ Für die Kalkulation gilt demnach:

$$R_f - Basis = FE + FI - IC. \quad (24)$$

Bereits *Meade*³⁸⁷ hatte in seinen Vorschlägen die Erfassung finanzwirtschaftlicher Transaktionen ($R + F - Basis$) empfohlen. Dabei beschränkte er sich jedoch nicht auf die vom Dienstleister vereinnahmten Entgelte abzüglich der Zinszahlungen, sondern umfasste auf der Einnahmeseite auch die Kreditaufnahme des Unternehmens, die Kredittilgung anderer Unternehmen, den Rückfluss von Sparbucheinlagen sowie die Zunahme der Kontoüberziehung (F^+). Bei den Auszahlungen werden neben der Zinsrückzahlung ebenso die Kredittilgung, die Gewährung von Krediten, die Einlagen auf Sparbüchern und die Reduktion der Kontoüberziehung erfasst (F^-).³⁸⁸ Die Wertschöpfung bestimmt sich demgemäß als:

$$R + F - Basis = (R^+ + F^+) - (R^- + F^-). \quad (25)$$

Für R^- gilt:

$$R^- = R_w + R_{sonst} + R_{inv}. \quad (26)$$

³⁸³ Vgl. *Kaiser* (1992, 42).

³⁸⁴ Vgl. *Hiller* (2003, 255); *Hundsdoerfer* (2006, 114); *Kaiser* (1992, 41).

³⁸⁵ Vgl. *Kaiser* (1992, 42).

³⁸⁶ Vgl. *Merrill/Edwards* (1996, 488).

³⁸⁷ *Meade* (1978, 233). Auf die dritte von der *Meade Kommission* vorgeschlagenen Alternative, die *S-Basis*, soll hier nicht näher eingegangen werden. In diesem Fall werden neben den genannten Kriterien auch die Beteiligungszahlungsströme betrachtet. Weitere Ausführungen zu diesem Thema siehe bei *Hiller* (2003, 46ff.); *Hundsdoerfer* (2006, 115) und *Kaiser* (1992, 60ff.).

³⁸⁸ Siehe hierzu auch die Übersichten bei *Hiller* (2003, 46); *Hundsdoerfer* (2006, 115f.); *Kaiser* (1992, 43f.); *Merrill/Edwards* (1996, 489).

Der Mehrwert kann demgegenüber auch als Differenz von Vorleistungen, Investitionen und Umsatzsteuererlösen ermittelt werden. Weder die Lohn- und Gehaltszahlungen noch die Finanzdienstleistungen sind in diesem Fall auf Unternehmensebene abzugsfähig. Diese Cash-Flow-Methode wird auch als $R + R^W - Basis$ bezeichnet. Für die Ermittlung des Einnahmeüberschusses gilt somit:

$$R + R^W - Basis = R^+ - R_{sonst} - R_{Inv}. \quad (27)$$

Unter der Annahme, dass alle Vorleistungen mit Mehrwertsteuer belegt sind, ergibt sich eine grundsätzliche Übereinstimmung der Bemessungsgrundlage mit der Allphasen-Netto-Umsatzsteuer.³⁸⁹ Als Lösungsansatz für die Besteuerung von Finanzdienstleistungen ist die $R + R^W - Basis$ auf Grund der Nichtberücksichtigung finanzwirtschaftlicher Transaktionen dennoch ungeeignet. Hierfür bieten sich hingegen die umlaufende finanzwirtschaftliche Einnahmeüberschüsse ergänzte $R_f - Basis$ sowie die $R + F - Basis$ an.³⁹⁰ Aus Tabelle 8 ist in Abhängigkeit von dem anzuwendenden Verfahren das generierbare Steueraufkommen zu ersehen, das sich bei einer Einbeziehung von Finanzdienstleistungen in die Besteuerung ergibt. Betrachtet werden 2 Perioden, wobei vereinfachend davon ausgegangen wird, dass Zeitpunkt der Leistungserbringung bzw. des Leistungsbezugs und Zahlungsein- sowie -ausgangs identisch sind. Für die Verzinsung der Spareinlage wird der Zinssatz mit 5 % angenommen, der Kreditzins mit 10 %. Der anzuwendende Steuersatz soll 10 % betragen. Bei dem betrachteten Unternehmen handelt es sich um ein Finanzinstitut. Sowohl bei dem Kapitalanleger als auch bei dem Kreditnehmer handelt es sich um einen Konsumenten.³⁹¹ Aus Tabelle 8 ist ersichtlich, dass das Steueraufkommen in Abhängigkeit von der anzuwendenden Methode variiert. Trotz unterschiedlicher Vorgehensweise resultiert aus der Kreditaufnahme bzw. der Eröffnung eines Depots in den betrachteten Systemen kein Steueraufkommen. Bei Anwendung der $R + F - Basis$ verbleibt aus der Eröffnung eines Depots und der Weitergabe des identischen Betrages als Darlehen im Unternehmen keine Wertschöpfung. Im Rahmen des Mehrwertsteuersystems ist der Anlagevorgang nicht steuerbar, da hier lediglich ein Nutzungsrecht³⁹² eingeräumt wird, die als reine Vermögensumschichtung keinen Endverbrauch darstellt.³⁹³ So hat der Anleger von Spareinlagen ein Anrecht auf Rückzahlung, während der Darlehensnehmer eine gleichlautende

³⁸⁹ Vgl. Hiller (2003, 50); Hundsdoerfer (2006, 116).

³⁹⁰ Vgl. hierzu auch die weiteren Ausführungen bei Auerbach/Gordon (2002, 416).

³⁹¹ Diese Annahme ist erforderlich, da unabhängig von der anzuwendenden Methode im zwischenunternehmerischen Bereich kein Steueraufkommen generiert werden kann.

³⁹² Typische Beispiele für solch eine Nutzungsüberlassung stellen Miet-, Pacht-, Lizenz- und Leasingverträge dar.

³⁹³ Vgl. auch Reiß (2003, 372).

Verpflichtung hat. Eine die Mehrwertsteuer auslösende Eigentumsübertragung findet nicht statt.

Tabelle 8: Steueraufkommen nach der R_f – Basis , der $R + F$ – Basis sowie bei Einbeziehung der Finanzdienstleistungen in das Mehrwertsteuersystem

	R_f – Basis			$R + F$ – Basis			Mehrwertsteuer		
	Zufluss netto	Abfluss netto	Steuer-aufkommen	Zufluss netto	Abfluss netto	Steuer-aufkommen	Zufluss netto	Abfluss netto	Steuer-aufkommen
1. Periode									
Spareinlage	-	-	-	100	-	10	-	-	-
Kreditgewährung	-	-	-	-	- 100	-10	-	-	-
Summe	-	-	-	100	- 100	0	-	-	-
2. Periode									
Kredittilgung	-	-	-	100	-	10	-	-	-
Darlehenszinsen	10	-	1,00	10	-	1	10	-	1
Rückzahlung Spareinlage	-	-	-		- 100	- 10	-	-	-
Sparzinsen	-	-5	-0,50		- 5	-0,50	-	-	-
Summe	10	-5	0,50	110	-105	0,50	10	-	1

Quelle: Eigene Darstellung basierend auf *Pollard/English* (1997, 96).

Differenzen ergeben sich hingegen bei der Erfassung der laufenden Vergütungen. Bei Anwendung des Mehrwertsteuersystems ist Anknüpfungspunkt für die Besteuerung die durchgeführte Transaktion, sprich das Entgelt. Unter den Begriff „Entgelt“ wird gem. Art. 72 MwStSystRL i.V.m. § 10 Abs. 1 UStG der gesamte Betrag subsumiert, den der Dienstleistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten, ohne Berücksichtigung der Mehrwertsteuer. Aus der Verzinsung der Kapitalanlage resultiert kein Vorsteueranspruch, da Endverbraucher zum Ausweis der Mehrwertsteuer nicht berechtigt sind. Der gesamte Zufluss ist demgemäß als Mehrwert steuerpflichtig. Bei Anwendung der Cash-Flow Methode stellen die von der Bank zu entrichtenden Zinszahlungen eine abzugsfähige Vorleistung dar, die den Mehrwert und damit die Bemessungsgrundlage verringert und so zu einem geringeren Steueraufkommen gegenüber dem Mehrwertsteuersystem führt. Werden zusätzlich zur Cash-Flow Steuer weitere Ertragsteuern erhoben,³⁹⁴ ergeben sich tendenziell Doppelbesteuerungen.³⁹⁵ In seiner

³⁹⁴ In den USA wird die Cash-Flow Steuer nicht unbedingt als Ersatz für die bestehende Einkommen- und Körperschaftsteuer verstanden, sondern auch unter dem Aspekt einer zusätzlichen Einnahmequelle zur Finanzierung des Bildungs- und Gesundheitswesens diskutiert. Vgl. *Hiller* (2003, 59).

³⁹⁵ Vgl. *Auerbach/Gordon* (2002, 416); *Hundsdoerfer* (2006, 137).

konkreten Ausgestaltung stellt das Cash-Flow Konzept für die verbrauchsteuerliche Erfassung von Finanzdienstleistungen keine Alternative dar. Auch für die sich aus der Erfassung der Finanzdienstleistungen im Rahmen der Verbrauchsbesteuerung resultierenden Probleme bietet die Methode keine Lösung. So müssen auch in dem Cash-Flow Konzept die zu erfassenden Finanzdienstleistungen, die zu berücksichtigenden Eingangsleistungen sowie die abzugsfähigen Auszahlungen von den nicht zu erfassenden Entgelten³⁹⁶ abgegrenzt werden. Hieraus resultieren die identischen Probleme wie im Mehrwertsteuersystem. Auch bei grenzüberschreitenden Aktivitäten stellt sich die Frage des korrekten Steuerausgleichs.³⁹⁷ Im Gegensatz zu Umsätzen im Versicherungssektor bietet die Mehrwertsteuersystemrichtlinie Finanzdienstleistern bereits jetzt die Möglichkeit, auf die gewährte Steuerbefreiung zu verzichten und zur Regelbesteuerung zu optieren, wodurch der Vorsteuerabzug insoweit simultan zulässig ist. Inwieweit diese Alternative eine Problemlösung darstellt, soll nachfolgend analysiert werden.

3.6.2.2.2 Option zur Besteuerung von Finanzdienstleistungen im Mehrwertsteuersystem

Unter den im Gesetz genannten Tatbeständen kann durch die Ausübung der Option³⁹⁸ auf die Steuerbefreiung verzichtet und zur Regelbesteuerung gewechselt werden. Durch den Verzicht auf die Befreiung und dem damit verbundenen Vorsteuerabzugsrecht kann die Wettbewerbsneutralität der Mehrwertsteuer für die davon betroffenen Sachverhalte wieder hergestellt werden. Bankinstitute können gem. Art. 137 MwStSystRL i.V.m. § 9 und § 4 Nr. 8 Buchst. a bis g UStG für die Regelbesteuerung allerdings nur dann optieren, wenn die Leistung an einen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird. Ist der Leistungsempfänger vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen, erhöhen sich für den Unternehmer die Finanzierungskosten. Da die Option für jeden einzelnen Umsatz getrennt erfolgen kann, ist in diesen Fällen aus wirtschaftlichen Erwägungen vom Verzicht auf die Steuerbefreiung abzuraten.³⁹⁹ Allerdings impliziert die Nichtausübung der Option auf Ebene des Finanzinstituts einen Ausschluss vom Vorsteuerabzug. Denn zur Bestimmung des abzugsfähigen Mehrwertsteuerbetrages müssen die steuerpflichtigen und steuerbefreiten Umsätze des Finanzdienstleisters ermittelt und die Eingangsleistungen diesen entsprechend zugeordnet werden. Wie bereits im Zusammenhang mit den Versicherungsdienstleistungen ausgeführt, ist mit der Aufteilung eine zusätzliche Komplexität auf Unternehmensebene verbunden, die eine

³⁹⁶ Beispiele hierzu siehe bei *Amand/Lenoir* (2007, 536).

³⁹⁷ Vgl. *Auerbach/Gordon* (2002, 416).

³⁹⁸ Eine Übersicht über die Entwicklung des Optionsrechts siehe bei *Klenk* (2009a, § 9, Rn. 3-9).

³⁹⁹ Vgl. *Reiß* (2003, 373).

Quelle für Rechtsstreitigkeiten zwischen Finanzbehörde und Unternehmen darstellt, die Rechtssicherheit für die Unternehmen beeinträchtigt und Haushaltsrisiken für die EU-Mitgliedstaaten nach sich zieht.⁴⁰⁰

Statistische Erhebungen darüber, in welchem Umfang Finanzdienstleister das Optionsrecht ausüben, liegen derzeit nicht vor.⁴⁰¹ Laut Ausführungen des *Zentralen Kreditausschusses* (2006) wird auf Grund praktischer Probleme von der Möglichkeit des Verzichts auf die Steuerbefreiung nicht allgemein Gebrauch gemacht. So muss das Kreditinstitut zum einen den Status des Kontoinhabers ermitteln und zum anderen erfragen, ob die beanspruchte Leistung auch für den unternehmerischen Bereich verwendet wird und nicht für den privaten. Diese Feststellung ist insbesondere dann nicht einfach, wenn über das Konto sowohl unternehmerische als auch private Umsätze abgewickelt werden, wie dies bei Einzelunternehmern häufig der Fall ist. Unter der Annahme, dass ein Unternehmen nur dann auf die Steuerbefreiung verzichtet, wenn die höhere Vorsteuerabzugsquote zu Vorteilen gegenüber der derzeitigen Situation führt, ist zu vermuten, dass die Option zur Regelbesteuerung auf Ebene des Staates Steuerausfälle bewirkt. Da die Befreiung der Finanzdienstleistungen in der Mehrwertsteuersystemrichtlinie manifestiert ist, existiert für den nationalen Fiskus keine Möglichkeit, die Umsätze generell dem Normalsteuersatz zu unterwerfen. Nach Art. 137 MwStSystRL verbleibt dem Staat jedoch das Recht, Finanzdienstleistungen von der Option zur Regelbesteuerung auszuschließen.

Die aus der Abgrenzungsproblematik sowie der Option zur Regelbesteuerung resultierenden Komplexitäten könnten vermieden werden, wenn alle Finanzdienstleistungen mehrwertsteuerlich erfasst würden. Die zuvor analysierten empirischen Untersuchungen verdeutlichen, dass, im Gegensatz zu einer Reduzierung der Mehrwertsteuerbelastung, die Einbeziehung der Bankgeschäfte in das Steuersystem eine Erhöhung der Kosten für Finanzdienstleistungen bewirken würde. Für den normalen Endverbraucher dürften dabei vornehmlich die Bankgebühren sowie die Zinsen für Überziehung- bzw. Konsumkredite relevant sein. In die Herleitung der Harz-IV-Regelsätze werden allerdings nur die Kontoführungsgebühren einbezogen; andere Finanzdienstleistungen bleiben unberücksichtigt.⁴⁰² Die regelsatzrelevanten Ausgaben dürften das Haushaltsbudgets nur gering belasten, so dass bei einer Einbeziehung aller Finanzdienstleistungen in das existierende Mehrwertsteuersystem keine großen Auswirkungen auf die Berechnung des Grundfreibetrags zu erwarten sein werden. Obwohl die *Europäische Kommission* sich bereits mehrfach mit der Thematik befasst hat und von unterschiedlichen In-

⁴⁰⁰ Vgl. *Europäische Kommission* (2006, o.J., Pkt. 2.3).

⁴⁰¹ Vgl. *Reiß* (2003, 373).

⁴⁰² Vgl. *Bauernschuster et al.* (2010, 23).

stitutionen Gutachten⁴⁰³ erstellt worden sind, anhand derer ein Vorschlag für eine Verordnung erarbeitet wurde, die klarere und einheitlichere Regelungen für die Anwendung der Mehrwertsteuerbefreiung auf Versicherungs- und Finanzdienstleistungen beinhaltet, existiert im europäischen Kontext momentan weder ein Interesse an einer einheitlichen mehrwertsteuerlichen Erfassung der Dienstleistung noch an einer Aufhebung der existierenden Mehrwertsteuerbefreiung.⁴⁰⁴ Aus steuersystematischen sowie optimalsteuertheoretischen Aspekten spricht nichts gegen eine Einbeziehung der Wertschöpfung aus Finanzdienstleistungen in das Mehrwertsteuersystem und eine Erfassung der Umsätze zum Normalsteuersatz.

3.6.3 Steuermindereinnahmen auf Grund von Befreiungen bzw. der Anwendung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes

Die aus den gewährten Befreiungen bzw. der Anwendung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes resultierenden Steuermindereinnahmen können auf Grund unzureichenden Datenmaterials bzw. wegen besonderer Schwierigkeiten bei der Schätzung nicht für den gesamten Anwendungsbereich der gesetzlich gefassten Tatbestände quantifiziert werden, so z.B. für bestimmte sonstige Leistungen in der Tier- und Pflanzenzucht.⁴⁰⁵ Die Anwendung des reduzierten Mehrwertsteuersatzes auf Lebensmittel wird zudem aus verteilungspolitischen Gründen für gerechtfertigt erachtet und das damit verbundene Mehrwertsteuerminderaufkommen daher nicht getrennt erfasst. Tabelle 9 gewährt deshalb nur einen Überblick über das im Subventionsbericht ausgewiesene Steuerminderaufkommen, das aus der Anwendung des reduzierten Mehrwertsteuersatzes resultiert, sowie deren Begründung. In 2007 entfielen von dem gesamten Umsatzaufkommen von ca. 172,6 Mrd. € nur 11,22 Mrd. € auf den ermäßigten Mehrwertsteuersatz, d.h. knapp 6,5 %.⁴⁰⁶ Das Steuerminderaufkommen infolge der Begünstigung durch den ermäßigten Steuersatz belief sich laut Angaben des Bundesrechnungshofs in 2003 auf knapp 16,5 Mrd. €⁴⁰⁷ und auf schätzungsweise 24,2 Mrd. € in 2008.⁴⁰⁸

⁴⁰³ Von *Ernst&Young* wurde bereits in 1996 die erste Analyse zu dieser Thematik vorgelegt.

⁴⁰⁴ Vgl. *Europäische Kommission* (2006, o.S., Pkt. 1.3).

⁴⁰⁵ Vgl. *Bundesministerium der Finanzen* (2010, 93, Fußnotenerläuterung 6).

⁴⁰⁶ Vgl. *Bundesministerium der Finanzen* (2007, 10).

⁴⁰⁷ Vgl. BT-Drs. 16/1349, 3.

⁴⁰⁸ Vgl. *Bundesrechnungshof* (2010, 5).

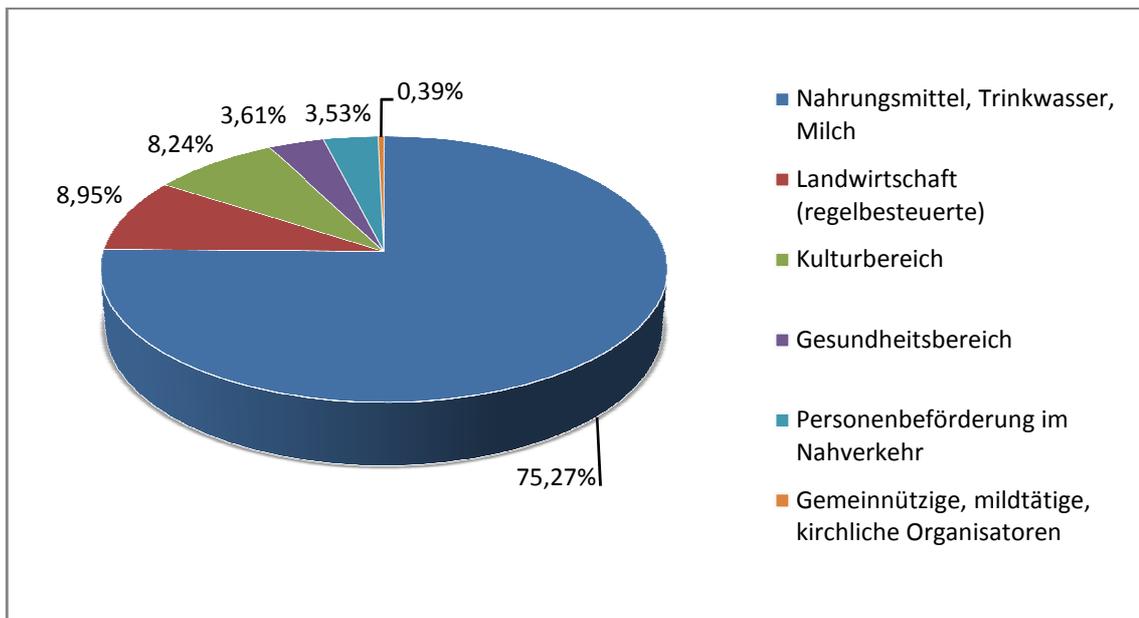
Tabelle 9: Steuermindereinnahmen infolge umsatzsteuerlicher Vergünstigungen, 2008

Bezeichnung der Steuervergünstigung	Steuer- ausfälle in Mio. €	Begründung der Steuervergünstigung
Befreiung der Bausparkassen- und Versicherungsvertreter (§ 4 Nr. 11 UStG)	5	Sicherung des Fortbestands dieser Berufsgruppe
Befreiung der Heilbehandlung im Bereich der Humanmedizin, Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts sowie vergleichbare Einrichtungen, Leistungen im Rahmen von Verträgen zur integrierten Versorgung, sonstigen Leistungen von Gemeinschaften gegenüber ihren Mitgliedern im Bereich der Heil- und Krankenhausbehandlungen (§ 4 Nr. 14 UStG)	5.370	Befreiung aus sozial- und gesundheitspolitischen Gründen
Befreiung der Sozialversicherungsträger, der Medizinischen Dienste der Krankenversicherung, des Medizinischen Dienstes der Spitzenverbände der Krankenkassen, mit dem Betrieb von Einrichtungen zur Betreuung oder Pflege körperlich, geistig oder seelisch hilfsbedürftiger Personen des öffentlichen Rechts und vergleichbare Einrichtungen, Blutsammelstellen, Wohlfahrtsverbände der Blinden (§ 4 Nr. 15-19 UStG)	6.000	Erfüllung gemeinnütziger, gesundheitspolitischer und sozialer Zwecke
Befreiung kultureller Einrichtungen, insbesondere Theater, Orchester, Chöre, Museen, Veranstaltungs- und Wirtschaftsakademien sowie Volkshochschulen (§ 4 Nrn. 20 und 22 UStG)	195	Befreiung aus kulturellen Gründen, die weitgehend aus altem Recht übernommen wurden
Ermäßigter Steuersatz für Personenbeförderung im Nahverkehr (§ 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG)	830	Vermeidung von Tarifierhöhungen der Verkehrsträger oder der Notwendigkeit von direkten Finanzhilfen
Ermäßigter Steuersatz für kulturelle und unterhaltende Leistungen (§ 12 Abs. 2 Nr. 1 u. 27, Anlage Nr. 49, 53 und 54 sowie § 12 Abs. 2 Nr. 7 UStG)	1.815	Förderung kultureller Entwicklungen und des Bildungsbereichs durch gezielte Umsatzsteuerermäßigungen.
Ermäßigter Steuersatz für Beherbergungsleistungen ab dem 01.01.2010 (§ 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG)	805	Verbesserung der europäischen Wettbewerbssituation des Hotel- und Gaststättengewerbes
Ermäßigter Steuersatz für die Umsätze aus der Tätigkeit als Zahntechniker, die Lieferung und Wiederherstellung von Zahnprothesen und kieferorthopädischen Apparate durch Zahnärzte (§ 12 Abs. 2 Nr. 6 UStG)	415	Steuerliche Entlastung des Gesundheitsbereichs aus sozial- und gesundheitspolitischen Gründen
Ermäßigter Steuersatz für Krankenrollstühle, Körperersatzstücke, orthopädische Apparate und andere orthopädische Vorrichtungen sowie zum Beheben von Funktionsschäden oder Gebrechen sowie für Schwimm- und Heilbäder und die Bereitstellung von Kureinrichtungen (§ 12 Abs. 2 Nr. 1 Anlage Nr. 51-52 und § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG)	395	1968: Steuerliche Entlastung des Gesundheitsbereichs aus sozial- und gesundheitspolitischen Gründen 1980: Erweiterung insbesondere auf Zahnprothesen, kieferorthopädische Apparate, Sprechhilfsgeräte und Schrittmacher von Kureinrichtungen
Ermäßigter Steuersatz für Leistungen gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Einrichtungen sowie von Personenvereinigungen und Gemeinschaften dieser Einrichtungen (§ 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG)	250	1968: Begünstigung der allgemein als besonders förderungswürdig angesehenen Einrichtungen, Abwendung einer durch den allgemeinen Steuersatz entstehenden Mehrbelastung gegenüber früherem Umsatzsteuerrecht und seit 1990 Ausdehnung auf nicht rechtsfähige Personenvereinigung und Gemeinschaften der besonders förderungswürdigen Einrichtungen

Quelle: Bundesministerium der Finanzen (2010, 96ff.); Eigene Darstellung.

Die prozentuale Aufteilung des Aufkommens auf die unterschiedlichen Sektoren ist Abbildung 4 zu entnehmen. Hieraus ist ersichtlich, dass $\frac{3}{4}$ des aus der Anwendung des reduzierten Mehrwertsteuersatzes resultierenden Aufkommens auf Nahrungsmittel inklusive Trinkwasser und Milch entfallen, d.h. auf existenznotwendige Güter des täglichen Bedarfs.

Abbildung 4: Prozentuale Aufteilung des Aufkommens aus der ermäßigten Besteuerung



Quelle: Bundesministerium der Finanzen (2007, 10).

Bei einer Streichung aller der im Subventionsbericht genannten mehrwertsteuerlichen Vergünstigungen, rechnet die Bundesregierung mit einem Steuermehraufkommen von 16,08 Mrd. €. Unberücksichtigt bleibt dabei allerdings, welche Wechselwirkungen sich z.B. auf die Steuern vom Einkommen, das Sozialversicherungssystem oder andere Bereiche ergeben. Unter Bezugnahme auf die vorliegenden empirischen Analysen wäre es z.B. an sich nicht zu beanstanden, wenn im kulturellen Bereich anstelle des reduzierten Mehrwertsteuersatzes der Normalsteuersatz angewandt würde, da die Förderung kultureller Einrichtungen und des Bildungsbereichs mit anderen Maßnahmen zielgerichteter und effizienter erfolgen könnte. Bei Anwendung des Normalsteuersatzes auf diese Leistungen könnte der Fiskus demnach ein zusätzliches Steueraufkommen in Höhe von 1,815 Mrd. € generieren. Zwecks Gewährung der mehrwertsteuerlichen Wettbewerbsneutralität wäre simultan die Aufhebung der gem. § 4 Nr. 20 UStG geltenden Steuerbefreiung für kulturelle Einrichtungen des Bundes, der Länder, der Gemeinden oder der Gemeindeverbände geboten. Hieraus würde ein zusätzliches Steuermehraufkommen von 195 Mio. € resultieren. Wie bereits dargestellt, würde eine solche Vorgehensweise jedoch im Widerspruch zur Mehrwertsteuersystemrichtlinie stehen.

Bei der Überprüfung des national geregelten Mehrwertsteuersatzes muss demnach nicht nur darauf geachtet werden, inwieweit die gewählte Maßnahme dazu geeignet ist, das mit ihr verbundene Ziel zu realisieren, sondern auch, welche innergemeinschaftlichen Vorgaben hierfür existieren.

Obwohl die empirischen Untersuchungen verdeutlichen, dass die mit der Anwendung des reduzierten Mehrwertsteuersatzes auf einzelne Güter und Dienstleistungen verbundenen Zwecke nicht generell realisiert werden können, wird von verschiedenen Gruppen mit unterschiedlichen Begründungen eine Ausweitung des Anwendungsbereichs des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes gefordert. Um welche Sektoren es sich dabei handelt, ist Tabelle 10 zu entnehmen. Das *Bundesministerium für Finanzen*⁴⁰⁹ schätzt die daraus resultierenden Mehrwertsteuermindereinnahmen auf rund 9,6 Mrd. €.

Tabelle 10: Erwartete Mindereinnahmen bei einer Ausweitung der Steuerermäßigungstatbestände

Branche	Mindereinnahme
Gastronomie	rd. 3,0 Mrd. €
Arzneimittel, verschreibungs- bzw. apothekenpflichtige Umsätze (ohne Internetumsätze)	rd. 3,7 Mrd. €
Mineralwasser	rd. 0,3 Mrd. €
Kinderbekleidung und -schuhe	rd. 1,0 Mrd. €
Kinderspielzeug	rd. 0,5 Mrd. €
Fernverkehr, Personenbeförderung	rd. 1,1 Mrd. €

Quelle: Bundesministerium der Finanzen (2007, 11).

Die Ausführungen verdeutlichen, dass die Höhe des Mehrwertsteuersatzes gravierende Auswirkungen auf das aus dieser Steuerart generierbare Aufkommen hat. Da in Deutschland die Steuern vom Einkommen (Entstehung) und Umsatz (Verwendung) miteinander verknüpft sind, wird zur abschließenden Darstellung deren Aufkommensentwicklung in die Betrachtung einbezogen.

⁴⁰⁹ Diese Daten können der amtlichen Umsatzsteuerstatistik nicht entnommen werden, da lediglich rund 60 % der Unternehmen Umsatzsteuer-Voranmeldungen abgeben müssen. Daher wurden zur Quantifizierung weitere statistische Materialien wie z.B. die Volkswirtschaftliche Gesamtrechnung, die Einkommens- und Verbrauchstichprobe bis hin zu Verbandsangaben der Interessenvertretung bestimmter Wirtschaftsbereiche für die Quantifizierung der Umsätze hinzugezogen. Vgl. *Bundesministerium der Finanzen* (2007, 9).

3.6.4 Einfluss der wirtschaftlichen Lage auf das Aufkommen der Steuern vom Einkommen und vom Umsatz in Deutschland

Belief sich das Mehrwertsteueraufkommen bei Einführung der Netto-Allphasen-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug in 1968 auf 8,221 Mrd. € bei einem Normalsteuersatz von 10 %, so stieg es im Zeitverlauf kontinuierlich auf nunmehr 176,991 Mrd. € in 2009 an, wobei der Steuersatz sich derzeit auf 19 % beläuft.⁴¹⁰ Trotz der Wirtschaftskrise erhöhte sich das Aufkommen der Steuern vom Umsatz um 0,6 % gegenüber dem Vorjahr. Dahingegen hat sich das Aufkommen der Steuern vom Einkommen⁴¹¹ in 2009 erheblich gegenüber 2008 verringert. Die Entwicklung fiel bei den einzelnen Steuerarten sehr unterschiedlich aus. Das Körperschaftsteueraufkommen⁴¹² war in 2009 um 54,8 % niedriger gegenüber 2008, wobei dieses, im Vergleich zu 2007, bereits um 30,8 % geringer ausfiel.⁴¹³ Ursächlich hierfür war zum einen die Absenkung des Körperschaftsteuertarifs von 25 % auf 15 % und zum anderen die Auswirkungen der Wirtschafts- und Finanzkrise. Neben der konjunkturellen Entwicklung bewirkte die Umstellung der Auszahlung des Altkapitals gem. § 37 Abs. 5 KStG in 2009 eine zusätzliche Verringerung des Körperschaftsteueraufkommens.⁴¹⁴ Die Bruttoeinnahmen aus der Lohnsteuer lagen in 2008 nur um 1,3 % unter denen des Vorjahres. Dieser vergleichsweise geringfügige Rückgang verdeutlicht, dass die arbeitsmarktpolitischen Maßnahmen wirken und der Arbeitsmarkt trotz der Finanzkrise stabil war. Nach Berücksichtigung der Anhebung des Kindergeldes zum 01.01.2009, der Einmalzahlung des Kinderbonus von 100 € je Kind sowie der Erhöhung des Grund- und Kinderzulagesatzes für Riester-Verträge⁴¹⁵ sank das Kassenaufkommen aus der Lohnsteuer in 2009 um insgesamt 4,7 % gegenüber dem Vorjahr.⁴¹⁶ Das Aufkommen aus der veranlagten Einkommensteuer⁴¹⁷ verringerte sich in 2009 hingegen um 19,1 %. Dies ist nur partiell auf den Rückgang der gewerblichen bzw. freiberuflichen Gewinne zurückzuführen. Daneben

⁴¹⁰ Vgl. *Bundesministerium der Finanzen* (2010b, 15 u. 2009b, o.S.).

⁴¹¹ Hierunter fallen die Lohnsteuer, die veranlagte Einkommensteuer, die nicht veranlagten Steuern vom Ertrag, die Abgeltungsteuer auf Zins- und Veräußerungserträge für 2009, die Körperschaftsteuer und der Solidaritätszuschlag.

⁴¹² Hierbei handelt es sich um das Bruttoaufkommen abzüglich der Investitionszulage für Körperschaften. Vgl. *Bundesministerium der Finanzen* (2009c, 63).

⁴¹³ Vgl. *Bundesministerium der Finanzen* (2010b, 60).

⁴¹⁴ Vgl. *Bundesministerium der Finanzen* (2010b, 60); *Sachverständigenrat* (2007, 254).

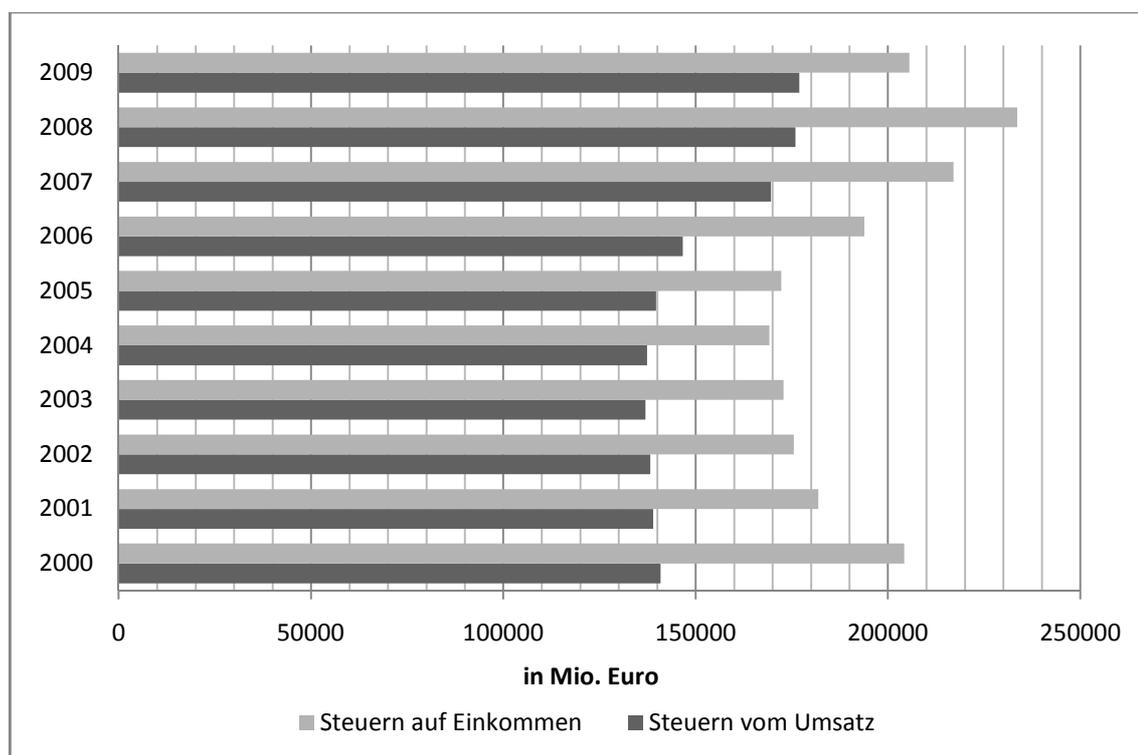
⁴¹⁵ Die Grundzulage wurde von 114 € in 2007 auf 154 € und die Kinderzulage von 138 € auf 185 € erhöht. Vgl. *Bundesministerium der Finanzen* (2009c, 60f.).

⁴¹⁶ Das Lohnsteueraufkommen wird seit dem Jahr 1996 mit den Kindergeldzahlungen saldiert und seit dem Jahr 2003 die Auszahlungen für die Altersvorsorgezulage. Vgl. *Bundesministerium der Finanzen* (2010b, 59).

⁴¹⁷ Bei der veranlagten Einkommensteuer handelt es sich um die nicht im Steuerabzugsverfahren erhobene Einkommensteuer, z.B. bei Einkünften aus Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit, abzüglich der Erstattungen nach § 46 EStG (Veranlagung bei Bezug von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit), der Erstattungen des Bundesamtes der Finanzen, der Investitionszulage und der Eigenheimzulage. Vgl. *Sachverständigenrat* (2007, 254).

wirkte sich z.B. der einmalige Effekte aus der Wiedereinführung der Pendlerpauschale ab dem Jahr 2007 aus. Allein dieser führte zu einer Erhöhung der Erstattungen an nach § 46 EStG veranlagte Arbeitnehmer von 36,2 %. Die Steuerminderung konnte nur zum Teil durch die Verringerung der Eigenheimzulagezahlungen um 20,6 % kompensiert werden. Ebenso sanken die Einnahmen aus den nicht veranlagten Steuern⁴¹⁸ in 2009 deutlich um 24,7 %. Dies resultierte fast ausschließlich aus der Besteuerung von Dividenden. Hier wurde zum 01.01.2009 das Halbeinkünfteverfahren für private Kapitalanleger gestrichen und die Abgeltungsteuer eingeführt. Damit bestätigte sich die vor dem Systemwechsel geäußerte Vermutung, dass wegen der mit der Umstellung verbundenen Steuersatzerhöhung von 20 % auf 25 % für private Kapitalanleger ein starker Anreiz bestand, möglichst hohe Ausschüttungen in 2008 vorzuziehen.⁴¹⁹ Bei den nicht veranlagten Steuern hat sich demnach nicht nur die mit der Wirtschafts- und Finanzkrise verbundene Verringerung der Unternehmensgewinne ausgewirkt, sondern auch der Ausgleich der im Dezember 2008 beobachteten Aufkommenserhöhung. Wie sich die Steuern vom Einkommen und vom Umsatz während der Jahre 2000 bis 2009 entwickelt haben, veranschaulicht Abbildung 5.

Abbildung 5: Entwicklung der Steuern auf Einkommen und vom Umsatz, 2000-2009



Quelle: *Bundesministerium der Finanzen*, (2010b, 12; 2009b, o.S.), Eigene Darstellung.

⁴¹⁸ Hierbei handelt es sich um die Kapitalertrag- und die Zinsabschlagsteuer, die nicht durch Veranlagung, sondern per Steuerabzug vom Kapitalertrag erhoben werden.

⁴¹⁹ Vgl. *Bundesministerium der Finanzen* (2009c, 66).

Während das Steueraufkommen vom Umsatz in den Jahren 2001 bis 2004 zunächst leicht zurückging, erhöhte es sich ab 2006 kontinuierlich. Der starke Anstieg in 2007 ist dabei auf die Erhöhung des Mehrwertsteuersatzes zum 01.01.2007 um drei Prozentpunkte zurückzuführen. Erste Auswirkungen waren bereits 2006 im Vorfeld der Mehrwertsteuersatzerhöhung zu beobachten. Die privaten Haushalte passten bereits zu diesem Zeitpunkt ihre Ausgaben an. Dies entspricht dem schon vor der Erhöhung des Mehrwertsteuersatzes im Jahr 1993 beobachteten Verhalten. Auch hier war im Vorfeld der angekündigten Mehrwertsteuersatzerhöhung ein merklicher Sprung bei den Konsumausgaben zu erkennen, gefolgt von einem markanten Rückgang im Folgejahr. Ein ähnliches Muster lässt sich auch im Jahr 1998 beobachten, wenngleich dieses weit weniger deutlich in Erscheinung trat,⁴²⁰ da der Mehrwertsteuersatz lediglich um einen Prozentpunkt angehoben wurde.

Als Verbrauchsteuer ist die Aufkommensentwicklung der Mehrwertsteuer in einem starken Maß von dem Konsumverhalten der Endverbraucher abhängig. Dieses wird wiederum von vielfältigen Faktoren beeinflusst, wie z.B. dem Wirtschaftswachstum, der Entwicklung der Verbrauchspreise, der Situation am Arbeitsmarkt, den Einkommensverhältnissen der Konsumenten sowie deren Zukunftserwartungen. Die Konsumenten reagieren auf die sich veränderten Rahmenbedingungen in Abhängigkeit von ihrer individuellen Betroffenheit. Der Ölpreisschock des Jahres 1980 hat z.B. nicht zu einem starken Rückgang des Mehrwertsteueraufkommens geführt.⁴²¹ Einer Erhöhung der Ölpreise können sich die Konsumenten nur bedingt entziehen, da es an Substituten fehlt. Verändert sich die Zusammensetzung des Warenkorb infolge der Ölpreiserhöhung, bleibt das Verbrauchsteueraufkommen davon unberührt, wenn zum Ausgleich der Verteuerung Güter vermindert nachgefragt werden, die dem identischen Mehrwertsteuersatz unterliegen. Verzichten die privaten Haushalte hingegen auf den Kauf von Büchern oder den Besuch kultureller Veranstaltungen, führt dies zu einer Erhöhung des Mehrwertsteueraufkommens, da bisher nicht oder nur ermäßigt belastete Konsumausgaben in normal besteuerte Ausgaben umgewandelt werden.

Einen wesentlichen Einfluss auf das Verbrauchsteuereinkommen nehmen die zukünftigen Einkommenserwartungen der Endverbraucher. Die konjunkturellen Einflüsse auf die Beschäftigung in Abschwungphasen versucht der Staat durch Arbeitsmarktreformen abzumildern, z.B. durch die Einführung des Kurzarbeitergeldes. Diese Arbeitsmarktreformen wirken sich nicht nur positiv auf die strukturelle Arbeitslosigkeit aus,⁴²² sondern auch auf die Zusammensetzung des Steueraufkommens. Während des

⁴²⁰ Vgl. *Sachverständigenrat* (2006, 58f.).

⁴²¹ Vgl. *Bundesministerium der Finanzen* (2007a, 44f.).

⁴²² Vgl. *Sachverständigenrat* (2008, 256).

Anstiegs der Arbeitslosenquote in den Jahren 2000 bis 2005 verringerte sich das Aufkommen der Steuern vom Einkommen kontinuierlich. Das Mehrwertsteueraufkommen blieb im Vergleich dazu jedoch relativ konstant. Die Leistungen aus der Arbeitslosenversicherung sind gem. § 3 Nr. 2 EStG steuerbefreit und unterliegen dem Progressionsvorbehalt nach § 32b Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EStG. Im Gegensatz zu Lohn- und Gehaltszahlungen sind diese Leistungen demnach ertragsteuerlich geringer belastet. Je niedriger aber das zur Verfügung stehende Haushaltseinkommen ausfällt, desto geringer ist ihre Sparquote. Die Haushalte verwenden demnach ihr verfügbares Einkommen für den gegenwärtigen Konsum, weshalb das Mehrwertsteueraufkommen auch bei steigenden Arbeitslosen- und Kurzarbeiterzahlen konstanter ist gegenüber dem der Steuern vom Ertrag. Insbesondere in der Wirtschafts- und Finanzkrise hat sich die Mehrwertsteuer daher als eine der stabilsten Steuerart im Gesamtsystem Deutschlands herauskristallisiert. Je länger die Wirtschafts- und Finanzkrise andauert und je stärker sich die Auswirkungen auf dem Arbeitsmarkt bemerkbar machen, desto größer dürften auch die zu erwartenden Effekte bei dem Mehrwertsteueraufkommen sein. In welchem Umfang sich die Mehrwertsteuer auf die privaten Haushalte auswirkt, wird demnach maßgeblich von dem verfügbaren Haushaltsnettoeinkommen und der durchschnittlichen Aufteilung in regelbesteuerte, ermäßigt besteuerte und steuerbefreite Güter und Dienstleistungen beeinflusst.

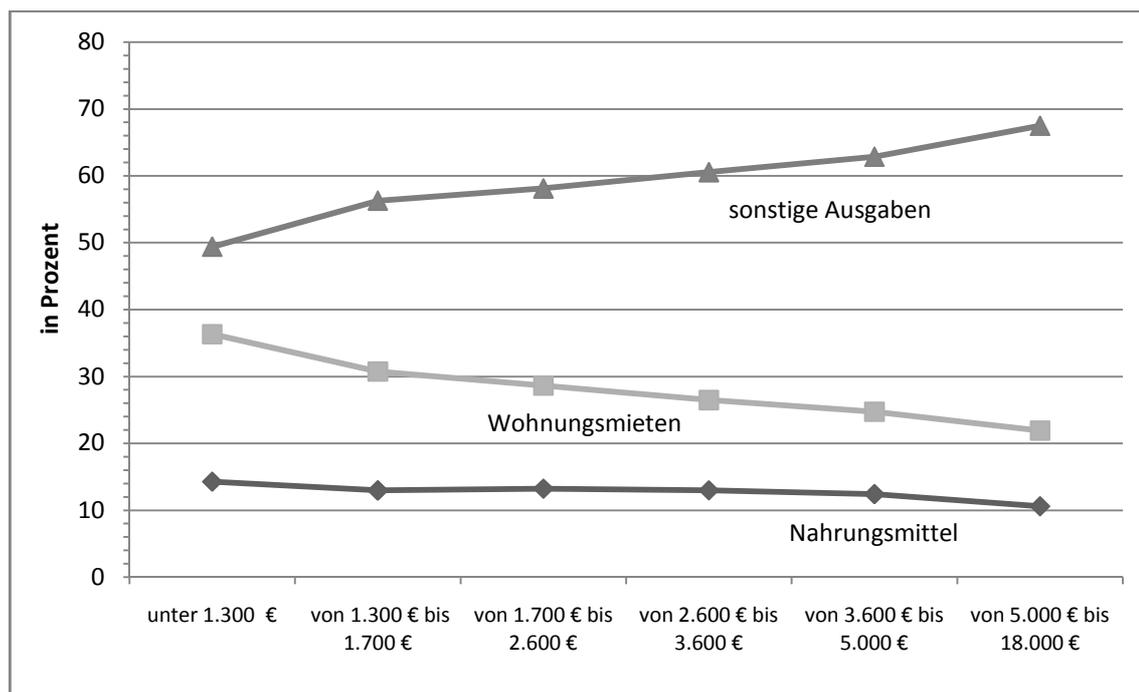
3.6.5 Mehrwertsteuerbelastung der privaten Haushalte

Nach den Ergebnissen der Einkommens- und Verbrauchsstichprobe für 2003, die 132 Einzelpositionen zu den privaten Konsumausgaben enthält, gaben die privaten Haushalte im Durchschnitt 56 % ihres gesamten Konsumbudgets für Produkte aus, die dem vollen Mehrwertsteuersatz unterliegen, und 24 % für steuerbefreite Güter. Die Wohnungsmieten - ohne Energie und Betriebskosten - machen bei den Mieten den relativ größten Anteil aus. Bei den ermäßigt besteuerten Gütern stellen die Nahrungsmittel mit einem Anteil von 11 % die wichtigste Gütergruppe dar.⁴²³ Die Konsumstruktur verändert sich in Abhängigkeit von dem Nettoeinkommen der privaten Haushalte, wie Abbildung 6 zu entnehmen ist. Während der prozentuale Anteil an den privaten Konsumausgaben für Miete sowie Nahrungsmittel mit der Höhe des zur Verfügung stehenden monatlichen Nettoeinkommens sinkt, steigt der Anteil für die übrigen Konsumausgaben. Hierunter fallen insbesondere Energie, Bekleidung, Innenausstattung, Verkehr, Bildungswesen, Freizeit, Unterhaltung und Kultur sowie Beherbergungs- und Gaststättenleistungen. Je niedriger das Haushaltseinkommen ist, desto höher ist der Anteil,

⁴²³ Vgl. Thiele (2010, 127); Linz et al. (2006, 1126).

der für die dem reduzierten Mehrwertsteuersatz unterliegenden Nahrungsmittel und für steuerbefreite Miete verwendet wird. Mit der Höhe des zur Verfügung stehenden Haushaltsnettoeinkommens steigt demnach der Anteil der privaten Konsumausgaben, der der Regelbesteuerung unterliegt.⁴²⁴ In Abhängigkeit von der Einkommensverwendung variiert somit die aus einer Erhöhung des Normsteuersatzes verbundene Mehrwertsteuerbelastung der Haushalte.

Abbildung 6: Ausgabenanteile differenziert nach Haushaltseinkommensklassen in Prozent der privaten Konsumausgaben



Quelle: Statistisches Bundesamt (2009, 555); Eigene Darstellung.

Verschiedene Autoren⁴²⁵ haben die aus der Erhöhung des Mehrwertsteuersatzes zum 01.01.2007 resultierende Mehrbelastung der Haushalte analysiert. Danach wurde die zusätzliche Mehrwertsteuerlast im Laufe der Jahre 2006 bis 2007 mehr oder weniger vollständig auf die Preise überwält. Die Weitergabe an die Konsumenten erfolgte dabei nicht durch eine prozentual stärkere Preisanpassung, sondern durch einige kleinere Preisanhebungen.⁴²⁶ Bis zur vollständigen Überwälzung bewirkt die Erhöhung eine temporäre Minderung der Gewinnmarge auf Ebene der Unternehmen. Die aus der Mehrwertsteuersatzerhöhung resultierende dauerhafte Preisanpassung belastet die Konsumenten in Abhängigkeit vom Haushaltsnettoeinkommen und Haushaltstyp sehr un-

⁴²⁴ Vgl. Linz et al. (2006, 1127).

⁴²⁵ Siehe unter anderem Thiele (2010, 115); Hoffmann/Fischer (2008); Linz et al. (2006).

⁴²⁶ Vgl. Hoffmann/Fischer (2008, 708).

terschiedlich. Mit 51 % geben die Alleinerziehenden gegenüber den Alleinlebenden (54 %) bzw. den Paaren mit Kindern (56 %) zwar den geringsten Anteil ihres verfügbaren Haushaltseinkommens für regelbesteuerte Güter aus. Dafür beträgt ihre Konsumquote 87 % gegenüber 76 % bei Alleinlebenden und 72 % bei Paaren mit Kindern. Insgesamt geben Alleinerziehende 45 % ihres ausgabefähigen Einkommens für regelbesteuerte Güter aus, woraus die höchste Zusatzbelastung infolge der Erhöhung des Regelmehrwertsteuersatzes resultiert.⁴²⁷ Aus verteilungspolitischen Gründen ist daher die bisherige Praxis des Gesetzgebers zu rechtfertigen, wonach der reduzierte Steuersatz seit 1983 konstant geblieben ist. Die Anwendung reduzierter Mehrwertsteuersätze bzw. Steuerbefreiungen ist allerdings nicht nur im Hinblick auf nationale Erfordernisse relevant, sondern auch im europäischen Kontext zu beurteilen.

3.7 Anwendungsbereich des Nullsteuersatzes, der reduzierten Mehrwertsteuersätze und der Gewährung von Befreiungen innerhalb der EU-Mitgliedstaaten

Die Mehrwertsteuer zählt zu der am stärksten harmonisierten Steuerart in der Europäischen Gemeinschaft. Dennoch existieren bis heute weder einheitliche Bemessungsgrundlagen, Steuersätze noch Befreiungstatbestände. In Art. 93 EGV⁴²⁸ wurde zwar ausdrücklich geregelt, dass für die Mehrwertsteuer eine Harmonisierung zu erfolgen hat, allerdings unter der Einschränkung, dass dies für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarktes erforderlich ist.⁴²⁹ Klare Regelungen lassen sich aus dem Vertrag somit nicht ableiten. Auf Vorschlag der Kommission und nach Anhörung des Europäischen Parlaments sowie des Wirtschafts- und Sozialausschusses erlässt der Rat einstimmig die Bestimmungen zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuer. Begründet wird die Einstimmigkeit damit, dass die unterschiedlichen Interessen der EU-Mitgliedstaaten im Bereich der Steuern berücksichtigt, Gegensätze ausgeräumt und Kompromisse gefunden werden müssen.⁴³⁰ Aus wichtigen Gründen können die Mitgliedstaaten gem. Art. 95 EGV⁴³¹ von der Harmonisierungsvorschrift abweichende einzelstaatliche Bestimmungen beibehalten, wenn diese durch wichtige Erfordernisse im Sinne des Art. 30 EGV oder in Bezug auf den Schutz der Arbeits- oder Umwelt gerechtfertigt sind.

⁴²⁷ Vgl. *Strantz* (2007, 11f.).

⁴²⁸ Vormals Art. 99 EG-Vertrag.

⁴²⁹ Vgl. *Reiß* (2009, 15).

⁴³⁰ Vgl. *Panning* (2000, 174).

⁴³¹ Vormals Art. 100a EG-Vertrag.

Als Regelsteuersatz gilt für Dienstleistungen und Lieferungen generell der Normalsteuersatz, der gem. Art. 97 MwStSystRL mindesten 15 % betragen muss.⁴³² Innerhalb des Binnenmarktes variiert der Normalsteuersatz von 14 % auf den Azoren und Madeira bis hin zu 25 % in Dänemark und Schweden, wie Tabelle 11 zu entnehmen ist.

Tabelle 11: Mehrwertsteuersätze in den EU-Mitgliedstaaten in Prozent, Stand: 01.07.2010

Mitgliedstaat	Abkürzung	stark ermäßigter Mehrwertsteuersatz	ermäßigter Mehrwertsteuersatz	regulärer Mehrwertsteuersatz	Zwischensteuersatz	Nullsteuersatz
Belgien	BE	6	12	21	12	ja
Bulgarien	BG	-	7	20	-	-
Dänemark	DK	-	-	25	-	ja
Deutschland	DE	-	7	19	-	-
Estland	EE	-	9	20	-	-
Finnland	FI	9	13	23	-	ja
Frankreich	FR	2,1	5,5	19,6	-	-
Griechenland	EL	5,5	11	23	-	-
Irland	IE	4,8	13,5	21	13,5	ja
Italien	IT	4	10	20	-	ja
Lettland	LV	-	10	21	-	-
Litauen	LT	5	9	21	-	-
Luxemburg	LU	3/6	12	15	12	-
Malta	MT	-	5	18	-	ja
Niederlande	NL	-	6	19	-	-
Österreich	AT	-	10	20	12	-
Polen	PL	3	7	22	-	ja
Portugal	PT	6	13	21	13	-
Rumänien	RO	5	9	24	-	-
Schweden	SE	6	12	25	-	ja
Slowakische Republik	SK	6	10	19	-	-
Slowenien	SI	-	8,5	20	-	-
Spanien	ES	4	8	18	-	-
Tschechische Republik	CZ	-	10	20	-	-
Ungarn	HU	5	18	25	-	-
Vereinigtes Königreich ⁴³³	UK	-	5	17,5	-	ja
Zypern	CY	5	8	15	-	ja

Quelle: Vgl. Bundesministerium der Finanzen (2009d, 380f.); Europäische Kommission (2009, 3ff. u. 2010, 3 ff.); European Commission (2009); Eigene Darstellung.

Gemäß Art. 98 Abs. 1 MwStSystRL sind die EU-Mitgliedstaaten dazu berechtigt, einen oder zwei ermäßigte Steuersätze festzulegen. Der Anwendungsbereich für die

⁴³² Die Geltungsdauer des von den Mitgliedstaaten anzuwendenden Mindestnormalsteuersatzes in Höhe von derzeit 15 % ist bis zum 31.12.2015 verlängert worden. Vgl. Europäische Kommission, KOM(2010)331 endg., 5.

⁴³³ Der reguläre Mehrwertsteuersatz soll ab dem 04.01.2011 auf 20 % erhöht werden. Vgl. Her Majesty's Revenue and Customs (19.07.2010).

ermäßigten Steuersätze ist gem. Art. 98 Abs. 2 MwStSystRL beschränkt auf die in Anhang III der Richtlinie genannten Güter und Dienstleistungen. Faktisch variiert der anzuwendende Mehrwertsteuersatz auf Lieferungen und Dienstleistungen somit zwischen dem Nullsteuersatz und dem Normalsteuersatz in Höhe von 25 %. Die EU-Mitgliedstaaten haben demnach sehr unterschiedlich von dem in Art. 98 MwStSystRL manifestiertem Recht Gebrauch gemacht, neben dem regulären ermäßigte Mehrwertsteuersätze anzuwenden.

Die national festgelegten Sätze werden sehr uneinheitlich auf eine Vielzahl von mannigfachen Leistungen angewandt. Eine Systematik ist dabei nicht erkennbar. Der stark ermäßigte Steuersatz wird z.B. in Spanien, Irland, Italien, Luxemburg und Polen auf Nahrungsmittel erhoben. Pharmazeutische Erzeugnisse werden hingegen in Spanien, Frankreich, Italien und Luxemburg stark ermäßigt besteuert; Bücher, Zeitungen und Zeitschriften wiederum in Griechenland, Spanien, Italien, Luxemburg und partiell in Frankreich. Fernsehgebühren unterliegen in Frankreich und Italien dem stark ermäßigten Steuersatz; der Eintritt zu Kino, Theater, Kultur- und Sportveranstaltungen werden hingegen nur in Griechenland und Luxemburg stark ermäßigt belastet. Spanien, Italien, Luxemburg, Polen, Portugal und Slowenien wenden auf die Lieferung, Renovierung und Reparatur sowie den Bau neuer Sozialwohnungen den stark ermäßigten Steuersatz an. Medizinische Geräte für Behinderte unterliegen in Italien und Luxemburg dem stark ermäßigten Steuersatz; in Italien zudem die Lieferung von Pestiziden und Düngemittel. Leistungen von Hotels und Gaststätten, Entgelte für die Benutzung von Sportanlagen, die Abfall-, Abwasserbehandlung, Wasserversorgung, Rohwolle, Haushaltsmüllabfuhr bzw. die Personenbeförderung, Kinderbekleidung und -schuhe unterliegen nur in Luxemburg dem stark ermäßigten Mehrwertsteuersatz. In Polen, Portugal und dem Vereinigten Königreich wird der stark ermäßigte Steuersatz auch auf die Lieferung von Kindersitzen für Kraftfahrzeuge angewendet.⁴³⁴

Nur in wenigen EU-Mitgliedstaaten wird neben dem regulären sowie einem reduzierten Steuersatz noch ein Zwischensteuersatz angewendet. Dies geschieht jedoch auf unterschiedliche Umsätze. In Belgien unterliegen ihm z.B. gewisse Reifen und Luftkammern. In Irland wird er auf Energie für Heizung sowie für Beleuchtung und bewegliche Gegenstände angewendet, die bei der Herstellung und Instandhaltung von Immobilien benötigt werden. Darüber hinaus für die Lieferung von Immobilien sowie die Dienstleistungen, die der regelmäßigen Reinigung von Immobilien dienen. Auch unterliegen dem Zwischensteuersatz bestimmte Fremdenverkehrsleistungen, Dienstleistungen von Jockeys und die Leistungen der Tierärzte. Luxemburg wendet den Zwi-

⁴³⁴ Vgl. *Europäische Kommission* (2010, 11f.).

schensteuersatz auf bestimmte Weine, feste mineralische Brennstoffe, Waschpulver, Putzmittel, Werbeprospekte, Kataloge, maßgeschneiderte Bekleidung, Wärme, Kühlung, Wasserdampf sowie auf Umsätze für die Aufbewahrung und Verwaltung von Wertpapieren an. In Österreich wird der Zwischensteuersatz lediglich bei Wein aus eigener Erzeugung durch Winzer angewendet. Portugal wendet ihn überwiegend zur Förderung umweltpolitischer Maßnahmen an, wie z.B. dem Einsatz von Sonnenenergie, Windkraft oder geothermischer Energie.⁴³⁵

Im Hinblick auf die im EU-Vertrag vereinbarte Zielsetzung, einen europäischen Binnenmarkt zu schaffen, auf dem einheitliche Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuer angewandt werden, um die Wettbewerbsbedingungen nicht zu verfälschen und den freien Waren- und Dienstleistungsverkehr nicht zu behindern, müsste die Bandbreite der angewandten Mehrwertsteuersätze stufenweise verringert werden. Eine Harmonisierung der Mehrwertsteuersätze in den EU-Mitgliedstaaten führt jedoch zu einer Veränderung der nationalen Steuerstruktur und kann damit merkliche Folgen auf budgetärem, wirtschaftlichem und sozialem Gebiet haben. Die Beibehaltung der existierenden Mehrwertsteuersatzunterschiede und deren weiterer Ausbau können dazu geeignet sein, die Wettbewerbsbedingungen auf dem gemeinsamen Binnenmarkt zu verfälschen und den innergemeinschaften Waren- und Dienstleistungsverkehr zu behindern. Für ausgewählte Lieferungen und Leistungen wird daher nachfolgend betrachtet, welchem Mehrwertsteuersatz sie im jeweiligen EU-Mitgliedstaat unterliegen.

3.7.1 Nullsteuersatz, reduzierte Mehrwertsteuersätze und Mehrwertsteuerbefreiungen innerhalb der EU-Mitgliedstaaten

Um den Umfang der Analyse zu beschränken, wurden nur ausgewählte Güter und Dienstleistungen in die Betrachtung einbezogen, für die innerhalb der EU-Mitgliedstaaten Mehrwertsteuervergünstigungen gewährt werden. Ausgehend von dem deutschen Steuersystem, wurden dabei zunächst die Sektoren in die Untersuchung einbezogen, für die aus sozial-, wirtschafts- oder gesellschaftspolitischen Gründen die Anwendung des reduzierten Mehrwertsteuersatzes bzw. die Gewährung einer Steuerbefreiung als notwendig erachtet wird. Hierbei handelt es sich vorwiegend um den Nahrungsmittelsektor inklusive der Lieferung von Wasser; den Gesundheits- und Pflegebereich, inklusive der Sozialdienstleistungen; die medizinischen und zahnärztlichen Leistungen; der Kultur- und Bildungsbereich, d.h. die Lieferung von Büchern, Zeitungen und Zeitschriften, die Teilnahme am kulturellen Leben in Form von Kino, Theater, Kultur, Sport, Sportveranstaltungen sowie die Personenbeförderung im Nahverkehr. Daneben

⁴³⁵ Vgl. *Europäische Kommission* (2010, 8 f.).

werden die Abfuhr von Haushaltsmüll und Straßenreinigung in die Analyse einbezogen, die in Deutschland eine hoheitliche Aufgabe darstellt, die jedoch privaten Unternehmen übertragen werden darf. Wird die Leistung durch einen Eigenbetrieb der öffentlichen Hand erbracht, ist sie nicht steuerbar; ansonsten unterliegt sie dem Regelsteuersatz. Als weitere Kategorie wird die Hotelbeherbergung in der Untersuchung berücksichtigt. Diese wurde zum 01.01.2010 in Deutschland mit der Begründung, die europäische Wettbewerbssituation des Hotel- und Gaststättengewerbes verbessern zu wollen, in den Anwendungsbereich des ermäßigten Steuersatzes integriert. Neben den national relevanten Bereichen wurden die Sektoren in die Analyse einbezogen, für die die Kommission der Europäischen Gemeinschaften die Anwendung des reduzierten Mehrwertsteuersatzes für sinnvoll erachtet bzw. einzelne EU-Mitgliedstaaten. Hierbei handelt es sich speziell um die Lieferung von Arzneimitteln, den Sozialen Wohnungsbau, Restaurationsdienstleistungen, die Reinigung von Fenstern und Wohnräumen, Friseurdienstleistungen und kleine Reparaturleistungen.

Die für die ausgewählten Lieferungen und Leistungen in den EU-Mitgliedstaaten zur Anwendung kommenden Mehrwertsteuersätze können Tabelle 12 entnommen werden. Dabei wird deutlich, dass die betrachteten Lieferungen und Leistungen innerhalb der EU-Mitgliedstaaten sehr unterschiedlich belastet werden. Eine Systematik, nach welchen Kriterien die EU-Mitgliedstaaten den Mehrwertsteuersatz für die Güter festlegen, ist dabei nicht erkennbar. In keinem der betrachteten Bereiche wurde in allen EU-Mitgliedstaaten ein einheitlicher Steuersatz angewandt. Die Variationen in den analysierten Sektoren waren partiell sehr groß, d.h. die Bandbreite der angewendeten Steuersätze reicht vom Null- bis hin zum Normalsteuersatz.

Tabelle 12: Übersicht über die Anwendung unterschiedlicher Steuersätze auf ausgewählte Lieferungen und Leistungen, Stand: 01.07.2010

Mitgliedstaat	Länderkennung	Normalsteuersatz	Nahrungsmittel	Lieferung von Wasser	Arzneimittel	Sozialdienstleistungen	medizinische und zahnärztliche Leistungen	Bücher/Zeitungen/Zeitschriften	Kino/Theater/Kultur/Sport	Sportveranstaltungen	sozialer Wohnungsbau	Hotelbeherbergungen	Restaurantsdienstleistungen	Abfuhr von Haushaltsmüll und Straßenreinigung	Reinigung von Fenstern und Wohnräumen	Friseurdienstleistungen	kleine Reparaturleistungen	Personenbeförderung
Belgien	BE	21	6 12 21	6	6	ex 6	ex	0 6	ex 6	ex 6	6 12	6	12	21	21	21	6	0 6
Bulgarien	BG	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	7 20	20	20	20	20	20	20
Dänemark	DK	25	25	25	25	25	ex	0 25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	ex 0
Deutschland	DE	19	7 19	7	19	[-] 7	ex 7	7 19	ex 7	7 19	19	7	19	[-] 19	19	19	19	7 19
Estland	EE	20	20	20	9	ex	ex	9 20	20	20	20	9	20	20	20	20	20	0 20
Finnland	FI	23	13	23	9	ex	ex	0 9	9	ex 9	23	9	23	23	23	9	9	9
Frankreich	FR	19,6	5,5 19,6	5,5	2,1 5,5 19,6	ex	ex	2,1 5,5 19,6	5,5 19,6	19,6	5,5 19,6	5,5	5,5	5,5 19,6	5,5	19,6	19,6	5,5
Griechenland	EL	23	11	11	11	11	ex	5,5	5,5 11	11	ex	11	11	ex	23	23	11	11
Irland	IE	21	0 4,8 13,5	ex	0	ex	ex	0 13,5	ex	ex	13,5	13,5	13,5	[-] 21	13,5	13,5	13,5	ex
Italien	IT	20	4 10	10	10	ex 4 10 20	ex	4 20	10	10 20	4 10	10	10	10	20	20	20	ex 10
Lettland	LV	21	10 21	21	10	ex	ex	10 21	ex	21	21	10	21	21	21	21	21	ex 10
Litauen	LT	21	21	21	5	21	ex	9 ⁴³⁶ 21	ex	21	21	21	21	21	21	21	21	21
Luxemburg	LU	15	3	3	3	ex 3	ex 3	3	3	ex 3	3	3	3	3	6	6	6	ex 3

⁴³⁶ Der ermäßigte Steuersatz gilt für Bücher und spezielle Veröffentlichungen bis zum 31.12.2010. Danach gilt der Normalsteuersatz. Vgl. *Europäische Kommission* (2010, 7).

Mitgliedstaat	Länderkennung	Normalsteuersatz	Nahrungsmittel	Lieferung von Wasser	Arzneimittel	Sozialdienstleistungen	medizinische und zahnärztliche Leistungen	Bücher/Zeitung/Zeitschriften	Kino/Theater/Kultur/Sport	Sportveranstaltungen	sozialer Wohnungsbau	Hotelbeherbergungen	Restaurantsdienstleistungen	Abfuhr von Hausabfallmüll und Straßenreinigung	Reinigung von Fenstern und Wohnräumen	Friseurdienstleistungen	kleine Reparaturleistungen	Personenbeförderung
Malta	MT	18	0	0	0	ex	ex	5	5	18	ex	5	18	18	18	18	18	0
Niederlande	NL	19	6	6	6	19	ex	6	6	6	19	6	6	[-]	19	6	6	ex
Osterreich	AT	20	10	10	10	0	ex	10	ex	20	20	10	10	10	20	20	20	10
Polen	PL	22	3	7	7	ex	ex	0	7	7	7	7	7	7	22	7	7	7
Portugal	PT	21	6	6	6	ex	ex	6	ex	6	ex	6	13	[-]	6	21	21	6
Rumänien	RO	24	24	24	9	ex	ex	9	9	24	24	9	24	24	24	24	24	24
Schweden	SE	25	12	25	25	0	ex	ex	6	6	ex	12	25	25	25	25	25	0
Slowakische Republik	SK	19	19	19	10	ex	ex	10	ex	19	19	19	19	19	19	19	19	0
Slowenien	SI	20	8,5	8,5	8,5	ex	ex	8,5	8,5	8,5	8,5	8,5	8,5	8,5	8,5	8,5	8,5	8,5
Spanien	ES	18	4	8	4	8	8	4	ex	8	4	8	8	8	18	8	18	8
Tschechische Republik	CZ	20	10	10	10	ex	ex	10	10	10	10	10	20	10	10	20	20	0
Ungarn	HU	25	18	25	25	5	ex	5	25	25	25	18	25	25	25	18	25	25
Vereinigtes Königreich	UK	17,5	0	0	0	ex	ex	0	17,5	17,5	0	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	0
Zypern	CY	15	0	5	0	ex	ex	5	ex	15	15	5	8	[-]	5	15	15	8

ex = umsatzsteuerbefreit; 0 = Nullsteuersatz; [-] = nicht steuerbar

Quelle: Europäische Kommission (2010); Eigene Darstellung.

3.7.1.1 Nahrungsmittel

Innerhalb der EU-Mitgliedstaaten reicht die Spannweite der auf Nahrungsmittel anzuwendenden Mehrwertsteuersätze von dem Nullsteuersatz bis hin zum Normalsteuersatz. Irland, Malta, das Vereinigte Königreich und Zypern wenden auf einige Nahrungsmittel den Nullsteuersatz an, während diese in Bulgarien, Dänemark, Estland, Litauen, Rumänien und der Slowakischen Republik ausnahmslos dem Normalsteuersatz unterliegen. Belgien, Polen und Portugal wenden sowohl den stark reduzierten, den reduzierten als auch den Normalsteuersatz an. In den übrigen EU-Mitgliedsländern gelangt vornehmlich der jeweils geltende reduzierte Mehrwertsteuersatz zur Anwendung. Ebenso wie für Deutschland existiert auch innerhalb der EU-Mitgliedstaaten keine einheitliche Definition des Begriffs „Nahrungsmittel“, so dass neben dem Mehrwertsteuersatz auch die einzubeziehenden Güter stark divergieren. In Irland unterliegt z.B. ein Großteil der Nahrungsmittel dem Nullsteuersatz. Die Lieferung von Wasser ist hingegen mit 21 % belastet, falls es nicht durch nachgelagerte Gebietskörperschaften bereitgestellt wird. Griechenland befreit ebenfalls nur die Wasserlieferungen der öffentlichen Hand. In Lettland unterliegen nur Kindernahrungsmittel dem ermäßigten Steuersatz, während ansonsten der Normalsteuersatz angewendet wird. Luxemburg zählt zu den Nahrungsmitteln auch Mineralwasser und Limonaden. Süßwaren unterliegen in Malta nicht dem Nullsteuersatz, sondern dem stark reduzierten Mehrwertsteuersatz in Höhe von 5 %. In Ungarn gilt der reduzierte Satz für Nahrungsmittel z.B. nur für Milch, Milchprodukte (ausschließlich Muttermilch), Molkereiprodukte, mit Geschmacksstoffen versetzte Milch und für Produkte, die Getreide, Mehl oder Milch enthalten.⁴³⁷

3.7.1.2 Gesundheitssektor

Nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. b, c, d, e und p MwStSystRL sind die medizinischen und arztähnlichen Leistungen von der Mehrwertsteuer zu befreien. Trotz dieser Vorgabe unterliegen diese in Bulgarien ausnahmslos dem regulären und in Spanien dem reduzierten Mehrwertsteuersatz. Auch in anderen EU-Mitgliedsländern sind nicht alle dem Gesundheitssektor zuzuordnenden Leistungen auch tatsächlich von der Mehrwertsteuer befreit. Die Spannweite der anzuwendenden Steuersätze ist jedoch erheblich enger gefasst gegenüber dem Nahrungsmittelsektor. Allerdings existiert auch hier keine Einheitlichkeit hinsichtlich bei der in die Besteuerung einzubeziehenden Sachverhalte. Dies gilt auch für die Lieferung von Arzneimitteln. So wird nur in Bulgarien, Dänemark und Deutschland auf Arzneimittel ausschließlich der Normalsteuersatz angewendet, während sie in den übrigen EU-Mitgliedstaaten teilweise dem Nullsteuersatz, dem stark

⁴³⁷ Vgl. *Europäische Kommission* (2010, 7).

reduzierten, dem reduzierten oder aber dem Normalsteuersatz unterliegen. In Frankreich können die Arzneimittel dem stark ermäßigten, dem reduzierten oder aber dem Normalsteuersatz unterliegen. Lediglich in Irland, Malta und Zypern wird auf Arzneimittel ausschließlich der Nullsteuersatz angewendet. In Litauen wird der stark ermäßigte Mehrwertsteuersatz in Höhe von 5 % lediglich bis zum 31.12.2010 für die Lieferung von Arzneimitteln und medizinischen Hilfsmitteln an Personen gewährt, die ein Recht auf vollständige oder teilweise Rückerstattung der Kosten des Erwerbs dieser Güter haben; ab dem 01.01.2011 gilt dann der Normalsteuersatz.⁴³⁸

Die ebenfalls gem. Art. 132 Abs. 1 Buchst. g, h, und i MwStSystRL von der Mehrwertsteuer zu befreienden Sozialdienstleistungen unterliegen in Bulgarien, Dänemark, Frankreich, Litauen und der Niederlande uneingeschränkt dem Normalsteuersatz. Nur in Estland, Finnland Lettland, Malta, Polen, Rumänien, im Vereinigten Königreich und Zypern sind sie in vollem Umfang von der Mehrwertsteuer befreit. Die übrigen EU-Mitgliedsländer befreien die Leistungen partiell bzw. besteuern sie begünstigt. In Abhängigkeit von der erbrachten Sozialdienstleistung, unterliegen diese in Italien der Steuerbefreiung, dem stark reduzierten bzw. reduzierten Steuersatz oder aber dem Normalsteuersatz. Der Begriff „Sozialdienstleistungen“ wird nicht näher spezifiziert. Aus diesem Grund kann keine Angabe darüber getätigt werden, welche Leistungen hierunter subsumiert werden. Diese Vielfalt an Möglichkeiten bringt Abgrenzungsprobleme mit sich und erschwert die korrekte Erhebung der Mehrwertsteuer.

3.7.1.3 Bildungs- und Freizeitsektor inklusive Hotelbeherbergungen

Die dem Bildungs- und Freizeitsektor zuzuordnenden Güter und Dienstleistungen unterliegen nur in Bulgarien ausnahmslos dem Normalsteuersatz. In den übrigen EU-Mitgliedstaaten reicht die Mehrwertsteuersatzspreizung von der Anwendung des Nullsteuersatzes auf Bücher und Zeitschriften im Vereinigten Königreich bis hin zur partiellen Anwendung des Normalsteuersatzes. In Litauen gilt der ermäßigte Steuersatz für Bücher und spezielle Veröffentlichungen nur noch bis zum 31.12.2010. Danach unterliegen sie dem Normalsteuersatz.⁴³⁹

Hotelbeherbergungen werden nur in Dänemark, Litauen, der Slowakischen Republik, Ungarn und dem Vereinigten Königreich mit dem Normalsteuersatz erfasst. In den übrigen EU-Mitgliedsländern unterliegen sie dem reduzierten bzw. stark ermäßigten Steuersatz. Restaurationsdienstleistungen unterliegen hingegen bei fast 50 % der EU-Mitgliedstaaten dem regulären Mehrwertsteuersatz, während die übrigen einen redu-

⁴³⁸ Vgl. *Europäische Kommission* (2010, 7).

⁴³⁹ Vgl. *Europäische Kommission* (2010, 7).

zierten bzw. den stark ermäßigten Steuersatz anwenden. Welche Leistungen unter dem Begriff der Restaurationsdienstleistung subsumiert werden, variiert ebenfalls zwischen den EU-Mitgliedsländern. In Belgien sind z.B. alle Getränke von den Restaurationsleistungen ausgenommen.⁴⁴⁰ Kein EU-Mitgliedsland gewährt für Restaurationsleistungen eine Befreiung oder aber wendet den Nullsteuersatz an. Lediglich Belgien und Deutschland differenzieren hinsichtlich des anzuwendenden Mehrwertsteuersatzes dahingehend, inwieweit die zubereiteten Speisen vor Ort verzehrt oder mitgenommen werden.⁴⁴¹

3.7.1.4 Lokal erbrachte arbeitsintensive Dienstleistungen

Wie bereits erläutert, haben die einzelnen EU-Mitgliedstaaten von der Möglichkeit, auf lokal erbrachte arbeitsintensive Dienstleistungen den reduzierten Mehrwertsteuersatz anzuwenden, sehr unterschiedlich Gebrauch gemacht. Tabelle 13 gewährt einen Überblick darüber, welche Dienstleistung in welchem EU-Mitgliedstaat begünstigt besteuert wird. Von den 27 EU-Mitgliedsländern wenden 16 auf lokal erbrachte arbeitsintensive Dienstleistungen den Normalsteuersatz an. Damit hat sich seit Einführung der Option die Zahl der teilnehmenden EU-Mitgliedstaaten erhöht. Am stärksten genutzt wird sie im Bereich der Renovierung und Reparatur von Privatwohnungen.

Tabelle 13: Anwendung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes auf lokal erbrachte arbeitsintensive Dienstleistungen, Stand: 01.01.2010

Dienstleistung	EU-Mitgliedstaat
1. kleine Reparaturdienstleistungen betreffen	
Fahrräder	Belgien, Griechenland, Luxemburg, Niederlande
Schuhe und Lederwaren	Belgien, Griechenland, Luxemburg, Niederlande
Kleidung und Haushaltswäsche	Belgien, Griechenland, Luxemburg, Niederlande
2. Renovierung und Reparatur von Privatwohnungen	Belgien, Frankreich, Griechenland, Irland, Italien, Niederlande, Spanien, Polen, Portugal, Slowenien, das Vereinigte Königreich
3. Reinigung von Fenstern	Irland, Frankreich, Luxemburg, Slowenien
4. Häusliche Pflegedienstleistungen	Frankreich, Griechenland, Malta, Portugal, Slowenien, Tschechische Republik,
5. Friseurdienstleistungen	Finnland, Irland, Luxemburg, Niederlande, Polen, Slowenien, Spanien

Quelle: Vgl. *Europäische Kommission* (2010, 5f.); Eigene Darstellung.

⁴⁴⁰ Vgl. *Europäische Kommission* (2010, 8ff.).

⁴⁴¹ Vgl. *Europäische Kommission* (2010, 18).

Bei dieser Darstellung bleibt unberücksichtigt, inwieweit im Rahmen des Ertragsteuerrechts Vergünstigungen gewährt werden, wie dies z.B. in Deutschland der Fall ist.

3.7.1.5 Abfuhr von Haushaltsmüll und Straßenreinigung

Nach Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 1 MwStSystRL üben die Staaten, Länder, Gemeinden und sonstigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts keine unternehmerische Tätigkeit aus, soweit sie Leistungen erbringen, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen. Die Mehrwertsteuersystemrichtlinie definiert den Begriff der Ausübung öffentlicher Gewalt nicht im Einzelnen. Der EuGH geht davon aus, dass eine Tätigkeit im Rahmen der öffentlichen Gewalt ausgeübt wird, wenn die Einrichtungen des öffentlichen Rechts im Bereich der eigenen für sie geltenden rechtlichen Regelungen tätig werden. Hieraus kann gefolgert werden, dass eine Tätigkeit nicht im Rahmen der öffentlichen Gewalt ausgeübt wird, wenn sie unter den identischen rechtlichen Bedingungen angeboten wird, wie sie für private Wirtschaftsteilnehmer gelten.⁴⁴²

In Deutschland stellt die Abfuhr von Haushaltsmüll sowie die Straßenreinigung eine hoheitliche Aufgabe dar. Sie ist nicht steuerbar, wenn sie von Eigenbetrieben durchgeführt wird. Eine vergleichbare Regelung gilt für Irland, Portugal, die Niederlande und Zypern. In den übrigen EU-Mitgliedstaaten unterliegen diese Leistungen hingegen der Mehrwertsteuerpflicht, wobei vorwiegend der Normalsteuersatz zur Anwendung gelangt. Für Deutschland ist dies dann der Fall, wenn private Abfallentsorger mit der Durchführung dieser Aufgabe betraut werden. Der Bundesfinanzhof⁴⁴³ hat entschieden, dass das Nebeneinander von nicht steuerbaren Hoheitsbetrieben und die dem Normalsteuersatz unterliegenden privaten Abfallentsorgern nicht gegen das Neutralitätsgebot der Mehrwertsteuer verstößt, wie dies z.B. bei einem Krematorium der Fall ist.⁴⁴⁴ Dies begründet der Bundesfinanzhof damit, dass die entsorgungspflichtigen Körperschaften sich zur Erfüllung ihrer Aufgaben zwar Personen des Privatrechts bedienen dürften. Die privaten Unternehmen seien aber nur Erfüllungsgehilfen (sog. Verwaltungshelfer) der Kommune und nicht Vertragspartner der privaten Haushalte.⁴⁴⁵ Auch bei Einschaltung Dritter bliebe die Müllentsorgung eine Tätigkeit der entsorgungspflichtigen Körperschaft. Die privaten Haushalte sind gem. § 5 Abs. 2 KrW-/AbfG als Erzeuger und Besitzer von Abfällen verpflichtet, diese den öffentlich-rechtlichen Entsorgungsträgern

⁴⁴² Vgl. *Kraeusel* (2010, 484).

⁴⁴³ Vgl. BFH-Urt. v. 29.10.2008 - I R 51/07, BStBl II 2009, 1022.

⁴⁴⁴ Vgl. EuGH-Urt. v. 08.06.2006 - Rs. C-430/04 Feuerbestattungsverein Halle, UR 2006, 459.

⁴⁴⁵ Vgl. BFH-Urt. v. 29.10.2008 - I R 51/07, BStBl II 2009, 1022 m.w.H.; *Bell/Rehak* (2001, 186ff.); *Lippross* (2009a, 123); *Siechau* (2009, 135).

insoweit zu überlassen, als sie selbst nicht dazu in der Lage sind, den Haushaltsmüll zu verwerten. Eine Ausnahme besteht lediglich dann, wenn der Abfall im Rahmen einer gemeinnützigen Sammlung⁴⁴⁶ einer ordnungsgemäßen und schadlosen Verwertung zugeführt wird oder spezielle Rücknahmeverpflichtungen durch die Hersteller bestehen, wie dies z.B. für Batterien, Verpackungen etc. der Fall ist.⁴⁴⁷ Aus der Tatsache, dass der private Hausmüllbesitzer keine vertraglichen Beziehungen zu den Erfüllungsgehilfen hinsichtlich der Entsorgung des Abfalls eingehen kann, folgert der Bundesfinanzhof, dass zwischen Erfüllungsgehilfen und entsorgungspflichtigen Gebietskörperschaften keine Wettbewerbssituation existiert.⁴⁴⁸ Eine andere Bewertung gilt für Gewerbetreibende, da die Entsorgungsverpflichtung für sie nicht gilt.

Diese auf dem Vertragsrecht beruhende Argumentation ignoriert, dass die öffentliche Daseinsvorsorge nur Aktivitäten umfassen soll, „*bei denen der Staat und die öffentliche Verwaltung gezielt zur Versorgung der Bürger mit dem notwendigen, dem jeweiligen Stand der Zivilisation entsprechenden Leistungen tätig werden, weil der nach allgemeinen Regeln geordnete Markt die Versorgung der Bürger nicht ausreichend gewährleistet.*“⁴⁴⁹ Diese von Forsthoff bereits in 1938 herausgearbeitete Definition der Daseinsvorsorgeleistungen beschreibt die Staatsaufgaben, bei denen der Bürger darauf vertrauen kann, dass sie im Bedarfsfall zu tragbaren Bedingungen angeboten werden. Aus dieser Interpretation der Daseinsvorsorge resultiert, dass Bund, Länder und Kommunen nur dann eigene Einrichtungen schaffen, wenn die benötigte Leistung nicht flächendeckend und preiswert durch Private erbracht werden kann. Hierzu zählten zur damaligen Zeit z.B. die Grundversorgung mit Wasser und Energie, die Abwasserbeseitigung, die Abfallentsorgung, der öffentliche Personennahverkehr, die Vorbehaltung von Sparkassen und öffentlichen Versicherern, die Erbringung von Gesundheitsleistungen, insbesondere die Vorhaltung von Krankenhäusern, Heimen für Alte und Pflegebedürftige sowie von sonstigen Einrichtungen der Wohlfahrtspflege, Bildungseinrichtungen aller Art (z.B. Kindergärten, allgemein- und berufsbildende Schulen, Hochschulen etc.) sowie Theater und Sporteinrichtungen.⁴⁵⁰ Dem Staat und der Kommune stand und steht es allerdings frei, inwieweit sie die Daseinsvorsorgeleistungen unmittelbar durch eigene Verwaltungseinrichtungen und Eigenbetriebe, durch staats- oder kommunaleigene Unternehmen in privater Rechtsform, in Kooperation mit Privaten in gemischt-wirtschaftlichen Unternehmen der Daseinsvorsorge oder unter Einbeziehung Privater als Erfüllungsgehilfen oder über Konzessionsverträge erbringt.

⁴⁴⁶ Hierunter fallen insbesondere Papier-, Schuh- und Altkleidersammlungen. Vgl. *Friege* (2009, 214).

⁴⁴⁷ Vgl. *Friege* (2009, 214f.).

⁴⁴⁸ Vgl. BFH-Urt. v. 29.10.2008 - I R 51/07, BStBl II 2009, 1022 m.w.H.; *Lippross* (2009a, 123).

⁴⁴⁹ *Henneke* (2009, 18).

⁴⁵⁰ Vgl. *Henneke* (2009, 18).

Im Laufe der Zeit wurden vielfältige Bereiche der ehemals unter dem Begriff der Daseinsvorsorge subsumierten Tätigkeiten von Staat und Kommunen auf private Unternehmen übertragen,⁴⁵¹ da die zuvor genannten Kriterien nicht mehr erfüllt waren. Die Gemeinden dürfen gemäß den meisten Kommunalverfassungen deshalb wirtschaftliche Unternehmen nur noch errichten oder wesentlich erweitern, wenn die Daseinsvorsorgeleistung nicht besser, wirtschaftlicher oder ebenso gut durch andere Unternehmen erfüllt werden kann.⁴⁵² Eine funktionale Privatisierung in Form der Übertragung der Aufgabe an einen privaten Abfallentsorger ist daher nur möglich, wenn die Bürger kostenmäßig nicht höher belastet werden. Durch die Gebührenpflichtigkeit des Bürgers kann privaten Gesellschaften keine beliebige Gewinnmöglichkeit eingeräumt werden, da sie den identischen gebührenrechtlichen Grenzen unterliegen wie dies bei den Entsorgungsträgern der Fall ist.⁴⁵³ Die Berechnung der Benutzungsgebühren erfolgt dabei nach § 8 KAG. Hiernach müssen die Gebühren nach den betriebswirtschaftlichen Grundsätzen für Kostenrechnung ermittelt werden, die gem. § 8 Abs. 3 KAG eine angemessene Verzinsung des aufgewandten Eigenkapitals beinhaltet. Einkommen- bzw. Körperschaft-, Gewerbe- und Umsatzsteuerzahlungen sind hingegen nicht einzubeziehen, da diese bei einer Tätigkeit der öffentlichen Hand ausgeschlossen sind. Dieser Nachteil kann auch durch den bei der Umsatzsteuerpflicht zu gewährenden Vorsteuerabzug nicht ausgeglichen werden, wie die vorherigen Ausführungen bereits verdeutlicht haben. Während der Abgabepreis für den Eigenbetrieb und das private Unternehmen identisch sind, resultiert aus der Nichtsteuerbarkeit der Eigenbetriebe bei simultanem Verlust des Vorsteuerabzugs *ceteris paribus* ein höherer Gewinn gegenüber dem privaten Unternehmer. Verschärft wird diese Situation noch dadurch, dass für kommunale Eigenbetriebe die Möglichkeit existiert, durch Umwandlung die Rechtsform auszuwählen, die ihnen insgesamt betrachtet die größten Vorteile bietet. So haben Kommunen im Vorfeld einer größeren Investition, z.B. dem Bau einer Müllverbrennungsanlage, die Möglichkeit, eine private, kommunaleigene Kapitalgesellschaft zu gründen. Dieser wird die Aufgabe der öffentlichen Verwaltung als Erfüllungsgehilfe übertragen. Die Zahlungen des Hoheitsträgers an das private Unternehmen stellen umsatzsteuerpflichtige Entgelte dar. Simultan kann das Unternehmen den Vorsteuerabzug aus der Investition in Anspruch nehmen. Mittelfristig resultiert aus dieser Konzeption eine Mehrwertsteuerzahllast,⁴⁵⁴ da die Gebührenzahlungen nunmehr der Mehrwertsteuer unterliegen, während nach Abschluss der Investition nur in einem geringen Umfang Aufwendungen entstehen, für die ein Vorsteuerabzug möglich ist. Die Körperschaft-

⁴⁵¹ Vgl. *Henneke* (2009, 18f. u. 22f.); *Kronawitter* (2009, 225f.).

⁴⁵² Vgl. *Schink* (2002, 129 u. 137).

⁴⁵³ Vgl. *Bell/Rehak* (2001, 191).

⁴⁵⁴ Vgl. hierzu die ausführliche Darstellung der Vor- und Nachteile bei *Kronawitter* (2009, 224ff.).

steuerpflicht ist zunächst von geringerer Bedeutung, da auf Grund des aus der Investition resultierenden Abschreibungsvolumens in den ersten Jahren Verluste zu erwarten sind. Um die umsatzsteuerlichen Konsequenzen zu vermeiden, kann das Unternehmen nach Ablauf des zehnjährigen Korrekturzeitraums gem. § 15a UStG in ein nicht vorsteuerabzugsberechtigtes Kommunalunternehmen umgewandelt werden, das weder ertrag- noch umsatzsteuerpflichtig ist.⁴⁵⁵ Eine vergleichbare Optimierungsmöglichkeit existiert für andere privatwirtschaftliche Unternehmen nicht. Damit private Abfallentsorger unter diesen Bedingungen ihre Leistungen kostenneutral oder -günstiger anbieten können, müssen sie an anderer Stelle Zusatzgewinne erwirtschaften,⁴⁵⁶ z.B. durch das Sortieren der Restabfallbehälter und die Verwertung von Sekundärrohstoffen.

Sobald eine Aufgabe der Daseinsvorsorge funktional privatisiert werden soll, konkurrieren somit Eigenbetriebe und private Unternehmen. Allein die Zuweisung einer Aufgabe an eine Körperschaft des öffentlichen Rechts genügt jedoch nicht, um umsatzsteuerlich einen Hoheitsbetrieb anzunehmen, der nicht steuerbar ist. Maßgeblich ist vielmehr, ob die Tätigkeit zu Wettbewerbsbeeinträchtigungen der privaten Wirtschaft führen kann, wenn sie unbesteuert bliebe.⁴⁵⁷ Bereits zum UStG 1951 und zum UStG 1967 hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass die öffentliche Hand dann keine hoheitliche Tätigkeit mehr ausübt, wenn sie in Wettbewerb zur privaten Wirtschaft steht. Denn nach dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung darf der private Unternehmer durch den Wettbewerb mit einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft nicht benachteiligt werden.⁴⁵⁸ Dies ignoriert die am Vertragsrecht orientierte Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, woraus für private Abfallentsorger Wettbewerbsnachteile resultieren, die mit der geforderten Neutralität der Mehrwertsteuer nicht im Einklang stehen.⁴⁵⁹ Bisher liegen keine Untersuchungen vor, die die Effekte analysieren, die sich bei einem Fortfall der Regelung sowohl auf Ebene der Gebietskörperschaften als auch bei den Haushalten ergeben würden.

3.7.1.6 Inländische Personenbeförderung

Ebenso wie in den zuvor betrachteten Sektoren, variiert auch die Besteuerung der inländischen Personenbeförderung zwischen den EU-Mitgliedstaaten erheblich. Während die inländische Personenbeförderung in Bulgarien, Estland, Litauen, Ungarn, Rumä-

⁴⁵⁵ Die Umwandlung einer GmbH wird durch § 1 Abs. 2 UmwG ermöglicht; eine grunderwerbsteuerliche Belastung entsteht nicht. Laut *Kronawitter* handelt es sich bei dieser Fallgestaltung um einen legitimen Vorgang, der nicht unter § 42 AO subsumiert werden kann. *Kronawitter* (2009, 226ff.)

⁴⁵⁶ Vgl. *Bell/Rehak* (2001, 191).

⁴⁵⁷ Vgl. BFH-Beschl. v. 03.02.2010 - I R 8/09, DStR 2010, 645.

⁴⁵⁸ Vgl. BFH-Urt. v. 15.04.2010 - V R 10/09, www.bundesfinanzhof.de.

⁴⁵⁹ So auch in einer aktuellen Veröffentlichung *Seer/Klemke* (2010, 2023).

nien und der Slowakischen Republik dem Normalsteuersatz unterliegt, wird im Vereinigten Königreich der Nullsteuersatz angewendet. In den übrigen EU-Mitgliedstaaten gelangt ansonsten entweder der reduzierte oder aber der stark ermäßigte Steuersatz zur Anwendung. Lediglich in Deutschland und Malta wird sowohl der reduzierte als auch der Normalsteuersatz angewendet.

3.7.2 Mehrwertsteuer-Einnahmequote

Die vorherige Analyse hat verdeutlicht, dass die geringste Vielfalt an Mehrwertsteuersatzvariationen Bulgarien aufweist. Bis auf Hotelübernachtungen unterliegen alle übrigen Leistungen dem Normalsteuersatz. Steuerbefreiungen werden nicht gewährt; der Nullsteuersatz gelangt nicht zur Anwendung. In Luxemburg, Polen, Griechenland und der Tschechischen Republik stellt die Anwendung des Normalsteuersatzes hingegen eher eine Ausnahme für einzelne Leistungen innerhalb der betrachteten Kategorien dar. Die stark voneinander abweichenden Anwendungsbereiche für den ermäßigten Steuersatz sowie die unterschiedlichen Befreiungsvorschriften basieren vielfach auf unterschiedlichen historischen Entwicklungen sowie ökonomischen und gesellschaftlichen Bedingungen. In Bezug auf lokale Faktoren können reduzierte Mehrwertsteuersätze bzw. Befreiungen in sorgfältig ausgewählten Sektoren durchaus positive Effekte bewirken. Ein effizientes Mehrwertsteuersystem wird determiniert von der Wirksamkeit des Steuererhebungssystems, d.h. von dem Faktum, die Steuerschuld auch tatsächlich vereinnahmen zu können.⁴⁶⁰ Ein adäquater Indikator zur Messung der Effizienz des Mehrwertsteuersystems ist die Mehrwertsteuer-Einnahmequote (VAT Revenue Ratio). Im Unterschied zu der von *Ebrill et al.* (2001) entwickelten Konsum-Effizienz Quote (C-efficiency ratio), basiert die von der *OECD* verwendete Mehrwertsteuer-Einnahmequote nicht auf dem Bruttoinlandsprodukt, sondern dem inländischen Endverbrauch. Mit der abweichenden Benennung soll zum einen eine Fehlinterpretation dieser Kennzahl vermieden werden, nämlich die aus der Bezeichnung abzuleitende Vorstellung, dass mit Hilfe der Kennzahl die Effizienz des nationalen Mehrwertsteuersystems gemessen werden soll.⁴⁶¹ Zum anderen sind im Bruttoinlandsprodukt neben dem Endverbrauch auch die Investitionen sowie die Exporte enthalten.⁴⁶² Anknüpfungspunkt der Mehrwertsteuer ist allerdings nur der inländische Konsum. Aus der Einbeziehung der übrigen Faktoren resultiert demnach eine zu niedrige Kennziffer.

Mit der Mehrwertsteuer-Einnahmequote wird die Differenz zwischen dem tatsächlichen Mehrwertsteueraufkommen (*VAT*) und dem Steueraufkommen gemessen, das

⁴⁶⁰ Vgl. *OECD* (2008, 66).

⁴⁶¹ Vgl. *OECD* (2008, 67).

⁴⁶² Vgl. *OECD* (2008a, 45).

möglich gewesen wäre, wenn die Mehrwertsteuer auf den gesamten Endverbrauch zu Marktpreisen (C) zum Normalsteuersatz (θ) erhoben würde,⁴⁶³ d.h.

$$VRR = \frac{VAT}{([C - VAT] \theta)}. \quad (28)$$

Der Begriff „Endverbrauch“ bzw. „Konsum“ beinhaltet alle Ausgaben des privaten Haushaltes zum Erwerb von Gütern und Dienstleistungen zur Befriedigung persönlicher Bedürfnisse, d.h. Lebensmittel, Bekleidung, Finanzdienstleistungen, Versicherungen, Ausgaben für die Gesundheit, Bildung etc.⁴⁶⁴ Diese Leistungen unterliegen nicht notwendigerweise der Mehrwertsteuer bzw. dem regulären Steuersatz, wie zuvor dargestellt wurde. Allgemein gilt: je stärker das Mehrwertsteuersystem an dem aus der Optimalsteuertheorie hergeleiteten effizienten Steuersystem angelehnt ist, desto höher ist die Mehrwertsteuer-Einnahmequote. Im Optimum beläuft sie sich auf 1. Eine niedrige Mehrwertsteuer-Einnahmequote gibt somit einen Hinweis auf eine größere Abweichung zwischen möglicher und faktisch realisierter Bemessungsgrundlage zum Normalsteuersatz an. Ursache hierfür kann der Umfang der national zu gewährenden Steuerbefreiungen, die Wahl des bzw. der anzuwendenden reduzierten Mehrwertsteuersätze, die Festlegung der Grenzwerte für Kleinunternehmer oder aber ein Steuererhebungsdefizit sein.⁴⁶⁵ Die Mehrwertsteuer-Einnahmequote für ausgewählte EU-Mitgliedstaaten kann Abbildung 7 entnommen werden. Dabei ist ersichtlich, dass von den 19 in die Analyse einbezogenen Mitgliedsländern, immerhin 12 eine Mehrwertsteuer-Einnahmequote von mehr als 50 Prozent realisieren. Die niedrigste Quote realisieren Italien (0,41), Griechenland (0,46), Polen (0,48), Portugal (0,48), Ungarn (0,49), das Vereinigte Königreich (0,49) und Belgien (0,50). Eine Korrelation mit dem in 2005 angewendeten Normalsteuersatz ist nicht gegeben. Im Vereinigten Königreich betrug der reguläre Mehrwertsteuersatz 17,5 %, in Griechenland 18 %, in Portugal 19 %, in Italien 20 %, in Polen 22 % und in Ungarn 25 %. Der niedrigste Normalsteuersatz gelangte in Luxemburg mit 15 % zur Anwendung; gleichzeitig weist dieses Land mit 0,81 die höchste Mehrwertsteuer-Einnahmequote auf. Irland wendete einen Normalsteuersatz von 21 % an; die Mehrwertsteuer-Einnahmequote beträgt 0,68 und ist damit die zweit höchste von den analysierten EU-Mitgliedstaaten. Die skandinavischen Länder Dänemark und Schweden wandten bzw. wenden beide einen Normalsteuersatz von 25 % an; die Mehrwertsteuer-Einnahmequote weicht hingegen um 7 Prozentpunkte voneinander ab. Sie beläuft sich in Dänemark auf 0,62 und in Schweden auf 0,55. In

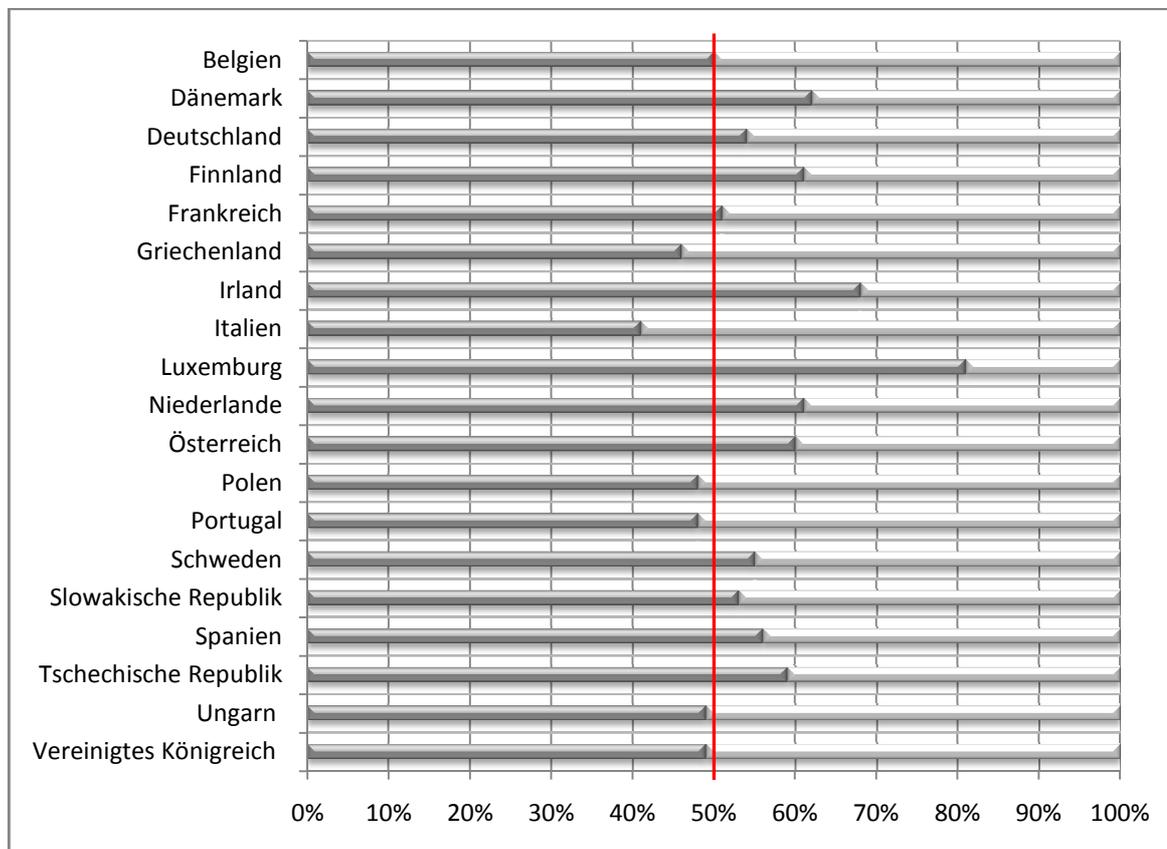
⁴⁶³ Vgl. *OECD* (2008, 36).

⁴⁶⁴ Vgl. *OECD* (2008a, 42f.).

⁴⁶⁵ Vgl. *OECD* (2008, 67).

Finnland betrug der Normalsteuersatz 22 %; die Mehrwertsteuer-Einnahmequote hingegen 0,61.

Abbildung 7: Mehrwertsteuer-Einnahmequote, 2005



Quelle: Vgl. *OECD* (2008, 69); Eigene Darstellung

Auch aus dem Umfang der zu gewährenden Befreiungstatbestände bzw. der Vielzahl an anzuwendenden Mehrwertsteuersätzen kann kein Rückschluss auf die Mehrwertsteuer-Einnahmequote getätigt werden. Irland und das Vereinigte Königreich wenden auf Grundnahrungsmittel den Nullsteuersatz an; die Mehrwertsteuer-Einnahmequote liegt in Irland um 19 Punkte über der von dem Vereinigten Königreich. Die Resultate von Ländern mit einer Vielzahl an Mehrwertsteuersätzen, wie z.B. Frankreich, Griechenland, Portugal, Spanien und Luxemburg, weichen ebenfalls stark voneinander ab. Dies ist insbesondere in Bezug auf Luxemburg überraschend, da bei einer großen Anzahl der zuvor verglichenen Leistungen der reduzierte Mehrwertsteuersatz zur Anwendung gelangt. Gleichfalls gewährt Luxemburg die in den EU-Mitgliedstaaten üblichen standardisierten Befreiungen für Postdienste, Krankenhäuser und ärztliche Leistungen, kulturelle Leistungen, Bildung, Finanz- und Versicherungsleistungen etc.⁴⁶⁶ Luxem-

⁴⁶⁶ Vgl. *OECD* (2008, 53).

burg ist neben dem Vereinigten Königreich und Irland zudem ein bevorzugter Standort für Banken und Versicherungen.⁴⁶⁷ Dies ist laut *OECD* eine Begründung für die höhere Mehrwertsteuer-Einnahmequote in Luxemburg.⁴⁶⁸ Wird die die Bruttowertschöpfung⁴⁶⁹ der Finanzdienstleistungsbranche in die Analyse einbezogen, zeigt sich die wirtschaftliche Bedeutung dieses Sektors für Luxemburg deutlich. Die Bruttowertschöpfung betrug 2009 in Prozent des Gesamtwerts aller Wirtschaftszweige in Luxemburg 49,0 %, im Vereinigten Königreich 34,1 %, in Irland 28,7 % und im EU-27 Durchschnitt 29,1 %. Innerhalb der Europäischen Union haben die in Luxemburg ansässigen Fonds einen Marktanteil von 23,2 %.⁴⁷⁰ Damit liegt die wirtschaftliche Bedeutung des Finanzsektors in Luxemburg weit über dem EU-Durchschnitt. Da dieser Sektor von der Mehrwertsteuer befreit ist, resultiert hieraus simultan die Versagung des Vorsteuerabzugs. Durch diese Vorgehensweise wird lediglich der bei den Finanzdienstleistern geschaffene Mehrwert nicht von der Steuer erfasst; durch die Versagung des Vorsteuerabzugs werden sie faktisch dem Endverbraucher gleich gestellt. Je höher der Anteil der Vorsteuer ist, desto größer ist die „versteckte“ Mehrwertsteuer in den Umsätzen der Finanzdienstleistungsbranche⁴⁷¹ und desto höher ist das dem Fiskus verbleibende Mehrwertsteueraufkommen. Trotz des Effekts realisiert das Vereinigte Königreich lediglich eine Mehrwertsteuer-Einnahmequote von 0,50, die insbesondere im Vergleich zu Irland (0,68) nicht mit der Bedeutung des Finanzsektors erklärt werden kann. Die hohe Mehrwertsteuer-Einnahmequote in Luxemburg lässt sich möglicherweise auf die Berechnungsbasis zurückführen. Das Pro-Kopf-Bruttoinlandsprodukt und auch der Konsum sind in Luxemburg fast doppelt so hoch wie in allen anderen EU-Mitgliedstaaten. Simultan weist Luxemburg eine hohe Zahl von Grenzgängern aus Belgien, Frankreich und Deutschland auf.⁴⁷² Ihre Leistung wird zwar bei der Berechnung des Bruttoinlandsprodukts bzw. des Konsums berücksichtigt, aber nicht bei der Wohnbevölkerung, die zur Berechnung des Bruttoinlandsprodukts pro Kopf herangezogen wird. Um diesen Effekt eliminieren zu können, bedürfte es einer Bereinigung des Bruttoinlandsprodukts um jenen Konsum, der von Grenzgängern getätigt wird. Die hierfür erforderlichen Daten liegen derzeit nicht vor.

⁴⁶⁷ Vgl. *PriceWaterhouseCoopers* (2006, 16).

⁴⁶⁸ Vgl. *OECD* (2008, 68).

⁴⁶⁹ Die Bruttowertschöpfung ist definiert als der Wert aller neu erzeugten Güter abzüglich des Wertes aller dabei als Vorleistung verbrauchten Güter. Abschreibungen auf Anlagegüter werden nicht berücksichtigt. *Eurostat*, Bruttowertschöpfung - Unternehmensbezogene und Finanzdienstleistungen [tec00007], Update: 31.07.2010.

⁴⁷⁰ Der Marktanteil der in Frankreich ansässigen Fonds umfasst 19,3 %, der in Deutschland ansässigen Fonds 14,7 %, im Vereinigten Königreich 9,8 % und in Irland 8,9 %. Vgl. *Amand* (2008, 361).

⁴⁷¹ Vgl. *Europäische Kommission* (2006, o.S., Pkt. 2.2).

⁴⁷² Vgl. *Eurostat* (2009a, 70f).

Festzuhalten bleibt, dass es unter Berücksichtigung der zuvor genannten Resultate problematisch ist, typische Merkmale herauszuarbeiten, anhand derer die Effizienz bzw. Ineffizienz eines Landes in Hinblick auf den Erfolg bei der Erhebung der Mehrwertsteuer bestimmt werden kann. Aus der verpflichtenden Einführung eines Mindeststeuersatzes innerhalb der EU-Mitgliedsländer kann zudem nicht auf dessen Anwendungsbereich geschlossen werden. Durch die Festsetzung der mehrwertsteuerpflichtigen Tatbestände sowie der dabei anzuwendenden Mehrwertsteuersätze verbleibt den einzelnen EU-Mitgliedstaaten innerhalb des harmonisierten Systems ein weitreichender Spielraum, um nationale Interessen umsetzen zu können. Die einzelstaatliche Finanzautonomie wird somit auch nach Einführung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie nicht vollständig aufgegeben. Für die am Binnenmarkt agierenden Unternehmen bedeutet dies hingegen, dass sie sich weiterhin mit 27 unterschiedlichen Steuersystemen befassen müssen. Werden durch die Festlegung der Mehrwertsteuersätze sowie der zu erfassenden Sachverhalte die Preise beeinflusst, können hieraus Wettbewerbsverzerrungen resultieren, die den freien Handel am Binnenmarkt behindern. Daher wird nachfolgend das Preisniveau für ausgewählte Sektoren in die Analyse einbezogen.

3.7.3 Preisniveau in den EU-Mitgliedstaaten

Die Harmonisierung der Mehrwertsteuer in den EU-Mitgliedstaaten wird als wichtiges Kriterium betrachtet, um die Wettbewerbsbedingungen auf dem europäischen Binnenmarkt nicht zu verfälschen und den freien Waren- und Dienstleistungsverkehr nicht zu behindern. Die Betrachtung der Preisniveaus begrenzt sich auf die für die Absicherung des Existenzminimums notwendigen Ausgaben für Nahrungsmittel sowie die nicht steuerbefreiten Kosten für Wohnung, d.h. Strom, Gas und andere Brennstoffe. Zusätzlich werden die Personenbeförderung betrachtet sowie die privaten Konsumausgaben für Hotels und Restaurants.

Die Preisniveaus für ausgesuchte Konsumausgaben privater Haushalte sind aus Tabelle 14 ersichtlich. Als Index wird der Durchschnitt über die 27 EU-Mitgliedsländer gewählt. Die Konsumausgaben der privaten Haushalte sind definiert als der Teil des Haushaltseinkommens, der von den privaten Haushalten durch monetäre Transaktionen für Waren und Dienstleistungen, die der unmittelbaren Befriedigung individueller Wünsche und Bedürfnisse dienen, getätigt werden. Dabei sind Nationalität des Konsumenten und sein Wohnsitzland irrelevant; die grenzüberschreitende Konsumverwendung bleibt unberücksichtigt.⁴⁷³ Wie aufgrund der vorliegenden Wirtschaftsdaten zu

⁴⁷³ Vgl. ABI L 214 v. 31.07.1998, 23.

erwarten war, unterschieden sich in 2008 die Konsumausgaben zwischen den EU-Mitgliedstaaten deutlich.

Tabelle 14: Preisniveau in den EU27-Mitgliedstaaten für ausgesuchte Leistungen, 2008

Mitgliedstaat	Länderkennung	Preisniveau	Nahrungsmittel und nicht-alkoholische Getränke ⁴⁷⁴	Strom, Gas und andere Heizstoffe	Personenbeförderung ⁴⁷⁵	Hotels und Restaurants ⁴⁷⁶
EU 27	-	100	100	100	100	100
Belgien	BE	111	113	114	100	111
Bulgarien	BG	51	67	59	85	40
Dänemark	DK	141	147	169	174	151
Deutschland	DE	104	106	120	101	100
Estland	EE	77	87	67	88	81
Finnland	FI	125	125	96	118	135
Frankreich	FR	111	104	95	99	116
Griechenland	EL	94	101	73	93	96
Irland	IE	127	127	114	125	137
Italien	IT	105	115	106	101	106
Lettland	LV	75	85	66	90	80
Litauen	LT	67	76	64	90	72
Luxemburg	LU	116	117	103	96	106
Malta	MT	78	89	62	123	84
Niederlande	NL	103	88	121	118	103
Österreich	AT	105	112	109	106	101
Polen	PL	69	75	83	101	83
Portugal	PT	87	86	103	121	75
Rumänien	RO	62	71	56	84	62
Schweden	SE	114	117	112	93	126
Slowakische Republik	SK	70	81	95	104	61
Slowenien	SI	83	95	85	94	85
Spanien	ES	96	94	91	98	94
Tschechische Republik	CZ	72	82	99	101	65
Ungarn	HU	70	83	83	101	67
Vereinigtes Königreich	UK	99	104	90	91	103
Zypern	CY	90	106	95	99	103

Quelle: Borchert (2009, 2ff.), Eigene Darstellung.

Das höchste Preisniveau wies Dänemark (141 %) auf, gefolgt von Irland (127 %) und Finnland (125 %). Luxemburg (116 %), Schweden (114 %), Belgien (111 %) und Frankreich (111 %) weichen zwischen 10 % und 20 % von dem EU27-Durchschnitt ab.

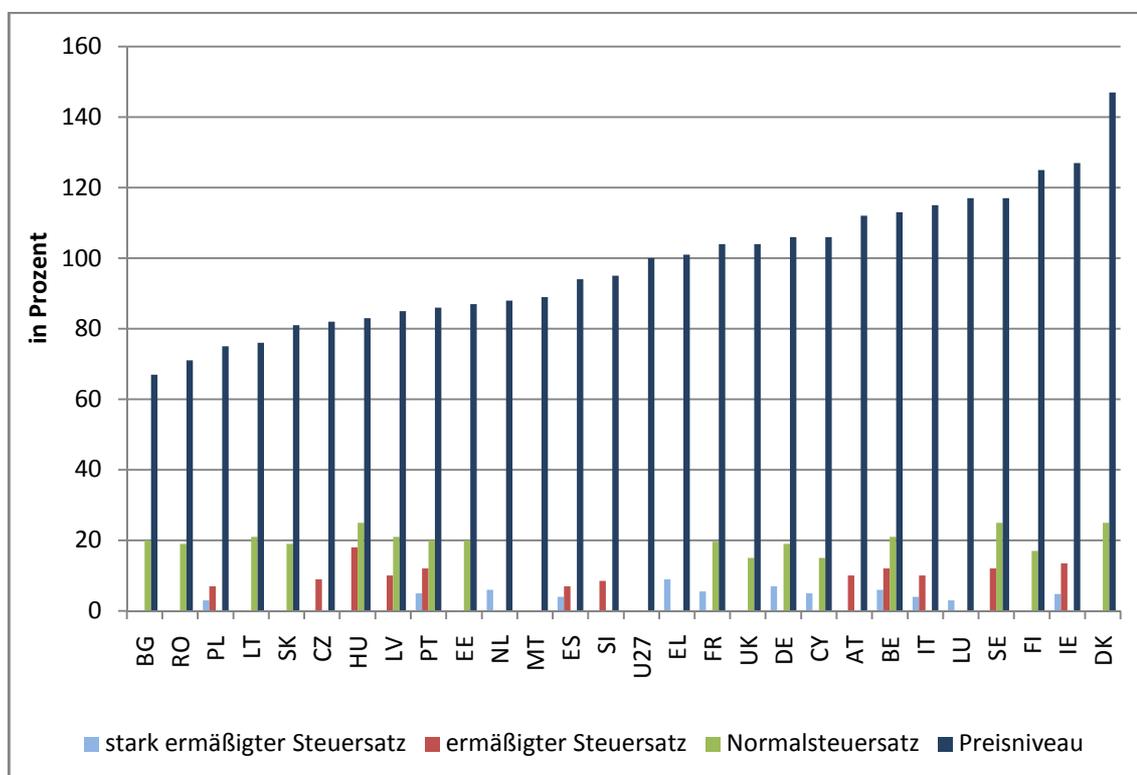
⁴⁷⁴ Dieser Begriff umfasst Brot- und Getreideerzeugnisse, Fleisch, Fisch, Milch, Käse, Öle und Fette, Obst, Gemüse, Kartoffeln, sonstige Nahrungsmittel und alkoholfreie Getränke. Vgl. Borchert (2009, 6).

⁴⁷⁵ Hierzu zählt die Personenbeförderung per Bahn, Auto, Flugzeuge, Fährschiffe und Binnenschiffe und andere Transportleistungen, z.B. Gepäcktransfer, Umzugsleistungen etc. Vgl. Borchert (2009, 6).

⁴⁷⁶ Hierzu gehören die Leistungen von Restaurants, Cafés, Kneipen, Bars, Kantinen, Hotels und Jugendherbergen. Vgl. Borchert (2009, 6).

Italien (105 %), Österreich (105 %), Deutschland (104 %) und die Niederlande (103 %) lagen nur geringfügig über, das Vereinigte Königreich (99 %), Spanien (96 %) und Griechenland (94 %) nur knapp unter dem Durchschnitt. Zypern (90 %), Portugal (87 %) und Slowenien (83 %) lagen zwischen 10 % und 20 % unter dem EU27-Durchschnitt; Malta (78 %), Estland (77 %), Lettland (75 %), die Tschechische Republik (72 %), Ungarn (70 %) und die Slowakei (70 %) sogar 20 % bis 30 %. Die niedrigsten Preisniveaus wurden in Bulgarien (51 %), Rumänien (62 %), Litauen (67 %) und Polen (69 %) beobachtet. Werden die Preisniveaus im Vergleich zu dem anzuwendenden Mehrwertsteuersatz betrachtet, ergibt sich ein sehr uneinheitliches Bild, wie Abbildung 8 für den Nahrungsmittelsektor ohne alkoholische Getränke verdeutlicht.

Abbildung 8: Preisniveau für Nahrungsmittel im Vergleich zu den anzuwendenden Mehrwertsteuersätzen



Quelle: Eigene Darstellung

Bulgarien weist mit 67 % das niedrigste Preisniveau bei Nahrungsmitteln und nicht-alkoholischen Getränken auf, obwohl diese Produkte generell dem Normalsteuersatz von 20 % unterliegen. In Malta liegt das Preisniveau (89 %) für Nahrungsmittel und nichtalkoholische Getränke um 22 % über dem bulgarischen, trotzdem hier überwiegend der Nullsteuersatz zur Anwendung gelangt. Im Vereinigten Königreich (104 %) übersteigt das Preisniveau sogar knapp den EU27-Durchschnitt, obgleich auch hier auf viele Nahrungsmittel der Nullsteuersatz angewendet wird. Irland weist mit 127 % nach Dänemark (147 %) das zweit höchste Preisniveau auf. Der anzuwendende Steuersatz

für Nahrungsmittel und nichtalkoholische Getränke schwankt in Irland zwischen dem Nullsteuersatz und 13,5 %, während Dänemark einen einheitlichen Steuersatz von 25 % anwendet. In Luxemburg liegt das Preisniveau bei 117 %; der anzuwendende Steuersatz generell bei 3 %. Die Niederlande wenden hingegen einen Steuersatz von 6 % an. Dennoch liegt das Preisniveau um 12 % unter dem EU27-Index. Zu den EU-Mitgliedsländern, deren Preisniveau für Nahrungsmittel unter dem EU27-Durchschnitt liegen, befinden sich mit Portugal, Spanien und den Niederlanden auch Mitgliedstaaten, die schon zum Kreis der EU15-Mitgliedstaaten zählten. Von den dreizehn EU-Mitgliedstaaten, die über dem Durchschnitt liegen, gehören bis auf Zypern alle zu den EU15-Ländern. Insoweit existiert eine Spreizung zwischen den EU-Mitgliedsländern in Abhängigkeit von der Dauer deren Zugehörigkeit zur EU und deren wirtschaftlichen Entwicklung.

Ein ähnliches Resultat ergibt sich für den Bereich Strom, Gas und andere Heizstoffe. Diese unterliegen in fast allen Mitgliedsländern dem Normalsteuersatz. Eine Ausnahme gilt lediglich für Griechenland (9 %), Irland (13,5 %), Luxemburg (6 %), Portugal (5 %) und das Vereinigte Königreich (5 %). Dennoch weisen diese Länder nicht das niedrigste Preisniveau aus. Obwohl Irland (114 %) und Luxemburg (103 %) Brennstoffe begünstigt besteuern, liegt das Preisniveau in diesen Ländern über dem EU27-Durchschnitt. Das niedrigste Preisniveau wies Rumänien mit 56 % auf, gefolgt von Bulgarien (59 %), Litauen (64 %), Lettland (66 %) und Estland (67 %). Das höchste Preisniveau wurde in Dänemark mit 169 % gemessen. Nur zehn Länder lagen über dem EU27-Durchschnitt, die jedoch alle zu den EU15-Ländern gehören.

Ein Zusammenhang zwischen Preisniveau und Mehrwertsteuersatz lässt sich auch für die Personenbeförderung nicht herstellen. Obgleich Dänemark die Personenbeförderung teilweise steuerfrei stellt bzw. einen Nullsteuersatz anwendet, weist es mit 174 % das höchste Preisniveau auf. Bulgarien (85 %) weicht nur um einen Prozentpunkt von dem niedrigsten Preisniveau in Rumänien (84 %) ab, trotzdem die Personenbeförderung in diesen Ländern dem jeweiligen Normalsteuersatz unterliegt. Von den dreizehn Ländern, die ein Preisniveau über dem EU27-Durchschnitt aufweisen, gehören nur neun zu den EU15-Ländern. Malta (123 %), die Slowakische Republik (104 %), die Tschechische Republik (101 %) und Ungarn (101 %) weisen ebenfalls ein Preisniveau über dem EU27-Durchschnitt auf. Von den EU15-Ländern liegen Frankreich (99 %), Griechenland (93 %), Luxemburg (96 %), Schweden (93 %), Spanien (98 %) und das Vereinigte Königreich (91 %) hingegen unter dem EU27-Durchschnitt.

Auch bei den Leistungen für Hotels und Restaurants kann anhand des Preisniveaus nicht auf die Höhe des anzuwendenden Steuersatzes geschlossen werden. Dänemark weist mit 151 % bei einem anzuwendenden Steuersatz von 25 % das höchste Preisniveau auf. In Irland (137 %) ist das zweit höchste Preisniveau zu beobachten, obgleich

diese Leistungen dem ermäßigten Steuersatz von 13,5 % unterliegen. Deutschland wandte in 2008 einen Steuersatz von 19 % an; das Preisniveau lag jedoch genau im EU27-Durchschnitt. In Frankreich unterliegen diese Umsätze hingegen dem stark ermäßigten Steuersatz von 5,5 %; das Preisniveau liegt allerdings um 16 % über dem EU27-Durchschnitt. Für die Reihenfolge der EU27-Mitgliedsländer gilt bezüglich der Hotel- und Restaurationsleistungen die identische Aussage wie zu den Nahrungsmitteln. Alle elf EU-Länder, bei denen das Preisniveau über dem EU27-Durchschnitt liegt, zählen zu den EU15-Mitgliedstaaten.

Aus den analysierten Daten ist ein Zusammenhang zwischen anzuwendendem Mehrwertsteuersatz und Preisniveau nicht ersichtlich. Ebenso ist nicht erkennbar, dass die Anzahl der in einem Land angewendeten Mehrwertsteuersätze einen Einfluss auf das Preisniveau hat. EU-Mitgliedsländer wie Belgien und Dänemark, in denen nahezu ein Einheitssatz erhoben wird, weisen genauso unterschiedliche Preisniveaus auf wie z.B. Frankreich und Schweden, in denen die gesamte Spannbreite an möglichen Steuersätzen zur Anwendung gelangt. Obwohl in Luxemburg fast alle betrachteten Güter und Dienstleistungen dem stark ermäßigten Steuersatz von 3 % bzw. dem reduzierten von 6 % unterliegen, ist das dort beobachtete Preisniveau höher gegenüber dem in Deutschland, wo die analysierten Leistungen in aller Regel dem Normalsteuersatz von 19 % unterliegen. Auffällig ist, dass die ehemaligen EU15-Mitgliedsländer ein höheres Preisniveau gegenüber den übrigen ausweisen, was mit einem höheren Lebensstandard zusammenhängen kann. Neben dem Preisniveau wird daher nachfolgend die durchschnittliche Aufteilung der privaten Konsumausgaben der privaten Haushalte innerhalb der EU betrachtet. Nationale Eigenheiten in der Konsumstruktur können die Anwendung unterschiedlicher Mehrwertsteuersätze durchaus begründen, aber ebenso einen Einfluss auf die Preisgestaltung des Unternehmens nehmen.

3.7.4 Konsumausgaben der privaten Haushalte innerhalb der Europäischen Union

Die Konsumausgaben der privaten Haushalte für die Bereiche Nahrung, Wohnung, Hotels und Gaststätten sowie Verkehr variieren innerhalb der EU stark, wie Tabelle 15 zu entnehmen ist. Der Anteil der Ausgaben für Nahrungsmittel und alkoholfreie Getränke lag mit 8,72 % im Vereinigten Königreich am niedrigsten und mit 29,3 % in Rumänien am höchsten. Während in Bulgarien, dem Land mit dem niedrigsten Preisniveau, 25 % der Gesamtausgaben auf Nahrungsmittel und alkoholfreie Getränke entfallen, sind es in Dänemark, dem Land mit dem höchsten Preisniveau, nur 10,99 %. Die Ausgaben für Wohnung, Wasser, Elektrizität, Gas und andere Brennstoffe liegen demgegenüber in Ländern mit einem unter dem EU27-Durchschnitt liegendem Preisniveau unter denen der ehemaligen EU15-Länder. Eine Ausnahme gilt lediglich für die Slowa-

kische Republik, Polen und Irland. Die auf Miete etc. entfallenden Konsumausgaben sind in Malta mit 11,36 % und Litauen (13,04 %) am niedrigsten und in Dänemark mit 27,23 % am höchsten.

Table 15: Konsumausgaben privater Haushalte nach Verbrauchskategorien 2006 in Prozent der Gesamtausgaben⁴⁷⁷

Mitgliedstaat	Länderkennung	Preis-niveau	Nahrungs-mittel und alkoholfreie Getränke	Wohnung, Wasser, Elektrizität, Gas und andere Brennstoffe	Hotels und Gaststätten	Verkehr
Dänemark	DK	141	10,99	27,23	4,71	13,61
Irland	IE	127	9,39	19,89	13,26	12,71
Finnland	FI	125	12,10	24,84	6,37	12,74
Luxemburg	LU	116	8,36	22,55	7,27	18,55
Schweden	SE	114	11,95	27,04	5,66	13,84
Belgien	BE	111	12,67	23,33	5,33	12,00
Frankreich	FR	111	13,13	24,38	6,25	14,38
Italien	IT	105	14,57	20,53	9,93	13,25
Österreich	AT	105	10,53	21,05	11,11	12,87
Deutschland	DE	104	10,83	24,20	5,73	14,65
Niederlande	NL	103	11,31	23,29	5,32	11,98
EU 27	-	100	12,69	21,64	8,96	13,43
Vereinigtes Königreich	UK	99	8,72	20,00	10,77	14,87
Spanien	ES	96	13,53	16,54	18,80	12,03
Griechenland	EL	94	16,08	16,08	13,99	10,49
Zypern	CY	90	15,38	13,29	11,89	13,99
Portugal	PT	87	17,20	15,05	10,75	15,05
Slowenien	SI	83	13,95	18,60	6,98	16,28
Malta	MT	78	17,05	11,36	13,64	13,64
Estland	EE	77	18,52	16,67	7,41	14,81
Lettland	LV	75	20,45	20,45	6,82	13,64
Tschechische Republik	CZ	72	16,07	21,43	7,14	12,50
Slowakische Republik	SK	70	17,39	26,09	6,52	8,70
Ungarn	HU	70	16,67	18,75	4,17	16,67
Polen	PL	69	20,45	22,73	2,27	9,09
Litauen	LT	67	26,09	13,04	2,17	15,22
Rumänien	RO	62	29,03	19,35	6,45	19,35
Bulgarien	BG	51	25,00	20,83	8,33	16,67

Quelle: Eurostat (nama_co2_C); Eigene Darstellung.

⁴⁷⁷ Die Daten für Bulgarien wurden anhand der Vorjahresdaten geschätzt. Aktuellere Zahlen liegen nur für einen Teil der EU27-Mitgliedstaaten vor.

Bei den nicht existenznotwendigen Konsumausgaben für Hotels und Gaststätten ergibt sich ein sehr divergierendes Bild. Die Ausgaben für Hotels und Gaststätten werden stark geprägt von der Lebensweise in den einzelnen EU-Mitgliedstaaten. In Litauen entfallen lediglich 2,17 %, in Polen 2,27 % und in Dänemark 4,71 % der Konsumausgaben auf diese Ausgabenkategorie; in Spanien 18,8 %, in Griechenland 13,99 % und in Irland hingegen 13,26 %. Der Durchschnitt über alle EU27-Mitgliedstaaten liegt bei 8,96 %. In Deutschland werden nur 5,73 % der Ausgaben auf diese Kategorie. Damit liegt Deutschland weit unter dem EU27-Durchschnitt.

Der Anteil der Ausgaben für Verkehr ist innerhalb der EU-Mitgliedstaaten relativ gleich verteilt. Der Durchschnitt über alle EU27-Mitgliedstaaten liegt bei 14,33 %. In der Slowakischen Republik entfallen lediglich 8,7 % der Ausgaben auf diese Verbrauchskategorie; in Rumänien allerdings 19,35 %. Damit wird deutlich, dass das Konsumverhalten in den EU-Mitgliedstaaten ebenso stark variiert, wie die Mehrwertsteuersätze und das Preisniveau. Auffällig ist, dass in Ländern mit einem Preisniveau von 96 % und niedriger ein weit aus höherer Anteil der Konsumausgaben für Nahrungsmittel und alkoholfreie Getränke aufgewandt werden muss gegenüber den übrigen Mitgliedsstaaten. Bis auf Griechenland und Portugal handelt es sich dabei ausschließlich um die EU-Mitgliedstaaten, die erst in 2004 und später der Europäischen Gemeinschaft beigetreten sind. Dies lässt darauf schließen, dass der Lebensstandard in diesen Ländern unter dem in den übrigen EU-Mitgliedstaaten liegt. Nachfolgend wird deshalb analysiert, wie das verfügbare Einkommen in den einzelnen EU-Mitgliedstaaten auf die einzelnen Einkommensquantile verteilt ist.

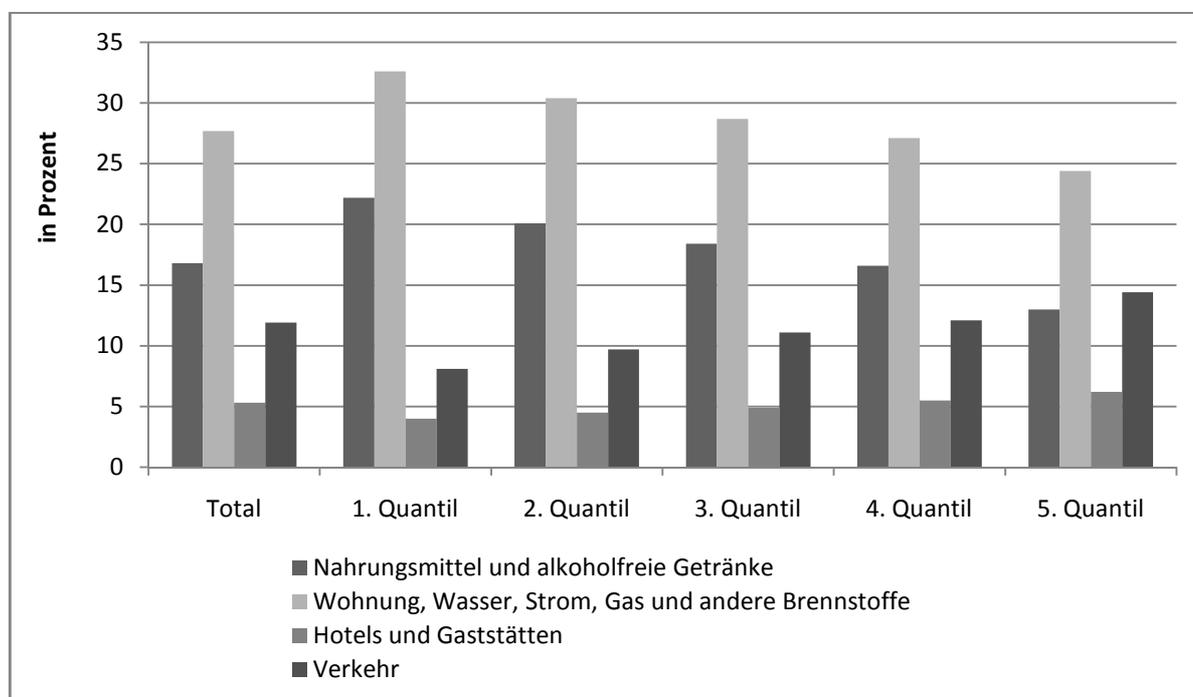
3.7.5 Verfügbares Einkommen und Konsumausgabenstruktur

In Relation zu den Einkommensquantilen entspricht die Konsumausgabenstruktur der privaten Haushalte der für Deutschland bereits beobachteten Verteilung, wie Abbildung 9 verdeutlicht. Private Haushalte in den unteren Einkommenskategorien verwenden einen Großteil ihrer Konsumausgaben für Lebensmittel, Wohnung, Wasser, Strom, Gas und andere Brennstoffe. Mit steigendem Einkommen geht der Verbrauchsanteil für diese Ausgabenkategorien zurück. Dies entspricht den Erwartungen, da es sich bei diesen Produkten um inferiore Güter handelt, die bei steigendem Einkommen verhältnismäßig weniger nachgefragt werden.⁴⁷⁸ Für die nicht inferioren Güter bzw. Leistungen, d.h. Hotelübernachtung, Restaurations- und Verkehrsleistungen, wenden Haushalte mit einem höheren Einkommen mehr auf gegenüber Haushalten mit geringem Einkommen.

⁴⁷⁸ Vgl. *Bach* (2005, 16).

Dies gilt ebenso für Einrichtungsgegenstände, Haushaltsgeräte, Instandhaltungsarbeiten für Wohnräume und Gebäude, Bildung, Freizeitaktivitäten und Kultur.⁴⁷⁹

Abbildung 9: Konsumausgabenstruktur der privaten Haushalte in Relation zu den Einkommensquantilen, EU-27, 2005



Quelle: Eurostat (2009, 76); Eigene Darstellung.

Um eine Aussage über die Konsumausgabenverteilung zwischen den privaten Haushalten in den einzelnen EU27-Mitgliedstaaten tätigen zu können, wird zusätzlich das Verhältnis zwischen dem fünften Quantil und dem ersten Quantil betrachtet. Dies ist aus Tabelle 16 ersichtlich. Je höher der Quotient ausfällt, desto heterogener sind die Einkommensquantile; je kleiner der Quotient ist, desto homogener ist die Verteilung innerhalb der Bevölkerung. Im EU27-Durchschnitt beträgt der Quotient zwischen dem höchsten und dem niedrigsten Quantil 2,77. Den größten Quotienten weist Luxemburg mit 4,74 auf, gefolgt von Portugal (4,68), Italien (4,26) und Estland (3,55). In diesen Ländern variieren die Konsumausgaben somit sehr stark in Abhängigkeit von den Quantilen. Dies bedeutet nicht simultan, dass das Armutsrisiko für das 1. Einkommensquantil in diesen Ländern besonders hoch ist. Die Konsumausgaben für das unterste Einkommensquantil belaufen sich z.B. in Luxemburg auf 21.139 €. Damit beträgt es das 2,52fache des in Portugal realisierten und liegt nur knapp unter dem EU-Durchschnitt. Die Tschechische Republik (1,39), Österreich (1,67), die Niederlande (1,81) und Frankreich (2,21) weisen hingegen eine gleichmäßigere Verteilung der Konsum-

⁴⁷⁹ Vgl. Eurostat (2009, 76).

ausgaben zwischen den Quantilen auf. In Irland (2,96) und Bulgarien (2,95) ist er fast identisch, wobei die durchschnittlichen Konsumausgaben in den Ländern stark voneinander abweichen. In Bulgarien belaufen sie sich mit 7.099 € auf nicht einmal 20 % der in Irland (36.373 €) getätigten Konsumausgaben. In Dänemark, dem Land mit dem höchsten Preisniveau, liegt der Quotient mit 2,64 nur unwesentlich unter dem EU27-Durchschnitt. Dies gilt ebenso für die im Durchschnitt getätigten Konsumausgaben. Sie betragen 24.062 € und liegen damit nur um 2,41 % unter dem EU27-Durchschnitt von 24.655 €. Deutschland weist mit 3,27 hingegen einen über dem Durchschnitt liegenden Quotienten auf. Dies gilt gleichfalls für die hier getätigten Konsumausgaben. Sie belaufen sich im Durchschnitt auf 28.501 € und liegen damit um 15,6 % über dem EU27-Durchschnitt.

Tabelle 16: Konsumausgaben je Haushalt in Abhängigkeit der Einkommensquantile in €, EU-27 in 2005

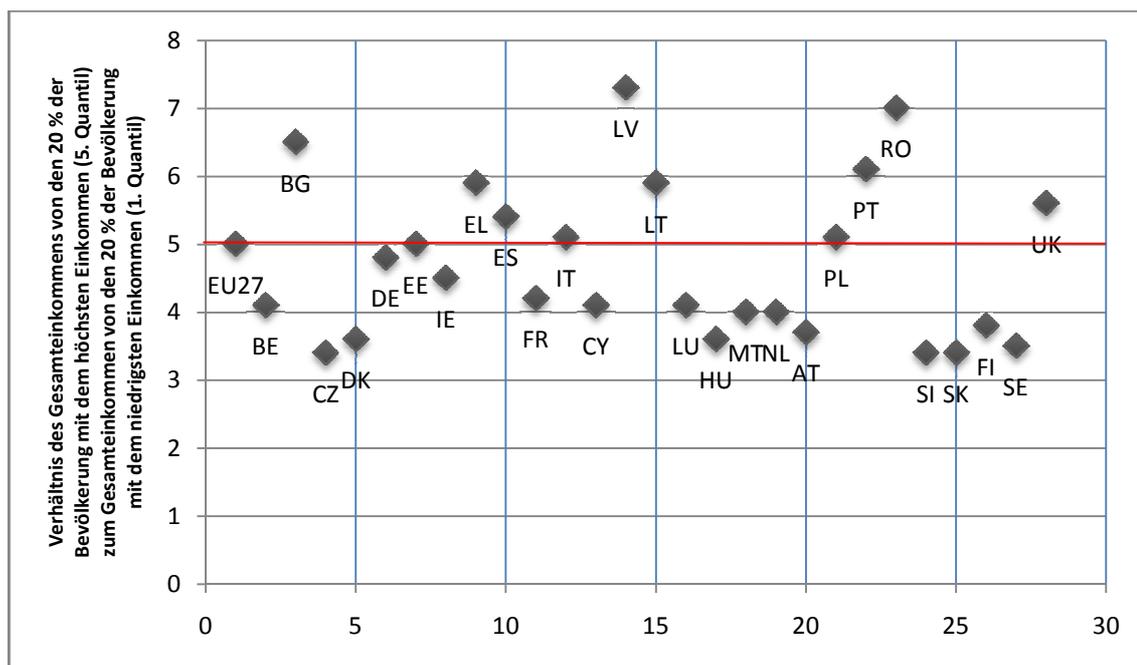
		Quo- tient	Ø	1. Quantil	2. Quantil	3. Quantil	4. Quantil	5. Quantil
EU-27	-	2,77	24.655	14.158	18.731	23.046	28.073	39.262
Belgien	BE	2,24	30.048	18.929	24.998	29.634	34.173	42.461
Bulgarien	BG	2,96	7.099	3.782	5.395	6.886	8.222	11.209
Dänemark	DK	2,64	24.062	13.395	18.092	24.595	28.854	35.308
Deutschland	DE	3,27	28.501	14.388	20.978	26.877	33.216	47.047
Estland	EE	3,55	10.848	5.561	7.286	8.900	12.741	19.717
Finnland	FI	2,91	24.360	13.085	18.508	23.438	28.640	38.099
Frankreich	FR	2,21	27.886	18.069	23.095	27.003	31.243	40.020
Griechenland	EL	2,69	30.975	18.617	22.926	27.629	35.673	50.020
Irland	IE	2,95	36.373	18.272	25.758	37.589	46.345	53.881
Italien	IT	4,26	28.782	12.667	19.723	25.352	32.163	54.014
Lettland	LV	3,15	10.589	5.875	6.950	9.236	12.361	18.517
Litauen	LT	3,09	9.378	5.009	6.631	8.776	11.004	15.469
Luxemburg	LU	4,74	51.932	21.139	32.673	44.751	60.862	100.177
Malta	MT	3,12	28.605	13.683	22.345	29.241	35.077	42.680
Niederlande	NL	1,81	29.368	22.694	22.733	27.257	33.047	41.091
Österreich	AT	1,67	30.167	24.766	23.801	28.511	32.398	41.358
Polen	PL	3,50	10.594	5.315	7.400	9.450	12.186	18.618
Portugal	PT	4,67	20.569	8.375	13.811	18.521	24.493	39.152
Rumänien	RO	3,17	5.324	2.828	3.870	4.859	6.112	8.952
Schweden	SE	2,24	25.612	16.571	20.082	25.100	29.252	37.041
Slowakische Republik	SK	2,34	10.772	6.984	8.659	10.200	11.671	16.338
Slowenien	SI	3,63	23.806	10.588	18.296	22.857	28.822	38.434
Spanien	ES	2,23	26.028	16.874	21.609	25.164	28.816	37.670
Tschechische Republik	CZ	1,39	12.142	11.142	10.306	10.588	13.199	15.469
Ungarn	HU	2,59	10.694	6.743	7.829	9.872	11.712	17.457
Vereinigtes Königreich	UK	2,66	31.959	18.941	24.341	29.455	3.638	50.401
Zypern	CY	3,43	34.208	16.676	24.795	24.189	41.065	57.269

Quelle: Eurostat (2009, 75); Eigene Darstellung.

Hinsichtlich der Verteilung der Konsumausgaben in Abhängigkeit von den Einkommensquantilen lässt sich kein Unterschied zwischen den EU15-Mitgliedstaaten und den neu hinzu gekommenen Ländern feststellen. Anders ist dies hinsichtlich der Höhe

der durchschnittlichen Konsumausgaben zu beurteilen. Bis auf Portugal liegen alle anderen EU15-Mitgliedstaaten mit ihren durchschnittlichen Konsumausgaben über dem EU27-Durchschnitt. Bei den neuen Mitgliedstaaten gilt dies lediglich für Malta und Zypern. Die Konsumausgaben belaufen sich in dem Mitgliedsland mit der gleichmäßigsten Verteilung, d.h. der Tschechischen Republik, im Durchschnitt nur auf 12.124 €. Damit liegen sie bei gerade einmal 49,25 % des EU-27-Durchschnittes. Die durchschnittlichen Konsumausgaben in Luxemburg betragen hingegen das 2,1fache des EU27-Durchschnittes, d.h. selbst die Haushalte des 1. Einkommensquantils tätigen das 1,89fache an Konsumausgaben eines tschechischen Haushaltes dieses Quantils. Das Verhältnis des Gesamteinkommens von ca. 20 % der Bevölkerung mit dem höchsten Einkommen (5. Quantil) zum Gesamteinkommen von den 20 % der Bevölkerung mit dem niedrigsten Einkommen (1. Quantil) ist aus Abbildung 10 ersichtlich.

Abbildung 10: Verhältnis des Gesamteinkommens von den 20 % der Bevölkerung mit dem höchsten Einkommen (5. Quantil) zum Gesamteinkommen von den 20 % der Bevölkerung mit dem niedrigsten Einkommen (1. Quantil) innerhalb der EU27, 2008



Quelle: Eurostat (tsisc010); Eigene Darstellung.

Basierend auf den Resultaten der Optimalsteuertheorie unter Beachtung des sozialen Grenznutzens des Einkommens werden ermäßigte Mehrwertsteuersätze eingesetzt, um die Einkommensverteilung zu verbessern. Diese Maßnahme bietet sich daher insbesondere in den EU-Mitgliedstaaten an, in denen die Konsumausgaben zwischen den Gruppen mit hohem und solchen mit niedrigem Einkommen stark variieren und auf Dauer

stabil sind.⁴⁸⁰ In den Ländern, in denen bereits eine große Einkommensgleichheit herrscht, haben ermäßigte Steuersätze unter verteilungspolitischen Aspekten nur eine geringe Wirkung. Die größte Ungleichheit zwischen den Einkommensquantilen wiesen in 2008 Lettland (7,3), Rumänien (7), Bulgarien (6,5) und Portugal (6,1) auf; die gleichmäßigste Verteilung Slowenien (3,4), die Slowakische Republik (3,4), die Tschechische Republik (3,4), Schweden (3,5) und Dänemark (3,6). Es lässt sich beobachten, dass die Länder mit der größten Ungleichheit die reduzierten Mehrwertsteuersätze nur sehr vereinzelt anwenden. Sowohl in Rumänien als auch in Bulgarien unterliegen Nahrungsmittel sowie Wasser dem Regelsteuersatz. Lettland wendet den ermäßigten Steuersatz nur auf Kindernahrung an, während die übrigen Grundnahrungsmittel ebenfalls dem Normalsteuersatz unterliegen. Lediglich Portugal gewährt eine Ermäßigung bei Nahrungsmitteln und Wasser. Anders sieht dies hingegen in den EU-Ländern mit einer gleichmäßigen Einkommensverteilung aus. Bis auf Dänemark und der Slowakei wenden alle übrigen Länder auf Grundnahrungsmittel einen reduzierten Mehrwertsteuersatz an. Die Festlegung der Mehrwertsteuersätze erfolgt in den einzelnen EU-Mitgliedsländern demnach nicht allein unter verteilungs- und sozialpolitischen Aspekten.

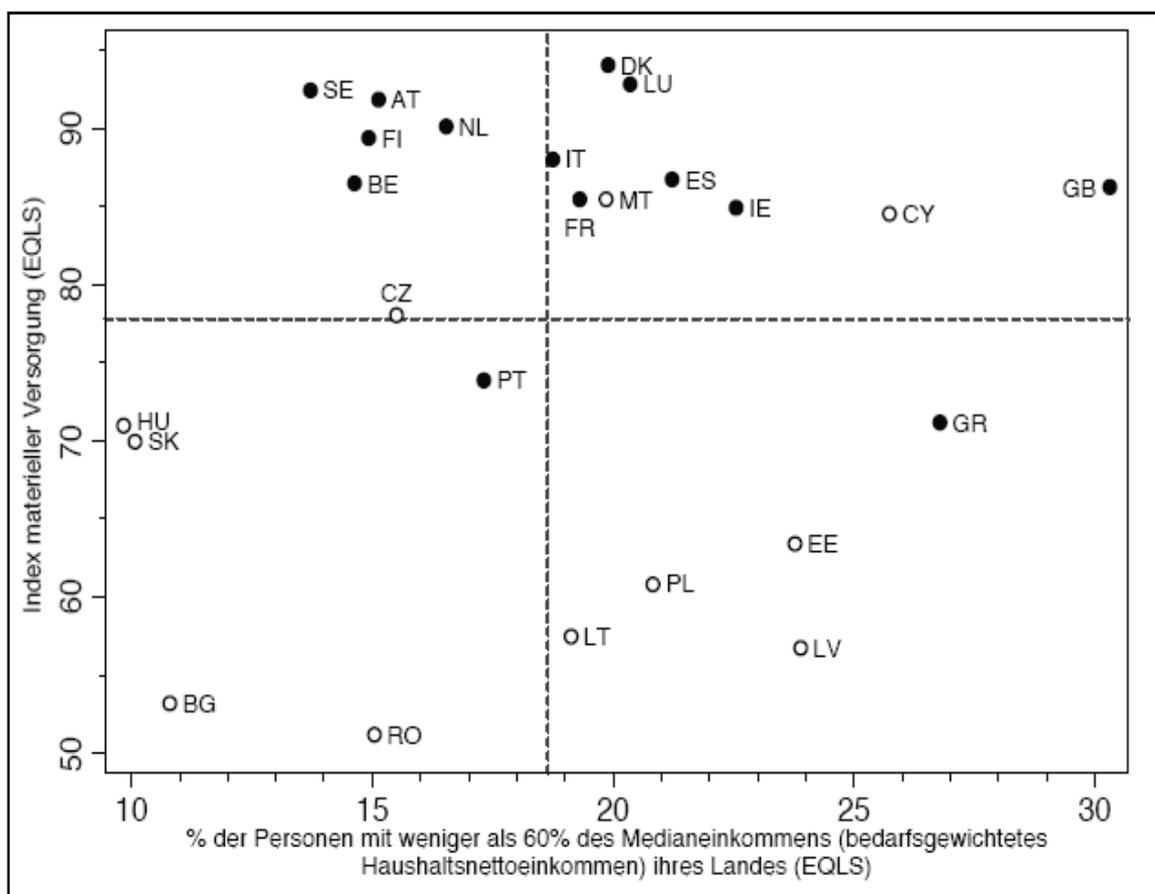
Eine gleichmäßige Verteilung der Konsumausgaben sowie des Einkommens zwischen den Quantilen lässt zudem keine Aussage über das Versorgungsniveau in einem Land zu. Das Versorgungsniveau⁴⁸¹ mit materiellen Gütern gibt wieder, in welchem Maß die Individuen die für eine „komfortable“ Lebensführung relevanten Güter kaufen können. Aus Abbildung 11 wird deutlich, dass Länder mit ähnlichen Verteilungsquoten dennoch massive Defizite hinsichtlich der materiellen Versorgung aufweisen können. In den neuen EU-Mitgliedsländern existieren unabhängig von der Einkommensverteilung zwischen den Quantilen Mängel in der materiellen Versorgung. Eine Ausnahme bilden nur Malta, Zypern und die Tschechische Republik. Von den EU15-Mitgliedsländern weisen lediglich Portugal und Griechenland eine ähnliche Versorgungslage wie die neuen Mitgliedsländer auf. Ansonsten ist in den EU15-Mitgliedsländern ein deutlich höheres Versorgungsniveau zu beobachten gegenüber den neu hinzugekommenen Mitgliedsländern. Die materielle Versorgung mit den für die Lebensführung relevanten Gütern ist in Dänemark und Luxemburg auf einem hohen Niveau. In diesen Ländern verfügen mehr als 90 % der privaten Haushalte über ein Einkommen, das mindestens 60 % des Medianeinkommens beträgt. Dies gilt ebenso für Schweden, Österreich und die Niederlande. In Rumänien und Bulgarien ist hingegen eine starke Ungleichverteilung zu beobachten, die zu Defiziten in der materiellen Versorgung der privaten Haushalte führt. Während in Rumänien rund 52 % der privaten Haushalte über 60 % des

⁴⁸⁰ Vgl. *Copenhagen Economics* (2007, 4f.).

⁴⁸¹ Vgl. *Albers/Lenarz* (2008, 2).

Medianeinkommens verfügen, liegt das Versorgungsniveau in Bulgarien bei knapp 55 %. Obwohl Dänemark und Bulgarien eine ähnliche Mehrwertsteuersatzpolitik betreiben, divergieren sowohl das Preisniveau, die Konsumausgabenstruktur der privaten Haushalte, die Verteilung des Gesamteinkommens in der Bevölkerung als auch die durchschnittliche materielle Versorgung in den Ländern sehr stark.

Abbildung 11: Durchschnittliche materielle Versorgung und relative Einkommensarmut, 2003



Quelle: Albers/Lenarz (2008, 2).

Eine Mehrbelastung im Rahmen der Einkommensverwendung kann allerdings auch durch eine Entlastung bei der Besteuerung der Einkommensentstehung kompensiert werden. Inwieweit die EU-Mitgliedstaaten hiervon Gebrauch machen, kann anhand der Steuerstruktur des Landes analysiert werden.

3.7.6 Abgabenstruktur in den EU-Mitgliedsländern

Die Abgabenstruktur in den einzelnen EU-Mitgliedsländern wird durch deren historische Entwicklung und dem gesellschaftlichen Normensystem geprägt. Demgemäß haben sich sehr unterschiedliche Strukturen herausgebildet, wie aus Tabelle 17 ersichtlich ist.

Tabelle 17: Steuern- und Sozialabgabenquoten innerhalb der EU-Mitgliedstaaten, 2008

		direkte Steuern	Einkom- mensteuer	indirekte Steuern	Mehr- wert- steuer	Sozialab- gaben	Abgaben- quote ⁴⁸²
in % des Bruttoinlandprodukts							
EU-27	-	12,2	7,9	13,5	7,5	12,0	37,6
Belgien	BE	17,2	12,6	13,1	7,0	13,9	44,3
Bulgarien	BG	7,0	3,0	18,6	11,5	8,1	33,3
Dänemark	DK	30,0	25,3	17,4	10,1	1,0	48,2
Deutschland	DE	11,5	9,6	12,8	7,0	15,1	39,3
Estland	EE	7,9	6,3	12,5	8,0	11,8	32,2
Finnland	FI	17,8	13,3	13,2	8,4	12,1	43,1
Frankreich	FR	11,8	7,7	15,0	7,0	16,1	42,8
Griechenland	EL	8,0	4,7	12,4	7,1	12,2	32,6
Irland	IE	11,5	8,2	12,4	7,1	5,3	29,3
Italien	IT	15,4	11,7	14,0	5,9	13,4	42,8
Lettland	LV	9,7	6,3	11,1	6,6	8,2	28,9
Litauen	LT	9,4	6,6	11,9	8,1	9,0	30,3
Luxemburg	LU	13,5	7,7	12,0	6,0	10,1	35,6
Malta	MT	13,3	5,8	15,0	8,0	6,2	34,5
Niederlande	NL	11,9	7,2	12,7	7,3	14,5	39,1
Österreich	AT	14,0	10,4	14,4	7,8	14,4	42,8
Polen	PL	8,6	5,4	14,4	8,0	11,4	34,3
Portugal	PT	9,9	5,8	14,9	8,7	11,9	36,7
Rumänien	RO	6,7	3,4	12,0	7,9	9,3	28,0
Schweden	SE	17,4	14,2	18,4	9,4	11,3	47,1
Slowakische Republik	SK	6,4	2,8	10,8	6,9	12,0	29,1
Slowenien	SI	9,0	5,9	14,3	8,5	14,1	37,3
Spanien	ES	11,2	7,5	10,2	5,3	12,3	33,1
Tschechische Republik	CZ	8,6	4,0	11,3	7,1	16,2	36,1
Ungarn	HU	10,6	7,7	16,0	7,8	13,8	40,4
Vereinigtes Königreich	UK	18,2	10,7	12,3	6,3	6,8	37,3
Zypern	CY	12,9	5,0	18,6	11,3	7,7	39,2

Quelle: *European Commission; Eurostat* (2010, 160ff.); Eigene Darstellung.

Die Einzelstaaten haben sehr unterschiedlich auf die Wirtschaftskrise reagiert. Gemessen am Bruttoinlandsprodukt hat sich die Gesamtbelastung im EU-Durchschnitt in 2008 von 38,1 % auf 37,6 % verringert. Das Aufkommen aus der Mehrwertsteuer ist konstant bei 7,5 % geblieben, während die Einnahmen aus den direkten Steuern von 12,4 % auf 12,2 % zurückgegangen sind. Die Belastung mit Sozialabgaben hat sich im Vergleich dazu im EU-Durchschnitt von 11,7 % auf 12 % erhöht.⁴⁸³ Innerhalb der EU-Mitgliedsstaaten weisen die skandinavischen Länder traditionell eine hohe Abgabenquote auf. In Dänemark beläuft sie sich für 2008 auf 48,2 % des Bruttoinlandproduktes, in Schweden auf 47,1 % und in Finnland auf 43,1 %. Belgien weist mit 44,3 % und Österreich mit 42,8 % ein ähnlich hohes Niveau auf. Am niedrigsten belastet werden

⁴⁸² Direkte Steuern zuzüglich indirekte Steuern und Sozialabgaben.

⁴⁸³ Vgl. *European Commission; Eurostat* (2009, 265 u. 2010, 268).

die Steuer- und Sozialabgabepflichtigen in Rumänien (28,0 %), Lettland (28,9 %), der Slowakischen Republik (29,1 %) und Irland (29,3 %). Im arithmetischen Durchschnitt beträgt die EU-Abgabenquote 37,6 %. Deutschland nimmt innerhalb der EU-Mitgliedsländer Rang 9 ein und liegt damit im oberen Drittel. Tabelle 17 veranschaulicht, dass eine annähernd identische Abgabenquote im Verhältnis zum jeweiligen Bruttoinlandsprodukt mit einem abweichenden Steuersystem einhergehen kann. Insgesamt zeigt sich, dass die nationalen Abgabensysteme sehr stark divergieren.

In Bulgarien wird der Regelsteuersatz in Höhe von 20 % auf fast alle Umsätze angewandt. Das Land mit der geringsten Mehrwertsteuersatzvariation weist innerhalb der Europäischen Union mit 18,6 % die zweit höchste Quote bei den indirekten Abgaben auf. Allein das Aufkommen aus der Mehrwertsteuer beträgt in Bulgarien 11,5 % des Bruttoinlandsprodukts. Daneben werden insbesondere Tabak und Alkohol hoch besteuert.⁴⁸⁴ Dies hat zur Folge, dass Bulgarien im Verhältnis zu seinem Bruttoinlandsprodukt ein hohes Aufkommen aus den indirekten Steuern generieren kann, ohne simultan eine hohe Abgabenlast zu realisieren. Mit einer Abgabenquote von 33,3 % liegt Bulgarien unter dem EU27-Durchschnitt von 37,6 %. In Zypern betrug das Aufkommen aus den indirekten Steuern ebenfalls 18,6 %. Im Gegensatz zu Bulgarien wendet Zypern differenzierte Mehrwertsteuersätze an; der Normalsteuersatz beläuft sich auf lediglich 15 %. Dennoch entfallen 11,3 % des aus den indirekten Steuern generierten Aufkommens auf die Mehrwertsteuer. Damit liegt Zypern auf Platz 2 innerhalb der EU-Mitgliedstaaten. Bei den übrigen Abgaben besetzt Zypern lediglich einen Platz im unteren Drittel. Dennoch übersteigt die Gesamtbelastung mit 39,2 % des Bruttoinlandsprodukts den EU-Durchschnitt. Im Unterschied zu Zypern wird in Bulgarien die hohe Verbrauchsteuerlast durch eine niedrige Einkommensteuer- und Sozialabgabenbelastung kompensiert. Der in Bulgarien erhobene lineare Einkommensteuersatz beträgt lediglich 10 %; ein Grundfreibetrag oder ein Steuerabsetzbetrag werden nicht gewährt.⁴⁸⁵ Das Aufkommen aus der Ertragsteuer beläuft sich nur auf rund 3,0 % des Bruttoinlandsprodukts. Damit liegt Bulgarien auf Platz 26 innerhalb der EU-Mitgliedstaaten. Lediglich die Slowakische Republik generiert mit 2,8 % des Bruttoinlandsprodukts ein niedrigeres Ertragsteueraufkommen. Die Sozialabgaben sind lediglich in Zypern (7,7 %), dem Vereinigten Königreich (6,8 %), Malta (6,2 %), Irland (5,3 %) und Dänemark (1,0 %) niedriger. Die niedrige Sozialabgabenbelastung wird in Dänemark durch die EU-weit höchste Einkommensteuerbelastung im Verhältnis zum Bruttoinlandsprodukt (30,0 %) kompensiert. Der ertragsteuerliche Eingangssatz beträgt bereits 38,057 %; ein

⁴⁸⁴ Innerhalb der EU-Mitgliedstaaten weist Bulgarien hier mit 6,1 % die höchste Quote im Verhältnis zum Bruttoinlandsprodukt auf. Vgl. *European Commission; Eurostat* (2010, 168).

⁴⁸⁵ Vgl. *Bundesministerium der Finanzen* (2009, 28 u. 32).

Grundfreibetrag wird nicht gewährt. Der Spitzensteuersatz beläuft sich auf 59 % und gilt bereits ab einem Einkommen von 37.508 €. Bei der Steuerberechnung wird lediglich ein Steuerabsatzbetrag in Höhe von 301 € gewährt.⁴⁸⁶ Der hohe Mehrwertsteuersatz wird demgemäß nicht durch eine ertragsteuerliche Entlastung ausgeglichen. Mit einem Anteil am Bruttoinlandsprodukt von 10,1 % aus der Mehrwertsteuer liegt Dänemark nach Bulgarien und Zypern auf den dritten Platz der EU27-Mitgliedstaaten. Die hohe Belastung mit direkten und indirekten Steuern ist in Dänemark darauf zurückzuführen, dass das Sozialsystem hier vorwiegend über Steuern und nicht über eigenständige Beiträge finanziert wird.⁴⁸⁷ In Deutschland wird das Sozialsystem zum Teil über eigene Beiträge und teilweise über das Steuersystem finanziert. Bei den zusätzlich zu den Steuern erhobenen Sozialabgaben nimmt Deutschland nach der Tschechischen Republik (16,2 %) und Frankreich (16,1 %) mit 15,1 % den dritten Platz ein. Die Verteilung zwischen direkten (11,5 %) und indirekten Steuern (12,8 %) ist in Deutschland relativ gleichgewichtet. Wird nur die Mehrwertsteuerquote betrachtet, liegt Deutschland mit 7,0 % am Bruttoinlandsprodukt auf dem 19. Platz; bei der Einkommensbesteuerung jedoch auf Platz 8. Im Vergleich zu den übrigen EU-Mitgliedsländern ist der Eingangssteuersatz mit 14 % relativ moderat, zumal er erst ab der Überschreitung des Grundfreibetrags von 7.834 € erhoben wird. Durch den progressiven Verlauf des Einkommensteuertarifs erhöht sich der Steuersatz allerdings beständig. Der Spitzensteuersatz von 45 % wird zwar erst ab einem zu versteuernden Einkommen in Höhe von 250.401 € fällig; der bis dahin anzuwendende Steuersatz in Höhe von 42 % gelangt jedoch bereits ab einem zu versteuernden Einkommen von 52.552 € zur Anwendung.

Das niedrigste Aufkommen aus der Mehrwertsteuer generieren Spanien und Irland mit jeweils 5,3 % vor Luxemburg mit 6,0 % des Bruttoinlandsprodukts. Dennoch liegt die Abgabenquote in Luxemburg mit 35,6 % über der bulgarischen. Die geringsten Abgabenquoten weisen mit 28,0 % Rumänien, mit 28,9 % Lettland, mit 29,1 % die Slowakische Republik und mit 29,3 % Irland auf. Zwischen den Ländern variiert die Abgabenstruktur jedoch stark. Das Mehrwertsteueraufkommen beläuft sich in Rumänien auf 7,9 % des Bruttoinlandsprodukts und in Irland auf 7,1 %. Während Irland aus der Einkommensteuer einen Anteil von 8,2 % des Bruttoinlandsprodukts an Aufkommen generiert, beläuft sich dieser in Rumänien auf lediglich 3,4 %. Ebenso wie Bulgarien erhebt Rumänien eine Flat Tax mit einem Steuersatz in Höhe von 16 %. Ein Grundfreibetrag oder ein Steuerabsatzbetrag werden nicht gewährt. In Irland beläuft sich der bis zu einem Einkommen von 35.400 € anzuwendende Einkommensteuereingangssatz auf 20 %. Danach wird der Spitzensteuersatz von 41 % erhoben. Irland gewährt bei der

⁴⁸⁶ Vgl. *Bundesministerium der Finanzen* (2009, 28).

⁴⁸⁷ Vgl. *European Commission; Eurostat* (2009, 7).

Steuerermittlung einen Steuerabsetzbetrag in Höhe von 1.830 €. Die in Rumänien erhobenen Sozialabgaben belaufen sich auf 9,3 % des Bruttoinlandprodukts; in Irland lediglich auf 5,3 %.

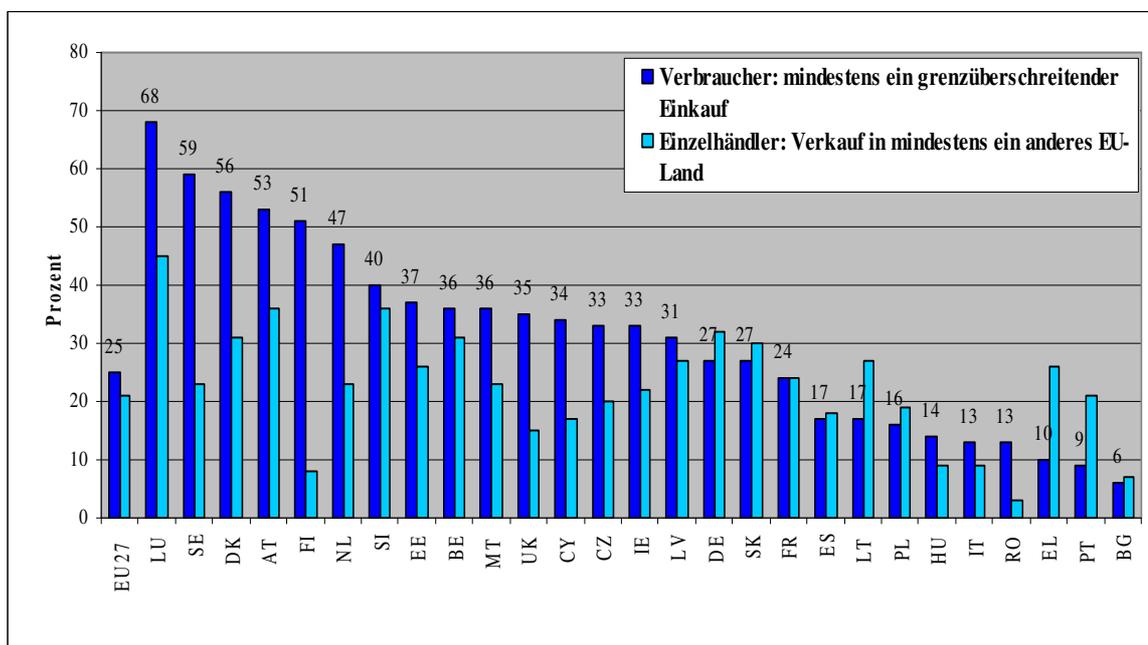
Die deskriptive Analyse verdeutlicht, dass die Anwendung eines einheitlichen Mehrwertsteuersatzes sowohl ein hohes (Dänemark) als auch ein niedriges Preisniveau (Bulgarien) bewirken kann. Ebenso kann die weitgehende Anwendung des ermäßigten Steuersatzes bzw. des Nullsatzes in einem Land (Irland) ein Preisniveau mit sich bringen, das dennoch über dem eines anderen Landes liegt, das ein ähnliches Mehrwertsteuersystem (Vereinigtes Königreich) aufweist. Eine vergleichbare materielle Versorgung, z.B. Luxemburg und Dänemark, kann mit höheren Konsumausgaben verbunden sein gegenüber Ländern, die eine stark unterschiedliche Versorgung aufweisen aber ähnliche Konsumausgaben, z.B. Schweden und Slowenien. Der in Deutschland bestehende Zusammenhang zwischen der Besteuerung der Einkommensentstehung unter Berücksichtigung eines an dem Sozialhilferecht orientierten Grundfreibetrags und der Einkommensverwendung bei Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes auf existenznotwendige Güter, besteht in den anderen EU-Mitgliedsländern nicht. Die Leistungen der sozialen Absicherung werden in Deutschland weitestgehend über ein eigenes Sozialversicherungssystem abgedeckt, während dies in Dänemark in das Steuersystem integriert worden ist. Eine weitergehende Harmonisierung des Mehrwertsteuersystems ist daher ohne eine Anpassung der damit verbundenen Struktur des nationalen Abgabensystems nicht möglich. Dies hat nicht nur Konsequenzen für das nationale Steuersystem, sondern ebenso für den Binnenmarkt. Die Schaffung eines einheitlichen Binnenmarktes ermöglicht es den Endverbrauchern, auf Preisdifferenzierungen zu reagieren und grenzüberschreitend zu konsumieren.

3.7.7 Grenzüberschreitende Konsumausgaben privater Haushalte in den EU-Mitgliedsländern

Die Einführung des Euros hat simultan dazu geführt, dass die Preise in den entsprechenden EU-Mitgliedsländern transparenter geworden sind. Die Preisdifferenzierung konnte dadurch jedoch nicht beseitigt werden. Laut Schätzungen der Europäischen Union schwankten die Preise für vergleichbare Bauprodukte in 2002 innerhalb des Binnenmarktes um bis zu 26 %. Bei Frischwaren und Unterhaltungselektronik konnten Preisstreuungen von bis zu 40 % beobachtet werden. Für ein einfaches Fahrrad bewegt sich der Durchschnittspreis in der Europäischen Union z.B. zwischen 38 € in Griechenland und 144 € in Deutschland. Für Mineralwasser muss ein Konsument in Finn-

land das 4,3fache des Supermarktpreises in Frankreich entrichten.⁴⁸⁸ Dort, wo der Konsument auf die regionale Preisdifferenzierung reagiert, verlagert er seinen Verbrauch in ein anderes EU-Mitgliedsland, wie sich faktisch beobachten lässt. Die grenzüberschreitenden Einkäufe variieren dabei je nach EU-Mitgliedsland stark. Dies ist aus Abbildung 12 ersichtlich. Im Jahr 2008 haben z.B. 25 % der europäischen Verbraucher einen grenzüberschreitenden Einkauf getätigt. Dabei lagen die durchschnittlichen Ausgaben für diese Einkäufe bei 737 € pro Person. In 2006 machte der grenzüberschreitende Verkauf der Einzelhändler je nach Absatzkanal zwischen 10 % und 17 % des Umsatzes aus.⁴⁸⁹

Abbildung 12: Grenzüberschreitender Ein- und Verkauf, 2008



Quelle: Kommission der Europäischen Gemeinschaften, KOM(2009)25endg., 13.

Trotz der Preisunterschiede finden die grenzüberschreitenden Einkäufe nicht in dem Maße statt, dass sich eine statistisch nachweisbare, langfristige Rückwirkung auf das Preisniveau ergibt, wie sie nach dem Allgemeinen Gleichgewichtsmodell theoretisch zu erwarten gewesen wäre. Hierfür werden zahlreiche Gründe genannt, so z.B. unterschiedliche Steuern, Transport- und Vertriebskosten, unvollkommener Wettbewerb auf den Produktmärkten, Produktdifferenzierungen, nationale Vorlieben für bestimmte Produkte, Differenzen in der Struktur der Einzel- und Großhandelsmärkte, Unterschiede der Regulierungs- und Finanzsysteme, immer noch existierende Handelsbeschränkungen, unterschiedliche Produktionskosten, abweichende Lebensstandards,

⁴⁸⁸ Vgl. Europäische Kommission (2002, 23ff.).

⁴⁸⁹ Vgl. Kommission der Europäischen Gemeinschaften, KOM(2009)25endg., 12.

unterschiedliche Währungen usw.⁴⁹⁰ Seit 1985 ist dennoch eine Konvergenz des Preisniveaus zu beobachten. Demnach ist die Preisniveaustreuung in 1985 von 21,9 % auf 15,9 % in 1993 zurückgegangen. Im zeitlichen Verlauf ist sie allerdings weiterhin stabil.⁴⁹¹

Werden den grenzüberschreitenden Ein- und Verkäufen die Mehrwertsteuersätze der jeweiligen EU-Mitgliedstaaten zugeordnet, so ergibt sich ein uneinheitliches Bild. Neben Luxemburg, das kleinste Mitgliedsland mit einem Normalsteuersatz von 15 % und einem häufig angewandten ermäßigten Steuersatz von 3 %, sind vor allen Dingen die EU-Mitgliedsländer mit höheren Mehrwertsteuersätzen unter den fünf Staaten mit den häufigsten grenzüberschreitendem Ein- und Verkauf. Dabei handelt es sich um Schweden (25 %), Dänemark (25 %), Österreich (20 %), Finnland (22 %) und die Niederlande (19 %). Hohe bzw. niedrige Normalsteuersätze sind allerdings kein Synonym für ein hohes bzw. niedriges Preisniveau, wie bereits zuvor ausführlich dargestellt wurde. Wird das jeweilige Preisniveau in den oben genannten Ländern ins Verhältnis zu den umliegenden EU-Nachbarländern gesetzt, so wird deutlich, dass das Preisniveau in den direkten Nachbarländern der EU-Mitgliedstaaten mit überdurchschnittlichen, grenzüberschreitenden Konsumausgaben privater Haushalte niedriger ist gegenüber dem heimischen Markt. In allen Nachbarländern von Dänemark, d.h. Deutschland und Schweden, ist das Preisniveau erheblich niedriger gegenüber dem dänischen. Dies gilt ebenso im Vergleich von Finnland und Schweden. Die Preisniveaus in der Slowakischen Republik, Slowenien, Rumänien sowie der Tschechischen Republik liegen weit unter dem ihres Nachbarlandes Österreich. Das Preisniveau von Luxemburg liegt jedoch über dem von Deutschland, Frankreich und Belgien. Wie zu erwarten, reagieren die privaten Haushalte durchaus auf Preisniveauunterschiede, soweit die Transportkosten in einem angemessenen Verhältnis zum Warenpreis stehen. Welchen Einfluss die Mehrwertsteuersätze hierauf haben, kann derzeit nicht determiniert werden.

Im Gegensatz zu den privaten Haushalten orientieren sich die am Binnenmarkt agierenden Unternehmen nicht am Brutto- sondern dem Nettoverkaufspreis. Die beobachteten Preisniveauunterschiede beinhalten unter Berücksichtigung des darin enthaltenen Steuersatzes divergierende Verkaufspreise ohne Mehrwertsteuer. Vor diesem Hintergrund haben insbesondere die in den neuen EU-Mitgliedstaaten ansässigen Unternehmen ein Interesse daran, ihre Produkte in den EU15-Mitgliedstaaten anzubieten. Unter

⁴⁹⁰ Vgl. *Europäische Kommission* (2001, 11f.).

⁴⁹¹ Dabei muss beachtet werden, dass nur für eine begrenzte Anzahl von Waren und Dienstleistungen Preisdaten zur Verfügung stehen. Für eine Binnenmarktüberwachung genügen diese nicht. Vgl. *Europäische Kommission* (2001, 1 u. 7); *Feuerstein* (2002, 113f.); *Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, KOM(2002)743endg., 11; *Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, KOM (2009)25 endg., 8; *Prümmer* (2003, 247).

der Annahme, dass durch ihr Angebot der Marktpreis nicht beeinflusst wird, erhöht sich infolge des höheren Preisniveaus ihre Gewinnmarge. Wollen die am Binnenmarkt agierenden Unternehmer von der beobachtbaren Preisdifferenzierung profitieren, müssen sie zunächst prüfen, in welchem EU-Mitgliedsland ihre angebotene Lieferung und Leistung wie mehrwertsteuerpflichtig ist. Neben den zuvor genannten Transport- und Vertriebskosten resultieren aus einer Ausweitung der Tätigkeit auf den europäischen Binnenmarkt Verwaltungs- und Erhebungskosten, die die erhoffte Erhöhung der Gewinnspanne des Unternehmens reduziert und eventuell in voller Höhe aufzehrt.

4 Bestimmung des Orts der Lieferung oder Dienstleistung und anzuwendender Mehrwertsteuersatz

Die Definition des Orts der Lieferung oder sonstigen Leistung ist aus verschiedenen Gründen relevant. Zum einen wird damit simultan eine Entscheidung darüber getroffen, welcher Mitgliedstaat das Aufkommen aus der Mehrwertsteuer generieren kann. Zum anderen wird für die Unternehmen manifestiert, welcher Mehrwertsteuersatz zur Anwendung gelangt und in welchem EG-Mitgliedsland sie die Erhebungsverpflichtungen zu erfüllen haben. Damit die Wettbewerbsneutralität der Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Handel gesichert werden kann, ist es von Bedeutung, dass aus dem Handel am Binnenmarkt weder eine Doppelbesteuerung noch eine Nichterfassung des Vorgangs resultieren.

Die Wettbewerbsneutralität der Mehrwertsteuer ist aus europäischer Sicht eines der Grundprinzipien für den funktionierenden Binnenmarkt.⁴⁹² Bereits in dem Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft wurde fixiert, dass Voraussetzung für die Schaffung eines Binnenmarktes ist, dass in den Mitgliedstaaten Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuer angewandt werden, durch die die Wettbewerbsbedingungen der Unternehmen nicht verfälscht und der freie Waren- und Dienstleistungsverkehr nicht behindert werden.⁴⁹³ Die Wettbewerbsneutralität der Mehrwertsteuer ist nach allgemeiner Auffassung dann gewährleistet, wenn gleichartige Waren innerhalb der einzelnen Länder ungeachtet der Länge des Produktions- und Vertriebswegs steuerlich gleich belastet werden.⁴⁹⁴ In diesem Fall ist die Mehrwertsteuer neutral, da sie keine allokativen Verzerrungen herbeiführt. Damit die einzelnen Mitgliedstaaten die dafür erforderlichen Maßnahmen ergreifen, wurde in Art. 90 EGV⁴⁹⁵ manifestiert, dass die Mitgliedstaaten auf Waren aus anderen Mitgliedstaaten weder unmittelbar noch

⁴⁹² Weitergehende Ausführungen zu diesem Thema siehe *Lohse* (2004, 582ff.) m.w.H.

⁴⁹³ ABI EG Nr. 71 v. 11.04.1967, 1301.

⁴⁹⁴ ABI L 347 v. 11.12.2006, 1; *OECD* (2003, 12).

⁴⁹⁵ Vormals Art. 95 EG-Vertrag.

mittelbar höhere inländische Abgaben - gleich welcher Art - erheben, als gleichartige inländische Waren unmittelbar oder mittelbar zu tragen haben. Den Mitgliedstaaten ist es zudem untersagt, die Waren aus anderen Mitgliedstaaten mit inländischen Abgaben zu belasten, die geeignet sind, nationale Produktionen mittelbar zu schützen. Diese Vorschriften sollen jede Form des Schutzes, die aus einer die Erzeugnisse aus anderen Mitgliedstaaten diskriminierenden inländischen Besteuerung folgen könnte, unterbinden und die vollkommene Wettbewerbsneutralität der inländischen Besteuerung für einheimische und eingeführte Erzeugnisse sicherstellen.

4.1 Vermeidung der Doppelbesteuerung im europäischen Binnenmarkt

Bekanntermaßen ist für die Mehrwertsteuererhebung nicht der steuerpflichtige Endverbraucher verantwortlich, sondern der Unternehmer. Probleme treten dann auf, wenn Leistender und Leistungsempfänger in unterschiedlichen EU-Mitgliedsländern ansässig sind. Bei einem optimal funktionierenden EU-Binnenmarkt, der analoge Bedingungen wie ein inländischer Markt aufweist, müsste es für die am Binnenmarkt agierenden Unternehmen irrelevant sein, in welchem EU-Mitgliedstaat die einzelnen Leistungen ausgeführt werden. Entsprechend der inländischen Praxis würden die Unternehmen für die gesamten am EU-Binnenmarkt ausgeführten Umsätze die einzubehaltende Mehrwertsteuer nach Verrechnung der ihnen von anderen am EU-Binnenmarkt tätigen Unternehmen in Rechnung gestellten Steuer an das für sie zuständige Finanzamt im Ansässigkeitsstaat entrichten. Inwieweit der Ansässigkeitsstaat die in Abzug gebrachte Steuer tatsächlich auch vereinnahmt hat, wäre für den am Binnenmarkt agierenden Unternehmer ohne Belang. Von dieser Vorgehensweise würden die EU-Mitgliedstaaten profitieren, die einen Exportüberschuss aufweisen. Voraussetzung ist jedoch, dass der in diesem EU-Mitgliedstaat auf den Ausgangsumsätzen lastende Mehrwertsteuersatz höher ist gegenüber dem, der auf den Eingangsumsätzen liegt. EU-Mitgliedsländer mit einem Importüberschuss bzw. einem Mehrwertsteuersatz auf Ausgangsleistungen, der unter dem für die Eingangsleistungen liegt, hätten eine Verringerung ihres Mehrwertsteueraufkommens zu verzeichnen. Die sich hieraus ergebenden Haushaltsbudgeteffekte sind derzeit unbekannt und nur schwer abzuschätzen. Aus diesem Grunde sind die Mitgliedstaaten bisher nicht dazu bereit, die Mehrwertsteuer zu erstatten, die von einem anderen Mitgliedstaat vereinnahmt worden ist. Selbst unter der Annahme, dass innerhalb des Binnenmarktes ein einheitlicher Mehrwertsteuersatz auf identische Umsätze angewandt würde, müsste ein supranationales Clearing-System eingeführt werden, um die aus den unterschiedlichen Ex- und Importvolumen resultierenden Differenzen auszugleichen. Die bisher unternommenen vielfältigen Versuche zur Einrichtung solch

einer Clearingstelle, konnten auf Grund diverser Bedenken der EU-Mitgliedstaaten nicht realisiert werden.⁴⁹⁶ Ein Finanzausgleich zwischen den EU-Mitgliedstaaten, wie er sich im Laufe der historischen Entwicklung vieler Staaten zwischen deren einzelnen Gebietskörperschaften herausgebildet hat, existiert derzeit nicht und ist vorerst auch nicht geplant.

Auf Grund der divergierenden Steuer- und Sozialabgabenstruktur sowie der unterschiedlich ausgebauten sozialen Sicherungssysteme in den EU-Mitgliedstaaten ist auch zukünftig zu erwarten, dass die Mitgliedsländer ihre Steuerpolitik nach nationalen Kriterien und ohne Einbeziehung der daraus resultierenden externen Effekte auf die anderen EU-Länder bestimmen.⁴⁹⁷ Aus diesem Grunde ist es für die Mitgliedstaaten weiterhin relevant, wer im innergemeinschaftlichen Handel das Steueraufkommen generieren kann. Im internationalen Bereich erfolgt die Zuordnung des Aufkommens entweder nach dem Bestimmungs- oder dem Ursprungslandprinzip. Mit der Zuordnungsentcheidung werden simultan die Sachverhalte bestimmt, die für den inländischen Fiskus bei der Optimierung seiner Steuerstruktur und der Festlegung des anzuwendenden Mehrwertsteuersatzes disponibel sind.

4.1.1 Bestimmungslandprinzip

Bei Anwendung des Bestimmungslandprinzips werden alle Güter und Dienstleistungen am Ort des Endverbrauchs besteuert. Die Doppelsteuerung wird vermieden, indem das Ursprungsland die Exportgüter befreit und das Bestimmungsland die Importe mit dem dort geltenden Steuersatz erfasst. Das Steueraufkommen realisiert der Importstaat, sprich der Bestimmungsstaat.⁴⁹⁸ Bei Anwendung des Bestimmungslandprinzips entsteht die Mehrwertsteuer bezogen auf den Ort der Verwendung des jeweiligen Gutes durch den Leistungsempfänger.⁴⁹⁹ Ausländische und einheimische Anbieter realisieren bei einem gegebenen Marktpreis den identischen Nettopreis. Produktionseffizienz ist dann gegeben,⁵⁰⁰ wenn die Steuerlast auf den Konsumenten überwältzt wird. Damit die Besteuerung im Bestimmungsland gewährleistet werden kann, müssen jedoch Grenzkontrollen durchgeführt werden,⁵⁰¹ die mit der Grundkonzeption des europäischen Binnenmarktes nicht vereinbar sind.

⁴⁹⁶ Vgl. *Nam/Gebauer/Parsche* (2003, 2f.); *Englisch* (2009, 177).

⁴⁹⁷ Vgl. *Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, KOM(2003)726endg., 7f.; *Sørensen* (2001, 155).

⁴⁹⁸ Vgl. *Tumpel* (2009, 55); *OECD* (2006, 6).

⁴⁹⁹ Vgl. *Englisch* (2009, 167).

⁵⁰⁰ Vgl. *Sørensen* (2001, 151).

⁵⁰¹ Vgl. *Tumpel* (2009, 56); *Cnossen* (1998, 411).

4.1.2 Ursprungslandprinzip

Gelangt das Ursprungslandprinzip zur Anwendung, wird die Ware mit der Steuer des Exportstaates belastet, d.h. das Steueraufkommen generiert der Exportstaat.⁵⁰² Um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, stellt der Importstaat den Vorgang steuerfrei. Bei Anwendung des Ursprungslandprinzips ist die gehandelte Ware mit dem Steuersatz des Ursprungs- bzw. Produktionsstaates belastet und zwar unabhängig davon, ob sie im In- oder Ausland an den Endverbraucher veräußert wird.⁵⁰³ Da das Ursprungslandprinzip eine Angleichung der Bruttopreise bewirkt, variieren die Nettopreise entsprechend der Höhe des anzuwendenden Mehrwertsteuersatzes. Der seinen individuellen Nutzen maximierende Verbraucher hat im innergemeinschaftlichen Handel die identische Grenzrate der Substitution wie zwischen zwei beliebigen inländischen Gütern oder dem gegenwärtigen bzw. zukünftigen Konsum. Durch grenzüberschreitenden Erwerb kann der Konsument seinen Nutzen nicht steigern; Konsumeffizienz ist realisiert.⁵⁰⁴ Die Umsetzung des Ursprungslandprinzips erfordert am europäischen Binnenmarkt eine Vereinheitlichung der Steuersätze sowie der Befreiungsvorschriften, um Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden.⁵⁰⁵ Darüber hinaus müssen die Steuer- und Sozialabgabensysteme angepasst werden, da die Mehrwertsteuer nur ein Aspekt des komplexen nationalen Abgabensystems darstellt. Zur wirksamen Umsetzung des Ursprungslandprinzips bedarf es zudem Grenzkontrollen,⁵⁰⁶ die am europäischen Binnenmarkt jedoch nicht existent sind.

4.1.3 Bestimmungs- bzw. Ursprungslandprinzip im europäischen Kontext

Theoretisch sind derzeit keine allgemeingültigen Aussagen dahingehend möglich, ob der Produktions- oder der Konsumeffizienz weltwirtschaftlich eine größere Bedeutung beizumessen ist.⁵⁰⁷ International hat sich bei der Verbrauchsbesteuerung das Bestimmungslandprinzip durchgesetzt und damit Importneutralität und Produktionseffizienz.⁵⁰⁸ Dies entspricht dem Grundkonzept der Mehrwertsteuer, wonach die Verbrauchsteuer den Endverbraucher belasten soll. Hiervon abweichend wurde bereits in der Ersten Richtlinie zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer in Art. 4 bestimmt, dass das Ziel der Harmonisierung darin besteht, „die Besteuerung der Einfuhr und die Entlastung der Ausfuhr im Handelsverkehr zwischen

⁵⁰² Vgl. Tumpel (2009, 55).

⁵⁰³ Vgl. Sørensen (2001, 152).

⁵⁰⁴ Vgl. Sørensen (2001, 151).

⁵⁰⁵ Vgl. Langer (2008, 249); Tumpel (2009, 55).

⁵⁰⁶ Vgl. Tumpel (2009, 56); Cnossen (1998, 411).

⁵⁰⁷ Vgl. Fehr (2000, 47).

⁵⁰⁸ Vgl. OECD (2006, 6).

den Mitgliedstaaten unter Wahrung der Neutralität dieser Steuer in Bezug auf den Ursprung der Gegenstände und Dienstleistungen“ zu erreichen. Dies gilt gem. Art. 402 MwStSystRL weiterhin. Während eines Übergangszeitraums soll eine schrittweise Anpassung der nationalen Rechtsvorschriften in den betreffenden Bereichen erfolgen. Solange sollen in den Bestimmungsmitgliedsländern die innergemeinschaftlichen steuerpflichtigen Umsätze zu den Sätzen und Bedingungen dieser Mitgliedstaaten besteuert werden.⁵⁰⁹ Den zurzeit geltenden gesetzlichen Regelungen zur Mehrwertbesteuerung ist somit weder eine klare Konzeption zugunsten des Bestimmungsland- noch des Ursprungslandes zu entnehmen.⁵¹⁰ Vielmehr hat sich seit Abschaffung der zwischenstaatlichen Grenzen ein pragmatisches nebeneinander beider Prinzipien entwickelt. Dabei obliegt es dem leistenden Unternehmer zu prüfen, wann er welches Verfahren anzuwenden hat. Für das Mitgliedsland der Bestimmung der Lieferung existiert keine Möglichkeit, den innergemeinschaftlichen Waren- und Dienstleistungsverkehr direkt zu kontrollieren. Dies ist aber Voraussetzung, damit Ex- und Importe in Bezug auf das Bestimmungslandprinzip korrekt besteuert werden können.⁵¹¹ Die hierfür erforderlichen Grenzkontrollen widersprechen dem im Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsunion manifestierten Ziel, im Rahmen einer Wirtschaftsunion einen gemeinsamen Markt zu schaffen, der ähnliche Merkmale wie ein Binnenmarkt aufweist.

Handelt es sich bei der erbrachten Leistung nicht um eine Lieferung, sondern um eine Dienstleistung, ergeben sich zusätzliche Probleme. Da es an einem kontrollierbaren Warenverkehr an der Grenze fehlt, kann für die Zuordnung prinzipiell nicht auf die für Lieferungen geltende Bestimmung nach dem Ursprungs- und Bestimmungslandprinzip zurückgegriffen werden.⁵¹² Dienstleistungen treten zudem in vielfältigen Formen auf und können nicht zwischen zwei Mitgliedstaaten befördert oder versendet werden. Im Falle von Friseur- oder Restaurationsleistungen ist z.B. die physische Anwesenheit des Konsumenten erforderlich. Eine Hotelzimmerreservierung, das Mieten eines KFZ oder der Kauf eines Bahn- bzw. Flugtickets kann hingegen per Telefon oder Internet erfolgen. Die tatsächliche Nutzung der Leistung ist indessen örtlich gebunden (Hotel) und kann sich ggf. über mehrere Länder hinziehen (Bahn- oder Flugreise). Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück sind immer ortsgebunden und nicht transportierbar.⁵¹³ Als Alternative für die Zuordnung des Steueraufkommens nach dem Bestimmungs- oder Ursprungslandprinzip empfiehlt die *OECD* den Besteuerungstatbe-

⁵⁰⁹ Vgl. ABIL 347 v. 11.12.2006, 1f., Rn. 9 u. 10.

⁵¹⁰ Vgl. *Nieskens* (2008a, 678); *Wesselbaum-Neugebauer* (2005, 336).

⁵¹¹ Vgl. *Crossen* (1998, 411).

⁵¹² Vgl. *OECD* (2006, 7f.).

⁵¹³ Vgl. *OECD* (2006, 11).

stand an den Ansässigkeitsort des Verbrauchers anzuknüpfen.⁵¹⁴ Bezogen auf die Erbringung einer Dienstleistung an einem in den Niederlanden gelegenen Grundstücks eines italienischen Konsumenten hätte dies zur Konsequenz, dass das belgische Reinigungsunternehmen in Italien mehrwertsteuerpflichtig wäre. Erfolgt die Vergabe des Auftrags über eine niederländische Immobilienverwaltung, wäre es für den Leistungserbringer kaum nachvollziehbar, wo bzw. wer der eigentliche Leistungsempfänger ist. Identische Probleme treten auf, wenn die Leistung auf elektronischem Weg erbracht wird. Die vielfältigen Erscheinungsformen, in denen Dienstleistungen auftreten können, bewirken, dass Ansässigkeitsort des Leistungsempfängers und tatsächlicher Verbrauchsort nicht generell identisch sind. Eine Zuordnung des aus Dienstleistungen resultierenden Mehrwertsteueraufkommens, entsprechend dem Ursprungs- bzw. Bestimmungslandprinzip, auf die einzelnen EU-Mitgliedsländer ist somit äußerst problematisch. Zur Bestimmung des Orts der Dienstleistungen knüpft die Mehrwertsteuersystemrichtlinie daher auf Vereinfachungsregeln zurück, die in Abhängigkeit von dem Status des Leistungsempfängers, sowohl an dessen Ansässigkeitsort als auch an den Ort anknüpfen, an dem die Leistung erbracht bzw. genutzt wird. Auch insoweit existiert ein Nebeneinander unterschiedlicher Zuordnungsprinzipien. Hieraus resultiert die Frage, nach welchen alternativen Kriterien das am europäischen Binnenmarkt generierte Mehrwertsteueraufkommen auf die einzelnen EU-Mitgliedstaaten aufgeteilt werden soll.

4.2 Definition des Verbrauchsortes als Typisierungsmerkmal zwecks Vermeidung der Doppelbesteuerung

Die Definition des Ortes, an dem der Tatbestand realisiert wird, an den die Mehrwertsteuerpflicht anknüpft, ist somit von entscheidender Bedeutung hinsichtlich der Steuerautonomie des einzelnen EU-Mitgliedstaats. Wird von der Mehrwertsteuersystematik ausgegangen, wäre es konsequent, dem EU-Mitgliedsland die Steuereinnahmen zuzuordnen, indem die Einkommensverwendung des Konsumenten erfolgt und zwar unabhängig von seiner Staatsangehörigkeit. Der Ort der Einkommensverwendung ist aber nicht prinzipiell identisch mit dem Ort des tatsächlichen Verbrauchs. So können bewegliche Wirtschaftsgüter von dem Endverbraucher in einem Mitgliedsland erworben und in ein anderes EU-Mitgliedsland verbracht und dort verbraucht bzw. genutzt werden.⁵¹⁵ Der Definition der Begriffe „Nachfrage des Endverbrauchers“ bzw. „Verbrauch“ kommt daher eine wesentliche Bedeutung zu.

⁵¹⁴ Vgl. *OECD* (2006, 7f.).

⁵¹⁵ Vgl. hierzu auch *Englisch* (2009, 172).

Nach der in der Volkswirtschaft gebräuchlichen Definition, kann es sich bei der Nachfrage des Endverbrauchers nach Individualgütern sowohl um Konsumgüter handeln, die mit der Ingebrauchnahme sofort untergehen (Verbrauchsgüter), als auch um Güter, deren Nutzenabgabe sich über eine längere Zeit erstreckt (Gebrauchsgüter). Bei einer wortwörtlichen Interpretation des Begriffs „Verbrauch“ müsste die Steuer demgemäß nicht zum Zeitpunkt des Erwerbs erhoben werden, sondern in Abhängigkeit des tatsächlichen Werteverzehrs des Gutes. Dies ist verfahrenstechnisch unmöglich, denn nur der Konsument verfügt über die für die Besteuerung erforderlichen Informationen. Die Heranziehung des Endverbrauchers als Steuerschuldner widerspricht jedoch dem bisherigen Verständnis der Mehrwertsteuer als indirekte Abgabe und wurde bisher auch in keinem Land umgesetzt. Daher kann der Begriff „Verbrauch“ nicht als Synonym für die tatsächliche Verwendung des Wirtschaftsguts verstanden werden.

Das Steuerrecht geht bei der Bestimmung des Verbrauchsortes andere Wege. Ausgangspunkt ist zwar auch hier das Konzept der Mehrwertsteuer, die als Verbrauchsteuer den Konsum vertretbarer, regelmäßig zum baldigen Verzehr oder kurzfristigen Verbrauch bestimmter Güter des ständigen Bedarfs belastet.⁵¹⁶ Damit knüpft sie jedoch an den Erwerb von Gütern an, die nicht investiv verwendet werden, d.h. an Transaktionen und nicht an Personen oder Einkommen.⁵¹⁷ Als Typisierungsmerkmal für die Bestimmung des Verbrauchsortes wird daher der Standort definiert, an dem die Verschaffung der Verfügungsmacht über den Gegenstand erfolgt bzw. wo die sonstige Leistung erbracht wird. Dieser kann von dem Ort des tatsächlichen Verbrauchs bzw. des Nutzens abweichen, z.B. beim grenzüberschreitenden Warenverkehr. Die Begriffe „Ort der Verschaffung der Verfügungsmacht“ bzw. „der Erbringung einer sonstigen Leistung“ sind in der ökonomischen Literatur nicht definiert, da sie hier nicht gebräuchlich sind. In der steuerjuristischen Literatur werden sie hingegen im Rahmen des Steuererhebungsverfahrens erörtert, um die Begriffe Lieferung und sonstige Leistung gegeneinander abzugrenzen und damit gleichzeitig zu bestimmen, wer Schuldner der Mehrwertsteuer ist und an wen sie entrichtet wird. Im Hinblick auf die Vollzugserfordernisse und die Probleme der doppelten bzw. der nicht Besteuerung des Vorgangs, scheint diese Vorgehensweise durchaus geeignet zu sein, um ihm Rahmen des Binnenmarktes den Staat zu definieren, der das Steueraufkommen generieren soll. In der praktischen Umsetzung resultieren aus den Begriffen „Ort der Verschaffung der Verfügungsmacht“ bzw. „der Erbringung einer sonstigen Leistung“ ebenfalls Probleme, die unter Beachtung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie sowie der geltenden Gesetzeslage nachfolgend angesprochen werden sollen.

⁵¹⁶ Vgl. BVerfG-Urt. v. 16.12.1997 - 2 BvR 1991/95, BVerfGE 98, 123 m.w.H.

⁵¹⁷ Vgl. *Borgsmidt* (2000, 140).

4.2.1 Lieferung

Eine Lieferung ist gem. Art. 14 Abs. 1 MwStSystRL i.V.m. § 3 Abs. 1 UStG dann gegeben, wenn die Verschaffung der Verfügungsmacht von einem Unternehmer auf den Abnehmer übertragen worden ist und er dadurch dazu befähigt wird, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen.⁵¹⁸ Ort der Lieferung ist gem. Art. 31 MwStSystRL i.V.m. § 3 Abs. 6 u. 7 UStG bei Lieferungen an Endverbraucher der Ort, an dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Lieferung befindet oder aber an dem mit der Versendung oder Beförderung begonnen wird.⁵¹⁹ Der Fiskus generiert demnach das Steueraufkommen, in dem der Erwerbsvorgang stattgefunden hat. Gelangt im Rahmen einer innergemeinschaftlichen Lieferung oder eines Erwerbs der Gegenstand dieser Lieferung aus dem Gebiet eines EU-Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen, erfolgt die Zuordnung des Steueraufkommens in Abhängigkeit von dem Status des Leistungsempfängers. Generell gilt, dass der Handel zwischen Unternehmen, business to business (B2B), bei innergemeinschaftlichen Lieferungen nicht belastet werden soll. Die Mehrwertsteuer wird erst dann definitiv erhoben, wenn das Eigentum an der Ware von dem Leistenden an den Konsumenten, business to consumer (B2C), übertragen wird. Dieser Ort variiert in Abhängigkeit von der gewählten Beförderungs- bzw. Versendungsart. Der Exportstaat kann jedoch nur dann das Steueraufkommen generieren, wenn die Verschaffung der Verfügungsmacht über den Gegenstand an den Endverbraucher auf seinem Gebiet erfolgt. Damit der Ort der Verschaffung der Verfügungsmacht an den Endverbraucher ermittelt werden kann, muss überprüft werden, wer die grenzüberschreitende Lieferung veranlasst hat.

4.2.1.1 Beförderung oder Versendung in ein anderes EU-Mitgliedsland durch den Abnehmer

Wird die Ware durch den Abnehmer versendet oder befördert, bestimmt sich der Ort der Lieferung nach Art. 32 MwStSystRL i.V.m. § 3 Abs. 6 UStG nach dem Ort, an dem die Beförderung oder Versendung an den Abnehmer oder in dessen Auftrag an einen Dritten beginnt. Handelt es sich bei dem Kunden um einen Endverbraucher (B2C), entsteht die Mehrwertsteuer dort, wo ihm der Gegenstand ausgehändigt wird. Irrelevant ist, in welchem Mitgliedsstaat der Endabnehmer ansässig ist, ob der diesen Gegenstand direkt verbraucht oder ihn in ein anderes EU-Mitgliedsland verbringt. Die Anknüpfung an den Ort der Ansässigkeit ist seit Wegfall der Grenzkontrollen nicht kontrollierbar

⁵¹⁸ Auf die verschiedenen zivilrechtlichen Möglichkeiten, die Verfügungsmacht zu verschaffen, soll hier nicht näher eingegangen werden. Hierzu vgl. *Lippross* (2008a, 145ff.).

⁵¹⁹ Eine Ausnahme gilt gem. § 1b UStG lediglich für Neufahrzeuge, worauf nachfolgend nicht näher eingegangen werden soll.

und daher praktisch nicht umsetzbar. Durch den Anknüpfungspunkt an den Ort der Verschaffung der Verfügungsmacht wäre dies auch irrelevant. Für die von der Wareneinfuhr betroffenen EU-Mitgliedsländer bewirkt der grenzüberschreitende Einkauf durch die Endverbraucher eine Verringerung des aus Verbrauchsteuern generierbaren Aufkommens, wohingegen die Exportstaaten hiervon profitieren.

Handelt es sich bei dem Leistungsempfänger um einen Unternehmer (B2B), der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat, oder um eine juristische Person,⁵²⁰ die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand der Lieferung nicht für ihr Unternehmen erworben hat, müssen andere Regelungen beachtet werden, um eine Belastung des Vorgangs im Export- und Importstaat zu vermeiden. Der Ort der Verschaffung der Verfügungsmacht an den Unternehmer ist zwar im Exportstaat; der Konsum findet aber nicht hier, sondern im Importstaat bzw. einem anderen Land statt. Um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, muss die Ware deshalb im Ansässigkeitsstaat des Leistenden von der Mehrwertsteuer befreit werden. Diese Befreiung geschieht bereits nach derzeitiger Rechtslage gem. Art. 140 Buchst. a MwStSystRL i.V.m. § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG, § 6a Abs. 1 S. 1 UStG. Da die Steuerbefreiung eine Abweichung von dem Grundprinzip darstellt, dass zunächst alle Vorgänge von der Mehrwertsteuer zu erfassen sind, muss sichergestellt sein, dass der Gegenstand beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat den Vorschriften der Umsatzbesteuerung unterliegt. Um dies zu gewährleisten, stellt die zwischenstaatliche Lieferung aus Sicht des Leistungsempfängers eine Einfuhr in den Importstaat dar und ist als solche steuerlich zu erfassen.

4.2.1.1.1 Pflicht zur Erhebung der Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Warenverkehr

Der innergemeinschaftliche Warenverkehr ist in Deutschland geregelt durch Art. 3 MwStSystRL i.V.m. § 1a UStG und § 3d UStG. Nach § 13a Abs. 1 Nr. 2 UStG ist der importierende Unternehmer Steuerschuldner der auf den Vorgang lastenden Mehrwertsteuer. Die Pflicht zur Steuererhebung geht somit auf den im Importland ansässigen Leistungsempfänger über. An den Leistenden zahlt der abnehmende Unternehmer lediglich den Nettopreis. Dies gilt gem. § 1a Abs. 3 UStG auch dann, wenn der importierende Unternehmer von der Mehrwertsteuer befreit ist und demgemäß keinen Anspruch auf einen Vorsteuerabzug hat oder aber es sich bei ihm um einen Kleinunternehmer, einen Land- und Forstwirt oder eine nicht unternehmerisch tätige juristische Person handelt, die nicht Unternehmer ist und den Gegenstand für ihr Unternehmen erwirbt, d.h., die in Tabelle 18 zusammengestellten Erwerbsschwellen überschritten werden.

⁵²⁰ Auf diese Personen soll hier nicht näher eingegangen werden.

Tabelle 18: Übersicht über die Erwerbsschwellen

Mitgliedstaat	Warenbezüge durch Abnehmer ohne USt-IdNr., die nur steuerfreie Umsätze ausführen, Kleinunternehmer, Land und Forstwirte und nicht unternehmerisch tätige juristische Personen	Umsatzsteuerbefreiung für Kleinunternehmer	besondere Regelungen für Kleinunternehmer
Belgien	11.200 €	5.580 €	
Bulgarien	20.000 BGN - 10.226 €	50.000 BGN - 25.565 €	
Dänemark	80.000 DKK - 10.729 €	50.000 DKK - 6.705 €	
Deutschland	12.500 €	17.500 €	
Estland	160.000 EEK - 10.226 €	250.000 EEK - 15.978 €	
Finnland	10.000 €	8.500 €	bis zur Höhe von 22.500 € ist eine teilweise Befreiung möglich
Frankreich	10.000 €	80.000 €	Umsätze aus Warenlieferungen oder der Erbringung von Unterkunfts- und Verpflegungsleistungen in Restaurants
		32.000 €	Umsätze aus anderen Leistungen wie der Erbringung von Unterkunfts- und Verpflegungsleistungen in Restaurants sowie Rechtsanwälten, Schriftstellern und Künstlern
		41.500 €	Umsätze aus Leistungen der Rechtsanwälte, Schriftsteller und Künstler
		17.000 €	Umsätze aus Leistungen der Rechtsanwälte, Schriftsteller und Künstler, die nicht typisch sind
Griechenland	10.000 €	10.000 €	Umsätze aus Lieferungen von Waren und Dienstleistungen bis 5.000 €
		5.000 €	Umsätze aus Dienstleistungen
Irland	41.000 €	75.000 €	Umsätze aus Lieferungen von Waren
		37.500 €	Umsätze aus Dienstleistungen
Italien	10.000 €	30.000 €	
Lettland	7.000 LVL - 10.043 €	10.000 LVL - 14.347 €	
Litauen	35.000 LTL - 10.137 €	100.000 LTL - 28.962 €	
Luxemburg	10.000 €	10.000 €	
Malta	10.000 €	35.000 €	Umsätze aus Lieferungen von Waren
		24.000 €	Umsätze aus Dienstleistungen mit geringem Wert
		14.000 €	Umsätze aus Dienstleistungen
Niederlande	10.000 €	1.345 €	hierbei handelt es sich um einen Steuerbetrag
Österreich	11.000 €	30.000 €	
Polen	30.000 €	30.000 €	

Mitgliedstaat	Warenbezüge durch Abnehmer ohne USt-IdNr., die nur steuerfreie Umsätze ausführen, Kleinunternehmer, Land und Forstwirte und nicht unternehmerisch tätige juristische Personen	Umsatzsteuerbefreiung für Kleinunternehmer	besondere Regelungen für Kleinunternehmer
Portugal	10.000 €	10.000 €	12.500 € im vereinfachten System für kleine Einzelhändler
Rumänien	33.800 RON - 9.367 €	118.000 RON - 32.702 €	
Schweden	90.000 SEK - 9.526 €	-	
Slowakische Republik	13.941,45 €	35.000 €	
Slowenien	10.000 €	25.000 €	
Spanien	10.000 €	-	
Tschechische Republik	326.000 CZK - 12.417 €	1.000.000 CZK - 38.088 €	
Ungarn	2.500.000 HUF - 9.850 €	5.000.000 HUF - 19.700 €	
Vereinigtes Königreich	64.000 GBP - 65.695 €	64.000 GBP - 65.695 €	
Zypern	10.251 €	15.600 €	

Quelle: Vgl. *Europäische Kommission* (2010a, 1f.); *Rat der Europäischen Union* (2009, 53); Abschn. 42j UStR 2008; BT-Drs. 17/2497, 3ff.; Eigene Darstellung.

Damit das Zielland eine korrespondierende Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs sicherstellen kann, ist der liefernde Unternehmer im Herkunftsmitgliedstaat zur Abgabe einer Zusammenfassenden Meldung (ZM) gem. § 18a UStG verpflichtet.⁵²¹ Die so gewonnenen Daten werden über eine Datenbank gem. Art. 22 ff. Zusammenarbeitsverordnung⁵²² dem Zielland zugänglich gemacht. Im Rahmen dieses grenzüberschreitenden Informationsaustauschs soll die Besteuerung sichergestellt werden. Die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen wird generell nur gewährt, wenn es sich bei dem Abnehmer zum Zeitpunkt der Lieferung um einen Unternehmer handelt. Hierfür bedarf es eines Erkennungsmerkmals. Innerhalb der EU-Mitgliedstaaten wird hierfür gem. Art. 214 MwStSystRL die individuelle Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.) verwendet.

⁵²¹ Um die Betrugsbekämpfung zu verbessern, muss die Zusammenfassende Meldung ab dem 01.07.2010 bis zum 25. Tag nach Ablauf des Kalendermonats (Meldezeitraum) bzw. des Kalendervierteljahres (Vorjahresumsatz unter 50.000 € bzw. bis zum 31.12.2011 unter 100.000 €) dem Bundeszentralamt für Steuern nach amtlich vorgeschriebenen Datensatz durch Datenfernübertragung übermittelt werden. Die dem Finanzamt vom Unternehmer im Voranmeldungsverfahren gem. § 46ff. UStDV gewährte Dauerfristverlängerung gilt ab diesem Stichtag für die Zusammenfassende Meldung nicht mehr [Vgl. BT-Drs. 17/506, 14 u. 32; BMF-Schr. v. 15.06.2010 - IV D 3-S 7427/08/ 10003-03 - 2010/0457796; *Paintner/Melchior* (2010, 628)]. Da die Informationen zur Erstellung der Zusammenfassenden Meldung aus der Buchhaltung generiert werden, verkürzt sich nun faktisch deren Bearbeitungszeit um 15 Tage.

⁵²² Verordnung (EG) Nr. 1798/2003 des Rates vom 7.10.2003 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer.

4.2.1.1.2 Kennung des Unternehmers via Umsatzsteuer-Identifikationsnummer

In Deutschland ist gem. § 27a UStG das Bundeszentralamt für Steuern für die Vergabe dieser Identifikationsnummer zuständig. Voraussetzung für ihre Erteilung ist gem. Abschn. 282a UStR 2008, dass die Person oder Personenvereinigung bei einem deutschen Finanzamt umsatzsteuerlich geführt wird. Um den Mitgliedstaat zu kennzeichnen, der die individuelle Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt hat, wird ihr gem. Art. 215 MwStSystRL ein Präfix nach dem ISO-Code 3166 Alpha 2 vorangestellt. Der Liefernde kann daher in aller Regel von der Unternehmereigenschaft des Abnehmers ausgehen, wenn dieser ihm gegenüber mit einer dem Abnehmer von einem anderen Mitgliedstaat erteilten, im Zeitpunkt der Lieferung gültigen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer auftritt.⁵²³ Dies muss der leistende Unternehmer jedoch nachweisen. Die Aufzeichnung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer allein reicht hierfür nicht aus. Vielmehr muss er dessen Gültigkeit zum Zeitpunkt der Lieferung im Bestätigungsverfahren gem. § 18e UStG beim Bundeszentralamt für Steuern erfragen.⁵²⁴ Diese Anfrage kann der Unternehmer schriftlich, über das Internet oder per Telefax stellen. Im Rahmen der einfachen Bestätigungsanfrage wird dabei nur bestätigt, dass die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Empfängers von einem anderen EU-Mitgliedstaat erteilt worden ist. Die Voraussetzungen für eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung liegen dann nicht vor, wenn die Angaben zu Namen und Anschrift des Abnehmers unrichtig sind. Um dies zu überprüfen, bedarf es einer qualifizierten Bestätigungsanfrage. Hier werden zusätzlich Name und Anschrift des Inhabers der ausländischen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer überprüft. Nur wenn der Unternehmer sich die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abnehmers qualifiziert hat bestätigen lassen, kommt nach herrschender Meinung⁵²⁵ ein Vertrauensschutz für den Fall in Betracht, dass der Abnehmer unter falschem Namen aufgetreten ist.⁵²⁶ Ausnahmsweise kann die Lieferung unter den Voraussetzungen der Vertrauensschutzregelung⁵²⁷ nach § 6a Abs. 4 Satz 1 UStG dann steuerfrei sein, wenn die Unrichtigkeit auf Angaben des Abnehmers beruht und der Unternehmer die Unrichtigkeit bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen konnte. In diesem Fall schuldet der Abnehmer die entgangene Steuer.⁵²⁸ Der Vertrauensschutz wird auch gewährt, wenn der

⁵²³ Vgl. BMF-Schr. v. 06.01.2009, IV B 9- S 7141/08/10001 - 2008/0736501, 5.

⁵²⁴ Vgl. BMF-Schr. v. 06.01.2009, IV B 9- S 7141/08/10001 - 2008/0736501, 17f.

⁵²⁵ Vgl. *Janzen et al.* (2007, 293); *Nieskens* (2008, 812); *Winter* (2007, 883) m.w.H.

⁵²⁶ Probleme bei der Abfrage treten dann auf, wenn die nationalen Finanzverwaltungen nicht alle Angaben hinterlegt werden, die für die Abfrage in Deutschland relevant sind. Nähere Ausführungen hierzu vgl. *Zachariae* (2008, 533).

⁵²⁷ Zur allgemeinen Diskussion über die Erfordernis eines allgemeinen Vertrauensschutzes im Mehrwertsteuerrecht vgl. *Becker* (2009, 664ff.).

⁵²⁸ Vgl. BFH-Urt. v. 12.05.2009 - V R 65/06, DStR 2009, 1639.

Leistende sich die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer nicht vor jeder Leistung bestätigen lassen hat. Denn für den Leistenden besteht hierfür keine Notwendigkeit, da sich weder aus den Vorschriften des § 18e UStG noch aus der Mehrwertsteuersystemrichtlinie solch eine Pflicht explizit entnehmen lässt.⁵²⁹

Der in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Leistende unterliegt am Ort der Lieferung keinen umsatzsteuerlichen Verpflichtungen. Daher muss der Leistende nachweisen, dass die Bedingungen für die Gewährung einer Steuerbefreiung zum Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht auch tatsächlich gegeben waren. Erfüllt der Unternehmer die Nachweispflicht nicht oder nur teilweise, besteht seitens der Finanzbehörde keine Verpflichtung, durch Auskunftersuchen an die Behörde des Bestimmungslandes zu klären, ob die Bedingungen für die Steuerbefreiung erfüllt sind. Die Amtshilferichtlinie sieht zwar vor, dass die nationalen Finanzbehörden zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung um Auskünfte ersuchen *können*, über die sie eigenständig nicht verfügen. Das Wort *kann* wird von dem EuGH dahingehend interpretiert, dass die Behörden nicht dazu verpflichtet sind, einen anderen Mitgliedstaat um Auskunft zu ersuchen. Es liegt somit im Ermessen jedes einzelnen Mitgliedslandes zu beurteilen, in welchen Fällen es gerechtfertigt ist, einen anderen Mitgliedstaat um Auskunft zu ersuchen und wann nicht.⁵³⁰ Neben dem Bestätigungsverfahren hat der Leistende daher weitere Nachweise zur Dokumentation des innergemeinschaftlichen Erwerbs zu erbringen. Wie der Unternehmer den Nachweis zu führen hat, lässt sich der Mehrwertsteuersystemrichtlinie jedoch nicht entnehmen.

4.2.1.1.3 Dokumentationspflichten beim innergemeinschaftlichen Erwerb

In Art. 141 MwStSystRL⁵³¹ ist bestimmt, dass die Mitgliedstaaten die Bedingungen für die Befreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen von Gegenständen festlegen. Die vormals in Art. 22 der Sechsten Richtlinie geregelten formellen Pflichten der Steuerschuldner in Bezug auf Aufzeichnungen, Rechnungen, Steuererklärungen und die der Finanzverwaltung vorzulegende Aufstellung, wurden nicht in die Mehrwertsteuersystemrichtlinie übernommen. Das Bundesministerium der Finanzen hat mit Zustimmung des Bundesrats in § 17a UStDV (Belegnachweis) bis § 17c UStDV (Buchnachweis) die Nachweispflichten geregelt.⁵³² Den Nachweis kann der Unternehmer demnach gem. § 17a Abs. 2 UStDV durch ein Doppel der Rechnung, einen handelsüblichen Beleg mit der Angabe des Bestimmungsortes, eine Empfangsbestätigung des Abnehmers oder

⁵²⁹ Vgl. FG Düsseldorf, Urt. v. 30.01.2009 - 5 V 3471/08 A (U), EFG 2009, 1872.

⁵³⁰ Vgl. EuGH-Urt. v. 27.09.2007 - Rs. C-184/05 Twoh International, UR 2007, 782.

⁵³¹ Vormals Art. 28c Teil A, erster HS der 6. RLEWG.

⁵³² Vgl. BFH-Beschl. v. 29.07.2009 - XI B 24/09, DStR 2009, 1693.

seines Beauftragten erbringen. Bei der Abhollieferung muss er sich durch den Abnehmer oder seinen Beauftragten versichern lassen, dass er den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert. Die Vorlage einer schriftlichen Vollmacht zum Nachweis der Abholberechtigung des Abholenden zählt gem. § 17a UStDV nicht zu den Erfordernissen für einen ordnungsgemäßen Belegnachweis. Dieser kann demgemäß weder auf Grundlage einer Verwaltungsanweisung, z.B. BMF-Schreiben, noch aus einem vom Finanzamt angenommenen Handelsbrauch zusätzlich eingefordert werden. Denn hiermit ist eine Verschärfung der Anforderungen an den Belegnachweis verbunden, die einer rechtlichen Basis bedarf. Auf Grund der mit dem ordentlichen Belegnachweis verbundenen Konsequenzen der Steuerfreiheit des Umsatzes, muss der Unternehmer bereits im Voraus eindeutig in der Lage sein, die ihn treffenden steuerlichen Verpflichtungen zu kennen.⁵³³

Buchmäßig wird die innergemeinschaftliche Lieferung gem. § 17c UStDV nachgewiesen, indem der Unternehmer den Namen und die Anschrift des Abnehmers sowie den Namen und die Anschrift des Beauftragten des Abnehmers bei einer Lieferung, die im Einzelhandel oder in einer für den Einzelhandel gebräuchlichen Art und Weise erfolgt, aufzeichnet. Darüber hinaus soll er den Gewerbebezweig oder Beruf des Abnehmers, die handelsübliche Bezeichnung und die Menge des Gegenstands der Lieferung, den Tag der Lieferung, das vereinbarte Entgelt, oder bei der Besteuerung nach vereinbarten Entgelten, den Tag der Vereinnahmung aufzeichnen. Zudem muss er die Art und den Umfang einer Bearbeitung oder Verarbeitung vor der Beförderung oder der Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet sowie die Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet und den Bestimmungsort im übrigen Gemeinschaftsgebiet erfassen.

4.2.1.1.4 Probleme bei Nichteinhaltung der Dokumentationspflichten

Häufig kommt es zwischen Unternehmen und Finanzämtern zu Streitigkeiten über die Ordnungsmäßigkeit der Nachweise. Werden die geforderten Dokumentationspflichten nicht erfüllt oder bestehen zumindest berechtigte Zweifel an der inhaltlichen Richtigkeit der Angaben und kann nicht objektiv nachgewiesen werden, dass eine innergemeinschaftliche Lieferung vorliegt, wird grundsätzlich davon ausgegangen, dass die Voraussetzungen für eine Steuerfreiheit nicht gegeben sind. Die Lieferung ist im Exportstaat steuerpflichtig und die Mehrwertsteuer wird hier nacherhoben. Demgemäß wird eine Lieferung an einen Endverbraucher fingiert. Dadurch entfällt nicht der Über-

⁵³³ Vgl. BFH-Urt. v. 12.05.2009 - V R 65/06, DStR 2009, 1639; EuGH-Urt. v. 27.09.2007 - Rs. C-409/04 Teleos u.a., UR 2007, 774.

gang der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger in dem anderen EU-Mitgliedsland, falls der nationale Fiskus dies anders beurteilt. Da der leistende Unternehmer die nunmehr von ihm zusätzlich erhobene Mehrwertsteuer in aller Regel nicht von seinem Kunden nacherheben kann, stellt die nachgeforderte Steuer keinen durchlaufenden Posten, sondern einen Kostenfaktor dar. Dieses Risiko trägt allein der Unternehmer. Eine Ausnahme gilt nur im Falle einer nicht geglückten Aufklärung, einer als zweifelhaft erscheinenden Beförderung zum Bestimmungsort oder einer zweifelhaften Bevollmächtigung eines Abnahmebeauftragten, wenn die Unrichtigkeit auf Angaben des Abnehmers beruht und der Unternehmer die Unrichtigkeit bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen konnte.⁵³⁴ Dies gilt auch für sogenannte „Briefkasten- und Scheinauslandsgesellschaften“, da die Niederlassungsfreiheit diesen das Recht zusteht, nicht durch einen Zwang zur Sonderfirmierung stigmatisiert zu werden.⁵³⁵ Unstrittig ist ebenso, dass ein fehlender Belegnachweis bis zum Schluss der mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht nachgeholt werden kann.⁵³⁶ Wird der Buchnachweis weder rechtzeitig geführt noch zulässigerweise ergänzt oder berichtigt, kann die innergemeinschaftliche Lieferung dennoch steuerfrei sein, wenn aufgrund der objektiven Beweislage feststeht, dass die Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 UStG vorliegen. Irrelevant ist, ob die Erwerbsbesteuerung im Importland auch tatsächlich stattgefunden hat.⁵³⁷ Der BFH⁵³⁸ und der BGH⁵³⁹ sind sich jedoch uneins in der Beurteilung der Frage, ob der deutsche Fiskus die Mehrwertsteuer für den Fall nacherheben kann, dass zwar unstrittig eine innergemeinschaftliche Lieferung gegeben ist, aber der inländische Unternehmer in Zusammenarbeit mit dem tatsächlichen Abnehmer die Lieferung an einen Zwischenhändler vortäuscht, um dem Abnehmer die Hinterziehung der im Empfängerstaat zu entrichtenden Steuer zu ermöglichen. Während der BFH die Auffassung vertritt, dass die Steuererhebung durch den inländischen Fiskus eine unzulässige Sanktion sei, vertritt der BGH die Auffassung, dass aufgrund der Beteiligung des Lieferers die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung versagt werden müsse. Zur Klärung der Streitfrage hat der BGH den Sachverhalt dem EuGH vorgelegt.⁵⁴⁰ In dem nunmehr vorliegenden Schlussantrag des Generalanwalts⁵⁴¹ wird die

⁵³⁴ Vgl. BFH-Urt. v. 12.05.2009 - V R 65/06, DStR 2009, 1639.

⁵³⁵ Vgl. EuGH-Urteil v. 30.09.2003 - Rs. C-167/01 Inspire Art, BB 2003, 2195; vgl. *Weller* (2003, 1800ff.).

⁵³⁶ Vgl. BFH-Urt. v. 30.03.2008 - V R 47/03, BStBl II 2006, 634; v. 07.12.2006 - V R 52/03, UR 2007, 220.

⁵³⁷ Vgl. BFH-Beschl. v. 29.07.2009 - XI B 24/09, 1695.

⁵³⁸ Vgl. BFH-Beschl. v. 29.07.2009 - XI B 24/09, DStR 2009, 1693.

⁵³⁹ Vgl. BGH-Entsch. v. 07.07.2009 - I StR 41/09, UR 2009, 732.

⁵⁴⁰ Vgl. *Billig* (2009, 710ff.).

⁵⁴¹ Vgl. Schlussantrag des Generalanwalts Pedro Cruz Villalón v. 29.06.2010 - Rs. C-285/09 R, <http://curia.europa.eu>.

Auffassung des Bundesfinanzhofs bestätigt. Demnach sind innergemeinschaftliche Lieferungen dann als mehrwertsteuerfrei zu qualifizieren, wenn die Übertragung der dem Eigentümer zustehenden Befugnis über den Gegenstand zu verfügen, die physische Verbringung der Gegenstände von einem Mitgliedstaat in einen anderen und die Eigenschaft des Erwerbers als Steuerpflichtiger gegeben sind. Dies soll auch für jene Fälle gelten, in denen der Verkäufer wusste, dass er sich mit der Lieferung an einem Warenumsatz beteiligt, der darauf angelegt ist, Mehrwertsteuer zu hinterziehen oder Handlungen vorgenommen hat, die darauf abzielten, die Person des wahren Erwerbers zu verschleiern, um diesem oder einem Dritten zu ermöglichen, Mehrwertsteuer zu hinterziehen. Dies entspricht der gängigen Rechtsprechung des EuGH, wonach die Nichterhebung der Mehrwertsteuer auf eine innergemeinschaftliche Lieferung im Empfängerland nicht als eine Gefährdung des inländischen Steueraufkommens angesehen werden kann.⁵⁴² Denn nach dem Grundsatz der steuerlichen Territorialität, stehen solche Einnahmen dem Mitgliedstaat zu, in dem der Endverbrauch erfolgt.⁵⁴³ Dieses Prinzip würde durchbrochen, wenn der Lieferant im Falle der Nichterhebung der Mehrwertsteuer im Empfängerland die Mehrwertsteuer zu zahlen hätte, da für ihn keine Möglichkeit existiert, die Steuer auf den Käufer zu überwälzen. Somit würde er künstlich als Endverbraucher angesehen. Eine zusätzliche Problematik würde zudem für den Fall auftreten, dass es den Behörden im Empfängerland gelingt, die ihnen zustehende Mehrwertsteuer einzutreiben. Hierdurch käme es zu einer Doppelbesteuerung, die gleichfalls gegen den Neutralitätsgedanken verstieße und nicht ohne weiteres korrigierbar wäre. Die Versagung der Mehrwertsteuerbefreiung ist demnach keine angemessene Form, um betrügerisches Handeln zu sanktionieren.⁵⁴⁴

Die Ausführungen verdeutlichen, dass bei Abhollieferungen das geltende Mehrwertsteuerrecht dem Verbrauchsortprinzip entspricht und nicht dem Ursprungslandprinzip. Das Steueraufkommen wird dem EU-Mitgliedsland zugeordnet, indem die Verfügungsmacht an dem Gegenstand auf den Endverbraucher übergeht. Die am Binnenmarkt agierenden Unternehmen unterliegen in jedem Fall höheren Dokumentationspflichten und zusätzlichen Steuerrisiken gegenüber Umsätzen im Inland. Dies lässt sich auch bei einer klaren Entscheidung zum Verbrauchsortprinzip nicht vermeiden.

⁵⁴² Vgl. hierzu auch *Sterzinger* (2008, 172) m.w.H.

⁵⁴³ Vgl. EuGH-Urt. v. 27.09.2007 - Rs. C-146/05 *Collée*, UR 2007, 813.

⁵⁴⁴ Vgl. Schlussantrag des Generalanwalts Pedro Cruz Villalón v. 29.06.2010 - Rs. C-285/09 R, <http://curia.europa.eu>, Rz. 58ff.

4.2.1.2 Beförderung oder Versendung durch den Lieferer

Wird der Gegenstand von dem Lieferer oder einen von ihm beauftragten Dritten aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates befördert oder versendet, so erfolgt die Verschaffung der Verfügungsmacht im Empfängerstaat. Die Lieferung gilt als dort ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung endet und zwar unabhängig von dem Status des Leistungsempfängers. Das geltende Mehrwertsteuerrecht entspricht für den Fall der Versendungslieferung insoweit prinzipiell dem Verbrauchsortprinzip, wonach das Steueraufkommen dem EU-Mitgliedsland zugeordnet wird, indem die Verfügungsmacht an dem Gegenstand auf den Endverbraucher übergeht.

4.2.1.2.1 Versandhandel zwischen Unternehmen

Im klassischen Versandhandel ist die Frage, wer die Versendung der Ware veranlasst hat, allerdings häufig nicht eindeutig geregelt. Dies ist aber Voraussetzung, damit der Lieferort bestimmt werden kann. Bei Lieferungen zwischen Unternehmen ist die Frage, wer die Versendung der Ware veranlasst hat, nicht von Bedeutung, da im zwischenunternehmerischen Handel keine Mehrwertsteuer entsteht. Der Leistungsempfänger hat die Mehrwertsteuer gem. § 13a Abs. 1 Nr. 2 UStG auf den innergemeinschaftlichen Erwerb einzubehalten, d.h. das Reverse-Charge-Prinzip gelangt zur Anwendung. Demgemäß gelten die identischen Bestimmungen wie bei der zuvor beschriebenen Beförderung durch den Abnehmer. Dies ist ebenfalls von dem exportierenden Unternehmer zu dokumentieren. Der erforderliche Belegnachweis soll in Versandungsfällen durch das Doppel der Rechnung und einen Versendungsbeleg gemäß § 10 Abs. 1 UStDV geführt werden. Als Nachweis in diesem Sinne gilt die sogenannte weiße Spediteurbescheinigung. Ausländische Frachtführer verwenden in aller Regel den sogenannten CMR-Frachtbrief,⁵⁴⁵ der auf einem völkerrechtlichen Übereinkommen über Beförderungsverträge im internationalen Straßengüterverkehr beruht. Der Unternehmer soll die handelsübliche Bezeichnung und die Menge des verbrachten Gegenstands, die Anschrift und die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des im anderen Mitgliedstaat belegenen Unternehmensteils, den Tag des Verbringens und die Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG aufzeichnen. Entsprechendes gilt, wenn es sich um eine Ausfuhrlieferung handelt.

⁵⁴⁵ Vgl. EuGH-Urt. v. 27.09.2007 - Rs. C-409/04 Teleos u.a., UR 2007, 774.

4.2.1.2.2 Versandhandel bei Unternehmen an Endverbraucher

Handelt es sich allerdings bei dem Kunden um einen Endverbraucher, greift die Regelung des Übergangs der Steuerschuldnerschaft nicht. Der leistende Unternehmer muss sich demgemäß im Empfängerstaat registrieren lassen, die getätigten Umsätze melden und die Mehrwertsteuer zeitgerecht an den dortigen Fiskus entrichten, wenn die in Tabelle 19 zusammengestellten Lieferschwellen überschritten werden.

Tabelle 19: Übersicht über die geltenden Lieferschwellen

Mitgliedstaat	Beförderung- und Ver- sendung an Abnehmer ohne USt-IdNr.	Mitgliedstaat	Beförderung- und Ver- sendung an Abnehmer ohne USt-IdNr.
Belgien	35.000 €	Niederlande	100.000 €
Bulgarien	70.000 BGN - 35.791 €	Österreich	100.000 €
Dänemark	280.000 DKK - 37.551 €	Polen	160.000 PLN - 44.426 €
Deutschland	100.000 €	Portugal	35.000 €
Estland	550.000 EEK - 35.151 €	Rumänien	118.000 RON - 32.702 €
Finnland	35.000 €	Schweden	320.000 SEK - 33.869 €
Frankreich	100.000 €	Slowakische Republik	35.000 €
Griechenland	35.000 €	Slowenien	35.000 €
Irland	35.000 €	Spanien	35.000 €
Italien	35.000 €	Tschechische Republik	1.140.000 CZK - 43.420 €
Lettland	24.000 LVL - 34.443 €	Ungarn	8.800.000 HUF - 34.671 €
Litauen	125.000 LTL - 36.203 €	Vereinigtes Königreich	70.000 GBP - 71.854 €
Luxemburg	100.000 €	Zypern	35.000 €
Malta	35.000 €		

Quelle: *Europäische Kommission* (2010, 1f.); vgl. Abschn. 42j UStR 2008; Eigene Darstellung.

Der Endverbraucher bzw. der Unternehmer ohne Umsatzsteuer-Identifikationsnummer ist nicht vorsteuerabzugsberechtigt. Deshalb entfällt bei Überschreitung der Erwerbsschwellen für den Empfängerstaat eine eigene Kontrollmöglichkeit. Für den Lieferer besteht im Mitgliedstaat seines Unternehmenssitzes keine Verpflichtung, das Volumen seiner Lieferungen nach Zielmitgliedstaat aufzuschlüsseln und dem automatischen Informationsaustauschdienst mitzuteilen.⁵⁴⁶ Die Tatsache, dass die Besteuerung ohne diese Information eventuell nicht an dem zutreffenden Ort erfolgt, bedeutet nicht automatisch, dass der Vorgang insgesamt steuerfrei bleibt. Entzieht sich der leistende Unternehmer den Mehrwertsteuerpflichten in dem anderen EU-Mitgliedstaat und deklariert er stattdessen die Umsätze im betreffenden Inland oder gar nicht, hat der heimische Fiskus im ersten Fall kein Interesse an der korrekten Zuordnung der Umsätze, da damit simultan das inländische Mehrwertsteueraufkommen sinkt. Auch im zweiten Fall kann der inländische Fiskus die Mehrwertsteuer nicht im Inland nacherheben, da die Nichterhebung der Mehrwertsteuer auf eine innergemeinschaftliche Lieferung nicht als eine Gefährdung des inländischen Steueraufkommens angesehen werden kann. Wie

⁵⁴⁶ Vgl. *Englisch* (2009, 194).

bereits dargelegt, stehen nach dem Grundsatz der steuerlichen Territorialität solche Einnahmen dem Mitgliedstaat zu, in dem der Endverbrauch erfolgt.⁵⁴⁷ Inwieweit der Versandhandel besonders anfällig ist für die Hinterziehung von Mehrwertsteuer, ist unbekannt. Entsprechende Untersuchungen liegen hierüber nicht vor. Das Erhebungsverfahren ließe sich vereinfachen, wenn den in einem anderen EU-Mitgliedsstaat ansässigen Versandhändlern die Möglichkeit eingeräumt würde, alle am Binnenmarkt getätigten Umsätze, aufgegliedert nach Mitgliedstaat und dem dort jeweils anzuwendenden Mehrwertsteuersatz, an das für ihn örtlich zuständige Finanzamt zu melden und die fällige Steuer dort zu entrichten. Das Ansässigkeitsfinanzamt hätte dann die Aufgabe, die Mehrwertsteuer an die entsprechenden EU-Mitgliedstaaten weiterzuleiten. Ein solches Verfahren wird für den EU weiten Versandhandel derzeit nicht geplant. Prinzipiell kann für den Versandhandel festgehalten werden, dass die Zuordnung des Mehrwertsteueraufkommens nach dem voraussichtlichen Verbrauchsland erfolgt und nicht nach dem Ursprungslandprinzip.

4.2.1.3 Ausfuhrlieferungen in ein Drittland

Ausfuhrlieferungen sind nach § 4 Nr. 1 Buchst. a i.V.m. § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 und 2 UStG steuerfrei, wenn der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittlandsgebiet befördert oder versendet hat. Erfolgt die Beförderung bzw. Versendung durch den Abnehmer, ist die Steuerfreiheit nur zu gewähren, wenn der Abnehmer seinen Wohnsitz oder Sitz im Ausland hat. Der Unternehmer muss die Voraussetzungen nachweisen. Das Bundesministerium der Finanzen hat mit Zustimmung des Bundesrats durch Rechtsverordnung bestimmt, wie der Nachweis zu erfolgen hat. Im Fall der Beförderung durch den Unternehmer oder den Abnehmer soll gem. § 9 UStDV Name und Anschrift des Abnehmers, die handelsübliche Bezeichnung und Menge des ausgeführten Gegenstands, der Ort, den Tag der Ausfuhr und eine Ausfuhrbestätigung der Grenzzollstelle nachgewiesen werden. Weitergehende belegmäßige Nachweise zur ausländischen Ansässigkeit des Abnehmers oder zum Abschluss der den Lieferungen zugrunde liegenden Kaufverträge durch einen Bevollmächtigten sind nicht zu erbringen.⁵⁴⁸

Wird die Ware durch den Unternehmer oder den Abnehmer des Gegenstandes der Lieferung in das Drittlandsgebiet versendet, soll der Ausfuhrnachweis gem. § 10 UStDV durch einen Versendungsbeleg, z.B. durch Frachtbrief, Konnossement, Posteinlieferungsschein oder deren Doppelstücke, oder durch einen sonstigen handelsüblichen

⁵⁴⁷ Vgl. EuGH-Urt. v. 27.09.2007 - Rs. C-146/05 Collée, UR 2007, 813.

⁵⁴⁸ Vgl. BFH-Urt. v. 12.05.2009 - V R 65/06, DStR 2009, 1639; v. 23.04.2009 - V R 84/07, DStR 2009, 1634; *Kußmaul/Sopp* (2009, 2122).

Beleg, insbesondere durch eine Bescheinigung des beauftragten Spediteurs oder durch eine Versandbestätigung des Lieferers, erfolgen. Der sonstige Beleg soll den Namen und die Anschrift des Ausstellers sowie den Tag der Ausstellung, den Namen und die Anschrift des Unternehmers sowie des Auftraggebers, wenn dieser nicht der Unternehmer ist, die handelsübliche Bezeichnung und die Menge des ausgeführten Gegenstands, den Ort und den Tag der Ausfuhr oder den Ort und den Tag der Versendung in das Drittlandsgebiet, den Empfänger und den Bestimmungsort im Drittlandsgebiet, eine Versicherung des Ausstellers, dass die Angaben in dem Beleg auf Grund von Geschäftsunterlagen gemacht wurden, die im Gemeinschaftsgebiet nachprüfbar sind, und die Unterschrift des Ausstellers enthalten.

Der Ausfuhrnachweis ist eine materiell-rechtliche Voraussetzung für die Steuerbefreiung. Die Beleg- und Buchnachweise unterliegen der Nachprüfung durch die Finanzverwaltung. Stellt diese deren Unrichtigkeit fest, ist die Ausfuhrlieferung zunächst steuerpflichtig.⁵⁴⁹ Fehlende oder fehlerhafte Aufzeichnungen sind von dem Unternehmer bis zum Schluss der letzten mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht nach den für Rechnungsberichtigungen geltenden Grundsätzen zu ergänzen oder zu berichtigen. Wird der Buchnachweis weder rechtzeitig geführt noch zulässigerweise ergänzt oder berichtet, kann die Ausfuhrlieferung dennoch steuerfrei sein, wenn aufgrund der objektiven Beweislage feststeht, dass die Voraussetzungen der Ausfuhrlieferung vorliegen.⁵⁵⁰ Dies ist z.B. dann der Fall, wenn der Steuerpflichtige auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns die Fälschung des vom Abnehmer vorgelegten Ausfuhrnachweises nicht erkennen konnte.⁵⁵¹ Damit haben der Europäische Gerichtshof sowie der Bundesfinanzhof für Ausfuhrlieferungen eine ähnliche Vertrauensschutzregelung geschaffen, wie sie für innergemeinschaftliche Lieferungen gilt. Die sorgfältig handelnden Unternehmen müssen somit nicht mehr das Risiko tragen, im Falle eines Betruges die Steuerbefreiung für den Umsatz zu verlieren und die Mehrwertsteuer an das Finanzamt leisten zu müssen, ohne sie vom Abnehmer zu erhalten. Dies stellt zwar eine Erleichterung im täglichen Handel dar, schützt den Unternehmer aber nicht komplett.

Das geltende Mehrwertsteuerrecht entspricht für den Fall einer Ausfuhrlieferung in ein Drittland dem Verbrauchsortprinzip nur, soweit es sich bei dem Abnehmer um einen Unternehmer handelt. Lieferungen an nichtunternehmerische Abnehmer werden nach § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 Buchst. b UStG nur dann von der Mehrwertsteuer befreit, wenn die erforderlichen Nachweise für die Ausfuhr des Gegenstandes vorliegen. Dies

⁵⁴⁹ Vgl. BFH-Urt. v. 12.05.2009 - V R 65/06, DStR 2009, 1639; v. 23.04.2009 - V R 84/07, DStR 2009, 1634.

⁵⁵⁰ Vgl. BFH-Urt. v. 28.05.2009 - V R 23/08, DStR 2009, 1636.

⁵⁵¹ Vgl. EuGH-Urt. v. 21.02.2008 - Rs. C-271/06 Netto Supermarkt, UR 2008, 508.

widerspricht dem Verbrauchsortprinzip, der an dem Ort anzunehmen ist, an dem das Eigentum an der Ware übergegangen ist. Das Verfahren stellt jedoch sicher, dass der Vorgang nicht doppelt besteuert wird, da das Drittland in aller Regel eine Einfuhrumsatzsteuer erhebt. Das jetzige Verfahren entspricht bei Lieferungen ins Drittland ebenfalls nicht dem Ursprungs-, sondern dem Bestimmungslandprinzip.

4.2.1.4 Zusammenfassender Überblick über den Ort der Lieferung

Die Zuordnung des Mehrwertsteueraufkommens bei zwischenstaatlichen Lieferungen erfolgt derzeit sowohl nach dem Bestimmungs- als auch nach dem Ursprungslandprinzip, wie aus Tabelle 20 ersichtlich ist.

Tabelle 20: Ort der Lieferung

Leistungsempfänger ist ansässig im	Ort der Lieferung bei einem inländischen Unternehmer	
	Beförderung oder Versendung durch den Abnehmer	Beförderung oder Versendung durch den Lieferer
Inland	B2B Inland	Inland
	B2C Inland	Inland
Beginn der Beförderung in einem anderen EU-Mitgliedstaat als zum Ende der Beförderung	B2B Mitgliedstaat, in dem die Lieferung beginnt, aber steuerfrei im Inland Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den unternehmerischen Erwerber im Importland Sonderregelung für Kleinunternehmer etc. unter Beachtung der Erwerbsschwelle	Mitgliedstaat, indem die Lieferung endet nicht steuerbar im Inland Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den unternehmerischen Erwerber im Importland Sonderregelung bei Unternehmern ohne USt-IdNr. unter Beachtung der Lieferschwelle ggf. Inland
	B2C Inland	Inland, aber Sonderregelung: Mitgliedstaat, in dem die Lieferung endet, wenn die Lieferschwelle überschritten werden
Drittland	B2B Inland, aber steuerfrei	Inland, aber steuerfrei
	B2C Inland, aber steuerfrei	Inland, aber steuerfrei

Quelle: Eigene Darstellung.

Handelt es sich bei dem Empfänger um einen Unternehmer, wird die Doppelbesteuerung im Hinblick auf den vermuteten Ort der Übergabe an den Konsumenten vermieden. Demgemäß generiert nicht der Exportstaat das Mehrwertsteueraufkommen, sondern der Importstaat. Handelt es sich bei dem Empfänger um einen Endverbraucher, der in einem anderen EU-Mitgliedsland ansässig ist und die Ware über die Grenze transportiert, kann das Mitgliedsland die Verbrauchsteuer generieren, in dem die Verschaffung der Verfügungsmacht erfolgt. Wird die Ware im Auftrag des Konsumenten in das Land seiner Ansässigkeit versendet, kann das Mitgliedsland die Mehrwertsteuer generieren, in dem die Ware an den Verbraucher übergeben wird.

Generell kann festgehalten werden, dass durch die Bestimmung des Ortes der Lieferung anhand des zivilrechtlichen Übergangs des Eigentums das Steueraufkommen in dem Staat generiert wird, in dessen Territorium die Ware an den Endverbraucher gelangt, mit Ausnahme bei unter den Erwerbsschwellen liegenden Versandhandelsumsätzen. Irrelevant sind die Staatszugehörigkeit des Endverbrauchers sowie der nach Verschaffung der Verfügungsmacht tatsächliche Verbrauchsort des Wirtschaftsguts. Im europäischen Binnenmarkt erfolgt die Zuweisung des Steueraufkommens nicht nach den für Länder mit Grenzkontrollen entwickelten Ursprungs- bzw. Bestimmungslandprinzip. Damit ein EU-Mitgliedsland das Mehrwertsteueraufkommen generieren kann, muss die Verschaffung der Verfügungsmacht an einem Gegenstand an den Endverbraucher in dessen territorialen Grenzen erfolgen. Dies entspricht dem Charakter der Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer. Etwas anderes gilt für Dienstleistungen.

4.2.2 Dienstleistungen

Als Dienstleistung gilt gem. Art. 24 Abs. 1 MwStSystRL i.V.m. § 3 Abs. 9 UStG jeder Umsatz, der keine Lieferung eines Gegenstandes ist. Eine Dienstleistung ist demnach dadurch gekennzeichnet, dass kein Eigentum an einem Wirtschaftsgut verschafft wird, welches verbraucht oder verzehrt werden kann. Die Dienstleistung kann in einem Tun, Dulden oder Unterlassen einer Handlung oder eines Zustands bestehen. Hinter dem Begriff „Dienstleistungen“ verbirgt sich demgemäß ein Sammelsurium unterschiedlicher Handlungen, die sich generell einer Grenzkontrolle entziehen. Aus diesem Grunde ist es problematisch, den Ort des tatsächlichen „Verbrauchs“ zu bestimmen. Die *OECD* empfiehlt in ihren Besteuerungsrichtlinien, dass Dienstleistungen im unternehmerischen Bereich (B2B) dort besteuert werden sollen, wo der Empfänger ansässig ist. Leistungen an Endverbraucher (B2C) sollen hingegen dort steuerlich erfasst werden, wo der die Leistung Nutzende normalerweise ansässig ist.⁵⁵² Von diesen Grundsätzen kann abgewichen werden, um Wettbewerbsverzerrungen oder Missbrauchstatbestände zu vermeiden.⁵⁵³ Denn zum einen sind die Inanspruchnahme von Dienstleistungen und der Ansässigkeitsort des Endverbrauchers vielfach örtlich nicht verbunden. Zum anderen kann es unter dem Aspekt der Sicherung des Mehrwertsteueraufkommens erwägenswert sein, den Dienstleistungsort divergierend von den *OECD*-Empfehlungen zu bestimmen.

Bis zum 31.12.2009 wurde innerhalb der Europäischen Union gemäß Art. 43 MwStSystRL i.V.m. § 3a Abs. 1 UStG prinzipiell der Ort als Ort der Dienstleistung

⁵⁵² Vgl. *OECD* (2003, 14).

⁵⁵³ Vgl. *OECD* (2006, 11).

festgesetzt, an dem der Dienstleistungserbringer den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung oder, in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen festen Niederlassung, seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort hatte. Durch diese Vorgehensweise konnte sichergestellt werden, dass alle Dienstleistungen innerhalb des europäischen Binnenmarktes Mehrwertsteuerlich erfasst wurden. Der Sicherung des Steueraufkommens wurde demnach eine höhere Bedeutung zugemessen gegenüber einer korrekten nationalen Zuordnung des Mehrwertsteueraufkommens. Auf Grund von Globalisierung, Deregulierung und des technologischen Wandels hat sich der Dienstleistungsverkehr sowohl in quantitativer als auch in struktureller Hinsicht erheblich verändert. Immer mehr Dienstleistungen können aus der Ferne erbracht werden. Hierauf hat der Rat der EU reagiert und am 12.02.2008 Richtlinie 2008/8/EG⁵⁵⁴ erlassen, das sogenannte Mehrwertsteuer-Paket. Damit werden die gemeinschaftsrechtlichen Regelungen zwecks Bestimmung des Orts der Dienstleistung sowie das Vorsteuervergütungsverfahren neu gefasst. Die hierfür erforderlichen Änderungen hat der inländische Gesetzgeber durch das Jahressteuergesetz (JStG) 2009⁵⁵⁵ umgesetzt.⁵⁵⁶ Prinzipiell gilt nunmehr, dass alle Dienstleistungen an dem Ort besteuert werden sollen, an dem sie tatsächlich bewirkt werden oder aber wo deren Nutzung bzw. Auswertung erfolgt. Offen bleibt dabei, wie dies im Einzelfall konkret umzusetzen ist. Infolge der vielfältigen Erscheinungsform von Dienstleistungen wird deshalb weiterhin mit Fiktionen gearbeitet. Ab dem 01.01.2010 gilt dabei, dass die Ortsbestimmung sich zunächst grundsätzlich an dem Status des Leistungsempfängers orientiert. Werden Dienstleistungen an Privatpersonen, an Unternehmer, die die Leistungen nicht für ihr Unternehmen beziehen, oder an nicht unternehmerisch tätige juristische Personen erbracht, denen keine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt worden ist (Nichtunternehmer), so bestimmt sich der Ort der Dienstleistung gem. § 3a Abs. 1 UStG nach dem Ansässigkeitsort des Leistungserbringers. Dies widerspricht zwar den von der *OECD* entwickelten Prinzipien, dient jedoch der Sicherung des Steueraufkommens. Wird die sonstige Leistung an einen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt (B2B), so gilt die Dienstleistung gem. § 3a Abs. 2 UStG an dem Ort als ausgeführt, von dem aus der Empfänger sein Unternehmen betreibt. Vom Grundsatz her entspricht dies den *OECD*-Prinzipien. Aus verwaltungstechnischen sowie politischen Gründen kann allerdings ein von den Grundprinzipien abweichender Ort bestimmt werden.⁵⁵⁷ Je nach

⁵⁵⁴ ABI EU L 44 v. 20.02.2008, 11 u. 23.

⁵⁵⁵ BGBl. I 2008, 2794.

⁵⁵⁶ Wird eine EG-Richtlinie nicht oder nur unvollständig umgesetzt, so wirken nach Ablauf der Umsetzungsfrist die Richtlinienbestimmungen als unmittelbar geltendes und damit vorrangig anzuwendendes Recht. Vgl. *Birkenfeld* (2001, 23).

⁵⁵⁷ Vgl. ABI EU L 44 v. 20.02.2008, 11; *Lohse/Spilker* (2009, 335); *Monfort* (2009a, 315).

durchgeführter Dienstleistung existieren somit unterschiedliche Ortsbestimmungen. Die Darstellung entspricht der gesetzlichen Reihenfolge.

4.2.2.1 Dienstleistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück

Eine sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück wird gem. Art. 45 MwStSystRL i.V.m. § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG dort ausgeführt, wo das Grundstück belegen ist (Belegenheitsort). Hierbei handelt es sich um Dienstleistungen im Zusammenhang mit Vermietungstätigkeiten, mit der Veräußerung oder dem Erwerb von Grundstücken sowie den Leistungen, die der Erschließung von Grundstücken bzw. der Vorbereitung oder Ausführung von Bauleistungen dienen. Der Status des Leistungsempfängers ist dabei irrelevant. Der Staat generiert die Mehrwertsteuer, in dem das Grundstück belegen ist. Der in einem anderen EU-Mitgliedsland ansässige Leistungserbringer muss in seine Preiskalkulation die Bestimmungen berücksichtigen, die im Belegenheitsland gelten und zwar unabhängig von der Umsatzhöhe. Schwellenwerte sind nicht zu berücksichtigen. Dies entspricht der Grundannahme der EU-Kommission, wonach Dienstleistungen an dem Ort erfasst werden sollen, an dem sie bewirkt werden oder aber an dem deren Nutzung bzw. Auswertung erfolgt. Die Leistungszuordnung im Zusammenhang mit Grundstücken ist nicht neu und galt bereits vor dem 01.01.2010. Allerdings wurden die bei unterschiedlichen Fallkonstellationen auftretenden Probleme durch die Neuregelung nicht beseitigt.⁵⁵⁸

Um die Steuererhebung im EU-Binnenmarkt zuverlässig umsetzen und kontrollieren zu können, wird gem. Art. 196 MwStSystRL i.V.m. § 13b Abs. 1 Nr. 1 UStG der Übergang der Steuerschuldnerschaft obligatorisch, wenn Ort des Leistungserbringers und des Leistungsempfängers auseinanderfallen⁵⁵⁹ und es sich bei dem Leistungsempfänger um einen Unternehmen handelt oder um eine juristische Person des öffentlichen Rechts. Dies gilt gem. Abschn. 182a UStR 2008 auch für Kleinunternehmer, pauschal-versteuernde Land- und Forstwirte sowie für Unternehmer, die ausschließlich steuerfreie Umsätze tätigen bzw. den Unternehmer, der die Dienstleistung für ein privat genutztes Grundstück bezieht. Die Tatsache, dass diese Unternehmer ansonsten keine Umsatzsteuer zu erheben haben, entbindet sie generell nicht von der Verpflichtung, die Umsatzsteuer dann einzubehalten, wenn der leistende Unternehmer im Ausland ansässig ist. Inwieweit sich der ansonsten nicht mit der Erhebung von Umsatzsteuer betraute Unternehmer, z.B. der Vermieter von Wohnungen, dessen immer bewusst ist, lässt sich nicht nachvollziehen. Demgemäß lässt sich auch keine Aussage über die Missbrauchs-

⁵⁵⁸ Vgl. hierzu *Grambeck* (2010, 1112); *Jansen* (2008, 840); *Spilker* (2010, 473).

⁵⁵⁹ Vgl. *Nieskens* (2008a, 681).

anfälligkeit dieser Vorschrift treffen. Die Sonderregelung galt gem. § 3a Abs. 2 Nr. 1 UStG a.F. bereits vor dem 01.01.2010 und stellt somit keine Neuerung dar.

In § 3a Abs. 2 UStG ist nicht geregelt, wie der leistende Unternehmer nachzuweisen hat, dass sein Leistungsempfänger Unternehmer ist, der die sonstige Leistung für den unternehmerischen Bereich bezieht. Entsprechend bleibt es dem leistenden Unternehmer überlassen, auf welche Weise er den entsprechenden Nachweis führt. Ist der Leistungsempfänger im Drittlandsgebiet ansässig, kann der Nachweis der Unternehmereigenschaft durch eine Bestätigung einer Behörde des Sitzstaates geführt werden. Aus der Bescheinigung muss hervorgehen, dass der Leistungsempfänger dort als Unternehmer erfasst ist. Inhaltlich sollte die Bestätigung der Unternehmerbescheinigung nach § 61a Abs. 4 UStDV entsprechen.⁵⁶⁰ Die Beschaffung der Bescheinigung kann sich in den Ländern als problematisch oder sogar unmöglich erweisen, in denen keine Mehrwertsteuer erhoben wird, wie z.B. China, oder aber die andere Begrifflichkeiten verwenden. In diesen Fällen ist der Bestätigung der Unternehmereigenschaft nicht zwingend.⁵⁶¹

Verwendet der Leistungsempfänger gegenüber seinem Auftragnehmer eine ihm von einem Mitgliedstaat erteilte Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer, kann der Leistende laut Bundesministerium der Finanzen⁵⁶² regelmäßig davon ausgehen, dass der Leistungsempfänger Unternehmer ist und die Leistung für dessen unternehmerischen Bereich bezogen hat. Dies gilt auch dann, wenn sich nachträglich herausstellt, dass die Leistung vom Leistungsempfänger tatsächlich für nicht unternehmerische Zwecke verwendet worden ist. Voraussetzung für den Übergang der Steuerschuldnerschaft ist, dass der leistende Unternehmer gem. § 18e UStG von der Möglichkeit Gebrauch gemacht hat, sich die Gültigkeit der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des anderen EU-Mitgliedstaates sowie den Namen und die Anschrift der Person, der diese Nummer erteilt wurde, durch das Bundeszentralamt für Steuern bestätigen zu lassen. Obwohl die Möglichkeit des Steuerbetrugs auch bei der Verlagerung des Dienstleistungsortes gegeben war und ist, unterliegen sie demnach weniger strengen Reglements gegenüber dem zuvor dargestellten innergemeinschaftlichen Erwerb bzw. der Ausfuhrlieferung. Dies mag daran liegen, dass das Hinterziehungspotential aus einzelnen Leistungen im Vergleich zum Handel mit Massengütern viel geringer ist.

Die leistenden Unternehmer müssen die gem. § 3a Abs. 2 UStG im Übrigen Gemeinschaftsgebiet ausgeführten steuerpflichtigen sonstigen Leistungen, für die die Leistungsempfänger in ihrem Ansässigkeitsstaat die Steuer schulden, gem. § 18a UStG

⁵⁶⁰ Vgl. BMF-Schr. v. 04.09.2009, IV B 9 - S 7117/08/10001 - 2009/0580334, 8; Abschn. 242 Abs. 6 UStR 2008.

⁵⁶¹ Vgl. *Huschens* (2009, 3415).

⁵⁶² BMF-Schr. v. 04.09.2009, IV B 9 - S 7117/08/10001 - 2009/0580334, 7.

und § 18b Nr. 2 UStG gesondert anmelden. Hierzu hat der leistende Unternehmer nach Art. 262 MwStSystRL i.V.m. § 18a Abs. 4 Nr. 3 UStG sowohl seine als auch die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Leistungsempfängers sowie den Gesamtbetrag der Dienstleistungen für jeden einzelnen Empfänger aufzuzeichnen. Die korrespondierende Besteuerung im Ansässigkeitsstaat des Leistungsempfängers soll durch einen grenzüberschreitenden Informationsaustausch sichergestellt werden.⁵⁶³

Wird die Leistung an einen Wohnungseigentümer erbracht, der kein Unternehmer ist, z.B. bei selbstgenutztem privaten Wohnraum, muss der Dienstleistende ebenfalls den Mehrwertsteuersatz des Belegenheitsstaats des Grundstücks in seine Preiskalkulation einbeziehen, sich zusätzlich im anderen Mitgliedstaat registrieren lassen, die Steuerschuld in der jeweiligen Landessprache anmelden und sie fristgerecht an das dortige Finanzamt entrichten. Dabei muss er die dort geltenden Bestimmungen beachten, die von den inländischen abweichen können. Der Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger scheidet bei einem nicht unternehmerisch tätigen Wohnungseigentümer aus. Inwieweit der Leistende die geltenden Vorschriften immer einhält, kann nicht überprüft werden und entzieht sich jeglicher Kontrolle durch die Finanzbehörde des Belegenheitsstaats. Die sachgerechte Bestimmung des Ortes der Dienstleistung und die daraus resultierenden Verfahrensvorschriften zur Erhebung der Mehrwertsteuer kollidieren in diesem Fall mit dem Ziel, die Steuerschuld auch faktisch realisieren zu können. Die Gefahr eines letztlich unversteuerten Endverbrauchs könnte vermindert werden, wenn auf dem Binnenmarkt die Möglichkeit geschaffen würde, die aus der Dienstleistung im Zusammenhang mit einem, in einem anderen als den Ansässigkeitsstaat belegenen, Grundstück resultierende Mehrwertsteuerschuld des entsprechenden EU-Mitgliedslandes ebenfalls beim Finanzamt der Ansässigkeit anzumelden und entrichten zu können. Die jeweilige Finanzverwaltung hätte dann die Aufgabe zu übernehmen, die so vereinnahmten Steuern an die jeweiligen Mitgliedsländer weiterzuleiten. Eine entsprechende Regelung ist bisher nicht geplant. Die derzeitige Regelung entspricht jedoch der Konzeption der Mehrwertsteuer, den Verbrauch am Ort der Dienstleistungserbringung zu besteuern.

4.2.2.2 Kurzfristige Vermietung eines Beförderungsmittels

Bis zum 31.12.2009 bestimmte sich der Ort der Vermietung von Beförderungsmitteln nach dem Ort, von dem aus der Leistungsanbieter sein Unternehmen betrieb. Durch die Wahl des Sitzes konnten Leasing-Unternehmen in den Fällen des grenzüber-

⁵⁶³ Vgl. *Englisch* (2009, 183); *Langner* (2009, 419f.).

schreitenden Leasings die umsatzsteuerliche Belastung bestimmen,⁵⁶⁴ woraus erhebliche Wettbewerbsverzerrungen resultierten.⁵⁶⁵ Zum 01.01.2010 wurde eine Sonderregelung neu in die Mehrwertsteuersystemrichtlinie aufgenommen, um die Wettbewerbsneutralität der Mehrwertsteuer für diese Dienstleistung zu gewährleisten. Den Begriff „kurzfristig“ definiert der Gesetzgeber in Abhängigkeit von dem vermieteten Beförderungsmittel.

Bei einem Wasserfahrzeug umfasst dieser Begriff gem. § 3a Abs. 3 Nr. 2 S. 2 UStG einen ununterbrochenen Vermietungszeitraum von nicht mehr als 90 Tagen; bei allen anderen Beförderungsmitteln von nicht mehr als 30 Tagen. Nach Art. 56 MwStSystRL i.V.m. § 3a Abs. 3 Nr. 2 UStG wird die kurzfristige Vermietung eines Beförderungsmittels⁵⁶⁶ an dem Ort ausgeführt, an dem das Beförderungsmittel dem Empfänger tatsächlich zur Verfügung gestellt wird.⁵⁶⁷ Während die Anmietung eines Beförderungsmittels per Telefon oder Internet von jedem beliebigen Ort der Welt aus möglich ist, kann die Nutzung nur dort erfolgen, wo der Leistungsempfänger das Wirtschaftsgut in Empfang nimmt. Inwieweit er damit anschließend in andere EU-Mitgliedstaaten oder aber Drittländer fährt, lässt sich vertraglich zwar eingrenzen, aber nur selten komplett ausschließen und ist durch den Leistenden zudem nur doch großen Aufwand kontrollierbar, wobei ggf. datenschutzrechtliche Probleme auftreten. Die Sonderregelung entspricht somit der typisierenden Annahme, dass die Dienstleistung dort bewirkt wird, wo der Leistungsempfänger sie auch tatsächlich nutzt oder auswertet. Bei einer konsequenten Auslegung dieser Typisierung, bedürfte es der Sonderregelung somit nicht.

In § 3a Abs. 7 UStG wird die kurzfristige Vermietung eines Schienenfahrzeugs, eines Kraftomnibusses oder eines ausschließlich zur Güterbeförderung bestimmten Straßenfahrzeugs für an einen im Drittlandsgebiet ansässigen Unternehmer oder an eine dort belegene Betriebsstätte eines Unternehmers gesondert geregelt. Bei den aufgezählten Fahrzeugen kann typisierend davon ausgegangen werden, dass sie im Allgemeinen nicht von Privatleuten genutzt werden. Demgemäß ist Ort der Dienstleistung das Drittland. Der Vorgang ist demgemäß nicht im Inland steuerbar. Voraussetzung

⁵⁶⁴ Vgl. *Holze/Keese* (2010, 132f.); *Nieskens* (2008a, 683).

⁵⁶⁵ Vgl. ABI L 347 v. 11.12.2006, 2, Rz. 20.

⁵⁶⁶ Als Beförderungsmittel sind Gegenstände anzusehen, deren Hauptzweck auf die Beförderung von Personen und Gütern zu Lande, zu Wasser oder in der Luft gerichtet ist und die sich auch tatsächlich fortbewegen. Zu den Beförderungsmitteln gehören z.B. Auflieger, Sattelanhänger, Fahrzeuganhänger, Eisenbahnwaggons, Elektro-Caddywagen, Transportbetonmischer, Segel-, Ruder-, Paddel und Motorboote, Sport- und Segelflugzeuge sowie Wohnmobile und Wohnwagen. Keine Beförderungsmittel sind unter anderem Bagger, Planierdrauen, Bergungs- u. Schwertransportkräne, Transportbänder, Gabelstapler, Elektrokarren, Rohrleitungen, Ladekräne, Schwimmkräne, Schwimmrammen, Container, militärische Kampffahrzeuge, z.B. Kriegsschiffe (ausgenommen Versorgungsfahrzeuge), Kampfflugzeuge, Panzer. Unabhängig hiervon kann jedoch mit diesen Gegenständen eine Beförderungsleistung ausgeführt werden. Vgl. BMF-Schr. v. 04.09.2009, IV B 9 - S 7117/08/10001 - 2009/0580334, 8.

⁵⁶⁷ Vgl. *Herzing/Bode* (2009, 70); *Nieskens* (2008a, 683).

dafür ist, dass das Fahrzeug für das Unternehmen des Leistungsempfängers bestimmt ist und im Drittlandsgebiet auch tatsächlich genutzt wird. Wird eine sonstige Leistung sowohl im Inland als auch im Drittlandsgebiet verwendet, ist darauf abzustellen, wo die Leistung überwiegend genutzt wird.⁵⁶⁸ Diese spezielle Regelung entspricht ebenfalls der typisierenden Annahme, dass die Leistung dort bewirkt wird, wo der Leistungsempfänger sie in Anspruch nimmt. Fraglich ist, wie der vermietende Unternehmer dies überprüfen kann und welche Folgen sich daraus ergeben, dass das vermietete Beförderungsmittel, eventuell sogar vertragswidrig, in einem anderen EU-Mitgliedstaat eingesetzt wird. Auf Grund der Kontrollprobleme kann nicht davon ausgegangen werden, dass der nationale Fiskus bei Zweifelsfragen die Mehrwertsteuer für solch einen Vorgang nacherheben kann. Denn nach dem Grundsatz der steuerlichen Territorialität stehen solche Einnahmen dem Staat zu, in dem der Endverbrauch erfolgt.⁵⁶⁹

Eine Sonderregelung für die kurzfristige Vermietung eines Beförderungsmittels an private Konsumenten, die ihren Wohnsitz in einem Drittland haben, bedarf es nicht. Zum einen werden die privat genutzten Fahrzeuge in aller Regel vor Ort gemietet. Zum anderen schließen die Verträge vielfach die Nutzung der PKW in einem anderen als den EU-Mitgliedsländern aus. Sollte dies ausnahmsweise nicht der Fall sein, unterliegt der Vorgang derzeit gem. § 3a Abs. 1 UStG der Besteuerung im Inland. Dies entspricht zwar nicht der Annahme, dass die Mehrwertsteuer am Ort der Nutzung entsteht, dürfte aber aufgrund der geringen Auswirkungen und den existierenden Kontrollproblemen akzeptabel sein.

4.2.2.3 Kulturelle, künstlerische, wissenschaftliche, unterrichtende, sportliche, unterhaltende oder ähnliche Leistungen

Kulturelle, künstlerische, wissenschaftliche, unterrichtende, sportliche, unterhaltende oder ähnliche Leistungen einschließlich der Leistungen der jeweiligen Veranstalter sowie die damit zusammenhängenden Tätigkeiten, die für die Ausübung der Leistungen unerlässlich sind, werden gem. Art. 52 Buchst. a MwStSystRL i.V.m. § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. a UStG dort ausgeführt, wo der Unternehmer jeweils ausschließlich oder zum wesentlichen Teil tätig wird. Der Mitgliedstaat vereinnahmt somit die Mehrwertsteuer, in dem der Tätigkeitsort belegen ist. Damit die Steuererhebung auch gewährleistet werden kann, hat bei einem im Ausland ansässigen Unternehmer der Leistungsempfänger gem. Art. 196 MwStSystRL i.V.m. § 13b Abs. 1 Nr. 1 UStG die Verpflichtung, die Steuer einzubehalten, wenn er ein Unternehmer ist oder eine juristi-

⁵⁶⁸ Vgl. BMF-Schr. v. 04.09.2009, IV B 9 - S 7117/08/10001 - 2009/05803342009, 13 u. 38.

⁵⁶⁹ Vgl. EuGH-Urt. v. 27.09.2007 - Rs. C-146/05 Collée, UR 2007, 813.

sche Person des öffentlichen Rechts. Handelt es sich bei dem Auftraggeber um eine Privatperson, muss der Leistende sich in dem anderen EU-Mitgliedsland für mehrwertsteuerliche Zwecke registrieren lassen und die selbst berechnete Steuer fristgerecht anmelden und entrichten. Diese Regelung ist den Unternehmern vertraut, da sie gem. § 3a Abs. 2 Nr. 3 Buchst. a UStG bereits vor dem 01.01.2010 galt. Nunmehr wurde lediglich explizit geregelt, dass auch Leistungen im Zusammenhang mit Messen und Ausstellungen einschließlich der Leistungen der jeweiligen Veranstalter sowie die damit im Zusammenhang stehenden Tätigkeiten ebenfalls unter diese Vorschrift fallen. Hierdurch wird die aktuelle EuGH-Rechtsprechung⁵⁷⁰ zu Messeleistungen in das Umsatzsteuerrecht aufgenommen. Obwohl es sich bei Messeleistungen nicht um künstlerische oder sportliche Leistungen handelt, weisen sie ähnliche Merkmale auf. Bei einer Messe handelt es sich um eine punktuelle Veranstaltung. Sie ist darauf gerichtet, einer Vielzahl von Empfängern komplexe Dienstleistungen anzubieten, u.a. Informationen, Waren, Proben. Hieraus hat der EuGH hergeleitet, dass es sich bei Messeleistungen nicht um eine Leistung der Werbung oder Öffentlichkeitsarbeit handelt, sondern um eine der künstlerischen und sportlichen Leistung „ähnliche Tätigkeit“. Durch die Aufnahme in die Mehrwertsteuersystemrichtlinie und das Umsatzsteuergesetz wird nunmehr sichergestellt, dass diese Leistung innerhalb der EU-Mitgliedstaaten nach einheitlichen Kriterien beurteilt und weder doppelt noch gar nicht besteuert wird. Die hier getroffene Bestimmung entspricht zudem der Typisierung, wonach der Mitgliedstaat die Mehrwertsteuer generieren soll, in dem die Leistung tatsächlich erbracht wird bzw. der Endverbraucher Geld für diese Leistung entrichtet, d.h. am Veranstaltungsort. Durch den Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger, sprich Organisator der Veranstaltung, wird die zutreffende Besteuerung des Vorgangs sichergestellt.

4.2.2.4 Restaurationsleistungen

Bei der Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle handelt es sich in Abhängigkeit davon, ob die Dienstleistungselemente überwiegen oder nicht, um eine sonstige Leistung oder eine Lieferung. Die Restaurationsleistungen umfassen nicht nur die Abgabe von Speisen und Getränken in Geschäftslokalen, sondern ebenfalls Verpflegungsleistungen in Schulen, die Leistungen von Catering-Unternehmen, eines Partyservices etc. Restaurationsleistungen werden dadurch geprägt, dass der Konsument physisch anwesend sein muss, um sie in Anspruch zu nehmen zu können. Aus diesem Grund bestimmt Art. 55 MwStSystRL i.V.m. § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. b UStG, dass die Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle (Restaura-

⁵⁷⁰ Vgl. EuGH-Urt. v. 09.03.2006 - Rs. C-114/05 Gillan Beach Ltd, UR 2006, 350.

tionsleistungen) dort besteuert wird, wo sie tatsächlich erbracht worden ist.⁵⁷¹ Dies ist demgemäß der Ort, an dem der Leistungsempfänger die Verpflegungsleistung entgegennimmt.

Erhebungsprobleme können für den Fall auftreten, dass Leistender und Leistungsempfänger in unterschiedlichen EU-Mitgliedsländern ansässig sind. Wie bereits zuvor ausgeführt, ist die Erhebung der Mehrwertsteuer auf grenzüberschreitende Restaurationsleistungen für den Fall gewährleistet, dass es sich bei dem Leistungsempfänger um einen Unternehmer handelt, z.B. die Ausrichtung einer Betriebsfeier durch einen in einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässigen Partyservice. Leistet der Unternehmer hingegen an einen Endabnehmer, müsste sich der Leistende im Inland registrieren lassen, die Mehrwertsteuer anmelden und zeitgerecht an den Fiskus abführen. Dies gilt unabhängig von der Höhe des Umsatzes, da für Dienstleistungen keine Lieferschwellen gelten. Da der Endverbraucher kein Vorsteuerabzugsrecht hat und auch ansonsten die Kosten nur in Ausnahmefällen steuerlich ansetzen kann, ist die Gefahr eines nicht versteuerten Endverbrauchs gegeben. Aus Verfahrensgründen wäre hier eine Durchbrechung des Verbrauchsortprinzips und eine Rückverlagerung an den Ansässigkeitsort des Leistenden zwar vertretbar. Dies widerspricht jedoch der Auffassung des EuGH, wonach, entsprechend dem Grundsatz der steuerlichen Territorialität, solche Einnahmen dem Staat zustehen, in dem der Endverbrauch erfolgt.⁵⁷² Um die Mehrwertsteuererhebung in solchen Fällen zu vereinfachen und kontrollieren zu können, wäre es sinnvoll, den in einem anderen EU-Mitgliedsland leistenden Unternehmen die Möglichkeit einzuräumen, diese Umsätze in seinem Ansässigkeitsland zu melden und die Steuer an den dortigen Fiskus zu überweisen, damit dieser sie an das betreffende Mitgliedsland weiterleitet. Insoweit kollidiert auch hier die sachgerechte Bestimmung des Ortes der Dienstleistung mit dem Ziel, die Mehrwertsteuer faktisch erheben zu können.

Eine Ausnahme von der Besteuerung nach dem Ort der Bewirkung der Restaurationsleistung gilt nur für die Abgabe von Speisen und Getränken an Bord eines Schiffs, in einem Luftfahrzeug oder in einer Eisenbahn, wenn die Restaurationsleistung während einer Beförderung innerhalb des Gemeinschaftsgebiets erfolgt. In diesen Fällen gilt nach Art. 57 MwStSystRL i.V.m. § 3e UStG der Abgangsort des jeweiligen Beförderungsmittels im Gemeinschaftsgebiet als Ort der sonstigen Leistung. Insoweit entfällt die Aufteilung der Umsätze in Abhängigkeit von dem jeweiligen Hoheitsgebiet. Die Vorschrift stellt demgemäß eine akzeptable Vereinfachungsregel dar.

⁵⁷¹ Vgl. *Herzing/Bode* (2008, 72); *Nieskens* (2008a, 683).

⁵⁷² Vgl. EuGH-Urt. v. 27.09.2007 - Rs. C-146/05 *Collée*, UR 2007, 813.

4.2.2.5 Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen und die Begutachtung dieser Gegenstände

Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen und die Begutachtung dieser Gegenstände werden gem. Art. 55 MwStSystRL i.V.m. § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. c UStG dort ausgeführt, wo der Unternehmer jeweils ausschließlich oder zum wesentlichen Teil tätig wird, wenn es sich bei dem Leistungsempfänger um einen Endabnehmer handelt. Ansonsten gilt gem. § 3a Abs. 2 UStG der Ort als Verbrauchsort, an dem der Leistungsempfänger ansässig ist. Dieses stellt keine systemwidrige Durchbrechung der typisierenden Bestimmung der Erbringung einer Dienstleistung als an dem Ort dar, an dem die Leistung bewirkt wird. Denn generell soll nicht der Unternehmer mit der Mehrwertsteuer belastet werden, was durch den Vorsteuerabzug sichergestellt wird. Unterliegt die an den Unternehmer erbrachte Leistung nun in einem anderen als seinem Ansässigkeitsstaat der Mehrwertsteuer, kann er diese nicht mit seiner im Mitgliedstaat der Ansässigkeit geschuldeten Mehrwertsteuer verrechnen. Vielmehr müsste er die Erstattung der von ihm auf die Tätigkeit geleisteten Mehrwertsteuer beim zuständigen Finanzamt des anderen Mitgliedslandes beantragen.⁵⁷³ Dieses Verfahren wurde zum 01.01.2010 abgeschafft und durch das Vorsteuer-Vergütungsverfahren⁵⁷⁴ für in der Europäischen Union ansässige Unternehmer ersetzt. Nunmehr können die Unternehmen ihre Anträge auf Vergütung der Vorsteuerbeträge in ihrem Ansässigkeitsmitgliedstaat stellen. Dies geschieht in Deutschland durch Datenfernübertragung. Der Unternehmer hat gem. § 18g UStG den Antrag nach amtlich vorgeschriebenen Datensatz an das Bundeszentralamt für Steuern zu übermitteln. Adressat für die Erstattungsanträge bleibt weiterhin der Mitgliedstaat, in dem die Mehrwertsteuer vereinnahmt worden ist. Der Ansässigkeitsstaat fungiert demnach nur als „elektronischer Briefkasten“, der die Anträge an die Behörde des anderen Mitgliedstaates weiterleitet.⁵⁷⁵ Dies stellt eine Erleichterung für die europaweit tätigen Unternehmen dar und reduziert die Verwaltungskosten im innergemeinschaftlichen Dienstleistungshandel. Durch die grundsätzliche Bestimmung des Dienstleistungsortes am Ansässigkeitsort des Leistungsempfängers gem. Art. 44 MwStSystRL i.V.m. § 3a Abs. 2 UStG im zwischenunternehmerischen Bereich (B2B) sowie bei Leistungen an nichtunternehmerisch tätige juristische Personen mit Umsatzsteuer-Identifikationsnummer,⁵⁷⁶ erübrigt sich der Antrag auf Erstattung

⁵⁷³ Für die Vergütung der Vorsteuerbeträge vgl. § 59 ff. UStDV.

⁵⁷⁴ Das Bundesministerium der Finanzen hat hierzu ein umfangreiches BMF-Schreiben erlassen. Vgl. BMF-Schr. v. 03.12.2009 - IV B 9 - S 7359/09/10001 - 2009/0796941.

⁵⁷⁵ Vgl. *Langer* (2009, 252); *Nieskens* (2008a, 681).

⁵⁷⁶ Als juristische Personen gelten alle Rechtsgebilde, die keine natürlichen Personen sind. Bisher wurde diesen nichtunternehmerisch tätigen juristischen Personen keine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt. Nunmehr können nichtunternehmerisch tätige juristische Personen nach Art. 214 Buchst. b i.V.m. Art. 2 Abs. 1 Buchst. b i.V.m. Art. 3 Abs. 3 MwStSystRL eine Umsatzsteuer-Identi-

der in einem anderen EU-Mitgliedsland entrichteten Mehrwertsteuer. Ebenso entfällt die bis zum 31.12.2009 gegebene Möglichkeit, die von einem anderen Mitgliedstaat erteilte Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer zu verwenden, um die bezogene Leistung in das Gebiet des anderen Mitgliedstaates zu verlagern. Durch diese Vorgehensweise verliert der Mitgliedstaat, in dem die Tätigkeit ausgeführt wurde, dann Steuersubstrat, wenn der Leistungsempfänger nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Insofern handelt es sich um eine systemkonforme Regelung der Ortsbestimmung, die sich daran orientiert, wo die Leistung an einen Endverbraucher erbracht worden ist.

4.2.2.6 Vermittlungsleistung

Eine Vermittlungsleistung wird gem. Art. 44 MwStSystRL i.V.m. § 3 Abs. 3 Nr. 4 UStG an dem Ort erbracht, an dem der vermittelte Umsatz ausgeführt wird, wenn es sich beim Empfänger der Vermittlungsleistung um einen Endabnehmer handelt. Dies galt bereits gem. § 3a Abs. 2 Nr. 4 UStG a.F.⁵⁷⁷ Der Mitgliedstaat vereinnahmt demnach die Mehrwertsteuer, in dem der Ort der vermittelten Leistung liegt und nicht das Mitgliedsland, in dem der Vermittelnde tätig wurde. Bei den Vermittlungsleistungen dürfte es für den leistenden Unternehmer vielfach problematisch sein, tatsächlich nachzuvollziehen, wo der Ort der der Vermittlung zugrundeliegenden Lieferung tatsächlich ist, z.B. bei einem Reihengeschäft. Dies kann für den Unternehmer erhebliche Schwierigkeiten und Risiken mit sich bringen.⁵⁷⁸ Die bis zum 31.12.2009 gegebene Möglichkeit, den Ort der Leistung zu verlagern, wenn der Leistungsempfänger eine ihm von einem anderen Mitgliedstaat erteilte Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer verwendete, entfällt ab dem 01.01.2010. Wie bereits zuvor dargestellt wurde, erübrigt sich diese Vorschrift, da die Leistung nunmehr dort als ausgeführt wird, wo der Leistungsempfänger ansässig ist. Durch den Übergang der Steuerschuldnerschaft wird die Erhebung der Mehrwertsteuer gewährleistet. Demgemäß handelt es sich um eine systemkonforme Regelung der Ortsbestimmung. Inwieweit es hier zu Steuerausfällen kommt, kann nicht beurteilt werden.

fikationsnummer erhalten, um ihren Erklärungspflichten nachkommen zu können. Vgl. *Monfort* (2009, 300); BMF-Schr. v. 18.03.2010 - IV D 3 - S 7117/08/10001-03 - 2010/0213469. Auf die juristischen Personen soll nachfolgend nicht näher eingegangen werden.

⁵⁷⁷ Dies gilt nicht für die Vermittlung von Versicherungsleistungen nach § 4 Nr. 10 UStG, die Vermittlung der innergemeinschaftlichen Beförderung eines Gegenstandes gem. § 3b Abs. 5 UStG sowie den damit im Zusammenhang stehenden Leistungen nach § 3b Abs. 6 UStG.

⁵⁷⁸ Vgl. *Englisch* (2009, 191).

4.2.2.7 Ort der sonstigen Leistung bei Katalogleistungen

Bei den Katalogleistungen handelt es sich um eine Vielzahl von Dienstleistungen, die abschließend in § 3a Abs. 4 UStG aufgezählt sind. Hierbei handelt es sich um

- die Abtretung und Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Patenten, Urheber-, Marken- und Lizenzrechten, Fabrik- und Warenzeichen sowie ähnlichen Rechten;
- Dienstleistungen auf dem Gebiet der Werbung oder der Öffentlichkeitsarbeit einschließlich der Leistungen als Werbungsmitteiler und der Werbeagenturen;
- die sonstigen Leistungen aus der Tätigkeit als Rechtsanwalt, Patentanwalt, Steuerberater, Steuerbevollmächtigter, Wirtschaftsprüfer, vereidigter Buchprüfer, Sachverständiger, Ingenieur, Aufsichtsratsmitglied, Dolmetscher und Übersetzer sowie ähnliche Leistungen anderer Unternehmer, insbesondere die rechtliche, wirtschaftliche und technische Beratung;
- die Datenverarbeitung und die Überlassung von Informationen einschließlich gewerblicher Verfahren und Erfahrungen;
- sonstige Leistungen in Verbindung mit der Gewährung und Vermittlung von Krediten und dergleichen gem. § 4 Nr. 8 Buchst. a bis h UStG und der Vermittlung von Versicherungen gem. § 4 Nr. 10 UStG sowie die Verwaltung von Krediten und Kreditsicherheiten;
- sonstige Leistungen im Geschäft mit Gold, Silber und Platin. Dies gilt nicht für Münzen und Medaillen aus diesen Edelmetallen.
- die Gestellung von Personal;
- den Verzicht auf Ausübung eines durch die Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Patenten, Urheberrechten, Markenrechten und ähnlichen Rechten gewährtes Recht;
- der Verzicht, ganz oder teilweise eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit auszuüben;
- die Vermietung beweglicher, körperlicher Gegenstände, ausgenommen Beförderungsmittel;
- sonstige Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation;
- sonstige Leistungen, die Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen erbringen;
- die Gewährung des Zugangs zu Erdgas- und Elektrizitätsnetzen und die Fernleitung, die Übertragung oder Verteilung über diese Netze sowie die Erbringung anderer damit unmittelbar zusammenhängender sonstiger Leistungen sowie
- die auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen. Ist der Empfänger dieser Leistung kein Unternehmer und hat er seinen Wohnsitz oder Sitz im Gemeinschaftsgebiet, wird die sonstige Leistung gem. § 3a Abs. 3a UStG dort ausgeführt, wo er seinen Wohnsitz oder Sitz hat, wenn die sonstige Leistung von einem

Unternehmer ausgeführt wird, der im Drittland ansässig ist oder dort eine Betriebsstätte hat, von der die Leistung ausgeführt wird.

Der Fiskus kann gem. § 3a Abs. 1 UStG nur dann die Mehrwertsteuer für Katalogleistungen vereinnahmen, wenn der ansässige Unternehmer sie an einen Endverbraucher erbringt, der entweder im Inland oder einem anderen EU-Mitgliedstaat seinen Wohnsitz hat. Handelt es sich bei dem Empfänger nicht um einen Unternehmer und hat er seinen Wohnsitz oder Sitz im Drittlandsgebiet, gilt die sonstige Leistung gem. § 3a Abs. 4 S. 1 UStG an dessen Wohnsitz oder Sitz ausgeführt. Demgemäß muss sich der leistende Unternehmer im Drittland melden und seine Pflichten nach dem dortigen Umsatzsteuerrecht erfüllen. Da die Dienstleistungen an im Drittland ansässige Endverbraucher im Inland nicht steuerbar sind, unterliegen sie hier keiner Meldepflicht. Mangels Übergang an einer Grenze, entziehen sie sich einer körperlichen Kontrolle. Demgemäß ist zu vermuten, dass das entsprechende Finanzamt des Drittlandes vielfach keine Kenntnisse über den Vorgang erhalten wird. Insoweit dürfte die Wahrscheinlichkeit hoch sein, dass ein großer Teil dieser Vorgänge unversteuert bleibt. Bei dieser Vorschrift handelt es sich zudem um eine nicht systemkonforme Umsetzung der Definition des Ortes der Dienstleistung, da sie nicht an den Ort der Nutzung, sondern der Ansässigkeit anknüpft. Wird die Katalogleistung an einen Unternehmer erbracht, gilt gem. § 3a Abs. 2 UStG dessen Ansässigkeitsort als Ausführungsort. Dies ist systemkonform, da nicht er, sondern der Endverbraucher mit der Mehrwertsteuer belastet werden soll. Vor dem Hintergrund der dargelegten Probleme wäre es nicht zu beanstanden, wenn auch die an einen im Drittland ansässigen Endverbraucher am Ansässigkeitsort des leistenden Unternehmers mehrwertsteuerlich erfasst würde.

4.2.2.8 Personenbeförderungsleistungen

Nach Art. 46 MwStSystRL i.V.m. § 3b Abs. 1 UStG wird eine Personenbeförderungsleistung dort ausgeführt, wo die Beförderung bewirkt wird. Erstreckt sich die Personenbeförderung nicht nur auf das Inland, unterliegt gem. § 3b Abs. 1 S. 2 UStG nur der Teil der inländischen Mehrwertsteuer, der auf das Inland entfällt. Lediglich Verbindungsstrecken im Inland zwischen zwei Orten im Ausland werden gem. § 2 UStDV der ausländischen Beförderungsstrecke zugeordnet. Insoweit entspricht diese Regelung der gem. § 3b Abs. 1 UStG a.F. bis zum 31.12.2009 geltenden Vorschrift. Bei Personenbeförderungsleistungen fehlt es somit an einer klaren Zuordnung zu einem Ort. Vielmehr wird hier auf die tatsächliche Bewirkung bzw. Nutzung in Form von zurückgelegten Kilometern abgestellt. Die kilometergenaue territoriale Zuordnung der Personenbeförderungsleistung zu dem jeweiligen Land wird mit dem Verbrauchsortprinzip begrün-

det.⁵⁷⁹ Die zurückgelegten Kilometer kann der leistende Unternehmer mit Hilfe eines Fahrtschreibers eindeutig bestimmen. Bei Reisen durch mehrere EU-Mitgliedsländer muss sich das ausführende Unternehmen für mehrwertsteuerliche Zwecke in allen Ländern melden, die Steuer nach den jeweiligen Bestimmungen berechnen und zeitgerecht bezahlen. Die Zuordnung der Leistung entsprechend dem tatsächlichen Ort ihres Bewirkens ist zwar systemgerecht. Inwieweit der verbleibende Teil zutreffend besteuert wird, kann nicht beurteilt werden.⁵⁸⁰

Bei der Ortsbestimmung entsprechend der zurückgelegten Kilometer bleibt unberücksichtigt, dass bei dem privat Reisenden in aller Regel nicht die Fahrt im Vordergrund steht, sondern das Erreichen eines bestimmten Ortes. Demgemäß werden ihm in aller Regel keine Alternativrouten angeboten, sondern der Konsument hat lediglich die Möglichkeit, zwischen verschiedenen Transportmitteln zu wählen. Aus diesem Grunde wäre es geboten, als Ort der Personenbeförderungsleistung den Ort zu bestimmen, an dem die Beförderung endet. Insoweit wäre es eine Vereinfachung gegenüber dem bisherigen Recht, denn das Entgelt müsste nicht mehr entsprechend der Fahrleistung aufgeteilt werden. Damit einher geht allerdings die Gefahr, dass der entsprechende Mitgliedstaat die Mehrwertsteuer nicht erheben kann. Der leistende Unternehmer sieht sich bei der Preisbildung zudem damit konfrontiert, dass er die Umsatzsteuerregelungen des Ziellandes berücksichtigen muss.⁵⁸¹ Um seinen umsatzsteuerlichen Pflichten nachkommen zu können, müsste er sich darüber hinaus dort registrieren lassen,⁵⁸² die Steuer anmelden und abführen, denn eine Verlagerung der Steuerschuld scheidet bei Endverbrauchern generell aus. Wie bereits zuvor dargelegt, existiert für den leistenden Unternehmer nicht die Möglichkeit, die im Binnenmarkt erbrachten Leistungen nur an das für ihn zuständige Finanzamt zu melden, die Steuer dort zu entrichten und den Fiskus die Verteilung an die entsprechenden EU-Mitgliedsländer vornehmen zu lassen. Unter diesem Aspekt könnte aus Vereinfachungsgründen auch bei Personenbeförderungsleistung der Abgangsort als Ort der Dienstleistung bestimmt werden, wie dies auch bei Restaurationsleistungen auf Schiffen der Fall ist. Obwohl es bei der Zuordnung des Leistungsortes an den Beginn der Beförderung nicht um eine systemgerechte Umsetzung der Zuordnung des Mehrwertsteueraufkommens entsprechend der Nutzung bzw. Bewirkung der Leistung handelt, stellt sie eine akzeptable Vereinfachungsregel dar.

⁵⁷⁹ Vgl. *Englisch* (2009, 237).

⁵⁸⁰ Vgl. hierzu die Ausführungen von *Ammann* (2008, 181).

⁵⁸¹ Vgl. *Englisch* (2009, 238).

⁵⁸² Das Bundesministerium der Finanzen hat ein Merkblatt zur Umsatzbesteuerung von grenzüberschreitenden Personenbeförderungen mit Omnibussen, die nicht in der Bundesrepublik Deutschland zugelassen sind, herausgegeben (BStBl I 2006, 563), in dem alle wesentlichen Informationen zusammengefasst sind.

Ähnlich wird auch verfahren, wenn nicht Personen, sondern Gegenstände befördert werden.

4.2.2.9 Beförderung eines Gegenstandes

Die Beförderung eines Gegenstandes, die in dem Gebiet eines Mitgliedstaats beginnt und in dem Gebiet eines anderen Mitgliedstaates endet (Innere Gemeinschaftliche Güterbeförderungsleistung) wird gem. § 3b Abs. 3 UStG an dem Ort ausgeführt, an dem die Beförderung des Gegenstandes beginnt, wenn es sich bei dem Leistungsempfänger um einen Endverbraucher handelt. Ansonsten gilt der Grundsatz gem. § 3a Abs. 2 UStG, dass die Leistung am Ansässigkeitsort des Empfängers, sprich Unternehmers, erbracht wird. Befindet sich der Ort der Ansässigkeitsort des Leistenden und der Beginn der Güterbeförderung in unterschiedlichen EU-Mitgliedstaaten, bewirkt diese Bestimmung des Nutzungsorts eine Abweichung gegenüber der in § 3a Abs. 1 UStG getroffenen Annahme, dass der Nutzungsort identisch ist mit dem Ansässigkeitsort des Unternehmers. Diese Regelung ist unproblematisch, soweit der die Güterbeförderung übernehmende Unternehmer in dem EU-Mitgliedsland ansässig ist, in dem die Beförderung beginnt. Übernimmt hingegen der in einem anderen Mitgliedsland ansässige Unternehmer die Güterbeförderung, muss er sich in dem anderen EU-Mitgliedstaat für mehrwertsteuerliche Zwecke registrieren lassen, die durchgeführten Umsätze nach den dort geltenden Bestimmungen unter Beachtung der jeweiligen Landessprache sowie Währung melden und die Steuer zeitgerecht an den dortigen Fiskus zahlen. Inwieweit dies tatsächlich geschieht, kann mangels bestehender Kontrollmöglichkeiten nicht nachvollzogen werden. Zwecks Sicherung des Steueraufkommens sowie aus Vereinfachungsgründen wäre es bei der Bestimmung des Ortes der Beförderung eines Gegenstandes für einen Endverbraucher nicht zu beanstanden, wenn auf diese Sonderregelung verzichtet und stattdessen von der Grundannahme ausgegangen würde, dass die Leistung gem. § 3a Abs. 1 UStG dort ausgeführt wird, wo der leistende Unternehmer ansässig ist. Eine abweichende Ortsbestimmung gilt ebenfalls, wenn die Leistung an einem im Drittland ansässigen Kunden erbracht wird.

Handelt es sich bei der Güterbeförderungsleistung um eine Beförderung in ein Drittland, gilt gem. § 3b Abs. 1 S. 2 UStG grundsätzlich die Strecke als Leistungsort. Bei grenzüberschreitenden Güterbeförderungen in ein Drittland ist demgemäß nur der in Deutschland liegende Streckenteil steuerbar. Die Zuordnung der Leistung entsprechend dem tatsächlichen Ort ihres Bewirkens ist zwar systemgerecht. Inwieweit der verbleibende Teil zutreffend besteuert wird, kann jedoch nicht beurteilt werden.⁵⁸³ Hieraus

⁵⁸³ Vgl. hierzu die Ausführungen von *Ammann* (2008, 181).

kann allerdings auch nicht die Schlussfolgerung gezogen werden, dass der inländische Fiskus solange die gesamte Strecke besteuert, bis ein entsprechender Nachweis aus dem Drittland vorgelegt wird, dass die Besteuerung durchgeführt worden ist. Die zutreffende Erhebung der Steuer im Drittland ist nicht Aufgabe des inländischen Fiskus und entzieht sich seiner Zuständigkeit.⁵⁸⁴

4.2.2.10 Selbständige Nebenleistungen zu Güterbeförderungen

Bei dem Transport von Gütern werden häufig Nebenleistungen erbracht. Dabei handelt es sich um das Beladen, Entladen, Umschlagen und ähnliche mit der Beförderung eines Gegenstandes zusammenhängende Tätigkeiten. Der Ort dieser Nebenleistung bestimmt sich nach dem Status des Leistungsempfängers. Werden die Leistungen an einen Unternehmer erbracht, gilt die allgemeine Grundregel für die Ortsbestimmung, d.h. die Leistung ist am Ansässigkeitsort des Leistungsempfängers mehrwertsteuerlich zu erfassen. Nebenleistungen zu innergemeinschaftlichen Güterbeförderungen im Auftrag von Endverbrauchern werden gem. § 3b Abs. 2 UStG hingegen dort ausgeführt, wo sie vom Unternehmer tatsächlich erbracht werden. Bei einer innergemeinschaftlichen Güterbeförderungsleistung können somit beim Be- und Entladen unterschiedliche Mehrwertsteuersätze zur Anwendung gelangen. Der Unternehmer muss dies bei der Preisbildung berücksichtigen. Zudem muss er die Mehrwertsteuer bei der jeweils zuständigen Steuerbehörde anmelden und abführen. Eine Verlagerung der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger ist nicht möglich, da es sich hier nicht um einen Unternehmer handelt. Die Finanzverwaltung in dem betreffenden EU-Mitgliedstaat wird infolgedessen keine Kenntnisse über ihren Steueranspruch erlangen und diesen daher häufig nicht durchsetzen können.⁵⁸⁵ Die Zuordnung des Be- und Entladens, entsprechend dem tatsächlichen Ort ihres Bewirkens, ist zwar systemgerecht. Dieses Zuordnungskriterium kollidiert jedoch mit dem Ziel der Sicherung des Steueraufkommens innerhalb des Binnenmarktes. Für den Fall, dass die Leistung des Entladens in einem anderen Mitgliedsland nicht getrennt an einen dort ansässigen Unternehmer weitergegeben wird, wäre es zulässig, diesen Vorgang als eine Einheit zu betrachten und insgesamt am Abgangsort des Gegenstandes zu besteuern. Fraglich ist, inwieweit der Unternehmer das Entladen überhaupt getrennt in Rechnung stellt, sondern vielmehr direkt einen Pauschalpreis vereinbart, den er in dem Mitgliedsland seiner Ansässigkeit der Mehrwertsteuer unterwirft. Dies würde zwar nicht dem Prinzip der Besteuerung der Leistung am Ort der Nutzung entsprechen, jedoch eine zulässig Vereinfachung darstel-

⁵⁸⁴ *Lippross* plädiert hingegen dafür, das Empfängerortprinzip bei Sachverhalten mit Drittlandsbezug einzuschränken. *Lippross* (2009, 790ff.).

⁵⁸⁵ Vgl. *Englisch* (2009, 237f.).

len, die zugleich mit dem Ziel der Sicherung des Steueraufkommens im Einklang stehen würde. Während der Nutzungsort für die zuvor genannten Dienstleistungen tatsächlich oder durch typisierende Vereinfachungsregeln ermittelt werden kann, ergeben sich bei sonstigen Leistungen, die auf elektronischem Wege erbracht werden, diverse Zuordnungsprobleme.

4.2.2.11 Von Drittlandsunternehmen elektronisch erbrachte Dienstleistungen

Als die digitale Entwicklung sich in den 90iger Jahren immer mehr ausweitete, wurde den Regierungen der einzelnen Länder schnell bewusst, dass die auf elektronischem Weg erbrachten Dienstleistungen den traditionellen Handel sowie das Verhalten der Verbraucher verändern würden. Sowohl für große als auch kleine Unternehmen wurde das Vorhandensein physischer Produkte weniger bedeutend, wodurch die Gründungskosten erheblich reduziert und neue Unternehmensfelder eröffnet wurden. Zur Jahrtausendwende barst diese „Neue Ökonomie“ und neue Internetstrukturen bildeten sich heraus. Obwohl weiterhin viele Internetanbieter existieren, wird der Markt derzeit von einer kleinen Anzahl an gut organisierten und etablierten Unternehmen dominiert. Dies wird vielfach darauf zurückgeführt, dass große Unternehmen eher dazu in der Lage sind, ihr gesamtes Marketing, die Beschaffung, die Abwicklung der Bestellungen, den Zahlungsverkehr, den Absatz sowie die Auslieferung der von ihnen entwickelten digitalen Produkte über das Internet sowie dem klassischen Vertrieb umzusetzen. Kleine Unternehmen würden sich hingegen häufig auf die Werbung über E-Mail beschränken.⁵⁸⁶

Bei Erlass der 6. RLEWG war nicht absehbar, dass Dienstleistungen auf elektronischem Weg erbracht werden können und welches Ausmaß dies einmal annehmen würde. Daher war die Richtlinie vornehmlich auf die steuerliche Erfassung und Abwicklung von physischen Produkten ausgerichtet. Dies hatte nicht zur Konsequenz, dass das Internet sich zu einem steuerfreien Raum entwickelte, wie von einigen Kommentatoren befürchtet worden ist.⁵⁸⁷ Jedoch konnten insbesondere die von Drittlandsunternehmen auf elektronischem Weg erbrachten Dienstleistungen gemäß der 6. RLEWG nicht in einem EU-Mitgliedstaat besteuert werden, denn der Ort der Dienstleistung bestimmte sich nach dem Ansässigkeitsort des Leistenden. Für die EU-Mitgliedstaaten bestand daher keine Möglichkeit zu kontrollieren, inwieweit eine Mehrwertsteuerpflicht überhaupt bestand und ob diese tatsächlich umgesetzt wurde. Europäische Unternehmen unterlagen demgegenüber der Mehrwertsteuerrichtlinie, wonach

⁵⁸⁶ Vgl. *OECD* (2003, 9).

⁵⁸⁷ Vgl. *OECD* (2003,10).

alle Umsätze zu versteuern waren und zwar unabhängig davon, wo der Leistungsempfänger innerhalb der Europäischen Union seinen Sitz hatte.⁵⁸⁸ Um das ordnungsgemäße Funktionieren des Binnenmarktes zu sichern und Wettbewerbsverzerrungen zugunsten der Drittlandsunternehmer zu unterbinden, wurden durch Richtlinie 2002/38/EG⁵⁸⁹ neue Regelungen für den Bereich der Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen sowie für elektronisch erbrachte Dienstleistungen eingeführt. Nach Art. 58 MwStSystRL i.V.m. § 3a Abs. 5 UStG führt dies nunmehr dazu, dass elektronisch erbrachte Dienstleistungen von Drittlandunternehmern an Nichtunternehmer im Gemeinschaftsgebiet am Wohnsitz oder Sitz des Leistungsempfängers steuerpflichtig sind. Dies entspricht der allgemeinen Bestimmung des Ortes der Dienstleistung nach dessen Nutzung.

Damit klar ist, welche Leistungen zu erfassen sind, bedarf es einer Definition des Begriffs „elektronisch erbrachte Dienstleistungen“. Nach allgemeiner Auffassung fallen hierunter die Bereitstellung von Web-Sites, Web-Hosting, die Fernwartung von Programmen und Ausrüstungen, die Verbreitung von Software sowie deren Aktualisierung, die zur Verfügungstellung von Bildern, Texten und Informationen sowie die Bereitstellung von Datenbanken. Des Weiteren werden das Bereitstellen von Dienstleistungen zum Herunterladen von Musik, Filmen und Spielen, einschließlich Glücksspielen und Lotterien sowie von Sendungen und Veranstaltungen aus den Bereichen Politik, Kultur, Kunst, Sport, Wissenschaft und Unterhaltung sowie die Erbringung von Fernunterrichtsleistungen unter dem Begriff subsumiert.⁵⁹⁰ Damit der im Drittland ansässige Unternehmer sich nicht in jedem EU-Mitgliedsland, in dem seine elektronisch erbrachten Dienstleistungen genutzt werden können, registrieren lassen muss, kann er sich gem. Richtlinie 2002/38/EG lediglich in einem Mitgliedsland anmelden (One-Stop-Shop-Prinzip).⁵⁹¹ In welchem Land er sich erfassen lässt, steht dem Unternehmer vollkommen frei. Diese Vorgehensweise entspricht den von der *OECD* erarbeiteten Vorschlägen⁵⁹² und stellt eine sachgerechte Vereinfachung dar.

4.2.2.11.1 One-Stop-Shop-Prinzip innerhalb der Europäischen Union

Innerhalb der Europäischen Union kann der im Drittland ansässige Unternehmer sich nur einmal für das One-Stop-Shop-Verfahren anmelden. Zur Registrierung sind nach Art. 361 MwStSystRL Name, Postanschrift, elektronische Anschriften einschließlich Websites, nationale Steuernummer (falls vorhanden) sowie eine Erklärung darüber

⁵⁸⁸ Vgl. *Kommission der Europäischen Gemeinschaft*, KOM(2006)210endg., 2.

⁵⁸⁹ ABI L 128 v. 15.05.2002, 41.

⁵⁹⁰ ABI L 128 v. 15.05.2002, 44.

⁵⁹¹ Nähere Ausführungen hierzu siehe *Widmann* (2008, 321ff.).

⁵⁹² Vgl. *OECD* (2006, 13).

erforderlich, dass der im Drittland ansässige Unternehmer für umsatzsteuerliche Zwecke nicht in der Europäischen Union registriert ist. Darüber hinaus muss der Unternehmer einen Ansprechpartner benennen. Der im Drittland ansässige Unternehmer hat gem. Art. 364 MwStSystRL innerhalb von 20 Tagen nach Ablauf des Kalenderquartals eine Erklärung über sämtliche am Binnenmarkt an private Kunden erbrachte Leistungen einzureichen. In der Steuererklärung hat er die Identifizierungsnummer des tätigen Unternehmers anzugeben und den je nach Mitgliedstaat durchgeführten Netto-Gesamtumsatz an Nichtunternehmer. Um diese Angaben tätigen zu können, benötigt der Drittlandsunternehmer Informationen über seinen Kunden, z.B. hinsichtlich Status und Gerichtsstand. Für die korrekte Anwendung des Steuersatzes ist es erforderlich, den Ansässigkeitsstaat des Leistungsempfängers zu bestimmen. Diese Informationen kann er erhalten, indem er z.B. die Rechnungsadresse mit der der Kreditkartenabrechnung vergleicht. Ist dies nicht möglich, kann er eventuell eine spezielle Software einsetzen, um den Ort herauszufinden, an dem der Kunde die Dienstleistung beansprucht hat.⁵⁹³ Verfügt der Drittlandsunternehmer über die erforderlichen Informationen, kann er die Gesamtsteuerschuld und den nach Mitgliedstaaten aufgeteilten Steuerbetrag dem zuständigen Finanzamt des EU-Mitgliedslandes übermitteln, in dem er sich hat registrieren lassen.

Ab dem 01.01.2015 können gem. Art. 369a MwStSystRL auch die in den EU-Mitgliedstaaten ansässigen Unternehmen, die in anderen Mitgliedstaaten Telekommunikationsdienstleistungen, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen oder elektronische Dienstleistungen erbringen, ebenfalls das One-Stop-Shop-Prinzip⁵⁹⁴ anwenden. Damit wird auch in diesem Bereich das Prinzip umgesetzt, wonach der Ort der Dienstleistung dort ist, wo der Unternehmer sie erbringt bzw. der Endverbraucher sie nutzt. Für die im Binnenmarkt tätigen Unternehmen stellt es zudem eine erhebliche Vereinfachungsregel dar, deren Anwendung auch für andere Dienstleistungsbereiche eingeführt werden sollte, wie zuvor bereits dargelegt.

4.2.2.11.2 One-Stop-Shop-Prinzip innerhalb Deutschlands

Seit dem 01.07.2003 erfolgt die Registrierung in Deutschland ausschließlich auf elektronischem Weg beim Bundeszentralamt für Steuern (BZSt). Es leitet die ihm übermittelten Daten an die einzelnen EU-Mitgliedstaaten weiter. Die Umsatzsteuerschuld wird für alle Umsätze im Land der Registrierung entrichtet. Dieses Land über-

⁵⁹³ Vgl. *OECD* (2003, 20).

⁵⁹⁴ Vgl. *Europäische Kommission* v. 12.02.2008 - IP/08/208; nähere Informationen hierzu *Widmann* (2008, 321ff.).

nimmt es, die Beträge den einzelnen Mitgliedstaaten zuzuordnen.⁵⁹⁵ Der im Drittland ansässige Unternehmer kann gem. Art. 369 MwStSystRL die ihm in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer im Rahmen des Vorsteuer-Vergütungsverfahrens geltend machen. Voraussetzung hierfür ist, dass die Steuer für die auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen entrichtet wurde und die dem Drittlandsunternehmer in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer mit den gemeldeten Umsätzen im Zusammenhang steht. Dem Mitgliedstaat des Verbrauchs steht ein Prüfungsrecht bezüglich der Richtigkeit der Angaben zu.⁵⁹⁶

4.2.2.12 Betriebsstätte des Unternehmers als Ort der Dienstleistung

Findet auf eine Dienstleistung keine Sonderregelung Anwendung, gilt zur Definition des Orts der Dienstleistung allgemein § 3a Abs. 1 UStG. Demnach wird eine sonstige Leistung an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Damit wird typisierend unterstellt, dass Ort der Bewirkung einer Leistung durch den Unternehmer und Ort der Nutzung durch den Endverbraucher identisch sind. Auf Grund der Vielzahl an Sonderregelungen findet diese Vorschrift nur begrenzte Anwendung. Hierunter fallen z.B. Reiseleistungen.

Als Reiseleistung sind gem. Abschn. 272 Abs. 1 UStR 2008 insbesondere der Transfer zu den einzelnen Reisezielen, die Unterbringung und Verpflegung, die Betreuung durch Reiseleiter und die Durchführung von Veranstaltungen. Leistungsempfänger ist der Auftraggeber, der nicht mit dem Reisenden identisch sein muss, z.B. wenn eine Pauschalreise verschenkt oder verlost wird. Hiervon zu unterscheiden sind die Leistungen, die Reisebüros erbringen. Hierbei handelt es sich in aller Regel um Vermittlungsleistungen, die der Regelbesteuerung unterliegen. Der Ort der Leistungsbesteuerung ist bei Reiseleistungen gem. § 25 Abs. 1 Satz 4 UStG i.V.m. § 3a Abs. 1 UStG⁵⁹⁷ und bei Reisebetreuungsleistungen von angestellten Reiseleitern⁵⁹⁸ dort, wo der Leistungserbringer ansässig ist. Der Ansässigkeitsort des jeweiligen Auftraggebers ist daher irrelevant. Bemessungsgrundlage für die Reiseleistungen ist gem. § 25 Abs. 2 u. 3 UStG die Differenz zwischen dem Betrag, den der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten und dem Betrag, dem der Unternehmer für die Reisevorleistungen aufwendet, d.h. die Marge. Dies gilt unabhängig davon, ob Reiseleistungen per Telefon oder Internet gebucht und bestätigt werden oder in einem persönlichen Gespräch vor Ort. Insoweit handelt es sich bei der Annahme, dass der Ort der Dienstleistung iden-

⁵⁹⁵ Vgl. *Nieskens* (2008a, 685).

⁵⁹⁶ Vgl. *Nieskens* (2008a, 685).

⁵⁹⁷ Vgl. BMF-Schr. v. 04.09.2009, IV B 9 - S 7117/08/10001 - 2009/0580334, 4.

⁵⁹⁸ Vgl. BFH-Urt. v. 23.09.1993 - V R 132/89, BStBl II 1994, 272.

tisch ist mit dem Ort des Leistungsanbieters um eine sachgerechte Typisierung. Die einzelnen Reiseleistungen, z.B. Flugkosten, Kosten für Unterkunft und Verpflegung im Hotel müssen hinsichtlich des Ortes des Verbrauches bzw. der Nutzung entsprechend den zuvor genannten Einzelregelungen getrennt beurteilt werden.

Ebenfalls unter die Vorschrift gem. § 3a Abs. 1 UStG subsumiert wird die Leistung des Testamentsvollstreckers. Bei der Testamentsvollstreckung besteht die Dienstleistung darin, dass der Erblasser die künftige Verwendung seines Vermögens bestimmt und der Erbe durch die getroffenen Anordnungen in der Ausübung seines Eigentumsrechts eingeschränkt wird. Inhalt und Dauer der vom Testamentsvollstrecker ggf. ausübenden Tätigkeiten hängen von dem ihm übertragenen Auftrag ab. Nach § 2197 BGB kann die Person des Testamentsvollstreckers unmittelbar vom Erblasser oder von einem von diesem benannten Dritten oder vom Nachlassgericht bestimmt werden. Zum Testamentsvollstrecker kann jede geschäftsfähige Person ernannt werden. Der Testamentsvollstrecker vertritt nicht den Erblasser, sondern beschränkt sich darauf, dessen letzten Willen zu vollstrecken, wobei er gegenüber den Empfängern der Testamentsvollstreckungsleistung neutral bleibt. Die Leistungen werden an die Erben als Leistungsempfänger erbracht. Dabei ist es unerheblich, dass die Leistungserbringung mit Rücksicht auf den Willen des Erblassers erfolgt. Die Leistungen eines Testamentsvollstreckers gelten stets als an dem Ort ausgeführt, an dem er seine Tätigkeit entfaltet.⁵⁹⁹ Damit entsteht die Mehrwertsteuer für diese Tätigkeiten dort, wo sie bewirkt werden. Der Ansässigkeitsort der Erben ist hierfür irrelevant. Auf Grund der Eigenheit der Tätigkeit ist die typisierende Bestimmung des Ortes der Dienstleistung an den Ort, an dem der Testamentsvollstrecker tätig ist, durchaus vertretbar. Die zuvor genannte Ortsbestimmung gilt ebenso für den Vermögensverwalter, den Notar - soweit er keine Grundstücksgeschäfte beurkundet -, die Leistungen im Rahmen einer Bestattung, die langfristige Vermietung eines Beförderungsmittels⁶⁰⁰ und Gesundheitsleistungen.

4.2.2.13 Zusammenfassende Darstellung des Ortes der Dienstleistung

Die Ausführungen verdeutlichen, dass die Bestimmung des Ortes der Dienstleistung davon abhängt, wo die Leistung bewirkt, genutzt oder ausgewertet wird. Die Neuregelung der Ortsbestimmung unter Zugrundelegung des Ansässigkeitsorts des Leistungsempfängers trägt dem Grundprinzip der Mehrwertsteuer Rechnung, den Endverbrauch am Ort der Leistungsnutzung zu erfassen, soweit keine Ausnahmeregelung zutrifft, wie Tabelle 21 zu entnehmen ist.

⁵⁹⁹ Vgl. EuGH-Urt. v. 06.12.2008 - Rs. C-401/06 Kommission vs. Bundesrepublik Deutschland, UR 2008, 117.

⁶⁰⁰ Vgl. *Nieskens* (2008a, 683).

Tabelle 21: Ort der sonstigen Leistung zwischen den Mitgliedsländern der EU

Art der Dienstleistung zwischen	Ort der sonstigen Leistung bei Ansässigkeit des Leistungsempfängers im		
		EU-Mitgliedstaat	Drittland
im Zusammenhang mit einem Grundstück	B2B	Belegenheitsort des Grundstücks	Belegenheitsort des Grundstücks
	B2C	Belegenheitsort des Grundstücks	Belegenheitsort des Grundstücks
kurzfristige Vermietung eines Beförderungsmittels	B2B	Ort der Übergabe	Ort der Übergabe
	B2C	Ort der Übergabe	Ort der Übergabe
langfristige Vermietung eines Beförderungsmittels	B2B	Ansässigkeitsort des Leistungsempfängers	Ort der Nutzung
	B2C	Ansässigkeitsort des Leistenden	Ort der Nutzung
kulturelle, künstlerische, wissenschaftliche, unterrichtende, sportliche, unterhaltende oder ähnliche Leistungen, z.B. Messe	B2B	Veranstaltungsort	Veranstaltungsort
	B2C	Veranstaltungsort	Veranstaltungsort
Restaurationsleistungen	B2B	Leistungsort des Unternehmers	Leistungsort des Unternehmers
	B2C	Leistungsort des Unternehmers	Leistungsort des Unternehmers
Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen und die Begutachtung dieser Gegenstände	B2B	Ansässigkeitsort des Leistungsempfängers	Ansässigkeitsort des Leistungsempfängers
	B2C	Leistungsort des Unternehmers	Leistungsort des Unternehmers
Vermittlungsleistung	B2B	Ansässigkeitsort des Leistungsempfängers	Ansässigkeitsort des Leistungsempfängers
	B2C	Ort, an dem der vermittelte Umsatz als ausgeführt gilt	Ort, an dem der vermittelte Umsatz als ausgeführt gilt
Katalogleistung gem. § 3a Abs. 4 UStG	B2B	Ansässigkeitsort des Leistungsempfängers	Ansässigkeitsort des Leistungsempfängers
	B2C	Ansässigkeitsort des Leistenden	Ansässigkeitsort des Leistungsempfängers
von Drittlandsunternehmen erbrachte elektronische Dienstleistungen	B2B	Ansässigkeitsort des Leistungsempfängers	-
	B2C	Ansässigkeitsort des Leistungsempfängers	-
Personenbeförderungsleistungen	B2B	inländische Beförderungsstrecke	inländische Beförderungsstrecke
	B2C	inländische Beförderungsstrecke	inländische Beförderungsstrecke
Beladen, Entladen, Umschlagen und ähnliche mit der Beförderung im Zusammenhang stehende Leistungen	B2B	Ansässigkeitsort des Leistungsempfängers	Ansässigkeitsort des Leistungsempfängers
	B2C	Tätigkeitsort	Tätigkeitsort
Güterbeförderungsleistungen von Gegenständen	B2B	Ansässigkeitsort des Leistungsempfängers	Ansässigkeitsort des Leistungsempfängers
	B2C	Abgangsort	inländische Beförderungsstrecke

Quelle: Eigene Darstellung.

Der Ort der Leistungserbringung ist nicht generell identisch mit dem Ansässigkeitsort des Verbrauchers. Die mit Vorrang anzuwendenden Sonderregelungen bewirken insoweit keine Ausnahme von der Typisierung, sondern eine Konkretisierung. Eine Gegenüberstellung der vorherigen Regelung im Vergleich zur aktuellen Gesetzeslage ist dem Anhang zu entnehmen.

4.3 Zusammenfassung Ort der Lieferung bzw. Dienstleistung

Mit der Bestimmung des Ortes der Lieferung bzw. der Dienstleistung erfolgt simultan eine Zuweisung des Mehrwertsteueraufkommens. Die in der Mehrwertsteuersystemrichtlinie manifestierte Zuordnung des generierbaren Mehrwertsteueraufkommens entspricht weder dem Bestimmungs- noch dem Ursprungslandprinzip. Bei Lieferungen gilt dabei generell das Prinzip, dass der EU-Mitgliedstaat das Aufkommen aus der Verbrauchsteuer generieren kann, in dem die Verschaffung der Verfügungsmacht an dem Wirtschaftsgut erfolgt. Dabei ist die Nationalität des Konsumenten ebenso irrelevant wie die Frage nach seinem Wohnsitz, wo er das für den Erwerb benötigte Einkommen versteuert hat oder wo er das erworbene Gut tatsächlich nutzen bzw. konsumieren wird. Da der Endverbraucher sich an den Preisen inklusive Mehrwertsteuer orientiert, kann er von den zwischen den EU-Mitgliedstaaten existierenden Preisniveauunterschieden profitieren, wenn er die Ware direkt in dem günstigeren Mitgliedsland erwirbt und eigenständig in den Ansässigkeitsstaat transportiert. Erfolgt die Lieferung durch einen Unternehmer, gelten hinsichtlich der zu berücksichtigten Mehrwertsteuer die Regelungen im Ansässigkeitsstaat des Endverbraucher. In diesem Fall kann der Konsument von den beobachtbaren Preisniveauunterschieden nicht profitieren. Bei der Orientierung an den Ort der Verschaffung der Verfügungsmacht ist dies systemkonform. Für die am Binnenmarkt agierenden Unternehmen ist allerdings nicht der Brutto-Verkaufspreis, sondern der Abgabepreis ohne Mehrwertsteuer relevant. Von den zwischenstaatlichen Preisunterschieden können die Unternehmen dann profitieren, wenn der Nettopreis in einem anderen EU-Mitgliedstaat unter dem inländischen liegt.

Divergierende Preisniveaus bewirken demnach eine Erhöhung der Wettbewerbsintensität, die tendenziell dazu führt, dass der Preis eines Produktes sich annähert. Die zwischen den Preisniveaus der EU-Mitgliedsländer bestehenden substanziellen Unterschiede lassen sich jedoch nicht allein mit den unterschiedlichen Mehrwertsteuersätzen begründen. Auf Grund von Transport- und Vertriebskosten, der Existenz von Markenartikeln und variierendem Verbrauchergeschmack, einer mangelhaften Transparenz der Verbraucherpreise, national unterschiedlichen Verbraucherschutzregelungen sowie divergierenden Regelungs- und Steuersystemen können die nach dem allgemeinen Gleichgewichtsmodell theoretisch zu erwartenden Effekte faktisch nur begrenzt beobachtet werden. Die alleinige Harmonisierung der Mehrwertsteuerbestimmungen

reicht demnach nicht aus, um die beobachteten Preisstreuungen zu beseitigen. Dies gilt insbesondere für Dienstleistungen, die am Binnenmarkt im Allgemeinen weniger oder nicht handelbar sind.⁶⁰¹ Preisniveauunterschiede können vom Endverbraucher daher nur begrenzt genutzt werden. Auch der Unternehmer kann auf die aus Preisniveauunterschieden resultierenden Vorteile nur dann profitieren, wenn er Dienstleistungen anbietet, die der Unternehmer an verschiedenen Orten ausführen kann, wie dies z.B. bei Reparaturarbeiten an einem Grundstück, kulturellen Leistungen oder Leistungen eines Party- und Cateringservices der Fall ist. Weiteres Kriterium ist, dass der Nettverkaufspreis im anderen EU-Mitgliedsland über dem in dem Ansässigkeitsstaat des Unternehmers liegt. Bei den an regionale Örtlichkeiten gebundenen Dienstleistungen, wie z.B. Pflegeleistungen, Personennahverkehr, Friseur- und Hoteldienstleistungen etc., ist es hingegen erforderlich, dass der Unternehmer vor Ort eine Betriebsstätte eröffnet. Damit unterliegt der in einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässige Unternehmer nicht nur dem Mehrwertsteuersystem des Verbrauchslandes, sondern auch dem übrigen Ertrag- und Abgabensystem. Regionale Preisniveauunterschiede bewirken in diesen Bereichen keine Wettbewerbsverzerrung.

Die aus dem Allgemeinen Gleichgewichtsmodell theoretisch ableitbaren Wirkungen, treffen bei Dienstleistungen somit faktisch nur begrenzt zu. Demgemäß ist es nicht erforderlich, dass auf regional gebundene Dienstleistungen europaweit identische Mehrwertsteuersätze angewandt werden. In Abhängigkeit von den im jeweiligen EU-Mitgliedsland gegebenen sozial- oder gesellschaftspolitischen Zielsetzungen ist es nicht zu beanstanden, wenn die Mehrwertsteuersätze auf regional begrenzte Dienstleistungen als Lenkungsinstrument eingesetzt werden, um so die von dem jeweiligen Mitgliedsland präferierten Branchen indirekt zu subventionieren. Diese Subventionierung kann jedoch nicht ungeprüft in das Abgabensystem eines anderen EU-Mitgliedslandes übernommen werden, auch wenn die entsprechenden Branchenvertreter dies anders beurteilen. Zwar ermöglicht die Erweiterung des Anwendungsbereichs des reduzierten Mehrwertsteuersatzes durch die Mehrwertsteuersystemrichtlinie es allen EU-Mitgliedsländern, einzelstaatliche Steuervergünstigungen für bestimmte Branchen über das Mehrwertsteuersystem umzusetzen. Dadurch geraten die übrigen EU-Mitgliedsländer vielfach unter Druck, diese Vergünstigung den dort ansässigen Branchen zu gewähren, auch wenn eine solche Subventionierung auf Grund von nationalen Eigenheiten nicht gewünscht ist. Der Vorteil der Nutzung regional gebundener Dienstleistungen zur Realisierung einzelstaatlicher Interessen muss somit abgewogen werden gegenüber dem nationalen Lobbyismus. Aus der Verringerung des Mehrwertsteuersatzes für einzelne Umsätze

⁶⁰¹ Vgl. *Europäische Kommission* (2001, 1ff.).

resultieren höhere Erhebungskosten infolge neuer Abgrenzungsproblematiken, wie dies in Deutschland z.B. bei Hotelleistungen der Fall ist. Welche Abgrenzungsprobleme aus der Anwendung unterschiedlicher Mehrwertsteuersätze bzw. Steuerbefreiungen bereits jetzt zu beobachten sind, soll am Beispiel der Humanmedizin sowie der Restaurationsleistungen für Deutschland näher dargestellt werden.

5 Abgrenzungsproblematik bei Anwendung von Steuerbefreiungen bzw. reduzierten Mehrwertsteuersätzen

Die Frage, welche Sachverhalte steuerbefreit werden sollen bzw. dem ermäßigten Steuersatz unterliegen, impliziert eine Abgrenzung gegenüber den Tatbeständen, die dem Normalsteuersatz unterworfen werden. Unter der Zielsetzung, die Verwaltungs- und Erhebungskosten sowohl für die am Binnenmarkt agierenden Unternehmen als auch den Fiskus zu minimieren, wäre die Festsetzung eines einheitlichen Mehrwertsteuersatzes optimal. Wie bereits gezeigt wurde, wird in keinem der 27 EU-Mitgliedstaaten lediglich ein einziger Mehrwertsteuersatz angewandt. Jede Abweichung von einem einheitlichen Mehrwertsteuersatz nimmt jedoch nicht nur Einfluss auf das Steueraufkommen, sondern verkompliziert auch das Steuererhebungsverfahren. Denn damit die Mehrwertsteuer zutreffend erhoben werden kann, muss eine klare Abgrenzung der befreiten, ermäßigt und normal besteuerten Sachverhalte vorgenommen werden.⁶⁰² Hieraus resultiert ein Prüfungsaufwand, der Erhebungskosten verursacht.⁶⁰³ *Hemming/Kay* (1981) zeigten für das Vereinigte Königreich, dass sich die Erhebungskosten für die Unternehmen, deren Umsätze unterschiedlichen Mehrwertsteuersätzen unterliegen, im Vergleich zu denen mit nur einem Mehrwertsteuersatz, verdoppeln. Ein erheblicher Teil dieser Kosten entfällt auf die korrekte Abgrenzung der jeweiligen Steuersachverhalte.⁶⁰⁴ *Agha/Haughton* (1996) bestätigten die Aussage, dass die Erhebungskosten mit einem geringeren Mehrwertsteuersatz und wenigen Steuersatzvariationen, einer geringeren Bevölkerungszahl, einer entsprechenden Einarbeitungszeit und höheren Verwaltungsausgaben im staatlichen Bereich sinken.⁶⁰⁵ Aus sozial- und verteilungspolitischen Gründen ist die Anwendung eines einzigen Mehrwertsteuersatzes jedoch nicht für jeden Staat wünschenswert. Worin die Abgrenzungsprobleme bestehen, soll exemplarisch für den Bereich der ärztlichen Leistungen oder ähnlichen heilberuflichen Tätigkeiten als Heil- bzw. Präventionsmaßnahme im Bereich der Humanmedizin sowie die Behandlung der Leistungen eines Party-Services veranschaulicht werden.

⁶⁰² Vgl. Ausführungen von *Widmann* (2008a, 2046) hinsichtlich des Richtlinienvorschlags der Europäischen Kommission in Bezug auf ermäßigte Mehrwertsteuersätze.

⁶⁰³ Vgl. *Crossen* (2003, 625).

⁶⁰⁴ Vgl. *Copenhagen Economics* (2007, 12f.).

⁶⁰⁵ Vgl. *Agha/Haughton* (1996, 307).

5.1 Die umsatzsteuerliche Erfassung ärztlicher Leistungen oder ähnlicher heilberuflicher Tätigkeiten als Heil- bzw. Präventionsmaßnahme im Bereich der Humanmedizin

Bis zu dem EuGH-Urteil vom 14.09.2000⁶⁰⁶ galt der Grundsatz, dass alle Umsätze aus ärztlicher und ähnlicher heilberuflicher Tätigkeit nach § 4 Nr. 14 UStG umsatzsteuerfrei waren. Seit dieser Entscheidung muss jede Leistung des Arztes einzeln geprüft werden, da er seinen Patienten nicht nur Behandlungen anbietet, die mit einem therapeutischen Ziel verbunden sind, sondern auch Individuelle Gesundheitsleistungen (IGeL), die außerhalb der Leistungspflicht der Krankenkassen stehen, oder aber nicht-medikamentöse Therapien bzw. allgemeine Maßnahmen, womit er in Konkurrenz zu umsatzsteuerpflichtigen Dienstleistungsanbietern tritt. Probleme treten immer dann auf, wenn die Umsätze in der Grauzone zwischen eindeutig therapeutisch bzw. nicht medizinisch indizierten Leistungen liegen oder aber Therapien von Personen angeboten werden, bei denen strittig ist, ob sie eine ähnliche heilberufliche Tätigkeit ausüben.

5.1.1 Leistungen der gesetzlichen Krankenversicherung versus Individueller Gesundheitsleistungen

Die gesetzlich krankenversicherten Personen haben gem. § 12 SGB V einen Anspruch auf eine ausreichende, bedarfsgerechte, dem allgemein anerkannten Stand der medizinischen Wissenschaft entsprechende medizinische Versorgung. Diese muss jedoch zweckmäßig sein, darf das Maß des Notwendigen nicht überschreiten und muss wirtschaftlich erbracht werden. Leistungen, bei denen die medizinische Notwendigkeit und/oder Wirtschaftlichkeit bzw. deren diagnostischer und therapeutischer Nutzen nicht anerkannt wurden oder aber bei denen alternative Diagnose- und Behandlungsmöglichkeiten im Rahmen der gesetzlichen Krankenversicherung zur Verfügung stehen, unterliegen daher nicht der Leistungspflicht der Krankenkassen.⁶⁰⁷ Will der gesetzlich versicherte Patient über diese „Evidence-based Medicine“ (EBM) hinausgehende Individuelle Gesundheitsleistungen in Anspruch nehmen, muss er diese selbst bezahlen. Es handelt sich somit um Leistungen, die nicht in dem Leistungskatalog der gesetzlichen Krankenversicherung enthalten sind.⁶⁰⁸ Für den behandelnden Arzt bieten sie den Vorteil, dass er mit diesen IGeL-Angeboten seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit steigern kann. Der auf IGeL-Leistungen zurückzuführende Umsatz wurde für 2008 auf etwa eine Mrd. € geschätzt.⁶⁰⁹ Genaue Daten sind nicht bekannt, da die privaten Ab-

⁶⁰⁶ Vgl. EuGH-Urt. v. 14.09.2000 - Rs. C-384/98, UR 2000, 432.

⁶⁰⁷ Vgl. BT-Drs. 15/5004, 46f.

⁶⁰⁸ Vgl. Richter/Rehder/Raspe (2009, 7).

⁶⁰⁹ Vgl. Richter/Rehder/Raspe (2009a, 433); Rabbata (2008, A-1824)

rechnungen - im Gegensatz zu den über die Krankenkasse abgerechneten Gesundheitsleistungen - nicht erfasst werden. Laut einer von dem *Wissenschaftlichen Institut der AOK*⁶¹⁰ in 2005 sowie einer von *Richter/Rehder/Raspe*⁶¹¹ in 2007 durchgeführte Patientenbefragung, wurden IGeL-Leistungen im Durchschnitt zehnmal häufiger von Frauen- und Augenärzten als von Allgemeinmedizinern angeboten. An dritter Stelle liegen die Urologen, gefolgt von Hautärzten und Orthopäden. Hauptsächlich angeboten werden Ultraschalluntersuchungen, gefolgt von Augeninnendruckmessungen und ergänzende Krebsfrüherkennungsuntersuchungen bei Frauen.⁶¹² Einige deskriptive Studien verdeutlichen, dass IGeL-Leistungen in deutlich größerem Umfang Patienten mit überdurchschnittlicher Bildung und höherem Einkommen angeboten werden;⁶¹³ andere Autoren sehen diese Korrelation hingegen nicht.⁶¹⁴

Bei der umsatzsteuerlichen Beurteilung der Entgelte für IGeL-Leistungen kann nicht prinzipiell von einem therapeutischen Zweck ausgegangen werden, der zur Umsatzsteuerfreiheit führen würde. Inwieweit die Tatsache, dass die gesetzlichen Krankenkassen diese Behandlungskosten nicht übernehmen, auf die Umsatzsteuerpflicht dieser Leistungen geschlossen werden kann, ist gleichfalls umstritten.⁶¹⁵ Doch auch dort, wo die Solidargemeinschaft der Versicherten die Therapiekosten trägt, stellt sich die Frage, ob es sich hierbei um ein umsatzsteuerfreies Entgelt für eine ärztliche oder ähnliche heilberufliche Tätigkeit handelt oder nicht. Die Medizin kann z.B. bei vielen Erkrankungen des Herz-Kreislaufes, des Verdauungssystems, des Muskel-Skelett-Systems und Bindegewebes sowie psychischen Leiden und Verhaltensstörungen nur in einem geringen Maße zur Heilung beitragen, weil diese zum Großteil durch den heutigen Lebenswandel mit Überernährung und zu geringer Bewegung ausgelöst werden. Um die Krankheitskosten dennoch zu senken, setzt die Gesundheitspolitik verstärkt auf die Möglichkeiten der nicht-medizinischen Prävention, die bei den Betroffenen eine Ver-

⁶¹⁰ Im Rahmen des WIdO-Monitors wurden 3.000 GKV-Versicherte telefonisch nach Privatliquidationen innerhalb der zurückliegenden 12 Monate befragt. In den Fokus genommen wurden die GKV-Versicherten, denen bei einem Arztbesuch IGeL-Leistungen angeboten oder in Rechnung gestellt wurde. Bei dem WIdO-Monitor handelt es sich um eine Repräsentativumfrage, die in regelmäßigen Abständen gesundheitspolitisch relevante Themenstellungen erhebt. Vertiefend befragt wurden 891 Personen. Vgl. *Zok/Schuldzinski* (2005, 8 u. 30).

⁶¹¹ Die Autoren zogen aus den Einwohnermelderegistern der Städte Lübeck und Freiburg systematische Zufallsstichproben. In einem ersten Schritt wurden innerhalb eines postalischen Surveys 2.448 Lübecker und 2.450 Freiburger auf Lebenszeit und Zwölfmonatsprävalenz von IGeL und Leistungsbegrenzungen befragt. In einer nachgeschalteten zweiten postalischen Befragung unter 915 GKV-versicherten wurden Details der zwölfmonatsbezogenen Erfahrungen erhoben. Vgl. *Richter/Rehder/Raspe* (2009a, 433).

⁶¹² Vgl. *Richter/Rehder/Raspe* (2009a, 435); *Zok/Schuldzinski* (2005, 35).

⁶¹³ Vgl. z.B. *Zok/Schuldzinski* (2005, 41).

⁶¹⁴ Vgl. *Richter/Rehder/Raspe* (2009, 7 u. 2010, 8).

⁶¹⁵ *Wepler* (2006, 9041) und *Krengel/Horrichs* (2003, 6119) befürworten die Interpretation, dass die Umsatzsteuerpflicht alle Leistungen trifft, die nicht in dem Leistungskatalog der Sozialversicherungsträger enthalten ist. Kritisch hierzu u.a. *Nieskens* (2006, 43); *Fuhrmann/Strahl* (2005, 266).

änderung von Lebensweisen und Verhalten bewirken sollen.⁶¹⁶ Dies geschieht unter anderem durch Disease-Management (DMP) und Bonus-Programme oder aber die volle bzw. teilweise Übernahme von Schulungs- oder Kursgebühren. Die Krankenkassen honorieren so das gesundheitsbewusste Verhalten der Versicherten, die aktiv Vorsorge betreiben, angebotene Früherkennungsuntersuchungen oder Impfungen nutzen bzw. an qualitätsgesicherten Präventionsmaßnahmen teilnehmen, um die krankheitsbedingten Folgekosten zu senken. Die angebotenen Leistungen werden dabei sowohl von Ärzten als auch von Angehörigen anderer Berufsgruppen erbracht. Da der Begriff der „ähnlichen heilberuflichen Tätigkeit“ nicht eindeutig definiert ist und für diverse Dienstleister weder ein Berufsbild noch eine gesetzliche Regelung ihrer Berufsbezeichnung besteht oder sie keiner Erlaubnis bedürfen bzw. die jeweiligen Unternehmer keine Zulassung gem. § 124 Abs. 2 SGB V durch die ständigen Stellen der gesetzlichen Krankenkassen erhalten, bedarf es einer Klärung des umsatzsteuerlichen Status dieser Leistungserbringer, die am Zweck der Steuerfreiheit orientiert sein soll.

5.1.2 Steuerfreiheit von Heilbehandlungen

Zweck der national in § 4 Nr. 14 UStG geregelten Steuerbefreiung ist nach allgemeiner Auffassung allein die Entlastung der gesetzlichen Krankenkassen von der Umsatzsteuer.⁶¹⁷ Da die Gesundheitssysteme innerhalb der Mitgliedstaaten divergent finanziert werden, steht im europäischen Kontext das Ziel im Vordergrund, die Kosten ärztlicher Heilbehandlungen zu senken, um dem Einzelnen den Zugang zu diesen Leistungen zu erleichtern bzw. zu fördern.⁶¹⁸ Die in Art. 132 Buchst. c MwStSystRL⁶¹⁹ geregelte Steuerbefreiung gilt nach ständiger BFH⁶²⁰ und EuGH-Rechtsprechung⁶²¹ daher für Heilbehandlungen, die im Bereich der Humanmedizin im Rahmen der Ausübung der von dem betreffenden Mitgliedstaat definierten ärztlichen oder arztähnlichen Berufe erbracht werden. Da die Befreiung der Umsätze die Versagung des Vorsteuerabzugs bei Bezug von Leistungen für diese Tätigkeit zur Folge hat, resultiert aus dieser Vorschrift lediglich eine partielle Entlastung des Unternehmers. Die Heilbehandlung bleibt mit der bei Leistungsbezug zu entrichtenden Mehrwertsteuer belastet, z.B. für

⁶¹⁶ Vgl. *Rosenbrock* (2001, 22).

⁶¹⁷ Vgl. BVerfG-Beschl. v. 29.10.1999 - 2 BvR 1264/90, BStBl II 2000, 155.

⁶¹⁸ Vgl. EuGH-Urt. v. 20.11.2003 - Rs. C-307/01 d'Ambrumenil und Dispute Resolution Services Ltd, UR 2004, 75, Rz. 59; Schlussantrag der Generalanwältin Stix-Hackl v. 30.01.2003 - Rs. C-212/01 Unterpertinger u. Rs. C-307/01 d'Ambrumenil und Dispute Resolution Services Ltd, <http://curia.europa.eu>.

⁶¹⁹ Vormals Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c der 6. RLEWG.

⁶²⁰ Vgl. z.B. BFH-Urt. v. 13.07.2006 - V R 7/05, DStR 2006, 1982; v. 15.07.2004 - V R 27/03, UR 2004, 648.

⁶²¹ Siehe u.a. EuGH-Urt. v. 08.06.2006 - Rs. C-106/05 L.u.P. GmbH, UR 2006, 464 m.w.H.

medizinische Geräte, Praxiseinrichtung etc. In Abhängigkeit von dem individuellen Investitionsvolumen sowie der bestehenden Möglichkeit, die Mehrwertsteuer auf den Endverbraucher zu überwälzen, wird diese Befreiung nicht von jedem Unternehmer als vorteilhaft betrachtet, wie die unter anderem von der Turn und Sportunion Waldburg,⁶²² von Seeling⁶²³ und dem Lindöpark⁶²⁴ angestregten Verfahren verdeutlicht haben. Dies mag auch erklären, warum nicht in allen Mitgliedstaaten medizinische und zahnärztliche Leistungen von der Umsatzsteuer befreit sind.⁶²⁵ Kann die Mehrwertsteuer nicht an den Endverbraucher weitergereicht werden, hat der Unternehmer durchaus ein Interesse an der Steuerfreistellung. Die in Art. 132 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL⁶²⁶ umschriebenen Begriffe sind jedoch eng auszulegen, da sie Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellen, wonach jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Umsatzsteuer unterliegt.⁶²⁷ Um in den Genuss der Steuerfreiheit zu gelangen, müssen zunächst zwei Bedingungen erfüllt sein. Erstens muss es sich um eine Heilbehandlung im Bereich der Humanmedizin handeln, die zweitens im Rahmen der Ausübung der von dem betreffenden Mitgliedstaat definierten ärztlichen und ärztähnlichen Berufe erbracht wird.⁶²⁸ Im Folgenden wird zunächst betrachtet, wie der Begriff der Heilbehandlung definiert ist, um im Anschluss daran zu analysieren, welcher Personenkreis diese ausführt und folglich steuerbefreite Leistungen erbringt, für die nach deutschem Steuerrecht keine Optionsmöglichkeit existiert.

5.1.3 Heilbehandlung im Bereich der Humanmedizin

Zum Begriff „Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin“ haben BFH⁶²⁹ und EuGH⁶³⁰ in ständiger Rechtsprechung ausgeführt, dass er medizinische Eingriffe umfasst, die zwecks Diagnose, Behandlung und, soweit möglich, Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen vorgenommen werden. Mit der Leistung muss demnach ein „therapeutisches Ziel“ verbunden sein. Hierunter werden auch die Tätigkeiten subsu-

⁶²² Vgl. EuGH-Urt. v. 12.01.2006 - Rs. C-246/04 Turn und Sportunion Waldburg u. Barris, UR 2006, 224.

⁶²³ Vgl. EuGH-Urt. v. 8.05.2003 - Rs. C-269/00 Seeling, UR 2003, 288.

⁶²⁴ Vgl. EuGH-Urt. v. 18.01.2001 - Rs. C-150/99 Lindström Park AB, UR 2001, 153.

⁶²⁵ Vgl. *Europäische Kommission* (2009, 6ff).

⁶²⁶ Vormals Art. 13 der 6. RLEWG.

⁶²⁷ Vgl. u.a. EuGH-Urt. v. 20.11.2003 - Rs. C-307/01 d'Ambrumenil u. Dispute Resolution Services Ltd UR 2004, 75; v. 14.09.2000 - Rs. C-384/98, UR 2000, 432.

⁶²⁸ EuGH-Urt. v. 27.04.2006 - Rs. C-443/04 Solleveld u. Rs. C-444/04 van den Hout-van Eijnsbergen, UR 2006, 587.

⁶²⁹ Vgl. u.a. BFH-Urt. v. 30.04.2009 - V R 6/07, UR 2009, 563; v. 13.07.2006 - V R 7/05, DStR 2006, 1982; v. 18.08.2005 - V R 71/03, UR 2006, 166.

⁶³⁰ Vgl. EuGH-Urt. v. 08.06.2006 - Rs. C-106/05 L.u.P. GmbH, UR 2006, 464; Schlussantrag der Generalanwältin Sharpston v. 10.09.2009 - Rs. C-262/08 CopyGene A/S, <http://curia.europa.eu>; *Michels/Ketteler-Eising* (2006, 619).

miert, die der Vorbeugung dienen, auch wenn sich herausstellt, dass die untersuchte Person nicht an einer Krankheit oder Gesundheitsstörung leidet. Unter dem Begriff „Vorbeugung“ sind daher die Leistungen zu fassen, *„die der Abwendung, Vermeidung oder Verhütung von Krankheiten, Verletzungen oder gesundheitlichen Problemen oder der Erkennung latenter oder beginnender Krankheitszustände dienen, um eine frühzeitige Behandlung zu ermöglichen.“*⁶³¹ Die Einbeziehung dieser präventiven Leistungen in den Begriff der Heilbehandlungen wird damit begründet, dass sie im Einklang mit dem Zweck stehen, die Kosten ärztlicher Heilbehandlungen zu senken.⁶³² Demnach sind nur die Leistungen, die weder der Diagnose, Behandlung und Heilung noch der Prävention dienen, ausgeschlossen vom Anwendungsbereich des Art. 132 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL.⁶³³ Irrelevant ist, wie der Sozialversicherungsträger die Leistung beurteilt, denn Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist stets die heilberufliche Tätigkeit.⁶³⁴ In der Praxis existiert eine Grauzone zwischen der eindeutig, steuerfreien Heilbehandlung und der unzweifelhaft umsatzsteuerpflichtigen Leistung.⁶³⁵ Dies soll im Folgenden anhand einiger Problemfelder verdeutlicht werden.

5.1.3.1 Medizinisch indizierte Leistungen, Individuelle Gesundheitsleistungen und sonstige Arztleistungen

Bereits zu § 4 Nr. 14 UStG 1967 hat der BFH entschieden, dass nicht alle vom Arzt ausgeführten Umsätze steuerfrei sind, sondern nur diejenigen, die er in Ausübung seiner heilkundlichen Tätigkeit bewirkt.⁶³⁶ Bis zu dem EuGH-Urteil vom 14.9.2000⁶³⁷ hat der BFH den Umfang der heilberuflichen Tätigkeit großzügig ausgelegt und auch solche Tätigkeiten hierunter gefasst, die nur von einem Arzt durchgeführt werden können, auch wenn sie nicht zur Erhaltung und Wiederherstellung der menschlichen Gesundheit dienen, z.B. die Gutachtertätigkeit des Arztes in Wahrnehmung anderer als gesundheitlicher Zwecke,⁶³⁸ d.h. insbesondere die Erstellung von Alkohol-Gutachten, Zeugnissen

⁶³¹ Schlussantrag der Generalanwältin Sharpston v. 10.09.2009 - Rs. C-262/08 CopyGene A/S, <http://curia.europa.eu>, Rz. 66.

⁶³² Vgl. EuGH-Urt. v. 08.06.2006 - Rs. C-106/05 L.u.P. GmbH, UR 2006, 464; v. 20.11.2003 - Rs. C-307/01 d'Ambrumenil und Dispute Resolution Services Ltd, UR 2004, 75; v. 10.09.2002 - Rs. C-141/00 Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH, UR 2002, 513; Schussantrag der Generalanwältin Stix-Hackl v. 30.01.2003 - Rs. C-307/01 d'Ambrumenil und Dispute Resolution Services Ltd u. Rs. C-212/01 Unterpertinger, <http://curia.europa.eu>; BFH-Urt. v. 13.07.2006 - V R 7/05, DStR 2006, 1982.

⁶³³ Vormals 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b u. c. der 6. RLEWG.

⁶³⁴ Vgl. BFH-Urt. v. 28.06.2000 - V R 72/99, UR 2000, 434; v. 24.08.2000 - V R 7/99, BFH/NV 2001, 651; Nieskens (2006, 43); Heidner (2004, 563).

⁶³⁵ Vgl. hierzu BMF-Schr. 26.06.2009, IV B 9 - S 7170/08/10009 - 2009/0404615, Rz. 6.

⁶³⁶ Vgl. BFH-Urt. v. 26.05.1977 - V R 95/76, BStBl II 1977, 879.

⁶³⁷ Vgl. EuGH-Urt. v. 14.09.2000 - Rs. C-384/98, UR 2000, 432.

⁶³⁸ Vgl. BFH-Urt. v. 15.07.2004 - V R 27/03, UR 2004, 648.

oder Gutachten über das Sehvermögen, über Berufstauglichkeit oder in Versicherungsangelegenheiten, z.B. zur Klärung eines Kriegsrentenanspruchs, wegen der Gewährung einer Invaliditätspension, anthropologisch-erbbiologische Untersuchungen im Rahmen eines Vaterschaftsprozesses, Gutachten über ärztliche Kunstfehler für Personen, die die Erhebung einer Klage in Erwägung ziehen,⁶³⁹ Gutachten zur Feststellung der Pflegebedürftigkeit⁶⁴⁰ etc. Das ärztliche Berufsbild umfasst allerdings weitere Tätigkeiten, die nur von einem Arzt ausgeführt werden dürfen, mit denen aber nicht generell eine Heilbehandlung verbunden ist. Dies kann unter anderem gegeben sein bei medizinisch nicht indizierten Leistungen, Individuellen Gesundheitsleistungen und bei den Leistungen, die nicht der medizinischen Behandlung einer Krankheit dienen. Eine eindeutige Abgrenzung dieser Umsätze von den steuerfreien Tätigkeiten existiert nicht, weshalb es in der Praxis zu Zuordnungsproblemen kommen kann. Hieraus resultieren häufig Streitigkeiten zwischen Steuerpflichtigem und Fiskus bezüglich der umsatzsteuerlichen Beurteilung der abgerechneten Leistungen.

5.1.3.2 Medizinisch nicht indizierte Leistungen

Um die steuerpflichtigen von den steuerfreien Leistungen abzugrenzen, griff der BFH⁶⁴¹ bisher auf den Begriff der „medizinisch nicht indizierte Leistung“ zurück, der im Sozialversicherungsrecht verwendet wird. Eine steuerfreie Heilbehandlung sollte nach Auffassung des Bundesfinanzhofs nur vorliegen, wenn die Behandlungskosten von den Sozialversicherungsträgern getragen werden. Dies schloss er daraus, dass die Leistungspflicht der gesetzlichen Krankenversicherung nach § 27 Abs. 1 SGB V eine Krankheit voraussetze. Das Bundessozialgericht (BSG)⁶⁴² umschreibt den Begriff „Krankheit“ in ständiger Rechtsprechung als einen regelwidrigen, vom Leitbild des gesunden Menschen abweichenden Körper- oder Geisteszustand, der ärztlicher Behandlung bedarf oder den Betroffenen arbeitsunfähig macht. Wird keine Körperfunktion, sondern nur das Aussehen beeinträchtigt, muss eine entstellende Wirkung vorliegen, um als Krankheit eine Leistungspflicht der gesetzlichen Krankenkasse auslösen zu können. Der Patient hat allerdings keinen Anspruch auf Kostendeckung der von ihm favorisierten Behandlungsmethode, weil die Krankenkasse laut BSG den Versicherten nicht mit jeglichem Mittel versorgen müsse, das seiner Gesundheit förderlich sein kön-

⁶³⁹ Vgl. EuGH-Urt. v. 20.11.2003 - Rs. C-307/01 d'Ambrumenil u. Dispute Resolution Services Ltd, UR 2004, 75 v. 14.09.2000 - Rs. C-384/98, UR 2000, 432; BFH-Urt. v. 15.07. 2004 - V R 27/03, UR 2004, 648.

⁶⁴⁰ Vgl. BFH-Urt. v. 08.10.2008 - V R 32/07, UR 2009, 22.

⁶⁴¹ Vgl. BFH-Urt. v. 15.07.2004 - V R 27/03, UR 2004, 648.

⁶⁴² Vgl. BSG-Urt. v. 28.02.2009 - B 1 KR 19/07 R, BSGE 100, 119; v. 19.10.2004 - B 1 KR 3/03 R, BSGE 93, 252; v. 19.10.2004 - B 1 KR 9/04 R, USK 2004, 111 m.w.H.

ne.⁶⁴³ Aus diesem Grund wird z.B. ein Leistungsanspruch gegen die Krankenkasse zur Übernahme einer vom Patienten favorisierten ästhetisch-plastischen Operation selbst dann negiert, wenn ein regelwidriger Körperzustand ohne entstellende Wirkung und ohne wesentliche Funktionseinschränkung für den Betroffenen eine psychische Belastung darstellt, die ihrerseits zu einer behandlungsbedürftigen Erkrankung geführt hat. Das BSG begründet dies zum einen damit, dass Eingriffe am „gesunden“ Körper nicht das von der Krankenversicherung abzudeckende Krankheitsrisiko umfassen. Zum anderen führt es aus, dass insbesondere Operationen, die am krankenversicherungsrechtlich betrachtet gesunden Körper durchgeführt würden, um psychische Leiden zu beeinflussen, keine adäquate Behandlung einer Krankheit im Sinne von § 27 Abs. 1 SGB V darstellen, weil begründete Zweifel an der Erfolgsaussicht der Behandlungsmethode bestünden. Dies gelte auch dann, wenn in unmittelbarer Folge positive Auswirkungen auf den Seelenzustand zu erwarten seien.⁶⁴⁴

Aus der Argumentation des BSG wird deutlich, dass der Begriff „medizinisch indiziert“ im Sozialversicherungsrecht ausschließlich dazu verwendet wird, um eine Trennlinie zwischen den Heilbehandlungen zu ziehen, die von der Solidargemeinschaft aller Versicherten getragen werden müssen und denen, die in der individuellen Verantwortung des Patienten liegen. In ständiger Rechtsprechung stärkt das BSG dabei die Krankenkassen in der Aussage, dass die Solidargemeinschaft nicht für die Heilbehandlung einzustehen habe, bei der die medizinische Notwendigkeit und/oder Wirtschaftlichkeit bzw. deren diagnostischer und therapeutischer Nutzen nicht anerkannt wurde oder aber bei der alternative Diagnose- und Behandlungsmöglichkeiten im Rahmen der gesetzlichen Krankenversicherung zur Verfügung stehen, z.B. psychotherapeutische Behandlung anstelle einer Operation. Für die umsatzsteuerliche Beurteilung wird allerdings nur auf den Begriff der „Heilbehandlung“ abgestellt. Wer die Kosten hierfür trägt und ob die durchgeführte Behandlung zu einer erfolgreichen Heilung der Krankheit im Einzelfall geführt hat, ist irrelevant. Ästhetisch-plastische Leistungen eines Chirurgen sind demnach auch dann steuerfrei, wenn sie nach den Umständen des Einzelfalls nicht durch körperliche Regelwidrigkeiten, sondern durch psychische Momente verursacht werden und der Arzt diese Behandlungsmethode als wirksam betrachtet, wenngleich die Krankenkasse auf Grund einer fehlenden medizinischen Indikation die Kostenübernahme verneint und so der Patient diese persönlich zu tragen

⁶⁴³ Nach § 1 S. 2 und § 2 Abs. 1 S. 1 SGB V wird dem Versicherten zugemutet, teilweise selbst für seine Gesundheit zu sorgen.

⁶⁴⁴ Vgl. BSG-Urt. v. 28.02.2009 - B 1 KR 19/07 R, BSGE 100, 119; v. 19.10.2004 - B 1 KR 3/03 R, BSGE 93, 252; v. 19.10.2004 - B 1 KR 9/04 R, USK 2004, 111 m.w.H.

hat.⁶⁴⁵ Dies gilt auch, wenn die Krankenkassen eine Übernahme der Kosten ablehnen, weil anstelle einer Operation andere Hilfsmittel zur Verfügung stehen, z.B. Brillen und Kontaktlinsen bei Fehlsichtigkeit.⁶⁴⁶ Handelt es sich eindeutig um kosmetische Eingriffe, sind sie jedoch unstrittig umsatzsteuerpflichtig.⁶⁴⁷ Diese Zuordnung kann weder vom Steuerberater noch dem Finanzamt oder Finanzgerichten vorgenommen werden, da sie nicht über die notwendige Sachkunde verfügen. Daher erscheint es sinnvoll und angemessen, vor der Operation einen allgemein anerkannten Gutachter hinzuzuziehen, der die Einordnung der Maßnahme objektiv vornehmen kann, wie dies im Einkommensteuerrecht durchaus üblich ist.⁶⁴⁸ Diese Handhabe ist indes nicht für alle Leistungen praktikabel, z.B. wenn die anfallenden Gutachterkosten in keinem Verhältnis zu den Behandlungskosten stehen oder die akute Erkrankung einer direkten Behandlung bedarf. Eine vollkommen andere Situation existiert bei der Beurteilung der Leistungen, deren Kosten die Krankenkasse generell nicht übernimmt, die der behandelnde Arzt aber für durchaus sinnvoll erachtet.

5.1.3.3 Individuelle Gesundheitsleistungen

Bei den Individuellen Gesundheitsleistungen handelt es sich um ärztliche Leistungen, die nicht Teil des Leistungskataloges der gesetzlichen Krankenversicherung sind, weil es sich nach ihrer Auffassung hierbei weder um eine Krankenbehandlung noch um eine Früherkennung handelt oder aber für die Behandlungsmethode keine positive Bewertung des Gemeinsamen Bundesausschusses (G-BA) vorliegt. Der Katalog an Individuellen Gesundheitsleistungen führte im ersten IGeL-Empfehlungs-Katalog der Kassenärztlichen Bundesvereinigung (KBV) vom März 1998 insgesamt 79 Leistungspositionen auf. Das „Verzeichnis für individuelle Gesundheitsleistungen“ (MEGO) wurde zwischenzeitlich von dem kommerziellen Deutschen Institut für Privatmedizin (dip) im Auftrag der MedWell Gesundheits-AG⁶⁴⁹ weiterentwickelt und umfasst inzwischen 360 Positionen,⁶⁵⁰ die von den Autoren⁶⁵¹ als medizinisch sinnvoll eingestuft wurden. Bei diesen Leistungen handelt es sich um ein intransparentes Sammelsurium medizinisch sinnvoller Behandlungen im Bereich der Vorsorge und Prävention (z.B. reisemedizini-

⁶⁴⁵ Vgl. u.a. *Fuhrmann/Strahl* (2005, 269); *Sedlaczek/Errestink* (2004, 53); *Eisolt* (2003, 1819); *von Boehmer/Petereit* (2003, 2058); *Weber* (2003, 225).

⁶⁴⁶ Vgl. Urt. FG Münster v. 08.10.2009 - 5 K 3452/07 U, www.juris.de.

⁶⁴⁷ Vgl. BFH-Urt. v. 15.07.2004 - V R 27/03, UR 2004, 648. *Nieskens* (2006, 44).

⁶⁴⁸ Vgl. BFH-Urt. v. 01.02.2001 - III R 22/00, FR 2001, 749.

⁶⁴⁹ Bei MedWell Gesundheits-AG handelt es sich um ein in 1999 gegründetes privates Unternehmen, das sich die Entwicklung des privatmedizinischen Zweiten Gesundheitsmarkts zum Nutzen von Patienten und Ärzten zum Ziel gesetzt hat, http://www.medwell.de/medwell-unternehmen_63.php.

⁶⁵⁰ Vgl. *Zok/Schuldzinski* (2005, 11 u. 17).

⁶⁵¹ *Krimmel/Kleinken* (2008).

sche Beratungen), umstrittener Untersuchungen (z.B. das prostataspezifische Antigen (PSA) Screening), Wellness-Medizin (z.B. Anti-Aging), Sportmedizin (z.B. Diabetikersport, koronare Sportgruppen oder postoperativer Rehabilitationssport⁶⁵²), Umweltmedizin (z.B. umweltmedizinische Wohnraumbegehung), Lifestyle-Medizin (z.B. Tests zur Prüfung der Verträglichkeit von Kosmetika) bis hin zu Maßnahmen ohne belegbaren Nutzen (z.B. Ozontherapie, UV-Bestrahlung des Blutes).⁶⁵³ Ebenfalls unter den IGeL-Katalog fallen die Leistungen, die gem. § 52 Abs. 2 SGB V durch eine selbst verschuldete Erkrankung verursacht werden, z.B. zur Korrektur missglückter ästhetischer Operationen, eines Piercings oder der Entfernung einer Tätowierung. In diesen Fällen hat die Krankenkasse das Recht, die Versicherten in angemessener Höhe an den Kosten zu beteiligen.⁶⁵⁴ Führen medizinisch nicht indizierte Schönheitsoperationen,⁶⁵⁵ Tätowierungen oder Piercings zur Arbeitsunfähigkeit, hat der Versicherte keinen Anspruch auf Fortzahlung des Arbeitsentgeltes nach dem Entgeltfortzahlungsgesetz.⁶⁵⁶ Auch ist ihm nach Ablauf der Entgeltfortzahlungsfrist von sechs Wochen das Krankengeld für die Dauer der Behandlung ganz oder teilweise zu versagen bzw. von der Krankenkasse zurückzufordern. Um die in § 52 Abs. 2 SGB V normierten Leistungsausschlüsse umsetzen zu können, sind die Ärzte gem. § 294a Abs. 2 SGB V dazu verpflichtet, den Krankenkassen die hierfür erforderlichen Daten mitzuteilen.⁶⁵⁷ So soll sichergestellt werden, dass die Solidargemeinschaft von den Folgekosten der ohne medizinische Indikation vorgenommenen Eingriffe entlastet wird.⁶⁵⁸ Diese kurze Aufzählung verdeutlicht bereits, dass es sich bei den Wahlleistungen sowohl um Heilbehandlungen, Präventionsmaßnahmen, um kosmetische Eingriffe oder aber sonstige Maßnahmen zur Förderung des Wohlbefindens eines Einzelnen handeln kann.

Die Tatsache, dass die gesetzliche Versicherung diese Leistungen nicht mehr bzw. nur individuell im Falle einer medizinischen Indikation trägt, ist für die umsatzsteuerliche Beurteilung irrelevant, zumal die beamtenrechtliche Beihilfe oder aber private Krankenversicherungen viele Leistungen aus dem zuvor genannten Katalog weiterhin bezahlen. Da das Umsatzsteuerrecht nicht zwischen minimalem, optimalem oder maximalem Behandlungsumfang differenziert, sind die individuellen Gesundheitsleistungen als umsatzsteuerfrei zu behandeln, die zwecks Diagnose, Heilung und Behandlung

⁶⁵² Vgl. BFH-Urt. v. 30.04.2009 - V R 6/07, UR 2009, 563.

⁶⁵³ Vgl. *Richter/Rehder/Raspe* (2010, 8); *Schreiber-Popović* (2006, 363); *Zok/Schuldzinski* (2005, 17).

⁶⁵⁴ Vgl. *Bernzen* (2008, 549).

⁶⁵⁵ Nach Informationen der Deutschen Gesellschaft der Plastischen, Rekonstruktiven und Ästhetischen Chirurgie (DGPRÄC) belief sich die Zahl der indikationslosen Eingriffe auf 150.000 bis 180.000. Die Dunkelziffer wird auf 520.000 bis zu 1 Mio. geschätzt. Vgl. *Eberbach* (2009, 11).

⁶⁵⁶ Vgl. *Löwisch/Beck* (2007, 1961).

⁶⁵⁷ Diese Vorschrift ist im Rahmen der Ärzteschaft nicht unumstritten. Vgl. hierzu *Bernzen* (2008, 549); *Reimer/Merold* (2008, 713).

⁶⁵⁸ Vgl. *Zylka-Menhorn* (2008, A-1546).

einer Krankheit oder einer anderen Gesundheitsstörung oder zur Prävention durchgeführt werden. Deshalb gilt es im Einzelnen zu prüfen, ob es sich bei dem Entgelt für eine Individuelle Gesundheitsleistung um eine Behandlung handelt, die für den einzelnen Versicherten zwar wünschenswert ist, aber das Maß des als ausreichend anerkannten Behandlungsumfangs überschreitet, wie dies z.B. bei Impfungen vor Urlaubsreisen der Fall ist. Da es sich hierbei um Präventionsmaßnahmen handelt, sind diese Leistungen unstrittig steuerfrei, auch wenn der Patient die Kosten hierfür zu tragen hat. Schwieriger zu beurteilen ist dies bei Untersuchungs- oder Behandlungsverfahren bzw. Präventionsmaßnahmen, für die der Gemeinsame Bundesausschuss einen negativen oder noch keinen Beschluss gefasst hat, z.B. Sauerstoff-Mehrschritt-Therapie bei Krebserkrankungen, Naturheilverfahren, Musik- und Tanztherapie, Akkupunkturmassage etc. Da mit diesen Leistungen in aller Regel ein therapeutisches Ziel verbunden ist, können sie ebenfalls unter den Begriff der Heilbehandlung subsumiert werden. Anders verhält es sich, wenn es sich um eine Behandlung handelt, die nicht von konkreten, vom Patienten beschriebenen Symptomen ausgeht, aber dennoch von ihm gewünscht wird, z.B. Dopplersonographie der hirnversorgenden Gefäße bei fehlenden anamnestischen oder klinischen Auffälligkeiten, Zusatzdiagnostik auf Wunsch der Schwangeren etc. Im Einzelfall ist nicht auszuschließen, dass im Rahmen der Untersuchung gesundheitliche Probleme oder aber latente bzw. beginnende Krankheitszustände erkannt werden, wodurch eine frühzeitige Behandlung ermöglicht wird. Insoweit können sie unter dem Begriff der vorbeugenden ärztlichen Leistungen subsumiert werden.⁶⁵⁹ Nicht unter den Begriff der Humanmedizin subsumieren lassen sich jedoch die Leistungen, die weder eine Heilbehandlung im Bereich der Humanmedizin noch eine Präventionsmaßnahme darstellen, z.B. Bescheinigungen für den Besuch von Kindergärten, Schulen, Sportvereinen oder bei Reiserücktritt, Einstellungsuntersuchungen, Flugtauglichkeitstests, medizinisch nicht indizierte Schönheitsoperationen⁶⁶⁰ etc. Hierbei handelt es sich um Umsätze, die dem Normalsteuersatz unterliegen. Dies betrifft darüber hinaus Gutachtertätigkeiten, kosmetische Behandlungen oder aber die ärztlichen Leistungen, bei denen eine medizinische Betreuung des Patienten nicht notwendig ist und die lediglich auf ausdrücklichem Wunsch des Betroffenen vorgenommen werden.⁶⁶¹ Die Bestimmung von Wunschleistungen und medizinisch veranlassten Untersuchungen führt viel-

⁶⁵⁹ Für die Entnahme von Nabelschnurstammzellen wurde dies verneint, da die vorbeugende Entnahme an sich keine Präventionsfunktion aufweist. Vgl. Schlussantrag der Generalanwältin Sharpston v. 10.09.2009 - Rs. C-262/08 CopyGene A/S, <http://curia.europa.eu>, Rz. 66f.

⁶⁶⁰ Vgl. OFD Frankfurt v. 01.04.2009 - S 7170 A-69-ST 112, 1; BFH-Urt. v. 15.07.2004 - V R 27/03, UR 2004, 648.

⁶⁶¹ Vgl. *Schreiber-Popović* (2006, 362).

fach zu Problemen und ist streitanfällig. Anders verhält es sich bei den Leistungen, die eindeutig nicht der medizinischen Behandlung dienen.

5.1.3.4 Leistungen, die nicht der medizinischen Behandlung dienen

Aus der Tatsache, dass der Sozialversicherungsträger die Übernahme der Behandlungskosten ablehnt, folgt nicht automatisch die Umsatzsteuerpflicht. Im Umkehrschluss bedeutet dies allerdings auch, dass die Übernahme der Kosten durch die gesetzliche Krankenkasse nicht generell die Steuerfreiheit zur Folge hat. Nach § 24a SGB V hat der gesetzlich Versicherte z.B. einen Anspruch auf Kostenübernahme für die erforderliche Untersuchung und die Verordnung von empfängnisregelnden Mitteln. Wird die Empfängnisverhütung als Maßnahme der Gesundheitsvorsorge und damit als Heilbehandlung eingeordnet, wäre sie steuerfrei gem. § 4 Nr. 14 UStG.⁶⁶² Wird die Auffassung vertreten, dass ein therapeutisches Ziel mit dieser Behandlung in aller Regel nicht verfolgt wird,⁶⁶³ hätte dies die Umsatzsteuerpflicht zur Folge. Die erforderliche Untersuchung würde als Nebenleistung das Schicksal der Hauptleistung teilen, z.B. bei der Verordnung von Kontrazeptiva.⁶⁶⁴ Gleichfalls hiervon betroffen wären alle Leistungen, mit denen kein therapeutisches Ziel verbunden ist und die nicht von den gesetzlichen Krankenkassen oder der Beihilfe getragen werden, aber nur von einem Arzt durchgeführt werden dürfen, z.B. medizinisch nicht indizierte Schwangerschaftsabbrüche⁶⁶⁵ i.S.d. § 218a S. 1 StGB, das Setzen eines Intrauterinpressars (IUP) und dessen Lagekontrolle mittels Ultraschall, die Vornahme einer medizinisch nicht indizierten Sterilisation oder Vasektomie etc. Mittlerweile hat das Bundesministerium der Finanzen⁶⁶⁶ jedoch klargestellt, dass alle ärztlichen Leistungen, die im Zusammenhang mit einem Schwangerschaftsabbruch nach § 218a StGB stehen sowie Empfängnisverhütungsmaßnahmen methodenunabhängig gem. § 4 Nr. 14 UStG umsatzsteuerfrei bleiben, obwohl eine medizinische Behandlung nicht gegeben ist.

Zuordnungsprobleme treten des Weiteren bei ärztlichen Behandlungen im Grenzbereich von Kosmetik und Medizin auf. Hiervon betroffen sind nicht nur ästhetische Operationen, sondern z.B. auch als medizinisch nicht erforderlich eingestufte kieferortho-

⁶⁶² Diese Auffassung vertritt z.B. *Lippross* (2008, 693).

⁶⁶³ Vgl. u.a. Hessisches FG, Urt. v. 16.11.2006 - 6 K 1378/06, DStRE 2008, 639; Niedersächsisches FG, Urt. v. 18.10.2007 - 5 K 282/06, EFG 2008, 339.

⁶⁶⁴ Vgl. *Schreiber-Popović* (2006, 363).

⁶⁶⁵ Jedes Jahr werden in Deutschland ca. 120.000 Schwangerschaftsabbrüche durchgeführt. Rund 97 % der Schwangerschaftsabbrüche erfolgen ohne medizinische Indikation. Die Schwangerschaftsabbrüche werden als sogenannte beratende, medizinisch nicht indiziert im Sinne des § 218a S. 1 StGB vorgenommen. Vgl. *Seibert* (2008, 1621).

⁶⁶⁶ Vgl. BMF-Schr. v. 26.06.2009, IV B 9 - S 7170/08/10009 - 2009/0404615, Rz. 11; v. 06. bzw. 12.02.2009, IV B 9 - S 7170/08/10004 (2009/0082152 bzw. 2009/0098963).

pädische Behandlungen, Bleaching,⁶⁶⁷ das Faltenunterspritzen, die Laserbehandlung von Falten, Hautflecken, Besenreisern, Haarwuchs, Piercings, Anti-Aging-Maßnahmen etc.⁶⁶⁸ Obwohl das individuelle Wohlbefinden des Behandelten gesteigert wird, handelt es sich hierbei um umsatzsteuerpflichtige Leistungen, weil sie nicht unter den Begriff der Heilbehandlung oder Prävention subsumiert werden können, auch wenn diese Tätigkeiten vielfach nur von approbierten Ärzten oder staatlich geprüften Heilpraktikern durchgeführt werden dürfen.⁶⁶⁹ Dem gegenüber fallen unter den Begriff der Heilbehandlung lt. BFH⁶⁷⁰ auch arbeitsmedizinische Leistungen nach dem Gesetz über Betriebsärzte, Sicherheitsingenieure und anderer Fachkräfte für Arbeitssicherheit (ASiG) sowie nach anderen gesetzlichen oder berufsgenossenschaftlichen Regelungen, da sie in erster Linie dem Schutz der Gesundheit der betroffenen Arbeitnehmer dienen sollen. Auf Grund dieser Zielsetzung sei das Arbeitsschutzrecht präventiv ausgerichtet, da es zum Ziel habe, den Arbeitgeber zu veranlassen, die Arbeit menschengerecht zu gestalten sowie arbeitsbedingte Gesundheitsgefahren und die Gefahr von Arbeitsunfällen zu verhüten. Unabhängig davon, dass diese betriebsärztlichen Leistungen nicht gegenüber dem Betroffenen, sondern dessen Arbeitgeber erbracht werden, seien sie steuerfrei, wenn sie darin bestünden, die Arbeitnehmer zu untersuchen, arbeitsmedizinisch zu beurteilen und zu beraten sowie die Untersuchungsergebnisse zu erfassen und auszuwerten (§ 3 Abs. 1 Nr. 2 ASiG). Dies gelte auch dann, wenn die in § 3 Abs. 1 Nr. 1, 3 u. 4 ASiG genannten Leistungen keinen therapeutischen Zwecken dienten. Von der Steuerfreiheit auszunehmen sind die Umsätze, die in erster Linie dem Arbeitgeber der Entscheidungsfindung über die Einstellung ermöglichen sollen, d.h. Einstellungsuntersuchungen.⁶⁷¹ Folglich ist mit der Tätigkeit des Betriebsarztes nicht simultan die Steuerfreiheit der erbrachten Leistungen verknüpft, sondern auch hier bedarf es einer umsatzsteuerlichen Würdigung jeder einzelnen von ihm erbrachten Tätigkeit. Dies gilt auch für den Fall, dass sich die Tätigkeit des Arztes mit erzieherischen bzw. unterrichtenden Leistungen überschneidet.

5.1.4 Heilbehandlung oder erzieherische bzw. unterrichtende Leistung

Neben der Frage, ob es sich bei einer Behandlung um die Ausübung der Heilkunde handelt oder nicht, stellt sich häufig das Problem, welche Therapie bei welchem Krankheitsbild angebracht ist. Werden keine medikamentösen oder operativen Maßnahmen

⁶⁶⁷ Vgl. *Stelzl* (2005, 168).

⁶⁶⁸ Vgl. *Delbanco* (2005, 18ff.).

⁶⁶⁹ OFD-Frankfurt v. 01.04.2009 - S 7170 A-69-St 112, 1.

⁶⁷⁰ Vgl. BFH-Urt. v. 13.07.2006 - V R 7/05, DStR 2006, 1982.

⁶⁷¹ Vgl. BFH-Urt. v. 13.07.2006 - V R 7/05, DStR 2006, 1982.

durchgeführt, sondern Therapien, welche in einem Schwellenbereich zwischen medizinischer und erzieherischer bzw. unterrichtender Tätigkeit liegen, bereitet die umsatzsteuerliche Zuordnung häufig Probleme, wie dies z.B. bei der Legasthenie (Dyslexia)⁶⁷² und der Rechenstörung (Dyskalkulie)⁶⁷³ im Kindesalter oder bei Jugendlichen der Fall ist. Obwohl beide Teilleistungsstörungen in der vom Deutschen Institut für Medizinische Dokumentation und Information (DIMDI) im Auftrag des Bundesministeriums für Gesundheit in Kooperation mit der Kassenärztlichen Bundesvereinigung herausgegebenen internationalen Klassifikation der Krankheiten und verwandter Gesundheitsprobleme (ICD) - nach der Vertragsärzte und Krankenhäuser gem. § 295 Abs. 1 SGB V die erstellten Diagnosen auf den Abrechnungsunterlagen und den Arbeitsunfähigkeitsbescheinigungen zu codieren haben - enthalten sind, wird sie nicht zu den Erkrankungen im Sinne des SGB V gezählt.⁶⁷⁴ Hieraus resultiert, dass die Behandlung von legasthenen Kindern nicht als vertragsärztliche Leistung abgerechnet werden kann.⁶⁷⁵ Das BSG⁶⁷⁶ hat dies bestätigt und entschieden, dass Legasthenie grundsätzlich keine Krankheit im versicherungsrechtlichen Sinne sei, sondern ein rein pädagogisches Problem darstelle, auch wenn sie im Einzelfall mit einer Krankheit verbunden sein kann.⁶⁷⁷ Auch der Gemeinsame Bundesausschuss hält die Legasthenie-Therapie für nicht verordnungsfähig. Im Gegensatz zum BSG vertritt er zwar die Auffassung, dass es sich bei Legasthenie um eine neurologische Störung handelt, die als Behinderung i.S.v. § 11 Abs. 2 S. 1 SGB V einzustufen ist, und dass die hieraus resultierenden Beeinträchtigungen durch geeignete Maßnahmen beseitigt werden können. Unabhängig davon schuldet seiner Meinung nach die gesetzliche Krankenkasse ihren Versicherten

⁶⁷² Hierbei handelt es sich gem. ICD-10 GM, Version 2009, F81.0 um eine umschriebene und bedeutende Beeinträchtigung in der Entwicklung der Lesefertigkeiten, die nicht allein durch das Entwicklungsalter, Visusprobleme oder unangemessene Beschulung erklärbar ist. Das Leseverständnis, die Fähigkeit, gelesene Worte wieder zu erkennen, vorzulesen und Leistungen, für welche Lesefähigkeit nötig ist, können sämtlich betroffen sein. Bei umschriebenen Lesestörungen sind Rechtschreibstörungen häufig und persistieren oft bis in die Adoleszenz, auch wenn einige Fortschritte im Lesen gemacht werden. Umschriebenen Entwicklungsstörungen des Lesens gehen Entwicklungsstörungen des Sprechens oder der Sprache voraus. Während der Schulzeit sind begleitende Störungen im emotionalen und Verhaltensbereich häufig.

⁶⁷³ Hierbei handelt es sich gem. ICD-10 GM, Version 2009, F81.2 um eine Störung, die in einer umschriebenen Beeinträchtigung von Rechenfertigkeiten besteht, die nicht allein durch eine allgemeine Intelligenzminderung oder eine unangemessene Beschulung erklärbar ist. Das Defizit betrifft vor allem die Beherrschung grundlegender Rechenfertigkeiten, wie Addition, Subtraktion, Multiplikation und Division, weniger die höheren mathematischen Fertigkeiten, die für Algebra, Trigonometrie, Geometrie oder Differential- und Integralrechnung benötigt werden.

⁶⁷⁴ Vgl. Erdélyi (2007, 5); Remschmidt (2002, A-2633).

⁶⁷⁵ Vgl. Remschmidt (2002, A-2633).

⁶⁷⁶ Vgl. BSG-Urt. v. 28.06.2000 - B 6 KA 26/99 R, BSGE 86, 223; v. 25.07.1979 - 3 RK 45/78, BSGE 48, 258.

⁶⁷⁷ In der wissenschaftlichen Literatur wird dies durchaus anders beurteilt. Einen aktuellen Überblick gewähren Ligges et al. (2010); Mugnaini et al. (2009); Scerri/Schulte-Körne (2009).

nicht die erforderliche Therapie.⁶⁷⁸ Dies hat zum einen zur Konsequenz, dass die Krankenkassen Legasthenie-Behandlungen nur im Einzelfall übernehmen. Zum anderen folgert der V. Senat des BFH hieraus, dass entsprechende Umsätze nicht nach § 4 Nr. 14 UStG steuerfrei sind.⁶⁷⁹ Anders ist dies jedoch zu beurteilen, wenn das Jugendamt im Rahmen der Eingliederungshilfe nach § 35a SGB VIII die Behandlungskosten trägt, denn in diesem Fall kann sich der Dienstleistende auf die Steuerfreiheit der Umsätze gem. Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL⁶⁸⁰ berufen. Dies hat zur Konsequenz, dass die mehrwertsteuerliche Beurteilung der Leistung sich nicht an dem zugrundeliegenden Sachverhalt orientiert, sondern bezogen darauf erfolgt, wer das Entgelt hierfür entrichtet. Dabei gilt, dass, unabhängig von der Qualifikation des Leistungserbringers, die von öffentlicher Hand gezahlten Behandlungen steuerfrei sind, während die Entgelte, die von Privatpersonen aufgebracht werden müssen, der Mehrwertsteuer und somit dem Regelsteuersatz unterliegen. Die Therapieleistung ist in beiden Fällen identisch und variiert nicht in Abhängigkeit von dem Zahlungsverpflichteten. Die dennoch vorzunehmende umsatzsteuerliche Differenzierung ist für den durchschnittlich informierten, aufmerksamen und verständigen Durchschnittsverbraucher⁶⁸¹ kaum nachvollziehbar. Dies ändert sich auch nicht, wenn ihm die Kriterien dargelegt werden, unter denen die öffentliche Hand Eingliederungshilfe nach § 35a SGB VIII gewährt.

5.1.4.1 Teilleistungsstörungstherapie und Jugendhilfe

Prämisse für die Gewährung der Eingliederungshilfe nach § 35a SGB VIII ist, dass die seelische Gesundheit der Kinder oder Jugendlichen mit hoher Wahrscheinlichkeit länger als sechs Monate von dem für ihr Lebensalter typischen Zustand abweicht und daher ihre Teilhabe am Leben in der Gesellschaft beeinträchtigt oder eine solche Beeinträchtigung zu erwarten ist. Beeinträchtigungen der Teilhabe in der Gesellschaft können als Folgen verschiedener psychischer Krankheiten eintreten. Bei Legasthenie bzw. Dyskalkulie können Jugendhilfeleistungen deshalb nur beansprucht werden, wenn eine erhebliche, zusätzliche und längere (mindestens ein halbes Schuljahr betragende) schulische Förderung keinen Erfolg zeigt und als Folge der Teilleistungsstörung eine seelische Behinderung droht, in dem sich z.B. eine Schulaversion oder eine depressive

⁶⁷⁸ Vgl. Urt. Bayerisches Landessozialgericht v. 23.03.2006 - L 4 KR 279/04 - JAmt 2006, 314.

⁶⁷⁹ Vgl. BFH-Urt. v. 18.08.2005 - V R 71/03, UR 2006, 166.

⁶⁸⁰ Vormals Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der 6. RLEWG.

⁶⁸¹ Dieser wird bei komplexen Sachverhalten sowohl vom BFH als auch vom EuGH gerne zur Entscheidungsfindung hinzugenommen. Vgl. u.a. BFH-Urt. v. 25.06.2009 - V R 25/07, UR 2009, 809; v. 18.08.2005 - V R 20/03, UR 2006, 24 m.w.H.; BMF-Schr. v. 04.02.2010, IV D 2 - S 7221/09/10001 - 2010/0073876.

Symptomatik ausprägt.⁶⁸² Wenn diese Folgestörungen Krankheitswert erreichen, ist wiederum zunächst die Solidargemeinschaft aller Versicherten für die Erbringung der Therapieleistungen zuständig, die aus der unbehandelten Lese- und Rechtschreibschwäche resultieren. Eine Therapie gegen die Auslöser der Folgeerkrankungen, sprich die Teilleistungsstörung, ist im Regelfall nicht verordnungsfähig, weil nach Auffassung der Krankenkassen ein wissenschaftlicher Nachweis für die Wirksamkeit einer solchen Therapie bisher nicht erbracht worden ist.⁶⁸³

Leistet der Sozialversicherungsträger nicht, kann eine Zuständigkeit der Jugendhilfe in Betracht kommen, wenn bei einer diagnostizierten Legasthenie schulische Fördermaßnahmen keinen Erfolg zeigen und eine seelische Behinderung droht. Von einer seelischen Behinderung sind Personen dann bedroht, wenn eine Beeinträchtigung ihrer Teilhabe am Leben in der Gemeinschaft nach fachlicher Erkenntnis mit einer Wahrscheinlichkeit von über 50 % zu erwarten ist.⁶⁸⁴ Dies bedeutet aber, dass der Krankheitsbegriff bereits erfüllt wird, bevor Eingliederungshilfe nach § 35a SGB VIII überhaupt beantragt werden kann. Demgemäß stellt die Legasthenie- oder Dyskalkulie-Therapie eine Heilbehandlung im Bereich der Humanmedizin bereits vor Erfüllung der Kriterien auf Eingliederungshilfe dar. Denn mit der Behandlung wird das therapeutische Ziel verbunden, eine drohende seelische Behinderung sowie Schulaversionen oder depressive Symptomaten zu verhindern. Demgemäß müsste die Leistung gem. Art. 132 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL i.V.m. § 4 Nr. 14 UStG befreit werden. Dass nicht alle von Teilleistungsstörungen Betroffenen auch Folgeerkrankungen aufweisen, ist für die Zuordnung der Behandlung zu einer Tätigkeit mit therapeutischem Ziel irrelevant, denn laut EuGH⁶⁸⁵ steht die Einbeziehung präventiver Leistungen mit dem Zweck im Einklang, die Kosten ärztlicher Heilbehandlungen zu senken. Sollte im Rahmen einer erfolgreichen Therapie simultan die schulische Ausbildung und die weitere berufliche Qualifikation der Betroffenen verbessert werden, ist dies für sich genommen kein Merkmal, welches die Aberkennung der Steuerfreiheit zur Folge haben kann. Ebenso ist der Ausgang des Disputes darüber, ob die Therapiekosten von der Solidargemeinschaft der Sozialversicherten, von der öffentlichen Hand oder aber den Er-

⁶⁸² Vgl. Erdélyi (2007, 6).

⁶⁸³ Vgl. Scharnetzky et al. (2004, 9).

⁶⁸⁴ Vgl. Erdélyi (2007, 5).

⁶⁸⁵ Vgl. Schlussantrag der Generalanwältin Sharpston v. 10.09.2009 - Rs. C-262/08 CopyGene A/S, <http://curia.europa.eu>, Rz. 66f.; EuGH-Urt. v. 08.06.2006 - Rs. C-106/05 L.u.P. GmbH, UR 2006, 464; vgl. Schussantrag der Generalanwältin Stix-Hackl v. 30.01.2003 - Rs. C-307/01 d'Ambrumenil u. Dispute Resolution Services Ltd u. Rs. C-212/01 Unterpertinger, <http://curia.europa.eu>, Rz. 65 ff.; vgl. EuGH-Urt. v. 20.11.2003 - Rs. C-307/01 d'Ambrumenil u. Dispute Resolution Services Ltd, UR 2004, 75; v. 10.09.2002 - Rs. C-141/00 Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH, UR 2002, 432.

ziehungsberechtigten des Betroffenen getragen werden müssen, für die umsatzsteuerliche Beurteilung des Sachverhalts ohne Relevanz.

Ein weiterer Hinweis darauf, dass es sich bei den Behandlungen um Krankheitskosten handelt, lässt sich aus dem Einkommensteuerrecht herleiten. Denn nach ständiger Rechtsprechung des BFH⁶⁸⁶ sind die Aufwendungen für die Behandlung einer Teilleistungsstörung grundsätzlich dann als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, wenn im konkreten Fall und vor Beginn der betreffenden Maßnahme durch ein ärztliches Attest deren medizinische Notwendigkeit bescheinigt wird. Insoweit weichen ertrag- und umsatzsteuerliche Beurteilung bisher mit der Konsequenz voneinander ab, dass der Sachverhalt als umsatzsteuerpflichtig zu beurteilen ist, falls keine andere Befreiungsvorschrift greift.

5.1.4.2 Teilleistungsstörungstherapie und Unterrichtsleistungen

Die Erziehung von Kindern und Jugendlichen, der Schulunterricht und der von Privatlehrern erteilte Schulunterricht sind gem. Art. 132 Abs. 1 Buchst. i u. j MwStSystRL i.V.m. § 4 Nr. 21 Buchst. a UStG umsatzsteuerfrei;⁶⁸⁷ der Unternehmer hat kein Wahlrecht, ob er diese Steuerbefreiung in Anspruch nehmen will oder nicht.⁶⁸⁸ Die von der strittigen Rechtsfrage betroffenen Unternehmen können sich der Diskussion um die Umsatzsteuerbefreiung der Legasthenie- sowie Dyskalkulie-Therapie entziehen, wenn die zuständige Landesbehörde⁶⁸⁹ gem. § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG bescheinigt, dass die Leistungen unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck⁶⁹⁰ dienen und auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereiten.⁶⁹¹ Die Zulassungskriterien für die Erteilung der Bescheinigung werden von den einzelnen Landesbehörden festgelegt. Geprüft wird die pädagogische Qualifikation und die Beratungskompetenz des Personals; die Auswahlmöglichkeit durch eine ausreichende Zahl an Fachlehrern; die Anwendung von Bildungsplänen in den Instituten, d.h. Unterrichtsmethodik, Gruppengrößen, Einsatz von Unterrichtsmaterialien, Regelungen über die Fortbildung der Lehrkräfte; die Eignung der Räumlichkeiten und Ausstattung der Institute; das Geschäftsgebaren und die Geschäftsbedingungen, z.B. Kostentransparenz, insbesondere bei Unter-

⁶⁸⁶ Vgl. BFH-Beschl. v. 19.05.2009 - VI B 159/08, www.bundesfinanzhof.de; BFH-Urt. v. 03.03.2005 - III R 64/03, HFR 2005, 846; v. 07.06.2000 - III R 54/98, BStBl II 2001, 94.

⁶⁸⁷ Vgl. BFH-Urt. v. 28.01.2009 - XI R 77/07, BFH/NV 2009, 1676.

⁶⁸⁸ Vgl. BVerwG-Urt. v. 04.05.2006 - 10 C 10.05, UR 2006, 517.

⁶⁸⁹ Vgl. Landtag von Baden-Württemberg, Drs. 12/4598, 1f.

⁶⁹⁰ Nähere Ausführungen zum Thema Unterrichtsleistungen vgl. *Hundsdoerfer/Sielaff* (2009, 145).

⁶⁹¹ Dies gilt auch, wenn die Bescheinigung erst nachträglich vorgelegt wird. Vgl. BFH-Urt. v. 20.08.2009 - V R 25/08, UR 2010, 29.

richtsmaterialien; die Untersagung von Mindestvertragslaufzeiten und unzulässig lange Kündigungsfristen sowie die Anforderungen an die wirtschaftliche und pädagogische Leistung der Nachhilfeeinrichtung. Die Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde, dass eine Einrichtung auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereitet, ist ein Indiz dafür, dass Leistungen, die tatsächlich dem Anforderungsprofil der Bescheinigung entsprechen, nicht den Charakter einer bloßen Freizeitgestaltung haben. Unter den Begriff „Einrichtung“ werden auch die auf eigene Rechnung einer natürlichen Person erbrachten Unterrichtseinheiten subsumiert. Voraussetzung ist, dass die Einrichtung spezielle Kenntnisse und Fertigkeiten vermittelt, die zur Ausübung bestimmter beruflicher Tätigkeiten notwendig sind.⁶⁹² Hierzu zählen auch ergänzende Rechen-, Lese und Schreibübungsleistungen.⁶⁹³ Laut BFH können somit ebenso Ballett- und Tanzstudios, Kurse mit dem Gegenstand Sofortmaßnahmen am Unfallort zu leisten etc. befreit werden.⁶⁹⁴

Typische Symptome einer Legasthenie bzw. Dyskalkulie sind die fortdauernde Beeinträchtigung der aufgrund von Alter, Intelligenz und schulischen Entwicklung normalerweise zu erwartenden Lese- und Rechenfähigkeiten.⁶⁹⁵ Um z.B. die Fähigkeit des Schriftsprachenerwerbs zu fördern, werden überwiegend Konzepte eingesetzt, die auf der alphabetischen sowie der orthographischen Entwicklungsstufe ansetzen.⁶⁹⁶ Hierbei realisierte Fortschritte fördern simultan die Lesekompetenz und die Rechtschreibfähigkeit, wodurch sich wiederum die schulischen Leistungen verbessern, so dass entsprechende Therapien unter die dem Schul- und Bildungszweck dienenden Leistungen subsumiert werden können. Das Angebot an Legasthenie- und Dyskalkulie-Therapien ist sehr vielfältig und unübersichtlich. Eine staatlich geregelte Ausbildung, die zur Führung einer entsprechenden Berufsbezeichnung führt, existiert nicht. Therapien werden daher von unterschiedlich qualifizierten Personen angeboten, z.B. Psychologen, Heilpädagogen, Lehrern etc. Diese erfüllen nicht generell die Zulassungskriterien für die Erteilung einer Bescheinigung durch die zuständigen Landesbehörden. Da die mehrwertsteuerliche Beurteilung des Förderkonzeptes bei Teilleistungsstörungen sich daran orientiert, ob der Leistungserbringer auf Grund seiner primären Tätigkeit bereits mehrwertsteuerbefreit ist; eine Befreiung zu gewähren ist, weil die Jugendämter die Kosten

⁶⁹² Vgl. EuGH-Urt. v. 28.01.2010 - Rs. C-473/08, Eulitz, DStR 2010, 218; v. 14.06.2007 - Rs. C-445/05 Werner Haderer, Slg 2007, I-04841;

⁶⁹³ Vgl. EuGH-Urt. v. 14.06.2007 - Rs. C-445/05 Werner Haderer, Slg 2007, I-04841; BFH-Urt. v. 21.03.2007 - V R 28/04, UR 2007, 687; *Tehler* (2007, 54).

⁶⁹⁴ Vgl. hierzu u.a. BFH-Urt. v. 28.01.2009 - XI R 77/07, BFH/NV 2009, 1676; v. 24.01.2008 - V R 3/05, BFH/NV 2008, 1078; 10.01.2008 - V R 52/06, BFHE 221, 295; BT-Drs. 16/13517, 1 u. 3f.; *Weber* (2008, 527ff.); *Ehrt* (2008, 1469).

⁶⁹⁵ Vgl. *Scerri/Schulte-Körne* (2009, 1).

⁶⁹⁶ Vgl. *Remschmidt* (2002, A-2633).

der Therapie übernehmen oder aber weil eine Bescheinigung der Landesbehörde vorliegt, kann dies dazu führen, dass im Wettbewerb stehende Unternehmen Leistungen anbieten, die bei dem einen steuerfrei sind, während sie bei einem anderen dem Normalsteuersatz unterliegen. Solange aber die an der Schnittstelle zwischen medizinischer und erzieherischer bzw. unterrichtender Leistungen liegenden Sachverhalte divergierende mehrwertsteuerliche Konsequenzen auslösen, kann eine Wettbewerbsgleichheit zwischen den Unternehmern nicht realisiert werden. Ein ähnliches Resultat ergibt sich bei den von den Krankenkassen angebotenen Präventionsmaßnahmen.

5.1.5 Prävention und Selbsthilfe nach § 20 SGB V sowie Disease-Management-Programme

Nach §§ 20 Abs. 1, 20 Buchst. a und b SGB V sollen die Krankenkassen im Jahr 2009 pro Versicherten 2,82 € für primäre Prävention und betriebliche Gesundheitsförderung sowie gem. § 20 Buchst. c SGB V 0,56 € für Selbsthilfeförderung ausgeben. Unter Primärprävention fallen gem. § 20 Abs. 1 SGB V Leistungen, die den allgemeinen Gesundheitszustand verbessern und einen Beitrag zur Verminderung sozial bedingter Ungleichheit von Gesundheitschancen erbringen. Das Hinwirken auf sozial ausgewogene Gesundheitschancen erfolgt durch das Ansprechen der Menschen in ihren jeweiligen Lebensumfeldern (Setting-Ansatz),⁶⁹⁷ d.h. Kindergärten und -tagesstätten, Grund-, Haupt- und Berufsschulen, Senioren-, Stadtteil- und Migrantentreffpunkten. Die einzelnen Setting-Standorte werden bevorzugt in „sozialen Brennpunkten“ gewählt, um verstärkt Versicherte mit ungünstigen sozioökonomischen Voraussetzungen zu erreichen.⁶⁹⁸ Die übrigen Angebote richten sich prinzipiell an alle Krankenkassenmitglieder und deren Familienangehörige. Bei den Kursen und Seminaren handelt es sich um Angebote, die auf das individuelle Gesundheitsverhalten der Versicherten ausgerichtet sind,⁶⁹⁹ z.B. für die Bereiche Ernährung, Bewegung, Stressbewältigung, Raucherentwöhnung, Alkoholprävention und Entspannung. Während die von den Krankenkassen angebotenen Früherkennungsuntersuchungen von den Versicherten nur in einem geringen Umfang genutzt werden,⁷⁰⁰ steigt die Teilnahmerate an den Präventions- und Gesundheitsförderangeboten und zwar insbesondere bei den Kursen zum Handlungsfeld Bewegung.⁷⁰¹ Angesichts der sinkenden vertragsärztlichen Vergütung, haben auch Ärzte ein Interesse daran, Wellness-, Fitness-, Ernährungs- bzw. Diätprog-

⁶⁹⁷ Als „Settings“ werden Lebensbereiche bezeichnet, in denen die Menschen einen Großteil ihrer Zeit verbringen. Zelen/Kimmel/Strippel (2009, 16).

⁶⁹⁸ Vgl. Zelen/Kimmel/Strippel (2009, 16f.).

⁶⁹⁹ Vgl. Zelen/Kimmel/Strippel (2009, 15).

⁷⁰⁰ Vgl. Theimer (2010, A-232.)

⁷⁰¹ Vgl. Zelen/Kimmel/Strippel (2009, 73).

ramme und Raucherentwöhnungskurse anzubieten, die von den Krankenkassen gesondert vergütet werden.

Die Betreuung chronisch Kranker erfolgt im Rahmen strukturierter Disease-Management-Programme (DMP), die vom Bundesversicherungsamt (BVA) zuzulassen sind. Das BVA überprüft die von den Kassen vorgelegten Verträge in medizinischer und rechtlicher Hinsicht.⁷⁰² Mit Hilfe der DMP sollen die Behandlungs- und Betreuungsprozesse von Patienten über den gesamten Verlauf einer (chronischen) Krankheit und über die Grenzen der einzelnen Leistungserbringer hinweg koordiniert und auf der Grundlage wissenschaftlich gesicherter aktueller Erkenntnisse (medizinische Evidenz) optimiert werden. Mit Hilfe des DMP sollen durch die chronische Krankheit bedingte Folgeschäden, Komplikationen und Krankenhausaufenthalte bei den betroffenen Versicherten vermieden werden, um so die Gesamtbehandlungskosten zu reduzieren.⁷⁰³ DMP werden daher für spezielle Erkrankungen angeboten und umfassen Schulungen im Bereich der Ernährungsberatung, körperliche Aktivitäten, Stoffwechselfbstkontrolle sowie psychische und psychosomatische Betreuung. Waren die Chronikerprogramme zunächst umstritten, belegen empirische Studien, dass bei den an DMP teilnehmenden Versicherten deutlich weniger Komplikationen und schwere Krankheitsverläufe auftreten gegenüber den übrigen. Die Verweildauer in Krankenhäusern ist kürzer und Schlaganfälle sowie Amputationen treten signifikant seltener auf.⁷⁰⁴ Da die DMP in voller Höhe von den Krankenkassen finanziert werden, haben auch Ärzte ein Interesse daran, entsprechende Kurse anzubieten.

Bei allen zusätzlich angebotenen Leistungen gilt gem. § 3 Abs. 2 BOÄ grundsätzlich, dass der Behandelnde merkantile Gesichtspunkte von seinem Heilauftrag als Arzt zu trennen hat, damit das besondere Vertrauen in den Arztberuf nicht zur Verkaufsförderung solcher Produkte missbraucht wird.⁷⁰⁵ Schwierig ist es, eine Trennungslinie zwischen den Leistungen zu ziehen, bei denen der Arzt seine Teilnahmeempfehlung unvoreingenommen und nur dem gesundheitlichen Wohl der Ratsuchenden dienend erteilt und denen, bei denen er durch kommerzielle Interessen beeinflusst wird und eine medizinische Notwendigkeit eventuell nicht gegeben ist. Die Ernährungsberatung ist z.B. typischer Bestandteil der ärztlichen Aufgabe, was dazu führt, dass der Arzt bei entsprechenden Fragen nicht an eine andere Person weiter verweisen darf, z.B. an eine von ihm hierfür gegründete Ernährungs-GmbH.⁷⁰⁶ Der heutige Lebenswandel in Form

⁷⁰² Vgl. *TG* (2009, A-1815).

⁷⁰³ Vgl. *Bundesversicherungsanstalt* (2010).

⁷⁰⁴ Vgl. *Chantelau* (2009, A-2195); *Rieser* (2009, A-1652).

⁷⁰⁵ Vgl. BGH v. 02.06.2005 - I ZR 317/02, *ArztR* 2006, 208; Urt. LG Darmstadt v. 14.04.2005 - 6 U 111/04, *GesR* 2005, 369.

⁷⁰⁶ Vgl. Urt. *BerufsG für Heilberufe beim VG Köln* v. 21.02.2005 - 32 K 4638/99.T, *MedR* 2005, 490.

von ausreichender Ernährung und zu geringer Bewegung führt jedoch bei einer Vielzahl an Personen zu Beschwerden. Deshalb ist es angebracht, Patienten mit entsprechenden Symptomen nicht einzeln zu betreuen, sondern gezielt Schulungen zu diesem Thema anzubieten. Bietet der Arzt im Rahmen von Schulungs- und Einweisungsmaßnahmen Diabetes-Teststreifen, diätetische Lebensmittel, Nahrungsergänzungsmittel, Ernährungs- bzw. Prophylaxeprodukte etc. an, handelt es sich bei der Verkaufstätigkeit nicht um eine unselbständige Nebenleistung der Heilbehandlung, sondern eindeutig um eine Lieferung, die der allgemeinen Besteuerung unterliegt.⁷⁰⁷ Probleme bereitet hingegen die Zuordnung der Schulungsleistung. Inwieweit es sich hier um eine steuerbefreite Heilbehandlung bzw. Präventionsmaßnahme handelt, kann nicht allein anhand der angebotenen Leistung beurteilt werden, sondern muss im Kontext der Betroffenen betrachtet werden, denn nur die Leistungen sind befreit, die der medizinischen Behandlung einer Krankheit oder einer anderen Gesundheitsstörung dienen.⁷⁰⁸ Die Teilnehmer der diversen Programme können dabei prinzipiell in drei Kategorien eingestuft werden:

- a) Disease-Management-Programm-Patienten (DMP-Patienten),
- b) Personen, bei denen eine chronische Erkrankung gegeben ist bzw. bei denen krankheitsbezogene Symptome vorliegen, die aber an keinem DMP teilnehmen und
- c) sonstige Personen, bei denen noch keine krankheitsbezogenen Beschwerden aufgetreten sind, die dennoch an den Kursen teilnehmen.

Je nach Eingruppierung resultieren divergierende umsatzsteuerliche Konsequenzen.

5.1.5.1 Disease-Management-Programme

Damit die Patienten an DMP-Maßnahmen teilnehmen können, müssen je nach Programm variierende Einschreibekriterien erfüllt werden. Generelle Voraussetzung ist, dass die Teilnehmer an einer Krankheit leiden, bei der über ein strukturiertes Behandlungsprogramm eine Verbesserung der ambulanten Versorgungssituation durch die intensivierete Betreuung realisiert werden kann. Die Patientenschulungen können ausschließlich durch die an den Strukturprogrammen teilnehmenden Vertragsärzte erbracht werden, wobei die Bildung von Schulungsgemeinschaften zulässig ist. Die DMP-Schulungen stellen einen Teil eines konkreten, individuellen, der Diagnose, Behandlung, Vorbeugung und Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen dienenden Leistungskonzepts dar. Zielgruppenspezifisch sind die Behandlungs- und Schulungsprogramme bezüglich Schulungsauftrag, Strukturqualität, Teilnehmerzahl und Schu-

⁷⁰⁷ Auf die berufsrechtliche und einkommensteuerliche Beurteilung dieser Leistung soll hier nicht näher eingegangen werden.

⁷⁰⁸ Vgl. *Nieskens* (2006, 43).

lungsmodule von der zuständigen Kassenärztlichen Vereinigung vorgegeben. Die Vergütung der vertragsärztlichen Leistungen erfolgt nach Maßgabe des einheitlichen Bewertungsmaßstabes (EBM). Darüber hinaus wird dem Arzt für die Einschreibung, Dokumentation und Schulung eine getrennte Programmpauschale in Höhe von derzeit 180 € gezahlt.⁷⁰⁹ Diese Entgelte sind nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL i.V.m. § 4 Nr. 14 UStG umsatzsteuerfrei, da auf Grund der Programmstruktur die therapeutische Zielsetzung bei der Maßnahme im Vordergrund steht.

5.1.5.2 Personen, bei denen eine chronische Erkrankung gegeben ist bzw. bei denen krankheitsbezogene Symptome vorliegen

Sowohl die Zahl der an einem strukturierten Behandlungsprogramm teilnehmenden Ärzte als auch die der Patienten ist begrenzt.⁷¹⁰ Steht für den Betroffenen kein Platz zur Verfügung bzw. wird für sein Krankheitsbild kein spezielles DMP angeboten oder aber erfüllt er die Einschreibekriterien noch nicht, kann er dennoch an einer nach § 20 SGB V geförderten Maßnahme zur primären Prävention teilnehmen. Die Krankenkassen übernehmen in diesem Fall die Schulungsgebühren entweder in Höhe eines Festbetrages oder eines prozentualen Zuschusses. Auch hier Fall wird die Leistung in Zusammenhang mit einem Krankheitsbild erbracht, so dass es sich insoweit um eine Heilbehandlung handelt, für die nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL i.V.m. § 4 Nr. 14 UStG die Steuerbefreiung greift. Dies kann aber nur für die Angebote gelten, mit denen ein therapeutisches Ziel verbunden ist. Um dies zu dokumentieren, sollte der Leistungserbringer sich ein ärztliches Attest vorlegen lassen, mit dem die medizinische Indikation belegt werden kann.

5.1.5.3 Sonstige Personen, bei denen noch keine krankheitsbezogenen Beschwerden aufgetreten sind

Nimmt ein Interessent ohne Krankheitsbild an einer Ernährungsberatung, Diättherapie, Gewichtsreduktionsmaßnahme, einem Entspannungstraining, einer Raucherentwöhnung, Rückenschule, an Bewegungsangeboten, Wirbelsäulen-Training etc. teil, wird ihm die Teilnahmegebühr ebenfalls nach § 20 SGB V von der gesetzlichen Krankenkasse in Höhe eines Festbetrages oder einem prozentuellen Zuschuss erstattet, wenn die an den Leistungsanbieter gestellten Qualitätsansprüche vorliegen. Besteht bei dem

⁷⁰⁹ Vgl. *TG* (2009, A-1815).

⁷¹⁰ In 2008 betrug die Zahl der eingeschriebenen chronisch Kranken rund 5,5 Mio.; die Zahl der verschiedenen DMP-Verträge bei 14.810. Diese verteilten sich relativ gleichmäßig auf die Indikationen Diabetes mellitus Typ 1 und II, Brustkrebs, koronare Herzkrankheit, Asthma und chronisch obstruktive Lungenerkrankung. Vgl. *TG* (2009, A-1815).

Teilnehmer kein Krankheitsbild, ist die Leistung nicht mit einem therapeutischen Ziel verbunden und unterlag nach bisheriger Rechtsprechung des BFH⁷¹¹ und der Auffassung des BMF⁷¹² der Regelbesteuerung. Der BFH⁷¹³ hat in einem Urteil bezüglich der umsatzsteuerlichen Beurteilung betriebsärztlicher Leistungen hingegen entschieden, dass für die Einordnung als Heilbehandlung Therapieziele nicht gegeben sein müssen. Die im Rahmen von § 20 SGB V erbrachten Leistungen fallen sozialversicherungsrechtlich unstrittig unter den Begriff der Prävention. Demgemäß wären alle von den Krankenkassen bezuschussten Maßnahmen umsatzsteuerfrei, da sie dem Schutz einschließlich der Aufrechterhaltung der Gesundheit dienen, auch wenn sie unabhängig von einem individuellen Gesundheitsrisiko jedem Versicherten offen stehen, d.h. der Normalgewichtige kann an einer Ernährungsberatung teilnehmen oder aber der durchtrainierte Athlet an einem Bewegungsangebot. Der BFH⁷¹⁴ hat für jene Leistungen, die keinen unmittelbaren Krankheitsbezug haben, weil sie lediglich den allgemeinen Gesundheitszustand verbessern und insbesondere einen Beitrag zur Verminderung sozial bedingter Ungleichheiten von Gesundheitschancen erbringen sollen, klargestellt, dass sie nicht unter dem Begriff der Heilbehandlungsleistungen subsumiert werden können. Dies ist insbesondere vor dem Hintergrund relevant, dass im Rahmen der Bonusprogramme neben Ärzten auch Ernährungsberater, Krankengymnasten, Diplom-Sportlehrer, Heileurythmisten, pädagogisch-psychologische Berater, Apotheker, Vereine, Familienbildungsstätten, Volkshochschulen, Fitness-Studios etc. als Leistungsanbieter auftreten. Neben der Frage, inwieweit sich die zu beurteilende Leistung unter dem Begriff „Heilbehandlung“ subsumieren lässt, muss deshalb in einem zweiten Schritt geprüft werden, ob der Leistungserbringer einen Befähigungsnachweis erbringen kann. Erst wenn beide Kriterien positiv entschieden sind, ist die Steuerbefreiung zu gewähren.

5.1.6 Arztähnliche Leistungen

Der Grundsatz der steuerlichen Neutralität der Mehrwertsteuer verbietet es, dass Wirtschaftsteilnehmer, die gleichartige Umsätze bewirken, bei der Mehrwertsteuererhebung unterschiedlich behandelt werden. Diese Sichtweise setzt der BFH⁷¹⁵ auch in seiner ständigen Rechtsprechung um. Die Auslegung des in der Vorschrift verwendeten Begriffs „arztähnliche Leistung“ muss daher zum einen mit den Zielen in Einklang ste-

⁷¹¹ Vgl. BFH-Urt. v. 07.07.2005 - V R 23/04, UR 2006, 677.

⁷¹² Vgl. BMF-Schr. v. 26.06.2009, IV B 9 - S 7170/08/10009 - 2009/0404615, Rz. 6.

⁷¹³ Vgl. BFH-Urt. v. 13.7.2006 - V R 7/05, DSfR 2006, 1982.

⁷¹⁴ Vgl. BFH-Urt. v. 07.07.2005 - V 23/04, UR 2006, 677; BMF-Schr. v. 26.06.2009, IV B 9 - S 7170/08/10009 - 2009/0404615, Rz. 6.

⁷¹⁵ Vgl. zuletzt BFH-Urt. v. 13.07.2006 - V R 7/05, DSfR 2006, 1982.

hen, die mit den Befreiungen verfolgt werden, und zum anderen den Erfordernissen des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität entsprechen. In Art. 132 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL⁷¹⁶ selbst ist der Begriff „arztähnliche Berufe“ nicht definiert. Insoweit wird auf die Definition in den innerstaatlichen Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten verwiesen. Daher obliegt es jedem einzelnen Mitgliedstaat, in seinem innerstaatlichen Recht die artztähnlichen Berufe zu bestimmen, in deren Rahmen die Durchführung von Heilbehandlungen von der Mehrwertsteuer befreit sind. Hierdurch wird den Mitgliedstaaten ein Ermessen eingeräumt, das jedoch nicht unbegrenzt ist. Bei der Ausübung ihres Ermessensspielraums müssen die Mitgliedstaaten zwei wesentliche Punkte beachten.⁷¹⁷ Zum einen muss der Ausschluss eines bestimmten Berufes oder einer bestimmten spezifischen Heiltätigkeit im Bereich der Humanmedizin durch sachliche Gründe gerechtfertigt sein, die sich auf die berufliche Qualifikation des Behandlenden und der Qualität der erbrachten Leistungen beziehen. Zum anderen muss der Grundsatz der steuerlichen Neutralität beachtet werden, der es verbietet, gleichartige und deshalb miteinander im Wettbewerb stehende Dienstleistungen hinsichtlich der mehrwertsteuerlichen Beurteilung unterschiedlich zu behandeln. Abschn. 90 Abs. 2 UStR 2008 enthält eine Auflistung der Berufsgruppen, die eine ähnliche heilberufliche Tätigkeit nach § 4 Nr. 14 UStG ausüben. Hierunter fallen z.B.⁷¹⁸

- Dental-Hygieniker/-innen im Auftrag eines Zahnarztes;
- Diätassistenten/-innen (DiätAssG);
- Krankenschwestern, Gesundheits- und Krankenpfleger/-innen, Gesundheits- und Kinderkrankenpfleger/-innen, denen die Erlaubnis gem. § 1 Nr. 1 AltpfIG erteilt ist oder gem. § 29 AltpfIG als erteilt gilt.
- auf dem Gebiet der Humanmedizin selbständig tätige medizinisch-technische Assistenten/-innen (MTAG);
- Dipl. Oecotrophologen/-innen im Rahmen einer medizinischen Behandlung;
- Orthoptisten/-innen, denen die zur Ausübung ihres Berufs erforderliche Erlaubnis erteilt ist (OrthoptG);
- Psychologische Psychotherapeuten/-innen (PsychThG);
- Rettungsassistenten/-innen, denen die zur Ausübung ihres Berufes erforderliche Erlaubnis erteilt ist (RettAssG).

⁷¹⁶ Vormals Artikel 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c der 6. RLEWG.

⁷¹⁷ Vgl. EuGH-Urt. v. 27.04.2006 - Rs. C-443/04 Solleveld u. Rs. C-444/04 van den Hout-van Eijnsbergen, UR 2006, 587.

⁷¹⁸ Vgl. BMF-Schr. v. 26.06.2009, IV B 9 - S 7170/08/10009 - 2009/0404615, Rz. 31.

In ständiger Rechtsprechung hat der BFH⁷¹⁹ entschieden, dass vom Vorliegen eines beruflichen Befähigungsnachweises für eine arztähnliche Leistung grundsätzlich auszugehen ist, wenn der jeweilige Unternehmer bzw. seine Berufsgruppe regelmäßig eine Zulassung nach § 124 Abs. 2 SGB V der zuständigen Stellen der Krankenkassen erhält.

5.1.6.1 Allgemeine Zulassung nach § 124 SGB V

Generell dürfen nach § 124 Abs. 1 SGB V Heilmittel an gesetzlich Versicherte nur von zugelassenen Leistungserbringern abgegeben werden. Der Begriff "Heilmittel" ist definiert als Mittel, das zur Behandlung oder Linderung eines krankhaften Zustandes dient und im Gegensatz zu Arzneimitteln äußerlich angewandt wird. Sie umfassen dabei sowohl sächliche Mittel als auch Dienstleistungen.⁷²⁰ Anzuerkennen ist gem. § 124 Abs. 2 SGB V, wer über die für die Leistungserbringung erforderliche Ausbildung sowie eine entsprechende, zur Führung der Berufsbezeichnung berechtigende, Erlaubnis verfügt. Zulassungsfähig bzw. nicht zulassungsfähig sind nach der gemeinsamen Empfehlung der Spitzenverbände der Krankenkassen⁷²¹ folgende Berufsgruppen:

- Masseur, medizinische Bademeister, Physiotherapeuten und Krankengymnasten im Rahmen der physikalischen Therapie, aber *nicht* Kneipp-/medizinischer Bademeister, Motopäde, Mototherapeut, Heilpraktiker, Saunabademeister, Badehelfer, Sportlehrer, Schwimmmeister, Gymnastiklehrer - auch mit Fortbildung in der Bewegungstherapie -, Sporttherapeut, Sportpädagoge, Diplom-Sportlehrer und Fußpfleger.
- Logopäden, Staatlich anerkannte Sprachtherapeuten, Staatlich geprüfte Atem-, Sprech- und Stimmlehrer, Medizinische Sprachheilpädagogen, Diplom-Sprechwissenschaftler zur Abgabe von Sprachtherapie, aber *nicht* Sprecherzieher, Phonetiker, Erzieher mit dem Zusatz einer heilpädagogischen Ausbildung etc.
- Ergotherapeuten zur Abgabe von Beschäftigungs- und Arbeitstherapie, aber *nicht* Musiktherapeuten, Logotherapeuten etc.
- Podologen gem. § 1 S. 1 PodG, Staatlich geprüfte Podologen, Staatlich geprüfte medizinische Fußpfleger, Staatlich anerkannte medizinische Fußpfleger, Staatlich anerkannte Podologen zur Abgabe von podologischen Therapien, aber *nicht* Fußpraktikerinnen, Orthopädieschumacher, Kosmetiker etc.

Der berufsqualifizierende Abschluss eines anderen EU-Mitgliedstaats ist dem nationalen gleichgesetzt, wenn er qualitativ mit dem nationalen Abschluss im Wesentlichen

⁷¹⁹ Vgl. z.B. BFH-Urt. v. 11.11.2004 - V R 34/02, UR 2005, 207; BMF-Schr. v. 26.06.2009, IV B 9 - S 7170/08/10009 - 2009/0404615, Rz. 28.

⁷²⁰ Vgl. Hess (2009, Rz. 2).

⁷²¹ Vgl. IKK Bundesverband (2007, 7ff.).

vergleichbar ist.⁷²² Gehört der Leistungserbringer einer zulassungsfähigen Berufsgruppe an, muss er über seine berufliche Qualifikation hinaus eine berufspraktische Erfahrung von mindestens zwei Jahren nachweisen, die innerhalb von zehn Jahren vor Beantragung der Zulassung in unselbständiger Tätigkeit und in geeigneten Einrichtungen abgeleistet worden sein muss. Darüber hinaus muss er über eine Praxisausstattung verfügen, die eine zweckmäßige sowie wirtschaftliche Leistungserbringung gewährleisten und die für die Versorgung der Versicherten geltenden Vereinbarungen anerkennen. Wird dem Leistungserbringer auf Grund der zuletzt genannten Voraussetzungen die Kassenzulassung versagt, z.B. weil die Praxisräume eines Masseurs die erforderliche Mindesthöhe von 2,50 m unterschreiten,⁷²³ ist dies für die umsatzsteuerliche Würdigung irrelevant. Anders ist dies zu beurteilen, wenn die Zulassung auf Grund eines fehlenden Nachweises der beruflichen Befähigung abgelehnt wird.

5.1.6.2 Fehlender Nachweis der beruflichen Befähigung oder einer berufsrechtlichen Regelung

Der Grundsatz der steuerlichen Neutralität schließt aus, dass die Ausgestaltung der Berufsbilder in einem Mitgliedstaat zu einer willkürlichen Anwendung der Steuerbefreiung führen kann. Gleichartige Leistungen dürfen deshalb nicht unterschiedlich behandelt werden, nur weil sie von Personen mit unterschiedlichem beruflichem Hintergrund erbracht werden oder weil sie in keines der traditionellen Berufsbilder passen.⁷²⁴ Das Fehlen einer berufsrechtlichen Regelung ist daher für sich allein kein Hinderungsgrund für die Versagung der Befreiung.⁷²⁵ Dies stellt aber sowohl die Behandelnden als auch den Fiskus vor das Problem, Abgrenzungsmerkmale zu entwickeln, um eine sachgerechte Zuordnung vornehmen zu können. Dabei muss gewährleistet sein, dass entsprechend der Zielsetzung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin nur befreit werden können, wenn sie von dafür qualifizierten Personen erbracht werden, da die persönliche Qualifikation der Dienstleistenden einen entscheidenden Einfluss auf die Qualität der Leistung hat.⁷²⁶ Der erforderliche Nachweis der beruflichen Befähigung hängt nicht ausschließlich von einer berufsrechtlichen Regelung und deren Erfüllung ab. Indiz für das Vorliegen eines entsprechenden beruflichen Befähigungsnachweises ist z.B., dass die medizinischen Leistungen auf

⁷²² Vgl. Niedersächsisches FG Urt. v. 20.04.2009 - 16 K 113/08, DStRE 2010, 1513.

⁷²³ Vgl. Hess (2009, Rz. 10).

⁷²⁴ Vgl. Schlussantrag der Generalanwältin Kokott v. 15.12.2005 - Rs. C-443/04 Solleveld u. Rs. C-444/04 van den Hout-van Eijnsbergen, <http://curia.europa.eu>, Rz. 49ff.

⁷²⁵ Vgl. BMF-Schr. v. 26.06.2009, IV B 9 - S 7170/08/10009 - 2009/0404615, Rz. 28.

⁷²⁶ Vgl. EuGH-Urt. v. 27.04.2006 - Rs. C-443/04 Solleveld u. Rs. C-444/04 van den Hout-van Eijnsbergen, UR 2006, 587.

Grund eines Versorgungsvertrages gem. § 11 Abs. 2, §§ 40, 111 SGB V mit einer Rehabilitationseinrichtung erbracht werden oder die betreffenden Leistungen in den Leistungskatalog der gesetzlichen Krankenkassen gem. § 92 SGB V aufgenommen wurden.⁷²⁷ Nach dieser Vorschrift beschließt der Gemeinsame Bundesausschuss Richtlinien über die Einführung neuer Untersuchungs- und Behandlungsmethoden, die einerseits die ärztliche Versorgung sicherstellen und andererseits eine ausreichende, zweckmäßige und wirtschaftliche Versorgung der Versicherten gewährleisten. Dadurch wird zugleich der Umfang der den Versicherten geschuldeten ambulanten Leistungen verbindlich festgelegt. Nach der Konzeption des Gesetzes wird allerdings nicht darüber entschieden, ob eine medizinische Behandlungsmethode anerkennungswürdig und im Einzelfall auch Erfolg versprechend ist. Vielmehr ist allein entscheidend, welcher medizinische Standard allgemein anerkannt ist und ob die zu beurteilende Methode diesem entspricht.⁷²⁸ Die Ausführungen zu den medizinisch indizierten Leistungen sowie den Individuellen Gesundheitsleistungen haben bereits verdeutlicht, dass das Ziel der gesetzlichen Krankenkassen, den Versicherten ausreichend, zweckmäßig und wirtschaftlich zu versorgen, für die umsatzsteuerliche Beurteilung lediglich Indizcharakter hat. Zusätzlich geprüft werden muss daher, welche Qualifikation der Leistungserbringer vorweist und ob mit der Tätigkeit eine Heilbehandlung erbracht wird. Dies soll im Folgenden anhand einiger BFH Entscheidungen verdeutlicht werden.

5.1.6.2.1 Hippotherapie

Bei der Hippotherapie handelt es sich um eine wissenschaftlich anerkannte besondere Form der Krankengymnastik.⁷²⁹ In diesem vom BFH⁷³⁰ entschiedenen Fall, wurde die Leistung von Krankengymnasten mit hippotherapeutischer Zusatzausbildung nach den Richtlinien des Deutschen Kuratoriums für Therapeutisches Reiten e.V. erbracht. Unstrittig war, dass der Leistungserbringer über die erforderliche Qualifikation verfügt. Zu prüfen blieb, ob es sich bei der durchgeführten Tätigkeit um eine Heilbehandlung handelt. Das Hessische FG⁷³¹ hatte dies mit der Begründung verneint, dass die Therapie nicht im Leistungskatalog der Krankenkassen enthalten sei. Im Beihilferecht hingegen ist sie als beihilfefähige Heilbehandlung anerkannt und wird bezuschusst.⁷³² Die Tatsache, dass der Gemeinsame Bundesausschuss die Behandlung nicht in den Leistungska-

⁷²⁷ Vgl. BFH-Schr. v. 26.06.2009, IV B 9 - S 7170/08/10009 - 2009/0404615, Rz. 28; BFH-Urt. v. 22.04.2004 - V R 1/98, UR 2004, 475; *Nieskens* (2006, 44).

⁷²⁸ Vgl. Urt. SG Leipzig v. 08.06.2006 - S 8 KR 646/04, www.juris.de.

⁷²⁹ Vgl. Urt. OVG NRW v. 27.09.2001 - 1 A 193/00, NVwZ-RR 2002, 674.

⁷³⁰ Vgl. BFH-Urt. v. 30.01.2008 - XI R 53/06, UR 2008, 429.

⁷³¹ Vgl. Hessische FG Urt. v. 27.02.2006 - 6 K 4203/03, EFG 2006, 1621.

⁷³² Vgl. Urt. OVG NRW v. 27.09.2001 - 1 A 193/00, NVwZ-RR 2002, 674.

talog der Krankenkassen aufgenommen hat, ist für die umsatzsteuerliche Beurteilung zunächst nur ein Indiz dafür, dass nicht die Gemeinschaft aller Sozialversicherten die Kosten zu tragen hat. Deshalb musste geprüft werden, wie der Gemeinsame Bundesausschuss die Ablehnung begründete, denn seine Aufgabe ist es nicht nur, über den therapeutischen Nutzen eines neuen Heilmittels zu entscheiden, sondern deren medizinische Notwendigkeit und Wirtschaftlichkeit zu überprüfen und dabei einen Vergleich mit den bereits zu Lasten der Krankenkassen erbrachten Methoden anzustellen. In dem vom Hessischen FG zitierten BSG-Urteil wurde die fehlende Aufnahme in den Leistungskatalog mit den höheren Kosten und der fehlenden Überlegenheit gegenüber der traditionellen Vorgehensweise begründet. Zu der Frage, ob die Hippotherapie als Bewegungstherapie gezielt zur Bekämpfung des konkreten Krankheitszustands eingesetzt wird oder ob sie nur deshalb erforderlich ist, weil sich der Versicherte wegen der Krankheit nicht ohne fachkundige Hilfe sportlich betätigen kann, hat sich das BSG nicht negativ geäußert. Vielmehr hat es dargelegt, dass es sich bei der Hippotherapie um ein neues Heilmittel i.S.d. § 138 SGB V handelt.⁷³³ Die Hippotherapie wird demnach von einem qualifizierten Leistungserbringer im Rahmen einer Heilbehandlung erbracht. Die Leistungen des Zentrums für therapeutisches Reiten (Hippotherapie) waren demnach von der Umsatzsteuer nach § 4 Nr. 14 UStG zu befreien.⁷³⁴ Damit eine Abgrenzung zu den Personen möglich ist, die auf Grund einer gesundheitsbewussten Lebensführung und ohne Krankheitsbild an einer Hippotherapie teilnehmen, ist es erforderlich, dass der Leistungserbringer sich von dem Betroffenen ein ärztliches Attest vorlegen lässt, in dem die medizinische Notwendigkeit der Therapie bestätigt wird.

5.1.6.2.2 Tätigkeit eines Theologen auf dem Gebiet der Logotherapie und Existenzanalyse

Bei dem Leistungsanbieter handelt es sich um einen promovierten Theologen und zertifizierten Lerntherapeuten für Logotherapie und Existenzanalyse.⁷³⁵ Die Zertifizierung erfolgte durch den Dachverband der Deutschen und Europäischen Gesellschaft für Logotherapie und Existenzanalyse. Die zertifizierten Lerntherapeuten für Logotherapie und Existenzanalyse sind den approbierten Psychotherapeuten nicht gleichgestellt, die nach Abschn. 90 Abs. 2 UStR 2008 eine ähnliche heilberufliche Tätigkeit gem. § 4 Nr. 14 UStG ausüben. Inwiefern ein Beweis der beruflichen Befähigung vorliegt, ist zweifelhaft, da nicht nachgewiesen wurde, nach welchen Kriterien die Zertifizierung erfolgte. Die Tatsache, dass die Logotherapie zudem nicht im Leistungskatalog der ge-

⁷³³ Vgl. BSG v. 19.03.2002 - B 1 KR 36/00 R, RdLH 2002, 167.

⁷³⁴ Zu der identischen Beurteilung kam bereits zuvor *Wesselbaum-Neugebauer* (2007, 526).

⁷³⁵ Vgl. BFH-Urt. v. 23.08.2007 - V R 38/04, BStBl II 2008, 37.

setzlichen Krankenkassen enthalten ist, ist als Indiz zu werten. Allerdings sind die Aufwendungen für eine Logotherapie auch nach verschiedenen anderen Verordnungen⁷³⁶ ausdrücklich nicht beihilfefähig. Hinsichtlich der Einordnung der Leistungen als Heilbehandlung sind damit berechtigte Zweifel angebracht. Aus diesem Grunde unterliegt die Tätigkeit des Theologen auf dem Gebiet der Logotherapie und Existenzanalyse der Regelbesteuerung.⁷³⁷ Dies gilt selbst dann, wenn der Leistungserbringer eine adäquate berufliche Qualifikation nachweisen könnte, da auf Grund der fehlenden Anerkennung als Heilbehandlung diese Leistungen auch bei approbierten Psychotherapeuten nicht unter die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 UStG fallen. Der Grundsatz der steuerlichen Neutralität ist gewahrt, denn die gleichen Tätigkeiten werden mehrwertsteuerlich identisch behandelt.

5.1.7 Zusammenschluss von Ärzten zwecks Koordinierung von Schulungen mit anderen Leistungsanbietern

Auf Grund der Sparzwänge im Gesundheitswesen suchen viele Ärzte weitere Einnahmequellen, um die Honorareinbrüche aus der gesetzlichen Krankenversicherung zu kompensieren. Neben der Erweiterung des Behandlungsangebots um individuelle Gesundheitsleistungen, bieten Ärzte vermehrt Maßnahmen an, bei denen die Teilnahmegebühren nach § 20 SGB V von den Krankenkassen erstattet bzw. bezuschusst werden. Um einzelne Schulungen effizient durchführen zu können, werden von den Ärzten dabei partiell Vereine oder Gesellschaften bürgerlichen Rechts gegründet, die eigenständig am Markt als Leistungsanbieter auftreten. Unabhängig von den ertragsteuerlichen Konsequenzen, stellt sich für den Leistungsanbieter die Frage, ob er für sich die Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 14 UStG beanspruchen kann. In ständiger Rechtsprechung haben sowohl das Bundesverfassungsgericht,⁷³⁸ der Europäische Gerichtshof⁷³⁹ als auch der Bundesfinanzhof⁷⁴⁰ entschieden, dass die Steuerbefreiung von der Rechtsform des Steuerpflichtigen, der die dort genannten ärztlichen oder arztähnlichen Leistungen erbringt, unabhängig ist. Danach sind heilberufliche Leistungen, die ein Steuerpflichtiger erbringt, der nicht selbst über die entsprechende Qualifikation verfügt, dann steuerfrei, wenn die Angestellten oder mit der Leistung beauftragten, würden sie die Leistung als selbständige Unternehmer erbringen, bei der Ausführung der Umsätze steuerbefreit

⁷³⁶ Vgl. z.B. Hessische Beihilfeverordnung (HBeihVO) und Beihilfeverordnung NRW.

⁷³⁷ Vgl. BFH-Urt. v. 23.08.2007 - V R 38/04, BStBl II 2008, 37. Zu der identischen Beurteilung kam bereits zuvor *Wesselbaum-Neugebauer* (2007, 527).

⁷³⁸ Vgl. BVerfG-Beschl. v. 10.11.1999 - 2 BvR 2861/93, UR 1999, 498.

⁷³⁹ Vgl. EuGH-Urt. v. 06.11.2003 - Rs. C-45/01 *Christoph-Dornier-Stiftung*, UR 2003, 594; v. 10.09.2002 - Rs. C-141/00 *Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH*, UR 2002, 513.

⁷⁴⁰ Vgl. BFH-Urt. v. 22.04.2004 - V R 1/98, UR 2004, 475.

wären.⁷⁴¹ Demgemäß muss zum einen darauf geachtet werden, dass die bei der eigenständigen juristischen Person des Privatrechts angestellten bzw. in ihrem Auftrag arbeitenden Personen über einen entsprechenden Befähigungsnachweis verfügen, der auch bei einer selbständigen Tätigkeit zu einer Steuerfreiheit der Leistung führen würde. Zum anderen muss nachgewiesen werden, dass die erbrachte Leistung für den Betroffenen eine Heilbehandlung oder Prävention darstellt und keine durch seine private Lebensführung veranlasste Maßnahme zur Steigerung des Wohlbefindens ist. Werden diese Kriterien von einzelnen Teilnehmern oder aber Leistungsanbietern nicht erfüllt, handelt es sich insoweit um steuerpflichtige Umsätze. Eine der ertragsteuerlichen Abfärberegulierung entsprechende Vorschrift kennt das Umsatzrecht nicht, weshalb jede Leistung einzeln zugeordnet wird. Motiviert der Arzt seine Patienten lediglich zur Teilnahme an einer Schulung und erhält er hierfür eine Vergütung durch den Leistungsanbieter, handelt es sich hierbei um Provisionszahlungen, die der Regelbesteuerung unterliegen, da der Arzt dem Behandelten gegenüber keine ärztliche Leistung erbringt.

5.1.8 Zusammenfassung der mehrwertsteuerlichen Beurteilung von Heilbehandlungen

Die Entwicklungen auf dem Gesundheitsmarkt sowie die ständige Rechtsprechung von BFH und EuGH erfordern es, jede von einem Arzt erbrachte Leistung bzw. von einem anderen Leistungsanbieter getätigte arztähnliche Behandlung einzeln umsatzsteuerlich zu würdigen. Dabei mag für manche Unternehmer die in § 19 Abs. 1 UStG geregelte Umsatzgrenze von 17.500 € ausreichend sein, um trotz steuerpflichtiger Entgelte keine Mehrwertsteuer erheben zu müssen. Allerdings liegt es nicht immer im Ermessen des Leistungsanbieters, steuerpflichtige Umsätze zu vermeiden, da der Arzt es z.B. nicht ablehnen kann, von den gesetzlichen Krankenkassen angeforderte Gutachten zu erstellen. Bei den Leistungen, die in der Grauzone zwischen eindeutig steuerfrei bzw. steuerpflichtig liegen, muss eine Zuordnung erfolgen. Die Tatsache, dass die angebotene Behandlung zum Leistungskatalog der gesetzlichen Krankenversicherung oder aber der Beihilfe gehört, stellt ein Indiz für die Erbringung einer Heilbehandlung dar, ist aber nicht das allein entscheidende Kriterium. Ebenso bewirkt die fehlende Zulassung eines Leistungserbringers nach § 124 Abs. 2 SGB V nicht automatisch die Umsatzsteuerpflicht der erbrachten Therapie. Sowohl die Vielzahl der angebotenen Gesundheitsleistungen, die in Abhängigkeit von dem Behandelten durchaus medizinisch

⁷⁴¹ Vgl. FG München Urt. v. 18.02.2004 - 3 K 2834/01, EFG 2006, 148; Niedersächsisches FG Urt. v. 07.04.2005 - 5 K 584/00, PFB 2005, 238.

veranlasst sein können oder aber auch nicht, sowie die Fülle an bekannten und neu hinzukommenden Therapieangeboten und Leistungsanbietern lassen dabei eine pauschalierende Betrachtung nicht zu. Um die hieraus resultierende Unsicherheit bezüglich der steuerlichen Zuordnung der Umsätze und die damit verbundenen Steuerrisiken zu verringern, ist es in Zweifelsfällen unumgänglich, dass der Leistungserbringer sich die medizinische Notwendigkeit der durchgeführten Maßnahme durch neutrale Gutachter attestierten lässt. Die Leistungen, die definitiv nicht den Heilbehandlungen zuzurechnen sind, müssen additiv dahingehend geprüft werden, inwieweit eine andere Befreiungsvorschrift greift, z.B. weil es sich um eine unterrichtende oder erzieherische Maßnahme handelt oder aber die Kosten von einer staatlichen Institution getragen werden. Ist dies nicht der Fall, unterliegt der Vorgang dem regulären Mehrwertsteuersatz. Die Anwendung des reduzierten Mehrwertsteuersatzes würde zwar die Folgen einer fehlerhaften Zuordnung abschwächen, aber auch simultan das generierbare Mehrwertsteueraufkommen reduzieren. Eventuell lassen sich einige der zuvor genannten Leistungen unter den in Anhang III zu Art. 98 MwStSystRL genannten Begriff der medizinischen Versorgungsleistungen und zahnärztliche Leistungen bzw. sonstigen Behandlungen, soweit sie nicht gemäß Art. 132 Abs. 1 Buchst. b - e MwStSystRL von der Steuer befreit sind, subsumieren bzw. unter den in Anhang IV MwStSystRL genannten häuslichen Pflegedienstleistungen, z.B. Haushaltshilfen und die Betreuung von Kindern sowie älteren, kranken oder behinderten Personen. Aus nationaler Sicht sprechen jedoch keine ökonomischen Gründe dafür, auf die zuvor genannten steuerbaren Leistungen den reduzierten Mehrwertsteuersatz anzuwenden. Eine weitere Untergliederung in Leistungen, die dem reduzierten Mehrwertsteuersatz unterliegen und sonstige, würde ebenfalls keine Lösung der zuvor genannten Problematiken bewirken. Dies soll am Beispiel der Restaurationsleistungen verdeutlicht werden.

5.2 Die umsatzsteuerliche Behandlung eines „Party-Services“

Die Lieferung von Speisen unterliegt gem. § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG dem reduzierten Mehrwertsteuersatz. Neben den in Anlage 2 zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG aufgeführten Gegenständen, werden hierunter auch jegliche Essenslieferungen zum Verzehr außer Haus subsumiert, d.h. die Lieferung von Speisen durch einen Party-Service, Pizzen-Taxen bzw. durch die von caritativen Einrichtungen durchgeführten Menübringdienste (Essen auf Rädern), Schnellimbisse etc.⁷⁴² Laut Angabe des Statistischen Bundesamtes entfallen in Imbissstuben knapp 55 % der getätigten Umsätze auf Lieferun-

⁷⁴² Diese unterschiedlichen Leistungsformen werden nachfolgend unter dem Begriff des Party-Services subsumiert.

gen, die dem reduzierten Mehrwertsteuersatz unterliegen, in Restaurants mit Selbstbedienung circa 40 % und im Teilssektor „Kantinen und Catering“ mehr als 30 %.⁷⁴³

Die Lieferung von Speisen zum direkten Verzehr an Ort und Stelle wird gegenüber dem Verzehr außer Haus als sonstige Dienstleistung klassifiziert, die dem Regelsteuersatz unterliegt. Dies wird damit begründet, dass die Leistung eines Gastronomen die Lieferung von Nahrungsmitteln sowie die Ausführung von Dienstleistungen umfasst, die vom Zubereiten bis zum Darreichen der Speisen, der Gestellung des Speiseraumes mit Nebenräumen, des Mobiliars und Geschirrs sowie des Personals, das die Gäste berät, das Essen serviert und die Tische nach dem Verzehr der Speisen abräumt, reicht. Restaurationsumsätze sind somit gekennzeichnet durch eine Vielzahl von Einzelleistungen, von denen nur ein Teil in der Lieferung von Nahrungsmitteln besteht, während die Dienstleistungselemente bei weitem überwiegen.⁷⁴⁴ Insoweit unterscheidet sich die Restaurationsleistung gravierend von der Tätigkeit eines Party-Services. Der Kunde verzichtet bei letzterem nämlich bewusst auf den Verzehr von Speisen in dem Restaurant unter Inanspruchnahme der Serviceleistungen des Bedienungspersonals und wählt stattdessen einen anderen Ort.

Solange sich die Leistung des Party-Services auf die Lieferung von Speisen beschränkt, ist die mehrwertsteuerliche Beurteilung bisher unstrittig. Probleme treten dann auf, wenn der Partyservicebetreiber den Kunden zusätzlich leihweise Besteck, Geschirr oder Gläser zur Verfügung stellt. Aus mehrwertsteuerlicher Sicht ist es fraglich, ob die zu einem Bündel zusammengefassten unterschiedlichen Leistungen als mehrere voneinander getrennt zu beurteilende Leistungen zu qualifizieren sind, die dem jeweiligen Mehrwertsteuersatz unterliegen, oder aber als eine einheitliche Leistung, auf die der Regelsteuersatz angewendet wird.⁷⁴⁵ Laut ständiger Rechtsprechung von EuGH⁷⁴⁶ und BFH⁷⁴⁷ ist die gesamte Leistung als normal zu besteuern Dienstleistung zu behandeln, wenn die Lieferung nur einen Teil des Umsatzes darstellt und die Dienstleistung überwiegt.⁷⁴⁸ Der BFH tendiert dazu, den Anteil der Dienstleistung an dem Gesamtumsatz bereits dann als überwiegend zu interpretieren, sobald der Partyservicebetreiber mit der Lieferung von Speisen die spätere Abholung und Reinigung von Ge-

⁷⁴³ Vgl. *Balz* (2009, 20).

⁷⁴⁴ Vgl. EuGH-Urt. v. 02.05.1996 - Rs. 231/94 Faaborg-Gelting, UR 1996, 220.

⁷⁴⁵ Vgl. *Lange* (2009, 289).

⁷⁴⁶ Vgl. EuGH-Urt. v. 10.03.2005 - Rs. C-491/03 Hermann, Slg 2005, I-2025; v. 02.05.1996 - C-231/94 Faaborg-Gelting, UR 1996, 220, Rz. 13, 14.

⁷⁴⁷ Vgl. BFH-Urt. v. 27.10.2009 - V R 3/07, UR 2010, 72 = Rs. C-499/09 Flebbe Filmtheater GmbH & Co. KG; v. 18.02.2009 - V R 90/07, UR 2009, 807; v. 01.04.2009 - XI R 3/08, BFH/NV 2009, 1469; v. 10.08.2006 - V R 55/04, BStBl II 2007, 480; v. 10.08.2006 - V R 38/05, BStBl II 2007, 482; v. 26.10.2006 - V R 59/04, BStBl II 2007, 487; v. 12.10.2006 - V R 36/04, BStBl II 2007, 485.

⁷⁴⁸ Vgl. EuGH-Urt. v. 02.05.1996 - C-231/94 Faaborg-Gelting, UR 1996, 220; v. 17.05.2001 - C-322/99, C-323/99 Brandenstein/Fischer, BFH/NV Beilage 2001, 177.

schirr und Besteck übernimmt⁷⁴⁹ oder Schnellimbisse für den Verzehr besondere Vorrichtungen bereit halten, z.B. Ablagebretter.⁷⁵⁰ Im Folgenden soll auf die Frage näher eingegangen werden, inwieweit die zu den Restaurationsumsätzen entwickelten Grundsätze auch für die Betreiber eines Party-Services Anwendung finden können.

5.2.1 Party-Service versus Restaurationsleistung

Wie bereits dargestellt, besteht die typische Leistung eines Restaurationsbetriebs in der Abgabe von Speisen und Getränken zum sofortigen Verzehr unter zur Verfügungstellung einer organisatorischen Gesamtheit. Dem Gast wird dabei weder das Recht eingeräumt, lediglich die Räumlichkeiten zu nutzen und mitgebrachte Speisen und Getränke dort zu verzehren, noch sich in den Räumen von einem fremden Dritten Essen liefern zu lassen. Demnach handelt es sich bei einer Restaurationsleistung um eine einheitliche wirtschaftliche Leistung, die umsatzsteuerlich nicht in ihre Teile aufgespalten werden kann. Im Gegensatz hierzu bietet der Betreiber eines Party-Services eine Vielzahl von Leistungen an.⁷⁵¹ Der Verbraucher wendet sich bei der Durchführung einer Veranstaltung in aller Regel an den Leistenden, weil er die von Gastronomen angebotene organisatorische Gesamtheit nicht in Anspruch nehmen will. Vielmehr legt er Wert darauf, aus einem umfangreichen Angebot sein Leistungspaket individuell zusammenstellen zu können. Hierbei kann es sich handeln um

- die Lieferung von Speisen und die Abholung der dabei verwendeten Platten etc.;
- die Lieferung von Getränken und die Abholung des Leerguts;
- die Vermietung von Räumlichkeiten (Festsaal, Partyhalle);
- die Bereitstellung, Abholung und Reinigung von Besteck;
- die Bereitstellung, Abholung und Reinigung von Geschirr;
- die Bereitstellung, Abholung und Reinigung von Gläsern;
- die Bereitstellung von Stehtischen und Stühlen oder
- die Überlassung von Tischen und Bänken;
- die Gestellung von Personal zum Servieren der Speisen/Getränke und zum Abräumen der Tische;
- die Reinigung der gemieteten Räumlichkeiten etc.

Bei den oben genannten Leistungen handelt es sich nicht um eine abschließende Aufzählung. Wünscht der Auftraggeber es, kann die gesamte, mit einer Veranstaltung

⁷⁴⁹ Vgl. BFH-Urt. v. 18.12.2008 - V R 55/06, UR 2009, 243 m.w.H.

⁷⁵⁰ Vgl. BFH-Entsch. v. 15.10.2009 - XI R 37/08, UR 2010, 65.

⁷⁵¹ Hinsichtlich der hieraus resultierenden Problematik vgl. auch *Baldauf* (2008, 401); *Dorau/Heidler* (2008, 793); *Flückiger* (2008, 799); *Heidner* (2009, 220); *Klenk* (2008, 20); *Kube* (2008, 288); *Sterzinger* (2007, 713ff.); *Wesselbaum-Neugebauer* (2004a, 16).

zusammenhängende, organisatorische Arbeit übernommen werden, d.h. von der Gestaltung der Einladungskarten über die Auswahl des Veranstaltungsortes bis hin zur Versendung von Danksagungen (Event-Management). Bei der mehrwertsteuerlichen Beurteilung stellte sich bisher die Frage, ob es sich bei dem Angebot um ein einheitlich zu beurteilendes Leistungsbündel oder um jeweils selbständig zu beurteilende Leistungen handelt.

5.2.2 Darreichung von Speisen und Getränken durch einen Party-Service

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH⁷⁵² war es bisher unstrittig, dass es sich um eine dem reduzierten Mehrwertsteuersatz unterliegende Lieferung handelt, wenn sich der Umsatz auf Nahrungsmittel „zum Mitnehmen“ bezieht und daneben keine weiteren Dienstleistungen erbracht werden, die den Verzehr an Ort und Stelle in einem geeigneten Rahmen ansprechend gestalten sollen. Zu dem Leistungsumfang eines Party-Services gehört es aber generell, dass die Speisen zubereitet und appetitlich arrangiert dargebracht werden. Die Garnierung der Speisen in einer Art, die die zu Bewirteten auch optisch anspricht, ist ein immanenter Bestandteil des Vertrages, da das Auge bekanntermaßen „mit isst“. Irrelevant ist dabei, ob der Kunde dem Unternehmer die Dekoration und den Aufbau des Speisebuffets überlässt oder ob er ihm Weisungen hierzu erteilt. Der EuGH⁷⁵³ spricht in diesem Fall von minimalen Dienstleistungen. Sind diese notwendig mit der Vermarktung der Ware verbunden, dürfen sie bei der Beurteilung des Dienstleistungsanteils nicht berücksichtigt werden. Erst wenn zusätzliche Leistungen erbracht werden, wie z.B. die Zurverfügungstellung einer Infrastruktur, die Bedienung bei Tisch, das Abdecken der Tische sowie die Reinigung des Tisches etc., ist der Vorgang insgesamt als Dienstleistung zu bewerten. Um festzustellen, ob der Unternehmer an den Leistungsempfänger mehrere selbstständige Hauptleistungen oder zusätzlich zur Hauptleistung eine Nebenleistung erbringt, die das steuerrechtliche Schicksal der Hauptleistung teilt, ist nach ständiger Rechtsprechung auf die Sicht des Durchschnittsverbrauchers⁷⁵⁴ abzustellen.

Der Durchschnittsverbraucher wird einen Party-Service dann beauftragen, wenn er seine Gäste nicht in einem Restaurant, sondern in den heimischen Räumlichkeiten oder

⁷⁵² EuGH-Urt. v. 02.05.1996 - C-231/94 Faaborg-Geltin, UR 1996, 220 Rz. 14; BFH-Urt. v. 18.02.2009 - V R 90/07, UR 2009, 807.

⁷⁵³ Vgl. BFH-Entsch. v. 18.2.2009 - V R 90/07, UR 2009, 807; EuGH-Urt. v. 2.5.1996 - C-231/94 Faaborg-Geltin, UR 1996, 220; v. 10.03.2005 - C-491/03 Hermann, Slg 2005, I-2025.

⁷⁵⁴ Dieser wird bei komplexen Sachverhalten sowohl vom BFH als auch vom EuGH gerne zur Entscheidungsfindung hinzugenommen. Vgl. u.a. BFH-Urt. v. 25.06.2009 - V R 25/07, UR 2009, 809; v. 18.08.2005 - V R 20/03, UR 2006, 24 m.w.H; BMF-Schr. v. 04.02.2010, IV D 2 - S 7221/09/10001 - 2010/0073876.

einem anderen Ort bewirten will. Damit verzichtet er bewusst darauf, die Speisen in der Restaurationsatmosphäre unter Inanspruchnahme der Serviceleistungen des Bedienungspersonals einzunehmen.⁷⁵⁵ Die in einem „ansprechenden Rahmen gestaltete Darreichung“ des Essens durch einen entsprechenden Aufbau des Speisebuffets ist allerdings notwendiger Bestandteil der Lieferung und stellt für sich genommen keine eigenständig bewertbare Leistung dar. Der „ansprechend gestaltete Rahmen“ ist lediglich ein Mittel, um die Lieferung der Speisen unter optimalen Bedingungen anbieten zu können.⁷⁵⁶ Somit handelt es sich bei dieser Dienstleistung um eine Nebenleistung zu der Essenslieferung. Eine Aufteilung des Gesamtumsatzes in eine dem Regelsteuersatz unterliegende sonstige Leistung und eine ermäßigt besteuerte Lieferung von Speisen ist nicht möglich, da der Durchschnittsverbraucher diese nicht getrennt vergüten würde. Wirtschaftlich einheitliche Vorgänge werden daher nicht in ihre einzelnen Teile aufgespalten.⁷⁵⁷ Soweit Waren geliefert werden, für die der ermäßigte Steuersatz anzuwenden ist, unterliegt demgemäß die Gesamtleistung diesem Steuersatz.

5.2.2.1 Nebenleistung zu einer Hauptleistung

Werden neben der reinen Speiselieferung Besteck, Geschirr, Stehtische und Personal gestellt, geht es bei der mehrwertsteuerlichen Beurteilung der Gesamtleistung um die Frage, ob es sich bei den Gestellungen um unselbständige Nebenleistungen zu der Essenslieferung handelt, um ein Bündel von mehreren voneinander unabhängigen Leistungen oder ob eine organisatorische Gesamtheit angeboten wird, bei der die Dienstleistungen bei Weitem überwiegen, wie dies z.B. bei Leistungen von Event-Managern der Fall ist. Für die mehrwertsteuerliche Beurteilung ist es irrelevant, ob der Unternehmer nur eine Gesamtrechnung erteilt, für jede Leistung den für sie geltenden Steuersatz anwendet oder aber zwei Rechnungen erteilt und in der einen die Speisen zum ermäßigten Steuersatz und in der anderen die übrigen Leistungen zum Regelsteuersatz auführt.⁷⁵⁸ Denn generell gilt in der Mehrwertsteuer, dass jede Lieferung und Dienstleistung als eine eigene selbständige Leistung zu bewerten ist.⁷⁵⁹ Handelt es sich bei den zusätzlich angebotenen Dienstleistungen um Nebenleistungen zu der Lieferung von Speisen und Getränken, so folgen sie der umsatzsteuerlichen Qualifikation der Haupt-

⁷⁵⁵ Vgl. Niedersächsisches FG, Ur. v. 27.04.2006 - 16 K 167/04, EFG 2006, 1789.

⁷⁵⁶ Vgl. EuGH-Urt. v. 10.03.2005 - C-491/03 Hermann, Slg 2005, I-2025; BFH-Urt. v. 18.02.2009 - V R 90/07, UR 2009, 807; v. 16.01.2003 - V R 16/02, BFH/NV 2003, 734.

⁷⁵⁷ Vgl. BFH-Urt. v. 09.10.2002 - V R 5/02, BFH/NV 2003, 434; v. 21.06.2001 - V R 80/99, BFHE 195, 440; v. 01.12.1960 - V 301/58 U, BStBl II 1961, 148

⁷⁵⁸ Vgl. BFH-Entsch. v. 15.10.2009 - XI R 6/08, UR 2010, 61.

⁷⁵⁹ Vgl. EuGH-Urt. v. 17.05.2001 - Rs. C-322/99, C-323/99 Brandenstein/Fischer, BFH/NV Beilage 2001, 177.

leistung, d.h. sie teilen das steuerliche Schicksal der Hauptleistung.⁷⁶⁰ Nebenleistungen liegen dann vor, wenn sie für den Leistungsempfänger keinen eigenen Zweck haben, sondern lediglich das Mittel darstellen, um die Hauptleistung des Leistenden unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen.⁷⁶¹ Beinhaltet die Leistung des Unternehmers sowohl Lieferungselemente als auch Dienstleistungsaspekte, hängt die Qualifizierung als einheitliche Lieferung oder sonstige Leistung davon ab, welche Leistungselemente unter Berücksichtigung des Willens der Vertragsparteien den wirtschaftlichen Gehalt der Leistung bestimmen.⁷⁶² Demnach stellt sich die Frage, ob es dem Auftraggeber um die Nutzungsüberlassung von Geschirr, Gläsern, Besteck, Stehtischen oder die Gestellung von Personal geht und die Lieferung der Speisen in Kauf genommen wird oder aber ob die Essenslieferung im Vordergrund steht und die Bereitstellung von Tafelausrüstung und Personal bei Bedarf folgt und keinen bzw. nur einen untergeordneten eigenen Zweck hat.

5.2.2.1.1 Aufteilung in Haupt- und Nebenleistung

Die Problematik, dass mit einer Lieferung sonstige Leistungen verknüpft sind, stellt sich nicht nur bei Partyservicebetreibern, sondern auch in anderen Wirtschaftsbereichen. Baumschulen bieten es ihren Kunden z.B. an, die dort gekauften Pflanzen einzupflanzen. Im Zusammenhang mit einer Baumschule hat der BFH entschieden, dass das auf Wunsch eines Teils der Kunden erfolgte Einpflanzen der dort gekauften Pflanzen keine unselbständige Nebenleistung zur Lieferung der Pflanzen darstellt, sondern eine umsatzsteuerlich getrennt zu beurteilende selbständige Leistung. Die Gesamtleistung ließe sich zudem ohne Probleme in eine dem ermäßigten Steuersatz unterliegende Lieferung der Pflanzen und einen dem Regelsteuersatz zu unterwerfende Dienstleistung in Form des Einpflanzens unterteilen.⁷⁶³

Ebenso wie im Fall der Lieferung von Pflanzen und des Einpflanzens beurteilt der BFH⁷⁶⁴ die Leistung eines Landwirts. In der Landwirtschaft wird die Einsaat häufig von darauf spezialisierten Lohnunternehmen durchgeführt. Liefert der Unternehmer zum einen das Saatgut und sät es zum anderen ein, so sind die Leistungen getrennt abrechenbar. Ausschlaggebend für die Beurteilung ist, dass die Saatgutlieferung bereits

⁷⁶⁰ Vgl. EuGH-Urt. v. 25.02.1999 - Rs. C-349/96 CPP, Slg 1999, I-973.

⁷⁶¹ Vgl. BFH-Urt. v.16.01.2003 - V R 16/02, BFH/NV 2003, 734; EuGH-Urt. v. 22.10.1998 - Rs. C-308/96 Madgett u. C-94/97 Baldwin, Slg 1998, I-6229; v. 25.02.1999 - Rs. C-349/96 CPP, Slg 1999, I-973.

⁷⁶² Vgl. BFH-Urt. v. 16.01.2003 - V R 16/02, BFH/NV 2002, 734; v. 09.10.2002 - V R 5/02, BFH/NV 2003, 434.

⁷⁶³ Vgl. BFH-Urt. v. 25.06.2009 - V R 25/07, UR 2009, 809; BMF-Schr. v. 04.02.2010, IV D 2 - S 7221/09/10001 - 2010/0073876.

⁷⁶⁴ Vgl. BFH-Urt. v. 09.10.2002 - V R 5/02, BStBl II 2004, 470.

vom Preis her so gewichtig war, dass sie nicht in einer einheitlichen Dienstleistung aufging. Umgekehrt hatte die Einsaat für den Landwirt eine derartige Bedeutung, dass sie keine bloße Nebenleistung zur Saatgutlieferung darstellte. Die Lieferung des Saatgutes unterliegt somit dem reduzierten Mehrwertsteuersatz, während auf die Einsaat der reguläre Mehrwertsteuersatz anzuwenden ist. Anders verhält es sich bei Grabpflegeleistungen.

Bei Grabpflegeleistungen erwartet der Auftraggeber im Allgemeinen, dass das Grab durch die Dienstleistung in einen würdigen und der Jahreszeit gemäßen Zustand versetzt wird. Die Bepflanzung ist dabei lediglich dazu gedacht, den Dienstleistungserfolg zu unterstützen.⁷⁶⁵ Dem Auftraggeber ist es dabei in aller Regel nicht gestattet, die Pflanzen anderweitig zu besorgen, so dass der Friedhofsgärtner nur noch die Dienstleistung des Pflanzens und Pflegens abzurechnen hat. Die Gesamtleistung lässt sich deshalb nicht in eine dem ermäßigten Steuersatz unterliegende Lieferung der Pflanzen und einen dem Regelsteuersatz zu unterwerfende Dienstleistung in Form des Einpflanzens und des Grabpflegens unterteilen. Die Hauptleistung besteht in der Pflege des Grabes, während es sich bei der Lieferung der Pflanzen um die Nebenleistung handelt. Als Nebenleistung teilt die Lieferung der Pflanzen das Schicksal der Hauptleistung. Die gesamte Leistung unterliegt demgemäß dem Normalsteuersatz.

5.2.2.1.2 Aufteilung in Haupt- und Nebenleistung bei einem Party-Service

Wird nun die obige Rechtsprechung auf die Dienstleistung eines Party-Services übertragen, muss zunächst betrachtet werden, welche Leistung als Haupt- und welche als Nebenleistung determiniert werden kann. Der Geschäftsbetrieb eines Party-Services ist in erster Linie darauf ausgerichtet, Speisen zu liefern. Dem jeweiligen Auftraggeber geht es um die Belieferung mit kalten oder warmen Speisen. Bei der Auswahl des Leistenden steht die Qualität der Speisen im Vordergrund. Ob die Beurteilung der Leistungsqualität anhand der Empfehlung anderer Kunden, der Probe verschiedener Speisen bei dem Unternehmer oder aber auf Grund der Teilnahme an einer Veranstaltung, die der Unternehmer beliefert hat, erfolgt, ist dabei irrelevant. Inwieweit der Auftraggeber darüber hinaus Leistungen in Anspruch nimmt, ist von verschiedenen Faktoren abhängig, die individuell variieren, z.B. von der Zahl der zu bewirtenden Personen, der bereits vorhandenen Ausstattung der Räumlichkeit, dem Angebot anderer Unternehmen, z.B. des Getränkeshändlers für Gläser, Stehtische etc. Je mehr Leistungen zusätzlich gebucht werden, desto eher stellt sich die Frage, ob mit der Gestellung von Besteck, Geschirr, Gläser, Stehtischen oder Personal ein eigener Zweck erfüllt wird. Han-

⁷⁶⁵ Vgl. BFH-Urt. v. 21.06.2001 - V R 80/99, BStBl II 2003, 810.

delt es sich bei dem abgefragten Leistungsbündel nicht mehr lediglich um Mittel, damit die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch genommen werden kann, können ggf. mehrere Teile die Hauptleistung⁷⁶⁶ darstellen oder mehrere andere Teile Nebenleistungen.

Werden die Kriterien für die Beurteilung der Grabpflege bzw. der Lieferung begünstigter Gegenstände in Verbindung mit der Erbringung einer sonstigen Leistung auf den Party-Services-Bereich übertragen, hätte dies zur Konsequenz, dass die Lieferung der Speisen und die daneben angebotenen Leistungen zunächst getrennt beurteilt werden müssten. Die Gestellung von Geschirr, Besteck, Gläser und Stehtischen ist nicht notwendigerweise mit der Lieferung von Speisen verbunden. Vielmehr werden diese Leistungen auf besonderem Wunsch des Bestellers erbracht.⁷⁶⁷ Teilweise wird diesen Dienstleistungen eine so geringe Bedeutung beigemessen, dass keine getrennten Entgelte hierfür erhoben werden. Dem Endverbraucher ist es zudem vielfach frei gestellt, die weiteren Leistungen bei dem Party-Service zu bestellen oder aber bei dem Lieferanten der Getränke bzw. einem anderen Unternehmer. Der Speisenerbringung ist im Regelfall solch eine Bedeutung zuzumessen, dass sie neben der Gestellung eines Stehtisches generell als eine eigenständige Leistung zu beurteilen ist.⁷⁶⁸ Die Gesamtleistung wäre demgemäß in eine Lieferung von Speisen und eine sonstige Leistung aufzuteilen. Soweit Lebensmittel geliefert werden, die in der Anlage 2 zu § 12 UStG aufgeführt sind, müsste demgemäß der ermäßigte Steuersatz gem. § 12 Abs. 2 UStG Anwendung finden, während die Gestellung eines Stehtisches dem Regelsteuersatz unterliegen würde. Problematisch ist die Beurteilung für die Sachverhalte, in denen eine Vielzahl an weitergehenden Leistungen beansprucht wird, die miteinander verbunden und nicht leicht trennbar sind.

5.2.2.2 Bündel von mehreren voneinander unabhängigen Leistungen

Je umfangreicher das Leistungspaket des Anbietenden ist, desto eher stellt sich die Frage, ob ein Teil der Gesamtleistung den anderen Teil dominiert oder aber ob die zusätzlich in Anspruch genommene Dienstleistung einen eigenen Zweck erfüllt. Dies kann der Fall sein, wenn Räumlichkeiten nur unter der Auflage vermietet werden, dass die Essenslieferung über einen vom Vermieter bestimmten Party-Service erfolgt. Des Weiteren stellt sich die Frage, welche Leistung die Gesamtleistung prägt, wenn Perso-

⁷⁶⁶ Vgl. BFH-Urt. v. 25.06.2009 - V R 25/07, UR 2009, 809; v. 01.04.2009 - XI R 3/08, BFH/NV 2009, 1469.

⁷⁶⁷ Vgl. BFH-Urt. v. 07.05.1975 - V R 136/72, BStBl II 1975, 796.

⁷⁶⁸ Vgl. EuGH-Urt. v. 17.05.2001 - Rs. C-322/99, C-323/99 Brandenstein/Fischer, BFH/NV Beilage 2001, 177.

nal gestellt wird, das, ähnlich wie bei Restaurationsumsätzen, den Gast berät, ggf. die angebotenen Speisen und Getränke erläutert, diese aufträgt und schließlich nach dem Verzehr die Tische abräumt und säubert.⁷⁶⁹ Obwohl eine Trennung der Entgelte in Vermietungsumsätze, Personalgestellung und Lieferung von Speisen und Getränken ohne Probleme möglich ist, muss betrachtet werden, ob der Unternehmer als Event-Manager dem Kunden eine einheitliche Leistung anbietet.

5.2.2.2.1 Vermietung eines Partyraums, Festsaals etc.

Das grundlegende Merkmal einer Vermietung besteht darin, dem Betreffenden auf bestimmte Zeit gegen eine Vergütung das Recht einzuräumen, ein Grundstück so in Besitz zu nehmen, als ob er dessen Eigentümer wäre und andere von diesem Recht auszuschließen.⁷⁷⁰ Da die Zurverfügungstellung eines Partyraumes in der Dauer der Nutzung beschränkt ist, lässt sich diese Leistung nicht unter die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG subsumieren.⁷⁷¹ Verfügen die Räume über zusätzliche Betriebsvorrichtungen, z.B. Theke, Zapfanlage, Tische, Bänke, Stühle, Besteck, Geschirr, Gläser, Musikanlage etc., die mit einem Grundstück fest verbunden und mit diesen vermietet werden, lässt sich die Gesamtleistung nicht aufteilen.⁷⁷² Die gesamte Vermietungsleistung unterliegt dem Regelsteuersatz gem. § 12 Abs. 1 UStG.

5.2.2.2.2 Vermietungsleistung und getrennte Lieferung von Speisen

Wird bei Abschluss des Überlassungsvertrages vereinbart, dass die Lieferung von Speisen und Getränken über den Vermieter erfolgen kann, stellt sich die Frage, ob es sich bei der Gesamtleistung um eine den Restaurationsumsätzen vergleichbare einheitlich zu behandelnde Dienstleistung handelt oder aber ob die Lieferung von Speisen für den Auftraggeber eine derartige Bedeutung hat, dass sie keine bloße Nebenleistung ist. Generell hat die Anmietung von Räumlichkeiten zur Durchführung individuell geplanter Veranstaltungen für den Leistungsempfänger einen eigenen Zweck. Ebenso wie die Bewirtung der Gäste mit Speisen und Getränken, stellt die Wahl der Räumlichkeiten ein maßgebliches Merkmal für den erfolgreichen Verlauf einer Veranstaltung dar.

Kann ein Mietvertrag abgeschlossen werden, ohne gleichzeitig einen Lieferauftrag zu erteilen, ist es unstrittig, dass der Bezug von Lebensmitteln kein Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistenden unter optimalen Bedingungen in Anspruch nehmen zu können. Dem Auftraggeber steht es auf Wunsch frei, selbständig die Bewirtung sei-

⁷⁶⁹ Vgl. EuGH-Urt. v. 02.05.1996 - C-231/94 Faaborg-Gelting, UR 1996, 220.

⁷⁷⁰ Vgl. EuGH-Urt. v. 08.05.2003 - Rs. C-269/00 Seeling, UR 2003, 288.

⁷⁷¹ Vgl. BFH-Urt. v. 31.05.2001 - V R 97/98, BStBl II 2001, 658.

⁷⁷² Vgl. EuGH-Urt. v. 18.01.2001 - C-150/99 Lindström Park AB, BFH/NV Beilage 2001, 44.

ner Gäste zu übernehmen, einen Dritten mit der Lieferung von Speisen zu beauftragen oder aber neben dem Nutzungsvertrag über die Räumlichkeiten einen Liefervertrag für Lebensmittel abzuschließen. Dass es sich in diesem Fall bei der Gesamtleistung um ein Bündel von mehreren voneinander unabhängigen Leistungen handelt, wird auch dadurch deutlich, dass sie einzeln voneinander angeboten und gebucht werden können. Dabei ist es irrelevant, ob der Kunde direkt bei dem Anmieten der Räumlichkeiten einen Lieferauftrag für Speisen und Getränke erteilt oder sich später für die Inanspruchnahme der zusätzlich angebotenen Dienstleistungen entscheidet.⁷⁷³ Der bloße Umstand, dass die Vermietung mit der Lieferung von Speisen verknüpft wird, reicht für die Annahme einer unselbständigen Nebenleistung nicht aus.⁷⁷⁴ Die Lieferung von Speisen ist für den Durchschnittsverbraucher so gewichtig, dass sie nicht in eine einheitliche Dienstleistung mit der Nutzung eines Veranstaltungsortes aufgeht. Umgekehrt hat die Anmietung von Räumlichkeiten eine derartige Bedeutung, dass sie keine bloße Nebenleistung zur Essenslieferung ist.⁷⁷⁵ Der Kunde wird erst dann einen Auftrag erteilen, wenn beide Leistungsmerkmale in einer ansprechenden Qualität zur Verfügung gestellt werden. Ansonsten steht es ihm frei, beide Leistungen getrennt zu buchen, d.h. das Essen in andere Räumlichkeiten liefern zu lassen oder aber die Bewirtung der Gäste eigenständig zu übernehmen. Dementsprechend ist auf jede einzelne Leistung der dafür geltende Steuersatz anzuwenden.⁷⁷⁶ Dem Umstand, dass eventuell die einzelnen Leistungen nicht getrennt abgerechnet werden, sondern lediglich ein Gesamtpreis in Rechnung gestellt wird, kommt keine entscheidende Bedeutung für die umsatzsteuerliche Beurteilung zu. Denn eine einheitliche Leistung wird nicht allein dadurch begründet, dass nur ein Vertrag mit einem Gesamtentgelt abgeschlossen wird.⁷⁷⁷ Unter Anwendung der einfachst möglichen Berechnungs- oder Bewertungsmethode kann der auf die normalbesteuerter Leistung bezogene Teil des Preises heraus gerechnet werden.⁷⁷⁸ Im Interesse des Leistenden sollte es sein, entsprechende Unterlagen dem jeweiligen Auftrag beizufügen, um die Aufteilung des Entgelts nachvollziehbar darlegen zu können.

⁷⁷³ Vgl. BFH-Urt. v. 09.10.2002 - V R 5/02, BFH/NV 2003, 434.

⁷⁷⁴ Vgl. BFH-Urt. v. 16.01.2003 - V R 16/02, BFH/NV 2003, 734.

⁷⁷⁵ Vgl. BFH-Urt. v. 09.01.2002 - V R 5/02, BFH/NV 2003, 434.

⁷⁷⁶ Vgl. BFH-Urt. v. 25.06.2009 - V R 25/07, UR 2009, 809; BMF-Schr. v. 04.02.2010, IV D 2 - S 7221/09/10001 - 2010/0073876.

⁷⁷⁷ Vgl. EuGH-Urt. v. 25.02.1999 - Rs. C-349/96 CPP, Slg 1999, I-973; BFH-Urt. v. 12.05.2005 - V R 54/02, BFH/NV 2005, 1470.

⁷⁷⁸ Vgl. BFH-Urt. v. 31.10.2001 - V R 97/98, BStBl II 2001, 658.

5.2.2.2.3 Vermietungsleistung in Kombination mit der Lieferung von Speisen

Besteht zwischen dem Ort der Ausrichtung einer Veranstaltung und dem Ort der Lieferung der Speisen ein räumlicher Zusammenhang, ist aus mehrwertsteuerlicher Sicht zu fragen, ob bei der Beurteilung des Gesamtumsatzes die zu den Restaurationsumsätzen bzw. dem Verzehr an Ort und Stelle entwickelten Grundsätze angewandt werden müssen oder aber, ob jede erbrachte Leistung für sich zu beurteilen ist. Dies könnte z.B. gegeben sein, wenn ein Gastronom oder aber ein Dritter einen Saal für Feiern zur Verfügung stellt und mit Abschluss des Nutzungsvertrags einem speziellen Lieferanten oder sich selbst in den eigenen bzw. gemieteten Räumen das alleinige Recht auf die gastronomische Versorgung vorbehalten wird. Der Verzehr von mitgebrachten Speisen bzw. die freie Wahl eines Party-Services wird mit Abschluss des Nutzungsvertrags ausgeschlossen. Aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers wird hier eine organisatorische Gesamtheit angeboten, bei der lediglich die einzelnen Leistungselemente ggf. von verschiedenen Unternehmern ausgeführt werden können.⁷⁷⁹ Auf Grund der engen Verknüpfung ist eine Aufteilung der Gesamtleistung in die einzelnen Leistungselemente nicht durchführbar, auch wenn die involvierten Unternehmer getrennte Rechnungen erstellen und die jeweils erbrachte Leistung getrennt abrechnen. Vielmehr überwiegen in diesem Augenblick die Dienstleistungselemente. Hieraus resultiert die Anwendung des Regelsteuersatzes.

5.2.2.2.4 Lieferung von Speisen und Gestellung von Personal

Umfasst das Leistungsspektrum neben der Lieferung von Speisen auch die Gestellung von Personal, das die Aufgabe hat, den Gast ggf. zu beraten, die angebotenen Speisen und Getränke zu erläutern, diese nachzulegen, Getränke nachzuschicken und nach dem Verzehr die Tische abzuräumen, ist für mehrwertsteuerliche Zwecke zu prüfen, welche Leistung die Gesamtleistung prägt oder aber ob mehrere Hauptleistungen nebeneinander angeboten werden. Wünscht der Ausrichter einer Veranstaltung zusätzlich zu der Lieferung von Speisen und Getränken die Gestellung von Personal, so ist es für ihn relevant, ob er selbst über eine Personalagentur oder Anzeigen entsprechende Personen engagiert oder aber ob das mit der Essenslieferung beauftragte Unternehmen die gewünschte Leistung erbringen kann. Die Tatsache, dass der Auftraggeber keine organisatorische Einheit wählt, sondern aus einem Leistungsspektrum einzelne Bausteine nach Belieben auswählt, verdeutlicht, dass die Gestellung von Personal einen eigenen Zweck erfüllt. Für eine eigenständige Hauptleistung in der Form der Personalgestellung spricht auch der Anteil der Kosten an der Gesamtrechnung. Eine Leistung

⁷⁷⁹ Vgl. BFH-Urt. v. 05.11.1998 - V R 20/98, BStBl II 1999, 326.

kann nicht nebensächlich sein, wenn der Leistungsempfänger bereit ist, hierfür einen erheblichen Kostenteil zu bezahlen.⁷⁸⁰ Umgekehrt hat auch die Bedienung der Gäste für den Auftraggeber eine derartige Bedeutung, dass sie keine bloße Nebenleistung zu der Essenslieferung ist. Demnach ist jede Leistung getrennt abrechenbar. Bei der Rechnungsstellung wäre es ohne Weiteres möglich, die Lieferung der ermäßigt zu besteuerten Speisen von der dem Regelsteuersatz unterliegenden Gestellung des Personals zu trennen. Infolge der engen Verknüpfung beider Leistungen miteinander und der Vergleichbarkeit zu Restaurationsleistungen, beurteilt die Rechtsprechung solch ein Leistungsbündel allerdings als organisatorische Gesamtheit, die nach den Grundsätzen der Restaurationsleistungen zu beurteilen ist und damit dem Regelsteuersatz unterliegt.

5.2.3 Anwendung des reduzierten Mehrwertsteuersatzes auf Lieferungen eines Party-Services

Die obigen Ausführungen verdeutlichen, dass mit der Lieferung von Speisen durch einen Party-Service diverse Leistungen verbunden sein können. Demgegenüber ist die typische Leistung eines Restaurationsbetriebs nicht aufteilbar und besteht in der Abgabe von Speisen und Getränken zum sofortigen Verzehr unter zur Verfügungstellung einer organisatorischen Gesamtheit. Dem Gast wird dabei weder das Recht eingeräumt, lediglich die Räumlichkeiten zu nutzen und mitgebrachte Speisen und Getränke dort zu verzehren, noch sich in den Räumen von einem fremden Dritten Essen liefern zu lassen. Demnach handelt es sich bei einer Restaurationsleistung um eine einheitliche wirtschaftliche Leistung, die umsatzsteuerlich nicht in ihre Teile aufgespalten und einzeln beurteilt werden kann. Im Gegensatz hierzu bietet der Betreiber eines Party-Services eine Vielzahl von Leistungen an. Der Kunde wendet sich bei der Durchführung einer Veranstaltung an den Leistenden, weil er die von Gastronomen angebotene organisatorische Gesamtheit nicht in Anspruch nehmen will. Vielmehr legt er Wert darauf, aus einem umfangreichen Angebot sein Leistungspaket individuell zusammenstellen zu können. Jede einzeln abrufbare Leistung erfüllt einen eigenen Zweck und stellt nicht nur ein Mittel dar, um die Hauptleistung des Wirtschaftsteilnehmers unter optimalen Bedingungen in Anspruch nehmen zu können.⁷⁸¹ Hieraus wäre zu folgern, dass jede Leistung umsatzsteuerlich eigenständig zu würdigen ist. Der reduzierte Steuersatz wäre dabei nur dann anzuwenden, wenn Umsätze getätigt werden, die in der Anlage 2 zu § 12 Abs. 2 UStG genannt werden. In ständiger Rechtsprechung geht der BFH jedoch

⁷⁸⁰ Vgl. BFH-Urt. v. 09.10.2002 - V R 5/02, BFH/NV 2003, 434.

⁷⁸¹ Vgl. EuGH-Urt. v. 22.10.1998 - Rs. C-308/96 Madgett u. C-94/97 Baldwin, Slg 1998, I-6229.

davon aus, dass für den Fall, dass neben der Lieferung von Speisen weitere Leistungen angeboten werden, der gesamte Vorgang dem Regelsteuersatz unterliegt.

5.2.3.1 Anwendung des reduzierten Mehrwertsteuersatzes im gesamten Gastronomiebereich

Die zur Diskussion stehenden Abgrenzungsprobleme könnten gelöst werden, indem der inländische Gesetzgeber die von der EU-Kommission bereits 2003 getätigte und 2007 erneuerte Empfehlung⁷⁸² aufgriffe und im gesamten Gastronomiebereich den reduzierten Mehrwertsteuersatz anwenden würde. Damit verbunden wären jedoch erhebliche Steuerausfälle, für die es einer ökonomischen oder sozialpolitischen Begründung bedarf. Die Anwendung des reduzierten Mehrwertsteuersatzes auf Nahrungsmittel wird im Allgemeinen mit verteilungspolitischen Gründen gerechtfertigt. Bei den Leistungen eines Party-Services handelt es sich jedoch nicht um Tätigkeiten, die für die Sicherung des grundrechtlich geschützten Existenzminimums relevant sind. Unter Berücksichtigung der mit diesen Leistungen verbundenen Abgrenzungsproblematik sowie ökonomischen Überlegungen wäre es somit nicht zu beanstanden, wenn die Lieferung von verzehrfertigen Speisen oder Mahlzeiten generell aus dem Anwendungsbereich des reduzierten Mehrwertsteuersatzes ausgeschlossen und dem regulären Steuersatz unterworfen würden. Durch eine einheitliche Anwendung der Regelungen auf Restaurationsleistungen, Verzehr an Ort und Stelle sowie den Leistungen eines Party-Services würde die Neutralität der Mehrwertsteuer gewährleistet, Rechtssicherheit geschaffen und die Abgrenzungsproblematik erheblich verringert werden.

5.2.3.2 Definition des Begriffs Lieferung von Nahrungsmitteln

Auf Grund der mit der steuerlichen Beurteilung eines Party-Services verbundenen vielfältigen Rechtstreitigkeiten, hat der BFH⁷⁸³ diese Frage dem EuGH vorgelegt. Dabei geht es nicht um das Problem der Trennung von Haupt- und Nebenleistung, sondern darum, inwieweit es sich bei den Leistungen eines Party-Services überhaupt um die Lieferung von Nahrungsmitteln im Sinne des Anhangs III Nr. 1 MwStSystRL⁷⁸⁴ handelt. Als ein Kriterium, das gegen die Beurteilung als Nahrungsmittel spricht, führt der BFH aus, dass Slowenien gem. Art. 129 Abs. 1 MwStSystRL die Erlaubnis erteilt wurde, für die Zubereitung von Mahlzeiten einen ermäßigten Steuersatz anzuwenden.⁷⁸⁵ Dies wäre entbehrlich, wenn die Leistungen generell begünstigt wären. Selbst unter der

⁷⁸² Vgl. *Balz* (2009, 20).

⁷⁸³ Vgl. BFH-Entsch. v. 15.10.2009 - XI R 6/08, UR 2010, 61.

⁷⁸⁴ Vormals Anhang H Kategorie 1 der 6. RLEWG.

⁷⁸⁵ Vgl. BFH-Entsch. v. 15.10.2009 - XI R 6/08, UR 2010, 61.

Annahme, dass der EuGH verzehrfertige Speisen als Nahrungsmittel ansieht, ist zu fragen, ob das Zubereiten der Speisen als Dienstleistungselement so gewichtig ist, um die Leistung einheitlich als sonstige Leistung und nicht als Warenlieferung zu qualifizieren, woraus die Anwendung des Regelsteuersatzes folgen würde. Auch ohne die Rechtsprechung des EuGH abzuwarten, steht es dem Gesetzgeber frei, zu bestimmen, dass auf die Leistungen eine Party-Services bzw. von Schnellimbissen zukünftig der reguläre Mehrwertsteuersatz angewendet wird. Anhang III zu Art. 98 MwStSystRL besagt nämlich lediglich, dass die EU-Mitgliedsländer dazu berechtigt sind, auf die dort aufgeführten Leistungen einen reduzierten Mehrwertsteuersatz anzuwenden, d.h. es handelt sich hierbei nur um eine Kann-Vorschrift, die laut Bundesrechnungshof⁷⁸⁶ zudem noch äußerst betrugsanfällig ist. Die Anwendung des reduzierten Mehrwertsteuersatzes auf „außer Haus“ Verzehr sowie des regulären auf den „in Haus“ Verzehr führt nach Untersuchungen des Bundesrechnungshofs insbesondere in der Fast-Food-Gastronomie schon seit Jahren zu Umsatzsteuerausfällen in zweistelliger Millionenhöhe. Durch die Anwendung des regulären Mehrwertsteuersatzes auf die strittigen Leistungen ließen sich demgemäß sowohl die durch Falschdeklaration entstehenden Steuerausfälle verhindern als auch die existierende Abgrenzungsproblematik auf die Fälle reduzieren, in denen Nahrungsmittel generell verzehrfertig veräußert werden, wie dies z.B. bei Backwaren der Fall ist, die jedoch auch als Mahlzeit angeboten werden können, z.B. belegte Brötchen.

5.2.3.3 Lieferungen von Nahrungsmitteln durch gemeinnützige Körperschaften

Von einer Abschaffung des reduzierten Mehrwertsteuersatzes auf verzehrfertige Speisen und Mahlzeiten wären Mahlzeitendienste gemeinnütziger Körperschaften dann nicht betroffen, wenn es sich bei diesem Dienst um einen Zweckbetrieb i.S. der §§ 66 bis 68 AO handelt, denn die Leistungen der gemeinnützigen Körperschaften unterliegen insgesamt dem ermäßigten Steuersatz.⁷⁸⁷ Dies ist unter dem Aspekt der Förderung gemeinnütziger, gesundheitspolitischer und sozialer Zwecke durchaus vertretbar. Ein Zweckbetrieb ist gem. § 65 AO dann gegeben, wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb in seiner Gesamtrichtung dazu dient, die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen und der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb tritt, als es bei der Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist. Ein von der Wohlfahrtspflege unterhaltener Mahlzeitendienst erfüllt diese Kriterien

⁷⁸⁶ Vgl. *Bundesrechnungshof* (2006, 37).

⁷⁸⁷ Vgl. *Bundesministerium der Finanzen* (2010c, 2); *Dorau/Heidler* (2008a, 705).

dann, wenn mindestens zwei Drittel der Leistungen gegenüber Personen erbracht werden, die gem. § 53 AO infolge ihres körperlichen, geistigen oder seelischen Zustandes auf die Hilfe anderer angewiesen sind. Sollte die gemeinnützige Körperschaft die zuvor genannten Kriterien nicht erfüllen und tritt sie mit den fraglichen Leistungen in unmittelbaren Wettbewerb zu anderen Unternehmen, z.B. Pizza-Taxi, würde auch sie mit dem Mahlzeitendienst nicht mehr dem ermäßigten Steuersatz unterliegen.⁷⁸⁸ Eine Einbeziehung des Verzehrs außer Haus in den Anwendungsbereich des Normalsteuersatzes hätte demgemäß keine negativen Effekte auf die Förderung gemeinnütziger, gesundheitspolitischer und sozialer Zwecke. Aus Sicht der mehrwertsteuerpflichtigen Unternehmen ist es nicht nur relevant, welcher Steuersatz auf die getätigte Leistung angewendet wird, sondern ebenfalls, wann sie die selbst kalkulierte Steuer an den Fiskus abzuführen haben, sprich, wie die Mehrwertsteuer erhoben wird. Auf diesen Gesichtspunkt soll abschließend näher eingegangen werden.

6 Erhebungsverfahren

Seit der Einführung von Zwangsabgaben wurden verschiedene Wege beschritten, um Steuern zu erheben. Im Mittelalter warfen z.B. die Kaufleute in Bremen die als „Schoß“ bezeichnete Abgabe in eine verdeckte Kiste. In Augsburg bestand die Regelung, dass wer 600 Florin Steuern zahle, von jeder weiteren Selbsteinschätzung befreit sei.⁷⁸⁹ In Hamburg war jeder Einwohner verpflichtet, eine Steuer in Höhe von einem Viertel Prozent von allem was er besaß, an den Staat zu entrichten. Der Bürger leistete die von ihm ermittelte Geldsumme und versicherte unter Eid, dass die Steuer korrekt entrichtet worden war.⁷⁹⁰ In Nürnberg hatte jeder Stadtbewohner, der das Bürgerrecht inne hatte, die „Losung“ zu leisten. Der Betrag setzte sich zusammen aus einer im Voraus fixierten Kopfabgabe und aus dem 30. Teil des Vermögens, wobei Hausrat, Kleidung und Schmucksachen außer Ansatz blieben. Die Bürger berechneten den Betrag selbst und steckten ihn in einen Kasten, den der Einnehmer mit sich führte.⁷⁹¹ Es bestand demnach zwar ein Zwang zur Leistung der Losung, doch wurde ihre Höhe nicht kontrolliert. Die Steuereintreiber vertrauten darauf, dass die Zahlungsverpflichteten ihre Abgaben ehrenvoll entrichteten. Die Bauern, die in den Orten der Hauptmannschaften der alten Nürnberger Landschaft ansässig waren, sowie die Bürger der Landstädte, die im 16. Jahrhundert unter die Herrschaft der Stadt Nürnberg gerieten, muss-

⁷⁸⁸ Ein Prüfungsschema zur Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf die Leistungen einer Gemeinnützigen Körperschaft ist in *Janzen et al.* (2007, 355) abgebildet.

⁷⁸⁹ Vgl. *Wiegard* (1995, 23).

⁷⁹⁰ Vgl. *Smith* (1971 [1776], 332).

⁷⁹¹ Vgl. *Wild* (1984, 40).

ten demgegenüber peinlich genau Rechenschaft über ihr Vermögen ablegen.⁷⁹² Die unterschiedliche Erhebungsform kann demnach nicht auf ein fehlendes Bewertungs- und Kontrollsystem zurückgeführt werden.

Die im Laufe der Zeit entstandenen Steuersysteme waren im 18. Jahrhundert geprägt durch diverse protektionistische Verfahrensregeln. Insbesondere dem Adel sowie der Geistlichkeit wurden in einigen Ländern diverse Steuerprivilegien eingeräumt, so dass sich bei ihnen die Allgemeinheit der Steuerpflicht nur durch Verbrauchsteuern realisieren ließ. Dort, wo schon frühzeitig versucht wurde, eine Ertragsteuer zu erheben, verursachte ihre Erhebung teilweise erhebliche Kosten, mit der Folge, dass das verbleibende Aufkommen gering war. Die ineffizienten Ertragsteuersysteme wurden vielfach angeprangert und entsprechend dem Zeitgeist reformiert. In Frankreich rief *Philipp II von Orléans* alle interessierten Kreise öffentlich auf, Reformvorschläge zu unterbreiten, um die Wirtschaft zu entlasten. Dies sollte unter Berücksichtigung des zu dem Zeitpunkt noch schwach entwickelten Leistungsfähigkeitsprinzips geschehen. Im Rahmen dieser Vorschläge wurde z.B. von dem Dichter *Fontenelle* (*1657 - †1757) eine proportionale Einkommensteuer mit Freilassung eines ansehnlichen Existenzminimums empfohlen,⁷⁹³ wie sie heute in einigen Ländern üblich ist.

Das Steuererhebungsrecht wurde nicht immer von Verwaltungsbeamten der Regierung durchgeführt. War die Regierung selbst für die Eintreibung der Steuern verantwortlich, so schwankte der Ertrag von Jahr zu Jahr. Dieses Risiko wurde umgangen, indem im Rahmen der Verpachtung im Voraus eine feste Summe festgelegt wurde, ggf. kombiniert mit der Übertragung des Monopols für den Handel mit dem zu besteuerten Gut. Für die Steuerpflichtigen war die Verpachtung nicht das effektivste Verfahren, denn der Pächter musste zusätzlich zu der vereinbarten Steuersumme seinen Verwaltungsaufwand sowie einen gewissen Gewinn erwirtschaften. Die Gewinnrealisierung bei dem Pächter konnte nur umgangen werden, indem das Recht und die Macht, Zwangsabgaben zu erheben und im Zweifelsfall auch einzutreiben, wieder auf die öffentliche Gemeinschaft übertragen wurde. Hierzu bedurfte es eines eigenen Verwaltungsnetzes, wofür wiederum ausgebildete und verlässliche Beamte benötigt wurden.⁷⁹⁴

⁷⁹² Vgl. *Wild* (1984, 40); *Wesselbaum-Neugebauer* (2002, 186ff.).

⁷⁹³ Vgl. *Mann* (1978 [1937], 130 ff.).

⁷⁹⁴ Vgl. *Häuser* (1977, 22).

6.1 Grundsätze der Steuererhebung

Die wohl bekanntesten Grundsätze der Steuererhebung werden zurückgeführt auf *Adam Smith*.⁷⁹⁵ Demnach sollen für die Besteuerung vier Grundregeln gelten.

1. Die Gleichheit der Besteuerung

Die Bürger eines Landes sollten im Verhältnis zu ihren Fähigkeiten zur Finanzierung der staatlichen Aufgaben beitragen, was bedeutet, dass sich ihr Beitrag nach dem Einkommen richten sollte, welches sie unter dem Schutz des Staates erzielen.⁷⁹⁶

Als *Adam Smith* seine Steuermaxime formulierte, wurden ausschließlich Grundsteuern, Zölle auf annähernd alle importierten Waren und Verbrauchsteuern erhoben, die an sichtbare Zeichen des Vermögens anknüpften, wie z.B. Kutschen, Diener, Pferde, Hunde, Arbeiter, Uhren, Silberwaren oder Fenster.⁷⁹⁷ Die direkte Besteuerung des Einkommens wurde von *Adam Smith* abgelehnt, da diese nur mit Hilfe strenger Nachforschungen genau berechnet werden könne, welches in einem freien Land einfach unerträglich wäre.⁷⁹⁸ Das heutige Steuerrecht basiert aus einem Mix aus direkten und indirekten Steuerarten, deren Erhebung durch eine Vielzahl von Kontrollmöglichkeiten überwacht wird.⁷⁹⁹ Durch den Einsatz von Computern und dem Datenabgleich zwischen verschiedenen Institutionen existieren weitreichende Möglichkeiten, um die Angaben der Steuerpflichtigen überprüfen zu können. Trotzdem gefährden strukturelle Mängel des Steuerverfahrensrechts die Erhebung von Steuern, z.B. weil die Bundesländer unterschiedliche Programme einsetzen, die nicht notwendigerweise miteinander kompatibel sind. Durch die Entwicklung einer bundeseinheitlichen Software soll dies beseitigt werden. Gleichzeitig sollen durch diese Maßnahme die landesspezifischen Kosten für die Automationsunterstützung in der Verwaltung gesenkt sowie für die mehrfache parallele Entwicklung und Pflege von Software abgebaut werden.⁸⁰⁰ Simultan sollen weitere Verfahren zur Verbesserung der Auswahl prüfungsbedürftiger Betriebe für die Betriebs-, die Umsatzsteuer-, sowie die Lohnsteuer-Außenprüfung und zur Bekämpfung des Umsatzsteuer-Karussellbetrugs bzw. zur Aufdeckung risikobehafteter Sachverhalte im Bereich von steuerlichen Neuanmeldungen entwickelt werden.⁸⁰¹ Die Gleichmäßigkeit der Besteuerung soll so in einem stärkeren Maße gewährleistet werden als bisher.

⁷⁹⁵ Vgl. *Smith* (1971 [1776], 306ff.).

⁷⁹⁶ Vgl. *Smith* (1971 [1776], 307).

⁷⁹⁷ Vgl. *Großfeld* (1981, 8).

⁷⁹⁸ Vgl. *Smith* (1971 [1776], 331f., 334).

⁷⁹⁹ Hierzu zählen Betriebsprüfungen bei dem Steuerpflichtigen sowie bei Banken, wobei Kontrollmitteilungen angefertigt werden; die Meldepflichten der Notare; staatliche Abkommen über den Austausch von Informationen etc.

⁸⁰⁰ Vgl. *Bundesministerium der Finanzen* (2006, 59ff.).

⁸⁰¹ Vgl. BT-Drs. 16/12575, 7.

2. Die Bestimmtheit der Besteuerung

Der Steuertermin, die Zahlungsform und der zu leistende Steuerbetrag sollten für jedermann klar und deutlich sein.⁸⁰²

Die Erhebung von direkten Steuern hat sich in den einzelnen Staaten erst langsam entwickelt. Deshalb erfolgte häufig eine Verbrauchsbesteuerung bei dem Hersteller der Waren. Insbesondere in Großbritannien war dabei eine Vielzahl lebensnotwendiger Güter von der Besteuerung ausgenommen. Daher erfolgte nach Auffassung von *Adam Smith* die Steuerleistung des Bürgers völlig freiwillig. Seiner Meinung nach oblag es alleine dem Bürger, ob er die besteuerten Waren erwarb oder nicht. Die Verbrauchsbesteuerung hatte daneben den Vorteil, dass der Steuereintreiber nicht bei allen Bürgern Nachforschungen anstellen musste, sondern lediglich bei den Unternehmern. Da die Verbrauchsteuern gewöhnlich in kleinen Beträgen bei dem Kauf der belasteten Ware erhoben wurden, waren sie zudem bezüglich Zeitpunkt und Art der Zahlung die angenehmsten Steuern.⁸⁰³ Doch schon hier zeigt sich, dass die Einhaltung aller Kriterien der Bestimmtheit der Besteuerung schon bei der Aufstellung der *Maxime* problematisch war. Die Erhebung der Verbrauchsteuern über den Preis und deren Zahlung an den Fiskus durch den Unternehmer bewirkte bereits zur damaligen Zeit, dass der zu leistende Steuerbetrag nicht für jedermann klar ersichtlich war. Die zu erhebende Zahl an unterschiedlichen Steuern ist heutzutage sehr vielfältig. Dies führt unter anderem dazu, dass auf Verbrauchsteuern wiederum Steuern erhoben werden, so z.B. die Umsatzsteuer auch auf die bei Benzin im Entgelt enthaltene Mineralölsteuer. Dem Konsumenten ist durchaus bewusst, dass in dem Preis der von ihm nachgefragten Ware ein Steueranteil enthalten ist,⁸⁰⁴ doch kann er weder dessen Höhe beziffern noch ist er in der Lage, sich dieser Last legal zu entziehen. Für den einzelnen Bürger ist es somit nur schwer nachvollziehbar, mit welchen Steuern er wie belastet ist, so dass von einer Bestimmtheit der Besteuerung auch heutzutage keine Rede sein kann.

3. Die Bequemlichkeit der Besteuerung.

Die Steuer sollte zu einer Zeit und auf eine Art und Weise erhoben werden, die dem Steuerpflichtigen am leichtesten fällt.⁸⁰⁵

In den früheren Jahrhunderten war es ein Problem, die steuerlichen Bemessungsgrundlagen, z.B. die Rente eines Hauses, die Größe eines Grundstücks und dessen

⁸⁰² Vgl. *Smith* (1971 [1776], 307).

⁸⁰³ Vgl. *Smith* (1971 [1776], 369, 378, 380).

⁸⁰⁴ Vgl. *Smith* (1971 [1776], 378).

⁸⁰⁵ Vgl. *Smith* (1971 [1776], 307).

Wert,⁸⁰⁶ fortlaufend zu erfassen, weshalb sie vielfach geschätzt wurden. Wie bereits dargestellt, wurden lange Zeit strenge Nachforschungen in einem freien Land als unerträglich empfunden. In England wurde z.B. das Herdgeld durch eine Fenstersteuer ersetzt, weil im Gegensatz zu den Herdstellen die Zahl der Fenster von außen gezählt werden konnten.⁸⁰⁷ Ob dies zu einer Umverteilung der Steuer oder auch zu höheren Steuereinnahmen geführt hat, ist den Quellen nicht zu entnehmen. Allerdings entzogen sich die Steuerpflichtigen dieser Steuer, in dem sie die Fenster verschlossen. Hierdurch verschlechterte sich die Luft in den Häusern und damit die Gesundheit der Bürger, denn nicht alle Häuser verfügten über Kamine, über die der Rauch der Feuerstellen abziehen konnte. Aus diesem Grunde wurde die Fenstersteuer bald wieder abgeschafft.

Selbst zu Beginn des 20. Jahrhunderts stellte die Erfassung der Steuerquelle ein Problem dar, da unter der Bevölkerung viele Analphabeten lebten, die nicht dazu in der Lage waren, eine Erklärung über ihre Einkünfte abzugeben. Aus diesem Grunde war es konsequent, den Arbeitgebern die Einbehaltungspflicht für die Lohnsteuer zu übertragen. Der zu leistende Lohn bzw. das Gehalt stellte gut kontrollierbares Einkommen dar, wovon die Steuer mühelos, richtig und verlässlich berechnet werden konnte.⁸⁰⁸ Dieses Verfahren hat sich in Deutschland bis heute durchgesetzt und wurde auf andere Einkünfte ausgeweitet, z.B. auf Zinsen und Spekulationsgewinne aus Wertpapiergeschäften. Die von *Adam Smith* aufgestellte Besteuerungsregel der Bequemlichkeit der Besteuerung wird bei der Erhebung der Steuer an der Quelle eingehalten, da die Lohn-, Zins- oder Kapitalertragsteuer sowie der hierauf zu leistende Solidaritätszuschlag zu einem Zeitpunkt einbehalten wird, zu dem der Steuerpflichtige auch über das Geld verfügt und somit über die Liquidität, um Steuern leisten zu können. Anders verhält es sich für den mehrwertsteuerpflichtigen Unternehmer, der von dem Fiskus als Erfüllungsgehilfe in das Erhebungsverfahren integriert wird. Die Umsatzsteuer entsteht gem. § 16 Abs. 1 S. 1 UStG im Regelfall zum Zeitpunkt der Leistungserbringung; der Zeitpunkt der Bezahlung ist irrelevant. Ihre Berechnung erfolgt somit nach vereinbarten Entgelten. Fallen Zeitpunkt der Leistungserbringung und des Zahlungseingangs auseinander, muss der Unternehmer die Steuer vorfinanzieren. Die Finanzierungskosten trägt in diesem Fall der leistende Unternehmer, weshalb für ihn der Grundsatz der Bequemlichkeit der Besteuerung nur insoweit Anwendung findet, als er die Mehrwertsteuer zum Zeitpunkt der Vereinnahmung einzubehalten hat. Auf diesen Gesichtspunkt soll später näher eingegangen werden.

⁸⁰⁶ Nach Angabe von *Smith* (1971 [1776], 316) hat die Erfassung und Bewertung der böhmischen Ländereien über hundert Jahre gedauert.

⁸⁰⁷ Vgl. *Smith* (1971 [1776], 327 u. 334).

⁸⁰⁸ Vgl. *Meisel* (1914, 636 ff.).

4. Die Wohlfeilheit der Besteuerung.

Jede Steuer soll laut *Adam Smith* so erhoben werden, dass sie aus den Taschen der Leute nicht viel mehr nimmt oder herausholt, als sie an Einnahmen in die Kasse des Staates bringt.⁸⁰⁹

Die Erhebung einer Abgabe kann den Nachteil haben, dass durch die Erhebungskosten der öffentlichen Hand ein Großteil der Einnahmen aufgezehrt wird. Deshalb sollten die Steuern vermieden werden, die mit hohen Erhebungskosten verbunden sind.⁸¹⁰ Bezieht sich der Staat der Mithilfe des Unternehmers, hat der Entrichtungsverpflichtete die daraus resultierenden Kosten und Risiken zu tragen. Die durch die Erhebung von Steuern verursachten Kosten sind nicht für alle Steuerpflichtigen identisch, sondern belasten sie je nach Tätigkeit, verwendbarem Einkommen, Steuersystem⁸¹¹ und Erhebungsform. Bezüglich des Umfangs der Erhebungskosten wurden von verschiedenen Autoren⁸¹² empirische Untersuchungen durchgeführt. Im Verhältnis zum Umsatz sind vor allem kleine Unternehmen besonders von den Erhebungskosten betroffen.⁸¹³ Nach einer Schätzung der EU-Kommission beliefen sich die Erhebungskosten für Unternehmen mit bis zu 250 Beschäftigten in 2004 auf 2,6 % des Umsatzes und bei Großunternehmen auf 0,02 %.⁸¹⁴ Empirisch nicht erfasst werden in den Analysen die von dem Unternehmer zu tragenden Kosten, die aus der Übernahme des Steuerausfallrisikos resultieren, falls er einem Betrüger aufgesessen ist oder aber das Finanzamt die Ordnungsmäßigkeit der Belege anzweifelt, wie dies z.B. bei Ausfuhrlieferungen häufiger der Fall ist. So ist unbekannt, inwieweit das in 2008 im Rahmen der steuerlichen Betriebsprüfung generierte Umsatzsteuer-Mehrergebnis von 1,5 Mrd. € auf tatsächliche Steuerhinterziehung zurückzuführen ist oder aber darauf, dass der für die Steuererhebung zuständige Unternehmer diese nicht vollständig erheben konnte, weil ihm die hierfür erforderlichen Informationen nicht zugänglich waren. Wird dem Unternehmer ein Versäumnis bei der Steuererhebung vorgeworfen und der fehlende Betrag nacherhoben, muss dieser gem. § 233a i.V.m. § 238 AO mit einem halben Prozent pro Monat verzinst werden. Die Verzinsung soll einen Ausgleich dafür schaffen, dass die Steuern, trotz des für alle Steuerpflichtigen geltenden gleichen gesetzlichen Entstehungszeitpunkts, mindestens 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist, gezahlt wird. In 2008 konnte der Bund allein 3,2 Mrd. € an Zinsen gem. § 233a AO vereinnahmen.⁸¹⁵ Wie viel von dieser Zinszahlung auf die Mehrwertsteuer-

⁸⁰⁹ Vgl. *Smith* (1971 [1776], 307).

⁸¹⁰ Vgl. *Mann* (1978 [1937], 155 f.).

⁸¹¹ Vgl. *Moody/Warcholik/Hodge* (2005, 1).

⁸¹² Einen guten Überblick über die empirischen Studien gewährt *Eichfelder* (2009).

⁸¹³ Dies bestätigen verschiedene empirische Studien. Vgl. *Eichfelder* (2009, 9ff.).

⁸¹⁴ Vgl. *European Commission* (2004, 43 u. 51f.).

⁸¹⁵ Vgl. *Bundesministerium der Finanzen* (2009e, 46).

nacherhebung entfällt, ist unbekannt. Für den Unternehmer stellen die Zinszahlungen jedoch Kosten dar, die mit dem aus seiner Verpflichtung zur Mehrwertsteuererhebung verbundenem Risiko resultieren.

Eine besondere Problematik ergibt sich für die am Binnenmarkt tätigen Unternehmen. Allgemein anerkannt ist zwar, dass es für die Gewährleistung der Wettbewerbsneutralität der Mehrwertsteuer erforderlich ist, dass die gesetzlichen Vorschriften klar und einfach von den Unternehmen umgesetzt werden können. Denn nur so kann gewährleistet werden, dass der zum Mehrwertsteuereinbehalt verpflichtete Unternehmer sie korrekt und zeitnah an das Finanzamt weiterleiten kann.⁸¹⁶ Wie bereits dargestellt worden ist, divergieren die nationalen Regelungen trotz des Harmonisierungsbestrebens, wodurch der Wettbewerb behindert wird und die am Binnenmarkt tätigen Unternehmer belastet werden. In einer von der Kommission in der zweiten Hälfte des Jahres 2003 bei 700 Unternehmen durchgeführten Untersuchung gab ein Großteil der Befragten an, dass sie aufgrund der mit der Befolgung der Mehrwertsteuer-Vorschriften resultierenden Belastungen darauf verzichten, Tätigkeiten am Binnenmarkt auszuüben. Dies wird auch durch den Bericht des „European Consumer Center Network“ aus dem Jahre 2003 über den elektronischen Handel bestätigt. Demnach waren die befragten Unternehmen aufgrund der Vorschriften nur teilweise dazu bereit, Waren an Verbraucher in einem anderen als dem eigenen Mitgliedstaat zu liefern. Die Unternehmen, die in einem anderen Mitgliedstaat als dem ihrer Niederlassung mehrwertsteuerliche Pflichten zu erfüllen hatten, gaben an, dass der Aufwand für die Einhaltung der Vorschriften in anderen EU-Mitgliedstaaten erheblich höher ist gegenüber den vertrauten inländischen Regelungen.⁸¹⁷ Im zwischenstaatlichen Handel resultieren alleine durch die Sonderregelungen für Organschaften (Art. 11 MwStSystRL), den allgemeinen Bestimmungen bezüglich der Steuerbefreiungen (Art. 131 MwStSystRL), den Regelungen bezüglich des Orts der Lieferung bei der Einfuhr von Gegenständen aus einem anderen als dem Ansässigkeitsstaat (Art. 143(d) MwStSystRL), den Vorschriften über die Rechnungsstellung (Art. 223 und 224 MwStSystRL) und den Regelungen über den Übergang der Steuerschuldnerschaft (Reverse-Charge) bei grenzüberschreitenden Lieferungen und Leistungen gem. Art. 273 MwStSystRL Verwaltungskosten in Höhe von ca. 1,4 Mrd. €, wovon wiederum ca. 50 % allein auf Art. 273 MwStSystRL entfallen.⁸¹⁸ Hinzu kommen Kosten, die aus wirtschaftlichen Aktivitäten mit Drittländern resultieren. Diese Belastungen lassen sich nicht vollständig vermeiden. Vor diesem Hinter-

⁸¹⁶ Vgl. *OECD* (2003, 12).

⁸¹⁷ Vgl. *Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, KOM(2004)728endg., 1f.; BR-Drs. 1002/04, 1f.

⁸¹⁸ Vgl. *European Commission* (2009a, 3).

grund stellt sich die Frage, inwieweit es zulässig ist, die Unternehmen unentgeltlich in das mehrwertsteuerliche Erhebungsverfahren einzubeziehen.

6.2 Unternehmer als Steuerschuldner

Bei dem Besteuerungsrecht handelt es sich um eine hoheitliche Befugnis des Staates.⁸¹⁹ Dies bedeutet nicht, dass nur die mit der Verwaltung von Steuern beauftragten Behörden auch dazu berechtigt sind, Steuern zu berechnen und einzubehalten. Zur Wahrung des Allgemeinwohls kann der Gesetzgeber verlangen, „*dass die Bürger in dem allgemein üblichen, herkömmlichen und notwendigen Umfang bei der Steuererhebung in eigenen und fremden Angelegenheiten ohne besondere Vergütung mitwirken.*“⁸²⁰ Das in Art. 12 Abs. 2 GG geregelte Grund- und Menschenrecht wird hierdurch nicht verletzt, wenn vernünftige Gründe des Gemeinwohls für diese Beauftragung sprechen.⁸²¹ Auch der in Art. 14 GG manifestierte Eigentumsschutz hindert den Gesetzgeber nicht daran, die sachlichen, personellen und finanziellen Mittel privatwirtschaftlicher Unternehmen unentgeltlich⁸²² in den Dienst einer auf eine andere Weise nicht oder nur mit unverhältnismäßigen Schwierigkeiten zu bewältigenden öffentlichen Aufgabe zu stellen.⁸²³

Die Mehrwertsteuer erfasst Massenvorgänge des Wirtschaftslebens. Grundsätzlich ist es daher nicht zu beanstanden, wenn der Gesetzgeber den Unternehmer als Erfüllungsgehilfen verpflichtet, ihm bei der Erhebung der Mehrwertsteuer zu unterstützen. Ohne die unentgeltliche Indienstnahme der Unternehmer ist die Umsatzsteuer nicht zu erheben. Die hieraus resultierenden, individuell divergierenden wirtschaftlichen Auswirkungen müssen hingenommen werden, sofern sie unvermeidbar sind⁸²⁴ und der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit gewahrt wird.⁸²⁵ Nach Auffassung des BVerfG⁸²⁶ ist der Steuereinbehalt dann zumutbar, wenn der Abzug keine besonderen steuerrechtlichen Kenntnisse voraussetzt. Die Anforderungen müssen sich zudem im Rahmen der von dem Erfüllungsgehilfen ausgeübten Geschäftstätigkeit bewegen. Sie dürfen nur einzelne Betriebsmittel binden, die für die Betriebsführung nicht von ausschlaggebendem Gewicht sind. Der gewerbliche Gesamtgewinn darf nicht in maßgeblicher Weise

⁸¹⁹ Vgl. BVerfG-Urt. v. 14.12.1965 - 1 BvR 413/60, BVerfGE 19, 206 ff.

⁸²⁰ BFH-Urt. v. 05.07.1963 - VI 270/62 U, BFHE 77, 411.

⁸²¹ Vgl. BVerfG-Urt. v. 29.11.1967 - 1 BvR 175/66, BVerfGE 22, 384; v. 17.02.1977 - 1 BvR 33/76, BVerfGE 44, 104.

⁸²² Vgl. BVerfG-Urt. v. 17.02.1977 - 1 BvR 33/76, BVerfGE 44, 104; BFH-Urt. v. 05.07.1963 - VI 270/62 U, BFHE 77, 408.

⁸²³ BVerfG-Urt. v. 29.11.1967 - 1 BvR 175/66, BVerfGE 22, 386; v. 16.03.1971 - 1 BvR 52/66, 1 BvR 665/66, 1 BvR 667/66, 1 BvR 754/66, BVerfGE 30, 292.

⁸²⁴ Vgl. BVerfG-Urt. v. 20.12.1966 - 1 BvR 320/57, 1 BvR 70/63, BVerfGE 21, 27.

⁸²⁵ Vgl. *Becker* (2009, 666).

⁸²⁶ BVerfG-Urt. v. 29.11.1967 - 1 BvR 175/66, BVerfGE 22, 386.

beeinflusst und die Rentabilität des im öffentlichen Interesse in Dienst genommenen Unternehmens nur in einer geringfügigen Weise gemindert werden. Fraglich ist, inwieweit diese Kriterien für das Mehrwertsteuererhebungsverfahren noch erfüllt sind.

6.3 Steuererhebung im Rahmen des Netto-Allphasen-Mehrwertsteuersystems

Das Involvieren des Unternehmers in das Erhebungsverfahren der Mehrwertsteuer ist für diesen mit einem Liquiditätsabfluss verbunden. Neben der Frage, wo der Umsatz steuerlich zu erfassen ist und welcher Staat die darauf lastende Mehrwertsteuer generieren kann, ist für den Unternehmer daher relevant, wann er die selbst kalkulierte Steuer an den Fiskus abführen muss. Innerhalb der Europäischen Gemeinschaften wird sowohl das System der fraktionierten Zahlweise als auch das der Umkehr der Steuerschuldnerschaft (Reverse-Charge-Prinzip) angewandt. Diese Systeme sind verbunden mit dem Prinzip der Steuerentstehung zum Zeitpunkt der Vereinbarung des Entgelts (Soll-Prinzip) bzw. der Vereinnahmung (Ist-Prinzip). Je nach anzuwendendem Prinzip ergeben sich für den betroffenen Unternehmer unterschiedliche Konsequenzen.

6.3.1 Fraktionierte Zahlweise

Das Netto-Allphasen-Mehrwertsteuersystem wird dadurch geprägt, dass auf jeder Produktionsstufe lediglich der im Unternehmen geschaffene Mehrwert der Verbrauchsteuer unterliegt. Diese hat er selbständig zu berechnen und an das für ihn zuständige Finanzamt abzuführen. Die Erhebung eines Teilbetrags auf jeder Produktionsebene wird als fraktionierte Zahlweise bezeichnet. Von der *Europäischen Kommission* wird die fraktionierte Zahlweise als ein Grundprinzip des europäischen Mehrwertsteuersystems betrachtet. Sie soll eine Selbstkontrolle des Steuersystems bewirken und für eine klare Trennung der Verantwortungsbereiche von Verkäufer und Käufer sorgen.⁸²⁷ Abbildung 13 veranschaulicht dieses Prinzip. Bei der Darstellung wird vereinfachend von einer Periode ausgegangen. Die Produktionskette umfasst lediglich vier Unternehmen, wobei das erste Unternehmen in der Kette keine Vorleistungen bezieht. Der Vorteil der fraktionierten Zahlweise basiert darauf, dass der Fiskus mit jedem vollendeten Produktionsabschnitt in der Kette vorzeitig einen Teil der erst am Ende des Produktionsprozesses endgültig feststehenden Mehrwertsteuer generieren kann. In dem Allphasen-Netto-Mehrwertsteuersystem mit Vorsteueranspruch kann der Fiskus seinen Anspruch allerdings erst dann endgültig realisieren, wenn die Ware an den Endverbraucher gelangt.

⁸²⁷ Vgl. *Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, KOM(2004)260endg., 17.

Abbildung 13: Fraktionierte Zahlweise

	A1	A2	A3	A4	Endverbraucher
Vorleistungen inkl. USt	0 €	119 €	238 €	476 €	
Umsatz inkl. USt	119 €	238 €	476 €	714 €	Netto 600 € USt 114 €
Umsatzsteuer	19 €	38 € - 19 €	76 € - 38 €	114 € - 76 €	
Zahllast	19 €	19 €	38 €	38 €	
Fiskus	19 €	+ 19 €	+ 38 €	+ 38 €	Σ 114 €

Quelle: Eigene Darstellung.

Kann ein Unternehmen in der Produktionskette keinen Mehrwert schaffen, z.B. weil die Ware unverkäuflich wird, verdirbt oder infolge eines Brandes oder Diebstahls untergeht, hat dies für den Fiskus zur Konsequenz, dass er die von den Vorlieferanten vereinnahmte Steuer an das Unternehmen erstatten muss, das zwar keinen Mehrwert realisiert hat, dessen Anspruch auf Vorsteuerabzug aber davon unberührt bestehen bleibt. Dieses ist systemkonform und stellt kein Manko der fraktionierten Zahlweise oder gar einen Hinterziehungstatbestand dar. Durch das System der fraktionierten Zahlweise wird zudem sichergestellt, dass der Fiskus im Fall der Schattenwirtschaft, sprich der Leistungsausführung ohne Rechnung, nur einen Teil des in der Produktionskette geschaffenen Mehrwertsteueraufkommens nicht erheben kann. Im zwischenunternehmerischen Leistungsprozess wird dies dadurch gewährleistet, dass der Vorsteuerabzug an das Vorliegen einer ordnungsgemäßen Rechnung anknüpft, die über die laufende Buchführung erfasst wird. Die Schattenwirtschaft wird geprägt durch den Leistungsaustausch ohne Rechnung. Liegt keine Rechnung vor, entfällt simultan der Vorsteuerabzug. Mit Hilfe der Buchhaltung kann das Finanzamt zudem den unternehmensbezogenen Rohgewinnaufschlag nachkalkulieren und diesen mit dem in der Branche üblichen vergleichen. Werden vermehrt Eingangsrechnungen verbucht, ohne dass die dazugehörigen Ausgangsleistungen erfasst werden, kommt es zu Differenzen zwischen dem unternehmerischen und dem branchenüblichen Aufschlag. Wenn der Unternehmer dies nicht schlüssig erklären kann, z.B. Abgang der Ware wegen Diebstahls bzw. Brands oder niedrigere Umsätze infolge eines Preisverfalls, Sortimentswechsel etc.,

wird der Fiskus die Abweichungen als „Rechnung ohne Leistung“ interpretieren und eine Nachversteuerung durchführen. Wurden diese Sachverhalte bisher nicht flächendeckend, sondern stichprobenartig im Rahmen von Betriebsprüfungen erfasst, wird sich dies mit Verabschiedung des Kleinunternehmerförderungsgesetzes⁸²⁸ und des Steuerbürokratieabbaugesetzes⁸²⁹ verbessern. Hiermit hat der Gesetzgeber für die Steuerpflichtigen die Verpflichtung geschaffen, die durch den Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben (EÜR) gem. § 60 Abs. 4 EStDV bzw. den durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG, § 5 EStG oder § 5a EStG ermittelten Gewinn gem. § 5b EStG elektronisch an das Finanzamt zu übermitteln. Den Inhalt der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung sowie einer ggf. notwendigen Überleitungsrechnung müssen die Steuerpflichtigen nach der HGB-Taxonomie des XBRL⁸³⁰ Deutschland e.V.⁸³¹ übertragen.⁸³² Nach Auffassung des Finanzgerichts Münster ist die Aufforderung zur Abgabe der Anlage EÜR jedoch rechtswidrig, da § 60 Abs. 4 EStDV hierfür keine wirksame Grundlage darstellt.⁸³³ Diese angenommene Rechtswidrigkeit dürfte durch eine entsprechende Gesetzesänderung leicht zu korrigieren sein. Sobald das Finanzamt über die elektronisch übermittelten Daten verfügt, kann es die Informationen unter Berücksichtigung weiterer Kennzahlen, z.B. Branchendaten etc., computergestützt auswerten, nach einem Rasterverfahren in verschiedenen Gruppen aufteilen⁸³⁴ und zielgenauer prüfen.

Der Vorteil der fraktionierten Zahlweise ist gleichzeitig mit dem Nachteil höherer Erhebungskosten gegenüber einer auf Einzelhandelsebene erhobenen Verbrauchsteuer (Retail Sales Tax) verbunden.⁸³⁵ Infolge des Vorsteuerabzugs, stellen drei Viertel des gesamten fakturierten Umsatzsteuervolumens aus fiskalischer Sicht ein Nullsummen-

⁸²⁸ BGBl. I 2003, 1550; BT-Drs. 15/537.

⁸²⁹ BGBl. I 2008, 2850; BT-Drs. 16/10188.

⁸³⁰ XBRL, die „extensible Business Reporting Language“, ist ein international akzeptierter Standard für den Austausch, die Interpretation und Darstellung finanzieller und nichtfinanzieller Unternehmensinformationen, also z.B. Jahresabschlüsse von Unternehmen. Basierend auf dem Internetstandard XML hebt XBRL als einheitliche Schnittstelle für den Austausch von Unternehmensinformationen Software- und Systemgrenzen auf. Dabei definiert XBRL keine neuen Rechnungslegungsvorschriften, sondern bildet die bestehenden, wie z.B. HGB, IFRS oder US-GAAP, lediglich erstellungs- und verarbeitungsgerecht ab. Vgl. XBRL Deutschland e.V.

⁸³¹ Mitglieder des Vereins sind unter anderem das Bayerische Landesamt für Steuern, die Bundessteuerberaterkammer Berlin, die DATEVeG, die Deloitte&Touche GmbH, die Deutsche Bank AG, die Deutsche Bundesbank, das Deutsche Rechnungslegung Standard Committee e.V., die Finanzverwaltung des Landes Nordrhein-Westfalen, die PriceWaterhouseCoopers AG, die Technische Universität Dresden etc. Vgl. XBRL Deutschland e.V.

⁸³² Vgl. BMF-Schr. v. 19.10.2009, IC V C 6 - S 2133-b/O - 2009/0865962, Rz. 2.

⁸³³ Vgl. FG-Münster v. 17.12.2008 - 6 K 2187/08, EFG 2009, 818 - Revision beim BFH eingelegt, Aktenzeichen X R 18/09.

⁸³⁴ Dies erfolgt nach dem sogenannten Ampelverfahren: grün für unauffällig, gelb für stichprobenartige Kontrollen und rot für Einzelfallkontrolle.

⁸³⁵ Vgl. Eichfelder (2009, 18) m.w.H.

spiel dar. Lediglich ein Viertel der in Rechnung gestellten Mehrwertsteuer fließt letztlich und endgültig in die öffentlichen Kassen. So wurden z.B. im Jahr 2000 im Inland 560 Mrd. € an Mehrwertsteuerbeträgen fakturiert. Hiervon wurden 420 Mrd. € als Vorsteuer in Abzug gebracht. Lediglich der Rest von 140 Mrd. € verblieb dem Staat.⁸³⁶ Dieses millionenfache Berechnungs- und Verrechnungs-, Zahlungs- und Erstattungs-system zwischen den Unternehmern der Produktionskette und dem Fiskus ist sowohl auf Ebene des Finanzamtes als auch der Unternehmen mit erheblichen Kosten verbunden. Zudem besteht der Verdacht, dass Betrüger das auf Rechnungen basierende Prinzip der Allphasen-Netto-Mehrwertsteuer ausnutzen, um durch die schlichte Nicht-Erklärung von Umsätzen, der Erklärung von nicht existenten Vorsteuerbeträgen, der Fälschung von Rechnungen für Zwecke des Vorsteuerabzuges oder durch planmäßig betriebene Insolvenzen⁸³⁷ Mehrwertsteuer zu hinterziehen.⁸³⁸ Deshalb wird der bei Anwendung der fraktionierten Zahlungsweise immanente Vorsteuerabzug auch von einigen Autoren⁸³⁹ als Achillesferse des Mehrwertsteuersystems bezeichnet.

6.3.1.1 Fraktionierte Zahlweise und Vorsteueranspruch

Zeitpunkt und Umfang des Vorsteueranspruchs wirken sich direkt auf die Höhe der umsatzsteuerlichen Zahllast und auf den Liquiditätsfluss eines Unternehmens aus. Das Recht auf Vorsteuerabzug kann nach ständiger Rechtsprechung nicht eingeschränkt und für die gesamte ausgewiesene Mehrwertsteuer sofort ausgeübt werden.⁸⁴⁰ Gemäß Art. 167 MwStSystRL⁸⁴¹ i.V.m. § 15 UStG entsteht das Recht auf Vorsteuerabzug, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht. Dies ist gem. Art. 63 MwStSystRL i.V.m. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a UStG der Zeitpunkt, zu dem die Lieferung bewirkt oder die Dienstleistung erbracht worden ist. Tatsächlich ausüben kann der Steuerpflichtige dieses Recht nach Art. 178 MwStSystRL⁸⁴² i.V.m. § 15 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 UStG erst, wenn er eine ordnungsgemäß ausgestellte Rechnung besitzt.⁸⁴³ Die Zahlung dieser ist für die Geltendmachung des Vorsteuerabzuges im Allgemeinen nicht erforderlich.

⁸³⁶ Vgl. *Mittler* (2004, 6).

⁸³⁷ Weitere Informationen bezüglich der Vorgehensweise siehe *Gebauer* (2008, 129ff.).

⁸³⁸ Vgl. *Kemper* (2006, 569ff.); *Mittler* (2004, 7).

⁸³⁹ *Reiß* (2002, 561); *Mittler* (2004, 5 u. 2004a, 1).

⁸⁴⁰ Vgl. u.a. EuGH-Urt. v. 06.07.1995 - Rs. C-62/93 BP Soupergaz, HFR 1995, 606, Rz. 18; v. 21.03.2000 - Rs. C-110/98 bis C-147/98 Gabalfrisa u.a., Slg 2000, I-1577, Rz. 43; v. 11.07.1991 - Rs. C-97/90 Lennarts, Slg 1991, I-3795, Rz. 26; v. 08.05.2003 - Rs. C-269/00 Seeling, UR 2003, 288, Rz. 41; v. 29.04.2004 - Rs. C-17/01 Sudholz, DStR 2004, 860, Rz. 37; v. 01.04.2004 - Rs. C-90/02 Bockemühl, UVR 2004, 197, Rz. 39; v. 22.04.2010 - Rs. C-536/08 u. C-539/08 X, <http://curia.europa.eu>.

⁸⁴¹ Vormals Art. 17 Abs. 1 der 6. RLEWG.

⁸⁴² Vormals Art. 18 Abs. 1 der 6. RLEWG.

⁸⁴³ Vgl. hierzu auch EuGH-Urt. v. 29.04.2004 - Rs. C-152/02 Terra Baubedarf-Handel GmbH, UR 2004, 323; BFH-Urt. v. 01.07.2004 - V R 33/01, BStBl II 2004, 861; BFH-Beschl. v. 03.08.2009- XI B 32, 33/09, XI B 32/09, XI B 33/09, ZSteu 2009, R1088.

6.3.1.1.1 Vorsteuerabzug und ordnungsgemäße Rechnung

Mit der Rechnung erfüllt der Auftragnehmer die Pflicht, auf Verlangen den Auftraggeber über die Einzelheiten der Ausführung in verkehrüblicher Weise zu informieren und ihm die notwendige Übersicht über das Besorgte zu verschaffen.⁸⁴⁴ Gleichzeitig erbringt der Leistungsempfänger damit den Nachweis dafür, dass er tatsächlich Leistungen des Rechnungsausstellers in Anspruch genommen hat.⁸⁴⁵ Als Rechnung ist gem. Art. 218 MwStSystRL i.V.m. § 14 Abs. 1 UStG jedes Dokument zu betrachten, mit dem über eine Lieferung oder sonstige Leistung abgerechnet wird. Dies gilt unabhängig davon, wie dieses Dokument im Geschäftsverkehr bezeichnet wird. Auf Grund der Bedeutung für das Funktionieren des Allphasen-Netto-Mehrwertsteuersystems sind die Anforderungen an eine ordnungsgemäße Rechnung sehr hoch und umfangreich. Innerhalb der EU-Mitgliedstaaten divergieren die Rechnungsstellungsvorschriften in Bezug auf die Behandlung steuerbefreiter Lieferungen bzw. Dienstleistungen, der Fristen für die Ausstellung von Rechnungen, Sammelrechnungen, Gutschriften und der Ausstellung von Rechnungen durch Dritte.⁸⁴⁶ Daraus resultieren für die im europäischen Binnenmarkt tätigen Unternehmen Schwierigkeiten, denn sie müssen die Rechnungsvorschriften des Mitgliedslandes erfüllen, in dem die Leistung erbracht worden ist, auch wenn diese von denen des Mitgliedstaats seiner Niederlassung abweichen.⁸⁴⁷ Die *Europäische Kommission* hat am 28. Januar 2009 einen Richtlinienvorschlag angenommen, mit dem die Mehrwertsteuersystemrichtlinie in Bezug auf die Regelung für die Rechnungsstellung geändert werden soll. Ziel dieser Änderung ist es, den aus den Rechnungsvorschriften resultierenden Verwaltungsaufwand zu minimieren.⁸⁴⁸

Neben dem vollständigen Namen und der vollständigen Anschrift des leistenden Unternehmens sowie des Leistungsempfängers, muss die ordnungsgemäße Rechnung gem. Art. 226 MwStSystRL i.V.m. § 14 Abs. 4 UStG die dem leistenden Unternehmer vom Finanzamt erteilte Steuer- oder die ihm vom Bundeszentralamt für Steuern erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer enthalten. Darüber hinaus muss sie das Ausstellungsdatum, eine fortlaufende Nummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen - die zwecks Identifizierung der Rechnung vom Rechnungsaussteller nur einmalig vergeben wird -, die Menge und die Art der gelieferten Gegenstände oder den Umfang und die Art der sonstigen Leistung, den Zeitpunkt der Lieferung oder der sonstigen Leistung

⁸⁴⁴ Vgl. *Palandt* (2000, 319).

⁸⁴⁵ Vgl. *Englisch* (2009a, 181).

⁸⁴⁶ Vgl. hierzu die im Auftrag der Europäischen Kommission von *PriceWaterhouseCoopers* (2008) erstellte Studie über die geltenden Rechnungsvorschriften.

⁸⁴⁷ Die Europäische Kommission bietet auf ihrer Homepage weitergehende Informationen über die einzelnen Mehrwertsteuersysteme in den Mitgliedsländern und den dort geltenden Rechnungsvorschriften an. (http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/traders/vat_community/index_de.htm).

⁸⁴⁸ Vgl. *Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, KOM(2009)21endg., 3 u. 8.

bzw. bei Anzahlungen den Zeitpunkt der Vereinnahmung des Entgelts enthalten. Zusätzlich muss das Entgelt nach Steuersätzen und einzelnen Steuerbefreiungen aufgeschlüsselt werden. Jede im Voraus vereinbarte Minderung des Entgelts muss vermerkt sein. Damit die Mehrwertsteuer berechnet werden kann, muss der anzuwendende Steuersatz sowie der auf das Entgelt entfallende Steuerbetrag oder ein Hinweis auf eine Steuerbefreiung angegeben werden. Handelt es sich bei dem Empfänger nicht um einen Unternehmer oder aber um einen Unternehmer, der die Leistung für seinen nichtunternehmerischen Bereich verwendet, muss nach § 14b UStG die Rechnung einen Hinweis auf die Aufbewahrungspflicht des Leistungsempfängers enthalten. Vereinfachende Regelungen gelten gem. § 33 UStDV für Rechnungen, deren Gesamtbetrag 100 € nicht übersteigen, und gem. § 34 UStDV für Fahrausweise. Entspricht die empfangene Rechnung nicht diesen vielfältigen gesetzlichen Vorgaben, entfällt der Vorsteuerabzugsanspruch nach Art. 178 Buchst. a MwStSystRL i.V.m. § 15 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 UStG vollständig.

Für die Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts genügt es, dass der Unternehmer im Besitz einer ordnungsgemäßen Rechnung ist. Deren Zahlung ist nicht erforderlich. Die Erteilung einer Rechnung ist nach § 271 BGB nämlich keine Fälligkeitsvoraussetzung für die Zahlung der Leistung. Dies gilt auch, wenn der Schuldner gem. § 14 UStG oder nach der Verkehrssitte (§§ 157, 242 BGB) einen Anspruch auf eine spezifizierte Rechnung hat.⁸⁴⁹ Die ordnungsgemäße Rechnung stellt demgemäß die Eintrittskarte für das Recht auf Vorsteuerabzug dar.⁸⁵⁰ Daher muss jeder vorsteuerabzugsberechtigte Steuerpflichtige Sorgfalt bei der Beschaffung und Aufbewahrung der erforderlichen Unterlagen walten lassen, um zu verhindern, dass sein Anspruch als unbegründet abgewiesen⁸⁵¹ und die geleistete Mehrwertsteuer somit zum Kostenfaktor wird.

Der Unternehmer trägt grundsätzlich die Feststellungslast für alle Tatsachen, die den Vorsteuererstattungsanspruch begründen. Hierzu gehört vor allen Dingen die Prüfung der Identität von leistendem Unternehmer und Rechnungsaussteller.⁸⁵² Dieser Nachweis kann häufig nicht ohne Mitwirkung des Finanzamtes geführt werden. Gleichsam erteilt die Finanzverwaltung keine allgemeinen Bestätigungen zur umsatzsteuerlichen Unternehmereigenschaft, die der Leistungsempfänger für Zwecke des Nachweises sei-

⁸⁴⁹ Vgl. *Palandt* (2000, 319).

⁸⁵⁰ Vgl. *Reiß* (2002, 561); EuGH-Urt. v. 14.07.1988 - Rs. C-123/87, C-330/87 Jeunehomme, Slg 1988, 4534.

⁸⁵¹ Vgl. Schlussantrag des Generalanwalts Jacobs v. 23.10.2003 - Rs. C-90/02 Bockemühl, <http://curia.europa.eu>, Rz. 46.

⁸⁵² Vgl. BFH-Beschl. v. 08.10.2009 - V B 45/09, BFH/NV 2010, 261; BFH-Beschl. v. 24.07.2002 - V B 25/02, UR 2002, 522; BFH-Urt. v. 06.06.2002 - V R 20/99, BFH/NV 2002, 1620; v. 18.01.2001 - V R 83/97, BFH/NV 2001, 874; v. 27.07.2000 - V R 55/99, BStBl II 2001, 426; EuGH-Urt. v. 05.12.1996 - Rs. C-85/95 Reisdorf, UR 1997, 144.

nes Anspruchs auf Vorsteuerabzug verwenden könnte.⁸⁵³ Die Verwaltung wird in dieser Auffassung durch den Bundesfinanzhof bestätigt.⁸⁵⁴ Dieser hat entschieden, dass der Unternehmer bei einer Klärung der Unternehmereigenschaft des Rechnungsausstellers in Wahrnehmung eigener Obliegenheiten handle und nicht in Erfüllung steuerlicher Pflichten.⁸⁵⁵ Um das Risiko zu minimieren und gleichzeitig den Vorsteuerabzug abzusichern, soll der Leistungsempfänger sich deshalb vom Auftragnehmer Unbedenklichkeitsbescheinigungen des Finanzamtes, der Krankenkassen sowie der Berufsgenossenschaften vorlegen lassen. Des Weiteren sollen die Handwerkskarte, die Gewerbebeanmeldung, ein aktueller Auszug aus dem Handelsregister, Firmenunterlagen und Referenzen angefordert werden. Gegebenenfalls müssen Detekteien bzw. Auskunftsbüros eingeschaltet werden. Ebenfalls wird angeraten, Termine persönlich in den Geschäftsräumen des Auftragnehmers wahrzunehmen.⁸⁵⁶ Denn die Angabe einer Adresse, an der im Zeitpunkt der Rechnungsausstellung keinerlei geschäftliche Aktivitäten stattfinden, reicht als Anschrift für eine zum Vorsteuerabzug berechtigte Rechnung nicht aus.⁸⁵⁷ Die geforderte Identitätsprüfung der leistenden Person ist mit erheblichem Arbeitsaufwand verbunden und verlangt von dem Lieferanten ein hohes Maß an Offenheit.⁸⁵⁸ Die Einhaltung des Maßnahmenkatalogs ist für die betroffenen Unternehmen mit zusätzlichen Kosten verbunden und widerspricht dabei dem Neutralitätsgedanken des Mehrwertsteuersystems sowie den Anforderungen des EuGH,⁸⁵⁹ wonach nationale Regelungen nicht an Bedingungen anknüpfen dürfen, die die Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren. Ob der nationale Gesetzgeber mit seinen Anforderungen diese Grenze bereits überschritten hat, musste bisher jedoch weder vom BFH noch vom EuGH überprüft werden. Allerdings scheint es im Einzelfall durchaus fraglich, ob der dargestellte Maßnahmenkatalog eine Überprüfung hinsichtlich seiner Verhältnismäßigkeit standhalten würde.

⁸⁵³ Vgl. OFD Frankfurt, Vfg. v. 03.07.2008, S 0270 A - 7 - St 23, 1.

⁸⁵⁴ Vgl. BFH-Urt. v. 24.07.2002 - V B 25/02, UR 2002, 522; v. 24.04.1986 - V R 110/76, BFH/NV 1987, 745.

⁸⁵⁵ Diese Auffassung hat die Oberfinanzdirektion Magdeburg in einer aktuellen Verfügung nochmals bestätigt. Demgemäß wird Unternehmern die steuerliche Erfassung und die Unternehmereigenschaft nur auf Antrag bei der Neuaufnahme zur Vorlage beim BZSt zur beschleunigten Zuteilung einer USt-IdNr. und zur Vorlage bei zentralen Erstattungsstellen im Vorsteuer-Vergütungsverfahren in anderen Staaten (USt 1 TN) bescheinigt. Vgl. OFD Magdeburg, Vfg. v. 03.05.2010, S 7359-29-St 242.

⁸⁵⁶ Vgl. *Spörl/Steinhauser* (2002, 1507); *Ottersbach* (2003, 380).

⁸⁵⁷ Vgl. BFH-Beschl. v. 05.11.2009 - V B 5/09, BFH/NV 2010, 478.

⁸⁵⁸ Vgl. *Ottersbach* (2003, 380).

⁸⁵⁹ Vgl. EuGH-Urt. v. 14.07.1988 - Rs. C-123/87, C-330/87 Jeunehomme, Slg 1988, 4517, Rz. 16 f.; vgl. Schlussantrag des Generalanwalts Jacobs v. 23.10.2003 - Rs. C-90/02 Bockemühl, <http://curia.europa.eu>, Rz. 80 u. 82.

6.3.1.1.2 Fraktionierte Zahlweise und nicht ordnungsgemäße Rechnung

Der Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers ist gleichsam für den Fall nicht geschützt, dass der Leistende unvollständige oder unrichtige Angaben tätigt und der Unternehmer dies auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht hätte erkennen können.⁸⁶⁰ Dies ist insoweit verwunderlich, als dass der Gesetzgeber den Unternehmer einerseits verpflichtet, als Erfüllungsgehilfe des Staates in fremden Steuerangelegenheiten tätig zu werden, ihm aber andererseits die hierfür notwendigen Informationen verweigert. Durch diese Vorgehensweise verlagert der Staat das Risiko des Steuerausfalls partiell auf die in das Umsatzsteuererhebungsverfahren involvierten Unternehmer. Ein Gutglaubensschutz wird dem Unternehmer gem. Abschn. 192 Abs. 3 S. 3 u. 7 UStR 2008 nur dann gewährt, wenn die Steuernummer, die inländische Umsatzsteuer-Identifikationsnummer oder aber die Rechnungsnummer sich als nicht korrekt herausstellen, da die Überprüfung der Richtigkeit dieser Angaben regelmäßig nicht möglich ist. Der Vorsteuerabzug wird gem. Abschn. 192 Abs. 3 S. 10 UStR 2008 ebenfalls versagt, wenn die Rechnung einen Rechenfehler, eine unrichtige Angabe des Entgelts, des Steuersatzes oder des Steuerbetrags enthält. Nach ständiger Rechtsprechung muss die Leistungsbeschreibung zudem so formuliert sein, dass eine Identifizierung der abgerechneten Leistung möglich ist, d.h. die Rechnungsangaben sollen eine eindeutige und leicht nachprüfbare Feststellung der Leistung ermöglichen, über die abgerechnet worden ist. Was zur Erfüllung dieser Voraussetzungen erforderlich ist, richtet sich nach den Umständen des Einzelfalls. Als nicht ausreichend hat der BFH z.B. die Leistungsbezeichnung „technische Beratung und technische Kontrolle“⁸⁶¹ sowie „hochpreisige Uhren und Armbänder mit Kaufpreisen von 5.000 DM und mehr“⁸⁶² eingeordnet,⁸⁶³ weshalb dem Leistungsempfänger der Vorsteuerabzug versagt worden ist.

Stellt das Finanzamt im Rahmen einer Betriebsprüfung fest, dass die Angaben unvollständig sind, hat der Unternehmer zwar das Recht auf Erteilung einer korrekten Rechnung durch den Leistenden. Existiert das Unternehmen zwischenzeitlich nicht mehr, entfällt allerdings die Korrekturmöglichkeit und somit der Vorsteuerabzug für den Unternehmer. Hat der Leistungsempfänger aus der nicht ordnungsgemäßen Rechnung den Vorsteuerabzug geltend gemacht, muss dieser rückabgewickelt werden. Die Mehrwertsteuer aus dem Leistungsbezug sowie die gem. § 233a AO zusätzlich zu entrichtenden Zinsen stellen in diesem Fall zu einen Kostenfaktor dar. Berichtigt der Leistende die Rechnung, so kann der Leistungsempfänger das Vorsteuerabzugsrecht erst für

⁸⁶⁰ Vgl. BFH-Beschl. v. 24.07.2002 - V B 25/02, UR 2002, 522 m.w.H.

⁸⁶¹ Vgl. BFH-Urt. v. 19.11.2009, V R 41/08, BFH/NV 2010, 562; v. 08.10.2008 - V R 59/07, UR 2009, 196 mit zusätzlichen Anmerkungen von *Englisch* (2009, 181).

⁸⁶² Vgl. BFH-Urt. v. 29.11.2002 - V B 119/02, UR 2003, 300.

⁸⁶³ Vgl. *Leitmeier/Zühlke* (2003, 292).

den Erklärungszeitraum ausüben, in dem die Lieferung der Gegenstände oder die Dienstleistung bewirkt wurde und der Steuerpflichtige die ordnungsgemäße Rechnung oder das Dokument besitzt, das nach den von den Mitgliedstaaten festgelegten Kriterien als Rechnung betrachtet werden kann.⁸⁶⁴ Hat der Unternehmer den Vorsteuerabzug bereits aus der ordnungswidrigen Rechnung beansprucht, muss er für den Zeitraum bis zur Vorlage der ordnungsgemäßen Rechnung den in Abzug gebrachten Steuerbetrag gem. § 233a AO verzinsen. Diese Kosten hat der erhebungsverpflichtete Unternehmer zu tragen. Besondere Probleme treten dann auf, wenn der mehrwertsteuerpflichtige Unternehmer insolvent wird.

6.3.1.2 Fraktionierte Zahlung und Insolvenzen

Ein Insolvenzverfahren wird dann durchgeführt, wenn der Schuldner sich in einer wirtschaftlichen Situation befindet, die es ihm nicht erlaubt, die fälligen Forderungen seiner Gläubiger zu befriedigen. Mit Hilfe des Insolvenzverfahrens soll ein gerechter Ausgleich zwischen Schuldner und Gläubigern erreicht und möglichst für die vollständige Befriedigung aller Gläubiger gesorgt werden. Hierzu wird das gesamte Vermögen des Schuldners seiner Verfügungsbefugnis entzogen und auf einen unabhängigen Insolvenzverwalter übertragen.⁸⁶⁵ Durch das Inkrafttreten der Insolvenzrechtsreform im Jahre 1999 wurde das bis dahin geltende Vorrecht für Steuerforderungen gem. § 61 Abs. 1 Nr. 2 KO im Interesse einer Gleichbehandlung aller Gläubiger des insolvent gewordenen Unternehmers gestrichen.⁸⁶⁶

Unternehmensinsolvenzen stellen einen normalen Vorgang im Wirtschaftsverkehr dar. Die Anzahl an Insolvenzen ist jedoch korreliert mit der allgemeinen Wirtschaftslage. In den EU15-Mitgliedstaaten zuzüglich Norwegen und der Schweiz stieg die Zahl der Unternehmensinsolvenzen in 2009 auf gut 185.000 gegenüber 152.000 in 2008. Der europaweite Mittelwert lag in 2009 bei 85 Insolvenzen pro 10.000 bestehenden Unternehmen. Besonders stark betroffen waren Österreich (242), Luxemburg (235), Frankreich (188), Dänemark (183), die Niederlande (165), Belgien (165), Schweden (131) und Finnland (103). Deutschland lag mit 96 Insolvenzen im Mittelfeld, genauso wie Großbritannien (90) und Irland (87). Nur wenige Unternehmensinsolvenzen wiesen Griechenland (4), Spanien (16), Italien (23) und Portugal (40) auf. Diese geringe Insolvenzquote muss jedoch vorsichtig interpretiert werden, da in einigen Ländern zahlungsunfähige bzw. überschuldete Unternehmer seltener den Weg über ein Insolvenzverfahren beschreiten, sondern die Unternehmen „freiwillig“ schließen und somit nicht

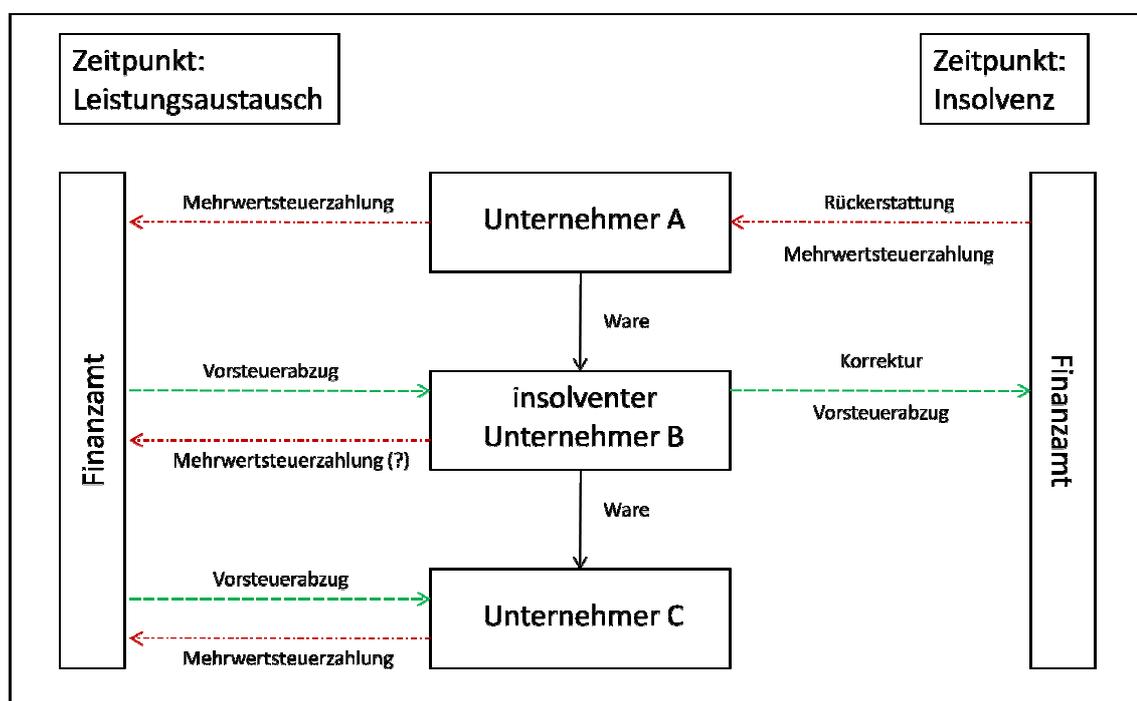
⁸⁶⁴ Vgl. EuGH-Urt. v. 29.04.2004 - Rs. C-152/02 Terra Baubedarf-Handel GmbH, UR 2004, 323.

⁸⁶⁵ Vgl. *Deutscher Bundestag* (2009, 1).

⁸⁶⁶ Vgl. *Lohse* (2008, 31f.).

erfasst werden.⁸⁶⁷ Die von der Insolvenz betroffenen Gläubigerforderungen beliefen sich in Deutschland auf ca. 22 Mrd. € für 2008.⁸⁶⁸ Bei Anwendung des regulären Mehrwertsteuersatzes von 19 % resultiert hieraus ein Mehrwertsteuerausfall in Höhe von rund 3,5 Mrd. €. Dies entspricht in etwa einer Schätzung für das Jahr 2001, wonach die mit dem Ausfall der Forderungen verbundenen Mehrwertsteuermindereinnahmen mit 3,4 Mrd. € berechnet wurden.⁸⁶⁹ Woraus dieser Ausfall resultiert, ist aus Abbildung 14 zu ersehen. Zwecks Vereinfachung wird von lediglich einer Periode ausgegangen. Der erste Unternehmer in der Kette bezieht keine Vorleistungen; der letzte Unternehmer liefert an den Endverbraucher.

Abbildung 14: Mehrwertsteuerausfall im Falle von Insolvenzen



Quelle: Eigene Darstellung.

Zum Zeitpunkt der Leistungserbringung entsteht die Mehrwertsteuer auf Ebene der Leistenden und simultan der Vorsteuerabzug bei den Leistungsempfängern. Infolge der Zahlungsunfähigkeit von Unternehmer B erfolgt die Rückabwicklung des Vorgangs, der nicht zwingend mit der Rückführung der gelieferten Ware einhergehen muss. Demgemäß storniert Unternehmer A die erteilte Rechnung und korrigiert gem. § 17 Abs. 1 S. 1 UStG den dafür geschuldeten Steuerbetrag. Hieraus resultiert ein Erstattungsanspruch an das Finanzamt in Höhe der zum Zeitpunkt der Leistungserbringung bereits

⁸⁶⁷ Vgl. *Creditreform* (2010, 2 ff. u. 35).

⁸⁶⁸ Vgl. *Deutscher Bundestag* (2009, 1).

⁸⁶⁹ Vgl. *Dziadkowski et al.* (2002, 15).

abgeführten Mehrwertsteuer. Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer ist nämlich nicht das erwartete, sondern gem. § 10 Abs. 1 S. 3 UStG das tatsächlich realisierte Entgelt. Simultan muss der insolvent gewordene Unternehmer B gem. § 17 Abs. 1 S. 2 UStG den in Anspruch genommenen Vorsteueranspruch korrigieren⁸⁷⁰ und die erhaltene Steuer zurückerstatten. Ist er zu diesem Zeitpunkt allerdings zahlungsunfähig, kann der Fiskus die an den in Zahlungsschwierigkeiten sich befindenden Unternehmer bereits erstattete Steuer nicht mehr vereinnahmen. In Höhe des nicht korrigierbaren Vorsteuerbetrags erleidet der Fiskus einen Steuerausfall. Dieser erhöht sich, wenn der insolvente Unternehmer B für die von ihm vereinnahmten Entgelte die Umsatzsteuer zwar erhält, aber nicht an das Finanzamt abführt. Der Vorsteuererstattungsanspruch von Unternehmer C bleibt hiervon unberührt, da das Recht auf zum Zeitpunkt des Leistungsbezugs zuzüglich des Rechnungseingangs in Anspruch entsteht. Die tatsächliche Bezahlung der Rechnung ist irrelevant.

Die aus Insolvenzen resultierenden Steuerausfälle sind im derzeitigen System bei nicht betrügerischen Insolvenzen nur schwer einzudämmen. Sie könnten vermieden werden, wenn die Bezahlung einer Rechnung als Voraussetzung für den Vorsteuerabzug eingeführt würde,⁸⁷¹ wie dies auch beim dem von *Kirchhof*⁸⁷² vorgeschlagenen Mehrwertsteuersystem der Fall ist. Die Kommission der Europäischen Gemeinschaften sieht in dem Vorschlag zur Änderung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie hinsichtlich der Rechnungsstellungsvorschriften die im Vereinigten Königreich bereits angewendete *cash accounting*⁸⁷³ Regelung vor. Bei Anwendung dieses Prinzips dürfen die Leistungsempfänger ihr Recht auf Vorsteuerabzug erst ausüben, wenn die Zahlung an ihren Gläubiger erfolgt ist, sofern sie selbst die Steuer erst bei Zahlungseingang entrichten müssen.⁸⁷⁴ Ein solches Verfahren wird für Deutschland bisher nicht diskutiert.

6.3.1.3 Fraktionierte Zahlung und Mehrwertsteuerbetrug zwischen den EU-Mitgliedstaaten

Wie jede Steuer, so wird auch die Mehrwertsteuer hinterzogen. Mit Abschaffung der Grenzkontrollen wurden die Unternehmen verstärkt zur Erhebung der, im Zusammenhang mit nicht im Inland ansässigen Leistenden stehenden, Mehrwertsteuer herangezogen. Der Wert der Gegenstände, die innerhalb der Europäischen Gemeinschaft mehrwertsteuerfrei zirkulieren, wurde für 2004 auf über 1,5 Mrd. € geschätzt. Dies ent-

⁸⁷⁰ Vgl. OFD Hannover, Vfg. v. 04.08.2009, S 7330-25StO 181.

⁸⁷¹ Vgl. *Wesselbaum-Neugebauer* (2004, 406).

⁸⁷² *Kirchhof* (2008, 65).

⁸⁷³ Auf diesen Punkt wird nachfolgend näher eingegangen.

⁸⁷⁴ Vgl. *Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, KOM(2009)21endg., 7.

spricht einem Mehrwertsteueraufkommen von ca. 150 - 200 Mrd. €. ⁸⁷⁵ Für das Jahr 2008 wurde der Wert der am europäischen Binnenmarkt gehandelten Wirtschaftsgüter bereits auf 2,4 Mrd. € geschätzt, woraus ein generierbares Mehrwertsteueraufkommen von 360 Mrd. € resultiert, ⁸⁷⁶ das vornehmlich durch die Verlagerung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger erhoben wird. Theoretisch ist die Verlagerung der Steuerschuld auf den Erwerber unkompliziert. In der Praxis bestehen durchaus Probleme. ⁸⁷⁷ Denn um weiterhin eine effektive Kontrolle der Mehrwertsteuererhebung ausüben zu können, benötigen die importierenden EU-Mitgliedstaaten von den exportierenden EU-Mitgliedstaaten die Informationen über den Warenfluss, die sie zuvor über die traditionellen Grenzkontrollen erhielten. Damit der Informationsaustausch gewährleistet werden kann, sollen die Daten für alle steuerfreien innergemeinschaftlichen Umsätze über das gemeinsame elektronische Mehrwertsteuer-Informationssystem (MIAS) verfügbar sein. Dieses System stellt allerdings nur ein Hilfsmittel dar und kann die Grenzkontrollen nicht hundertprozentig ersetzen, zumal nationale Gesetze den Informationsaustausch bremsen, blockieren und ineffizienter werden lassen. ⁸⁷⁸ Dies hat dazu geführt, dass sich seit Abschaffung der Grenzkontrollen die Betrügereien im innergemeinschaftlichen Warenaustausch ausgeweitet haben. ⁸⁷⁹ Einer besonderen Relevanz wird dabei dem Karussellbetrug beigemessen.

6.3.1.3.1 EU-Binnenmarkt und Karussellbetrug

Speziell der Karussellbetrug ist ein Resultat des gemeinsamen Binnenmarktes ohne physische Grenzkontrollen. Der durch den Karussellbetrug verursachte Steuerausfall wird für das Jahr 2005 auf ca. 1,5 - 2,5 % des Netto-Steueraufkommens innerhalb der Europäischen Union geschätzt. ⁸⁸⁰ Den Umsatzsteuerkarussellen liegt die in Abbildung 15 dargestellte Struktur zu Grunde. Ein mehrwertsteuerpflichtiger Händler A (Buffer I) veräußert tatsächlich oder vorgeblich Ware mit einem geringen Aufschlag an den in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Händler B. Dieser Vorgang stellt eine innergemeinschaftliche Lieferung dar. A wird in seinem Mitgliedstaat von der Mehrwertsteuer befreit; B hat den Erwerb im eigenen Mitgliedstaat anzumelden. Die berechnete

⁸⁷⁵ Vgl. *Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, KOM(2004)260endg., 5.

⁸⁷⁶ Vgl. *Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, KOM(2008)109endg., 5.

⁸⁷⁷ Vgl. *Charlet/Buydens* (2009, 21).

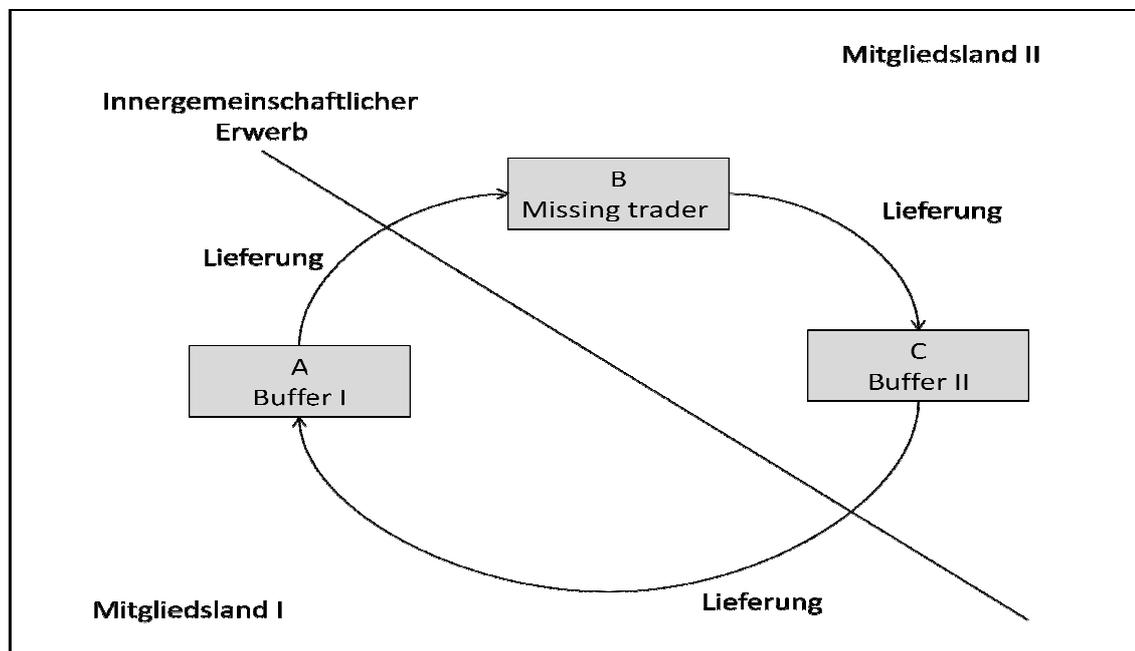
⁸⁷⁸ Vgl. *Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, KOM(2004)260endg., 5 u. 14.

⁸⁷⁹ Vgl. u.a. *Achatz* (2004, 28 u. 2003, 577); *Ammann* (2009, 372 u. 2005, 533 u. 2003, 332 u. 2002, 258); *Dübbbers* (2006, 132); *Falthauser* (2004, 15); *Fedeli/Forte* (2009); *Gebauer* (2008, 123ff.); *Jochum* (2005, 88); *Keen/Smith* (2006, 861); *Kemper* (2006, 569); *Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, KOM(2009)511endg., 7; *Ondracek* (2004, 44); *Reiß* (2002, 561); *Rolletschke* (2006 189); *Tiedtke* (2006, 249); *United States Government Accountability Office (GAO)* (2008, 56); *Wäger* (2010, 357); *Wesselbaum-Neugebauer* (2004, 401) m.w.H.

⁸⁸⁰ Vgl. *Keen/Lockwood* (2010, 139).

Mehrwertsteuer darf er gleichzeitig als Vorsteuer geltend machen. Hieraus resultiert faktisch ein Nullsteuersatz, der im Handel zwischen Unternehmern (B2B) gewollt ist.

Abbildung 15: Karussellbetrug



Quelle: Eigene Darstellung

B verkauft die Ware im Inland an den mehrwertsteuerpflichtigen Händler C (Buffer II). B weist die Mehrwertsteuer ordnungsgemäß in der Rechnung aus und erhält die Steuer von C. Allerdings unterlässt B es, die Mehrwertsteuer an das Finanzamt abzuführen, während C die an B gezahlte Umsatzsteuer als Vorsteuer ordnungsgemäß geltend macht. Ist C in den Karussellbetrug integriert, wird er die Ware steuerfrei an A in dem Ausgangsmitgliedstaat veräußern und der Kreislauf kann von vorne starten. Daher wird dieser Vorgang als „Karussell“ bezeichnet. Um sein betrügerisches Verhalten zu vertuschen und die Gefahr der Aufdeckung zu minimieren, kann es sein, dass B seinen Umsatzsteuerverpflichtungen scheinbar ordnungsgemäß nachkommt bzw. anderen wirtschaftlichen Tätigkeiten nachgeht, für die er seine steuerlichen Pflichten ordnungsgemäß erfüllt. Bis das Finanzamt feststellt, dass dies nicht der Fall ist, ist B verschwunden (missing trader).⁸⁸¹ Den Fiskalverlust erleidet der Mitgliedstaat, in dem B ansässig ist. Diese Form der Betrügerei wurde bisher in rund 40 verschiedenen Branchen festge-

⁸⁸¹ Vgl. Schlussanträge des Generalanwalts Poiares Maduro v. 16.2.2005 - Rs. C-354/03, C-355/03, C-484/03 Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd (in liquidation), Bond House Systems Ltd, <http://curia.europa.eu>, Rz. 7; BFH-Urt. v. 29.11.2004 - V B 78/04, BFH/NV 2005, 650; *Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, KOM(2009)511endg., 2; *Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, KOM(2004)260endg., 7; *Leitmeier/Zühlke* (2005, 170); *Wilhelm* (2005, 475).

stellt, darunter der Handel mit Uhren, Handys,⁸⁸² Computerteilen, Parfums, Edelmetallen sowie mit CO₂-Zertifikaten,⁸⁸³ d.h. hochwertige Waren, die leicht zu transportieren sind.

In 2002 wurde der aus dem innergemeinschaftlichen Karussellbetrug resultierende Fiskalverlust auf 15 - 20 Mrd. € jährlich geschätzt.⁸⁸⁴ Nach Angaben des Direktors von Europol, *Wainwright*, verursachten Scheingeschäfte mit Klimazertifikaten in den Jahren 2008 und 2009 allein einen Mehrwertsteuerausfall von 5 Mrd. €. Besonders betroffen waren Frankreich, die Niederlande, das Vereinigte Königreich und Spanien. In diesen Ländern wird vermutet, dass bis zu 90 % des Marktvolumens mit CO₂-Zertifikaten auf Betrug zurückgehen.⁸⁸⁵ Den für den gesamten Binnenmarkt insgesamt auf Betrug zurückzuführenden Mehrwertsteuerausfall beziffert der Rat der Europäischen Union mit jährlich rund 100 Mrd. €. ⁸⁸⁶ Dies entspricht in etwa den Resultaten einer von *Reckon LLP* in 2009 im Auftrag der Europäischen Kommission durchgeführten Studie. Demzufolge belief sich der Mehrwertsteuerausfall für die EU25-Mitgliedstaaten⁸⁸⁷ in 2006 auf 106,7 Mrd. €, wovon allein 16,9 Mrd. € auf Deutschland entfielen.⁸⁸⁸ Für das Vereinigte Königreich wurde der durch Betrug verursachte Steuerausfall auf 18,2 Mrd. € geschätzt,⁸⁸⁹ wovon zwischen 2,5 % - 3,9 % auf den Karussellbetrug entfallen sollen.⁸⁹⁰ Diese Zahlen müssen jedoch vorsichtig interpretiert werden, da aufgrund der Vorgehensweise eine Trennung zwischen systemimmanenten Steuerausfällen und auf betrügerisches Verhalten zurückzuführende Mindereinnahmen ohne weiteres nicht möglich ist, wie nachfolgend dargestellt wird.

6.3.1.3.2 Methoden zur Messung des Mehrwertsteuerausfalls

Die Mehrwertsteuerausfallquote ermittelt sich im Wesentlichen durch den Vergleich zwischen dem anhand der volkswirtschaftlichen Bemessungsgrundlage theoretisch zu erwartenden Steueraufkommen und dem unter Verwendung der veröffentlichten Steu-

⁸⁸² Vgl. *Leitmeier/Zühlke* (2003, 290 u. 294).

⁸⁸³ Vgl. *Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, KOM(2009)511endg., 13; KOM(2004)260endg., 19.

⁸⁸⁴ Dieser Wert berechnet sich aus einer geschätzten Hinterziehungsquote von 10 %, einem Wert der im innergemeinschaftlichen Binnenmarkt mehrwertsteuerfrei zirkulierenden Gegenstände von jährlich 1.500 Mrd. € sowie einem hieraus resultierenden MwSt-Aufkommen von etwa 150 - 200 Mrd. €. Vgl. *Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, KOM(2004)260endg., 5 ff. u. 17); *Dziadkowski et al.* (2002, 9ff.); *Bundesrechnungshof* (2003, 4f.).

⁸⁸⁵ Vgl. *o.V.* (2009); *Hönighaus/Tartler/Bayer* (2009).

⁸⁸⁶ Vgl. *Rat der Europäischen Union* (2008, 19).

⁸⁸⁷ Mit Ausnahme von Zypern.

⁸⁸⁸ *Reckon LLP* (2009, 8f.).

⁸⁸⁹ Vgl. *Fedeli/Forte* (2009, o.S.).

⁸⁹⁰ Vgl. *Keen/Smith* (2008, 875).

ereinnahmen der einzelnen Länder effektiv realisierten Aufkommen.⁸⁹¹ Die so kalkulierte Steuerausfallquote ist jedoch nicht als Synonym für die Hinterziehungsquote zu interpretieren. Denn bei der Berechnung werden nicht nur die auf betrügerische Aktivitäten beruhenden Mindereinnahmen erfasst, sondern auch alle systemimmanenten, die z.B. auf Steuerbefreiungen, die Kleiunternehmerregelung, die Durchschnittsbesteuerung für Land- und Forstwirte, Insolvenzen, Rückabwicklungen und sonstige Korrekturen der Bemessungsgrundlagen zurückzuführen sind.⁸⁹² Die aus diesen Sachverhalten resultierenden Mindereinnahmen sind unbekannt, aber durchaus nicht irrelevant. So werden z.B. allein in Deutschland schätzungsweise 400.000 Unternehmen nicht erfasst. Hierbei handelt es sich z.B. um Kleinunternehmer im Sinne des § 19 UStG, Jahreszahler sowie umsatzsteuerbefreite Unternehmer, d.h. Angehörige von Heilberufen und Selbständige, Versicherungs- und Finanzdienstleister etc.,⁸⁹³ die durchaus hohe Umsätze generieren.

Beachtenswert ist, dass die Mehrwertsteuerausfallquote in den einzelnen EU-Mitgliedstaaten sehr stark variiert, obwohl in allen EU-Mitgliedstaaten die Erhebung grundsätzlich nach dem Prinzip der fraktionierten Zahlweise mit Vorsteuerabzug erfolgt. Die Mehrwertsteuerausfallquote schwankte in 2006 dennoch zwischen 30 % in Griechenland und 1 % in Luxemburg, wie aus Tabelle 22 ersichtlich ist. Laut *Reckon LLP* ist die niedrige Ausfallquote in Luxemburg zum Teil auf den signifikanten „Tanktourismus“ zurückzuführen. Im Vergleich zu Deutschland ist der Benzinpreis um rund 30 % niedriger, zu Frankreich und den Niederlanden 25 % und zu Belgien circa 16 %. Nach Schätzungen des luxemburgischen Finanzministeriums werden infolgedessen rund 80 % des Diesels und 70 % des Benzins exportiert.⁸⁹⁴ Dieses Argument ist nicht unbedingt schlüssig, da Luxemburg gleichzeitig auch das EU-Mitgliedsland ist, in dem rund 68 % der Verbraucher mindestens einen grenzüberschreitenden Einkauf getätigt haben.⁸⁹⁵ Über die Höhe des dabei realisierten Umsatzes liegen keine Informationen vor, so dass nicht abschließend beurteilt werden kann, inwieweit die aus den Exporten resultierenden Mehrwertsteuereinnahmen durch die aus den Importen sich ergebenden Ausfälle überkompensiert werden oder nicht. Länder mit einem im Vergleich zu Luxemburg geringeren grenzüberschreitenden Einkaufsverhalten,⁸⁹⁶ wie z.B. Griechenland (10 %), Ungarn (14 %) oder Italien (13 %) weisen hingegen erheblich höhere Ausfallquoten gegenüber Luxemburg aus. Zudem ist Luxemburg, wie zuvor dargelegt, von

⁸⁹¹ Vgl. *Reckon LLP* (2009, 5 u. 90ff.). Dies entspricht der Vorgehensweise der vom ifo Institut regelmäßig berechneten Mehrwertsteuerausfallquote. Vgl. *Gebauer/Parsche* (2005, 13).

⁸⁹² Vgl. *Reckon LLP* (2009, 5 u. 84ff.); *Parsche* (2008, 55).

⁸⁹³ Vgl. *Lietmeyer/Petzold* (2005, 590).

⁸⁹⁴ Vgl. *Reckon LLP* (2009, 85).

⁸⁹⁵ Vgl. *Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, KOM(2009)25endg., 13.

⁸⁹⁶ Vgl. *Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, KOM(2009)25endg., 13.

einer hohen Insolvenzquote betroffen, weshalb ebenfalls eine erhöhte Mehrwertsteuer- ausfallquote zu erwarten gewesen wäre.

Tabelle 22: Mehrwertsteuerausfallquote in 24 EU-Mitgliedstaaten*

		2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006**
Belgien	BE	10 %	14 %	13 %	14 %	12 %	11 %	11 %
Dänemark	DK	9 %	9 %	8 %	7 %	7 %	5 %	4 %
Deutschland	DE	12 %	13 %	13 %	13 %	14 %	13 %	10 %
Estland	EE	12 %	17 %	15 %	16 %	21 %	9 %	8 %
Finnland	FI	2 %	4 %	4 %	5 %	5 %	4 %	5 %
Frankreich	FR	5 %	6 %	7 %	8 %	7 %	6 %	7 %
Griechenland	EL	24 %	20 %	20 %	27 %	29 %	31 %	30 %
Irland	IE	5 %	6 %	3 %	7 %	4 %	3 %	2 %
Italien	IT	22 %	24 %	24 %	27 %	27 %	26 %	22 %
Lettland	LV	31 %	32 %	32 %	29 %	31 %	26 %	22 %
Litauen	LT	15 %	20 %	18 %	23 %	28 %	22 %	22 %
Luxemburg	LU	12 %	9 %	5 %	4 %	2 %	5 %	1 %
Malta	MT	17 %	16 %	4 %	19 %	14 %	6 %	11 %
Niederlande	NL	7 %	8 %	9 %	6 %	6 %	7 %	3 %
Österreich	AT	13 %	13 %	10 %	13 %	13 %	12 %	14 %
Polen	PL	22 %	24 %	20 %	20 %	19 %	12 %	7 %
Portugal	PT	5 %	7 %	7 %	6 %	8 %	3 %	4 %
Schweden	SE	6 %	6 %	4 %	4 %	4 %	2 %	3 %
Slowakische Republik	SK	27 %	25 %	27 %	21 %	24 %	24 %	28 %
Slowenien	SI	16 %	16 %	13 %	8 %	8 %	8 %	4 %
Spanien	ES	9 %	12 %	12 %	9 %	8 %	4 %	2 %
Tschechische Republik	CZ	15 %	15 %	16 %	17 %	13 %	12 %	18 %
Ungarn	HU	15 %	22 %	25 %	21 %	24 %	25 %	23 %
Vereinigtes Königreich	UK	16 %	17 %	17 %	14 %	15 %	18 %	17 %

* Bulgarien und Rumänien sind erst später der EU beigetreten; für Zypern lagen keine Daten vor. Vgl. *Reckon LLP* (2009, 12).

** geschätzt

Quelle: *Reckon LLP* (2009, 23ff.); Eigene Darstellung.

In Luxemburg werden im Rahmen der Mehrwertsteuererklärung allerdings Angaben über alle Geschäftskosten erfasst, z.B. Bruttolöhne, Strom, Gas, Miete, Versicherung, Gewerbesteuer, Langzeit- und Kurzeitschuldzinsen etc. Darüber hinaus müssen Aussagen über die Benutzung von Betriebsgegenständen für betriebsfremde Zwecke, z.B. Kraftfahrzeuge, den Waren- und Forderungsbestand sowie über erhaltene Kundenvorauszahlungen getätigt werden. Des Weiteren muss das Anschaffungsvolumen von abschreibbaren Anlagegütern angegeben werden.⁸⁹⁷ Dem für die Mehrwertsteuererhebung zuständigen Sachbearbeiter werden damit alle Informationen zur Verfügung gestellt, um den im Unternehmen realisierten Mehrwert kalkulieren und die Richtigkeit der getätigten Angaben überprüfen zu können. Inwieweit dies dazu führt, dass die Mehrwert-

⁸⁹⁷ Vgl. *Le Gouvernement du Grand-Duché de Luxembourg* (2010).

steuerausfallquote auf einer besseren Datenbasis berechnet werden kann, bedarf weitergehender Analysen.

Ein anderer Erklärungsansatz für die divergierenden Ausfallquoten könnte der anzuwendende Mehrwertsteuersatz sein. Zu vermuten ist, dass ein höherer Steuersatz einen stärkeren Anreiz für Betrügereien darstellt. Länder mit Mehrwertsteuersätzen von über 20 %, wie z.B. Dänemark, Schweden, Finnland und Irland verzeichnen allerdings eine niedrigere Ausfallquote gegenüber Ländern mit niedrigen Mehrwertsteuersätzen, wie z.B. Malta oder das Vereinigte Königreich. Auch anhand eines Vergleichs zwischen den EU-15 Mitgliedstaaten und den neu hinzugekommenen EU-Mitgliedstaaten, wie z.B. Estland, Lettland und Litauen, lassen sich die unterschiedlichen Quoten nicht erklären. Zwar weisen die Slowakische Republik (28 %), Ungarn (23 %), Lettland (22 %), Litauen (22 %) und die Tschechische Republik (18 %) hohe Ausfallquoten aus. In Slowenien (4 %), Polen (7 %), Estland (8 %) und Malta (11 %) liegen sie jedoch unter denen von Griechenland (30 %), dem Vereinigten Königreich (17 %) und Österreich (14 %).

Auch anhand der Komplexität eines Mehrwertsteuersystems kann nicht auf die Ausfallquote geschlossen werden. Länder, in denen drei Mehrwertsteuersätze und ggf. der Nullsteuersatz angewendet werden, wie z.B. Estland, Frankreich, Litauen, Malta, Österreich, die Slowakische Republik, Spanien, die Tschechische Republik und das Vereinigte Königreich wiesen in 2006 sowohl hohe als auch niedrige Mehrwertsteuerausfallquoten aus. Länder, in denen fünf verschiedene Mehrwertsteuersätze angewendet werden, wie Belgien (11 %), Luxemburg (1 %) und Irland (2 %) weisen sogar eine niedrigere Ausfallquote gegenüber Ungarn (23 %) auf, wo nur zwei Mehrwertsteuersätze verwendet werden.

Ebenso lässt sich aus dem Umgang mit den erhebungsverpflichteten Unternehmen keine Korrelation mit der Ausfallquote erkennen. In den zentralistisch organisierten Ländern, wie z.B. die Niederlande und das Vereinigte Königreich, werden die Steuerbürger als Kunden oder Klienten betrachtet. Problematische Sachverhalte werden zeitnah ausdiskutiert. Bei konträren Ansichten werden die Gerichte hinzugezogen. In dem föderalistisch strukturierten Deutschland werden Probleme durch BMF-Schreiben geregelt und in Zweifelsfällen die Gerichte angerufen.⁸⁹⁸ Während die Niederlande eine Ausfallquote von lediglich 3 % für 2006 aufwiesen, betrug diese in Deutschland 10 % und im Vereinigten Königreich 17 %. Um die Mehrwertsteuerausfallquote besser interpretieren zu können, bedarf es daher weitergehender Analysen.

⁸⁹⁸ Vgl. *Nieskens* (2009, 408f.).

Unter Beachtung auf die Mehrwertsteuerausfallquote kann allerdings nicht argumentiert werden, dass der bei Anwendung der fraktionierten Zahlweise systemimmanente Vorsteueranspruch einen hohen Steuerausfall zur Konsequenz hat bzw. dieses Verfahren sehr betrugsanfällig ist. Der Steuerbetrug an sich ist nichts Ungewöhnliches und es wäre naiv anzunehmen, dass die Mehrwertsteuer hiervon ausgenommen wäre. Die noch nicht sehr weitgehende Harmonisierung der Rechtsvorschriften sowie der noch nicht ausreichend gegebene Informationsaustausch zwischen den EU-Mitgliedstaaten vereinfacht es Betrügern indes, das System auszunutzen. Obwohl z.B. der Karussellbetrug seit Umsetzung des Binnenmarkts und dem damit verbundenen Wegfall physischer Grenzkontrollen verstärkt auftritt, erfolgt dessen Bekämpfung vornehmlich auf nationaler Ebene. Dies mag zum einen daran liegen, dass die EU-Mitgliedstaaten unterschiedlich stark von den Betrügereien betroffen sind. Zum anderen mag dies auch darin begründet sein, dass eine Änderung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie nur von der EU-Kommission vorgeschlagen werden kann. Für dessen Umsetzung bedarf es der Zustimmung sämtlicher 27 Mitgliedstaaten der Union im Ministerrat, was aufgrund von Zwistigkeiten und nationalen Alleingängen problematisch ist.⁸⁹⁹ Da Steuerbetrug eine ernste Bedrohung für das ordnungsgemäße Funktionieren des Binnenmarktes und für die Steuereinnahmen der Mitgliedstaaten darstellt, wurden sowohl aus der Wissenschaft⁹⁰⁰ als auch der Praxis diverse Vorschläge vorgelegt, wie der Mehrwertsteuerbetrug wirksam bekämpft werden könne. Die Empfehlungen wurden allerdings nur teilweise aufgegriffen und zur Diskussion gestellt. Um die Probleme zu veranschaulichen, die jede Veränderung des existierenden Mehrwertsteuersystems hervorrufen, beschränkt sich die folgende Analyse auf die Darstellung des vor allen in Österreich und Deutschland favorisierten Reverse-Charge-Verfahrens. Denn einige EU-Mitgliedsländer haben vom Rat eine auf der Grundlage des Art. 395 MwStSystRL eingeführte Sondermaßnahme gefordert, um mit einem Reverse Charge-Verfahren Betrugssysteme in besonders anfälligen Bereichen bzw. für bestimmte Gegenstände zu bekämpfen.⁹⁰¹

6.3.2 Reverse-Charge-Verfahren

Das Reverse-Charge Verfahren soll vornehmlich der Sicherung des Steueraufkommens dienen.⁹⁰² Bei Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens wird auf die Erhebung der Mehrwertsteuer auf jeder Ebene der Produktionskette verzichtet, indem die Verpflichtung zur Abführung der Steuer auf den Leistungsempfänger übergeht. Der

⁸⁹⁹ Vgl. *Ammann* (2009, 372).

⁹⁰⁰ Vgl. hierzu insbesondere *Keen/Smith* (2006); *Fedeli/Forte* (2009); *Genser* (2003) m.w.H.

⁹⁰¹ Vgl. *Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, KOM(2009)511endg., 3.

⁹⁰² Vgl. *Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, KOM(2009)511endg., 1.

Vorsteuerabzug bleibt jedoch simultan erhalten. Das Verfahren hat aus Sicht des leistenden Unternehmers den Vorteil, dass im zwischenunternehmerischen Handel die Notwendigkeit entfällt, die auf dem Mehrwert lastende Steuer in den Preis einzukalkulieren. Gegenüber dem Leistungsempfänger kann er deshalb eine „Nettoabrechnung“ durchführen. Zudem entfällt für den Leistenden die Notwendigkeit, die Mehrwertsteuer an das Finanzamt abzuführen. Voraussetzung für die Anwendung dieses Prinzips ist, dass es sich bei dem Leistungsempfänger um einen Unternehmer handelt. Bei Leistungen an den Endverbraucher gelangt das Verfahren nicht zur Anwendung, da die Pflicht zur Erhebung und Abführung der Mehrwertsteuer nicht auf den Konsumenten, sondern nur auf Unternehmer übertragen werden kann. Abbildung 16 veranschaulicht des Reverse-Charge-Verfahrens unter den vereinfachenden Annahmen, dass die Produktionskette lediglich eine Periode und vier Unternehmen umfasst, wobei das erste Unternehmen in der Kette keine Vorleistungen bezieht.

Abbildung 16: Reverse-Charge-Verfahren

	A1	A2	A3	A4	Endverbraucher
Vorleistungen ohne USt	0 €	100 €	200 €	400 €	
Umsatz ohne USt	100 €	200 €	400 €	600 €	Netto 600 € USt 114 € Brutto 714 €
Umsatzsteuer	0 €	19 € - 19 €	38 € - 38 €	114 € 76 € - 76 €	
Zahllast	0 €	0 €	0 €	114 €	
Fiskus	0 €	+ 0 €	+ 0 €	+ 114 €	Σ 114 €

Quelle: Eigene Darstellung.

Gegenüber dem Prinzip der fraktionierten Zahlweise liegt der Vorteil des Reverse-Charge-Verfahrens darin begründet, dass der Leistungsempfänger nicht mehr die Mehrwertsteuer in Abzug bringen kann, die von dem leistenden Unternehmer nicht entrichtet worden ist bzw. durch betrügerisches Verhalten nicht abgeführt wird. Hierfür verzichtet der Fiskus, auch im Falle einer funktionierenden Produktionskette, auf die Erhebung der Mehrwertsteuer vor Leistung an den Endverbraucher. Denn bei Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens kann der Fiskus die Mehrwertsteuer erst generieren, wenn die Leistung an einen Endverbraucher oder einen nicht vorsteuerabzugsbe-

rechten Unternehmer erbracht wird. Damit weist dieses Verfahren alle Charakteristiken einer Einzelhandelssteuer auf. Bereits in der Ersten Richtlinie⁹⁰³ wurde - auf Grund praktischer und politischer Schwierigkeiten in einigen Mitgliedstaaten - die alleinige Anwendung der Mehrwertsteuer auf den Einzelhandel abgelehnt.

6.3.2.1 Generelle Einführung des Reverse-Charge-Verfahrens

Die Vorteile des Reverse-Charge-Verfahrens wurden von Deutschland und Österreich⁹⁰⁴ als so gravierend angesehen, dass sie bei der Kommission der Europäischen Gemeinschaften im April 2006 die Erteilung einer Ermächtigung beantragt haben, um das Prinzip als generelles Erhebungsverfahren in allen EU-Mitgliedstaaten einzuführen.⁹⁰⁵ Dabei bezog sich die Bundesregierung auf die Resultate des von ihr im Auftrag gegebenen Planspiels, das die *Peters Schönberger GmbH* durchgeführt hatte.⁹⁰⁶ Die Autoren gelangten zu dem Resultat, „dass mit dem Reverse-Charge-Verfahren ein positiver Saldo aus Kosten und Nutzen i.H.v. ca. 4,3 Mrd. € im Erstjahr und ca. 3,8 Mrd. € in den Folgejahren für den Fiskus erzielt werden könnte.“⁹⁰⁷ Die betroffenen Unternehmen hätten im Übergangsjahr hingegen mit einer Mehrbelastung zwischen 1,6 Mrd. € und 2,0 Mrd. € zu rechnen. Für die Folgejahre wurden die gesamtwirtschaftlichen Kosten auf 0,1 Mrd. € bis 0,2 Mrd. € geschätzt.⁹⁰⁸ Diese Zusatzkosten resultieren zum einen aus zusätzlichen Kontrollaufgaben. So muss sich der leistende Unternehmer bei Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens davon vergewissern, dass es sich bei dem Leistungsempfänger ebenfalls um einen Unternehmer handelt, der an dem Verfahren teilnimmt. Für diesen Zweck sollten alle zum Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmen mit einem Identifikationsmerkmal, der „R-Nummer“, ausgestattet werden. Deren Gültigkeit sollte der leistende Unternehmer mit Hilfe eines elektronischen Abfrageverfahrens bei einer zentralen Behörde überprüfen können. Während die *Peters Schönberger GmbH* einen Vertrauensschutz für den Fall vorsah, dass das leistende Unternehmen trotz Erfüllung seiner Kontrollpflichten einen nicht dem Reverse-Charge-Verfahren unterliegenden und damit mehrwertsteuerpflichtigen Umsatz ausführte,⁹⁰⁹ lehnte die Bundesregierung solch einen Schutz ab. Im Fall einer betrügerischen Verwendung der R-Nummer sollte der betrogene Unternehmer die daraus resul-

⁹⁰³ Erste Richtlinie (EWG) Nr. 67/227 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer vom 11. April 1967 (ABl EG Nr. 71, 1301).

⁹⁰⁴ Vgl. *Hillek/Friedrich-Vache* (2008, 255); *Mattes* (2008, 635).

⁹⁰⁵ Vgl. *Matheis/Groß* (2006, 381).

⁹⁰⁶ Vgl. *Peters Schönberger GmbH* (2005); *Groß/Matheis/Vogl* (2006, 43).

⁹⁰⁷ *Matheis/Groß* (2006, 381).

⁹⁰⁸ Vgl. *Groß/Matheis/Vogl* (2006, 52).

⁹⁰⁹ Vgl. *Groß/Matheis/Vogl* (2006, 45); *Matheis/Groß* (2006, 387).

tierende Mehrwertsteuerzahllast zahlen. Zudem sah das Planspiel vor, dass das Reverse-Charge-Verfahren im zwischenunternehmerischen Bereich erst oberhalb einer Bagatellgrenze in Höhe von 5.000 € Anwendung finden sollte. Dies wurde damit begründet, dass die generelle Verwendung im täglichen Wirtschaftsleben mit massenhaft kleinen Rechnungen, z.B. im Baumarkt, Einkauf von Bürobedarf bei Discountern, Taxi-quittungen etc., bei denen ebenfalls die R-Nummer online hätte abgefragt werden müssen, die Funktionsfähigkeit des Systems in Frage gestellt hätte.⁹¹⁰

Im Februar 2008 legte die Kommission ihre Mitteilung bezüglich der Einführung einer generellen Verlagerung der Steuerschuldnerschaft vor.⁹¹¹ Sie bestätigte zwar, dass der Missbrauch beim Vorsteuerabzug durch dieses Verfahren erheblich verringert werden könne. Gleichzeitig äußerte sie die Befürchtung, dass die Verlagerung der Steuerschuldnerschaft durch neue Betrugsarten - in Form eines unversteuerten Endverbrauchs und dem Missbrauch der R-Nummer - letztendlich zu weiteren Einnahmeausfällen bei den EU-Mitgliedstaaten führen würde. Jegliche Änderung des Mehrwertsteuersystems setze allerdings voraus, dass keine neuen Betrugstatbestände⁹¹² geschaffen würden. In diesem Zusammenhang wird auch häufig von der „Ameisenkriminalität“ gesprochen. Hierunter fällt z.B. die Geltendmachung von Vorsteuer durch Privatpersonen oder für private Zwecke bzw. der Umsatz ohne Rechnung. Als ein weiteres Argument gegen die generelle Einführung wurde angeführt, dass das System zwischen Steuerpflichtigen, die im Rahmen des Reverse-Charge-Verfahrens Einkäufe tätigen können, und allen anderen Personen unterscheiden muss. Mit der entsprechenden Identifizierung dieser Personen würden den Unternehmen neue Pflichten auferlegt und simultan neue Formen des Steuerbetrugs ermöglicht.⁹¹³ Um den Wegfall der fraktionierten Zahlweise kompensieren zu können, müssten darüber hinaus neue Berichtspflichten eingeführt werden, die einen Datenabgleich zwischen den Angaben des Lieferanten und seines Kunden ermöglichen.

Praktische Erfahrungen mit einem generellen Reverse-Charge-Prinzip liegen bisher nicht vor, da in keinem Land der Welt dieses Verfahren angewendet wird. Daher kann auch nicht beurteilt werden, inwieweit die getätigten Äußerungen zutreffen und das Reverse-Charge-Verfahren betrugsanfälliger ist gegenüber dem jetzigen System. Allerdings wirkt es in seiner Ausführung wie eine Einzelhandelsteuer. In diesem Zusammenhang hat der *Internationale Monetary Fund* festgestellt, dass solche eine Umsatzsteuer nur bei Steuersätzen bis zu 10 % betrugssicher sein kann.⁹¹⁴ In der Europäischen

⁹¹⁰ Vgl. *Matheis/Groß* (2006, 385).

⁹¹¹ Basierend auf der von *PriceWaterhouseCoopers* (2007) vorgelegten Studie.

⁹¹² Vgl. *Büttner* (2009, 3); *Nolz/Melhardt* (2009, 490f.); *Melhardt* (2008, 274ff.).

⁹¹³ Vgl. *Büttner* (2009, 3); *Rahn* (2009, 160ff.).

⁹¹⁴ Vgl. *Ebrill et al.* (2001, 23).

Union werden hingegen Mehrwertsteuerätze von bis zu 25 % erhoben.⁹¹⁵ Als ein weiteres Argument gegen einen Systemwechsel führte die Kommission an, dass vor Einführung des Verfahrens analysiert werden müsse, inwieweit das Reverse-Charge-Prinzips kompatibel ist mit den Anforderungen des gemeinsamen Binnenmarktes.

Bisher wollen lediglich Österreich und Deutschland eine generelle Anwendung dieses Prinzips. Aus der beschränkten Einführung in lediglich zwei EU-Mitgliedstaaten können sich nach Auffassung der Kommission negative Effekte auf den zukünftigen mehrwertsteuerlichen Harmonisierungsprozess ergeben. Ebenso erhöhen sich die Erhebungskosten für die Unternehmen, die am Binnenmarkt tätig sind und mit unterschiedlichen Mehrwertsteuersystemen konfrontiert werden. Die Einführung des Reverse-Charge-Verfahrens in nur wenigen EU-Mitgliedstaaten kann Marktineffizienzen schaffen, die insbesondere klein und mittelständische Unternehmen belasten.⁹¹⁶ Wie bereits in 2006,⁹¹⁷ hält es die Kommission aus diesem Grunde für verfrüht, eine Entscheidung über die generelle Einführung dieses Systems zu treffen. Vielmehr solle im Rahmen eines Pilotprojektes die Anwendung des Verfahrens geprüft werden.⁹¹⁸ Österreich hat sich dazu bereit erklärt, solch ein Pilotprojekt durchzuführen, um die Auswirkungen abschätzen zu können.⁹¹⁹ Auch nach erfolgreicher Durchführung des Probelaufs erscheint es fraglich, inwieweit die für einen Systemwechsel erforderliche Einstimmigkeit erreicht werden kann, die erforderlich ist, um das jetzige Erhebungsverfahren umstellen zu können. Die zitierte Untersuchung von *Reckon LLP* bezüglich der Mehrwertsteuerausfallquote hat verdeutlicht, dass die einzelnen EU-Mitgliedstaaten bisher sehr unterschiedliche Erfahrungen mit dem derzeit geltenden Prinzip der fraktionierten Zahlung gesammelt haben. Dies bedeutet allerdings nicht, dass das Reverse-Charge-Verfahren im derzeitigen Mehrwertsteuersystem keine Anwendung findet.

6.3.2.2 Reverse-Charge-Verfahren im derzeitigen Mehrwertsteuersystem

Das Reverse-Charge-Verfahren wird gem. Art. 194 MwStSystRL i.V.m. §§ 13a Abs. 1 Nr. 2 und 13b Abs. 1 Nr. 1 UStG generell bei innergemeinschaftlichen Güterbeförderungen und damit zusammenhängenden selbständigen sonstigen Leistungen angewendet. Der Mitgliedstaat, in dem die Versendung des Gegenstandes beginnt, befreit gem. Art. 138 MwStSystRL die innergemeinschaftliche Lieferung. Der Steuerpflichtige oder die nicht steuerpflichtige juristische Person mit einer Mehrwertsteuer-Identifikati-

⁹¹⁵ Vgl. Kovács (2008, 39).

⁹¹⁶ Vgl. zu den Problemen der Einführung eines Reverse-Charge-Verfahrens unter anderem auch Kempf (2008, 292ff.); Kovács (2008, 40); Krauesel (2008, 297ff.); Nolz/Melhardt (2009, 497).

⁹¹⁷ Vgl. Kommission der Europäischen Gemeinschaften, KOM(2006)254endg., 10f.

⁹¹⁸ Vgl. Kommission der Europäischen Gemeinschaften, KOM(2008)109endg., 8ff.

⁹¹⁹ Vgl. Hillek/Friedrich-Vache (2008, 255); Mattes (2008, 635); Tumpel (2008, 324).

onsnummer, für den bzw. die eine Dienstleistung erbracht wird, schuldet die Mehrwertsteuer, wenn die Dienstleistung von einem nicht in diesem Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen erbracht wird. Inwieweit diese Regelung in das jeweilige nationale Recht umgesetzt worden ist und welche länderspezifischen Ausnahmen und Besonderheiten gelten, muss der leistende Unternehmer im Einzelfall prüfen. Hilfreich ist hierfür z.B. das von der *IHK Köln* für die Regelungen zur Steuerschuldumkehr in Europa erstellte Merkblatt.⁹²⁰ Es entbindet den Unternehmer allerdings nicht von der Verpflichtung, dieses auf Aktualität und Korrektheit eigenständig zu prüfen, was mit entsprechenden Kosten verbunden ist.

6.3.2.2.1 Erteilte Ermächtigungen zur Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens

Neben den sich aus der Mehrwertsteuersystemrichtlinie ergebenden Anwendungsfällen, hat der Rat der Europäischen Union mehreren Mitgliedstaaten Ermächtigungen erteilt, um in den Unternehmenssegmenten, in denen beträchtliche Mehrwertsteuer-Ausfälle festgestellt wurden, den Empfänger der Lieferungen als Steuerschuldner zu bestimmen. So erhebt die *Niederlande*⁹²¹ im Bekleidungssektor bereits seit 1992 die vom Zulieferer geschuldete Mehrwertsteuer beim Konfektionsunternehmen.⁹²² In *Irland*⁹²³ schuldet seit 1997 bei einem Verzicht auf ein gemietetes Nutzungsrecht oder eine Zession eines gemieteten Nutzungsrechts, die eine steuerpflichtige Lieferung von Gegenständen darstellt, die das Nutzungsrecht erwerbende Person die Steuer, sofern es sich bei dieser Person um eine steuerpflichtige oder um eine nicht steuerpflichtige juristische Person handelt. In *Italien*⁹²⁴ und *Spanien*⁹²⁵ kann der Empfänger bestimmter Arten von Lieferungen im Abfallsektor als Steuerschuldner bestimmt werden. In *Österreich*⁹²⁶ geht im Fall der Erbringung von Bauleistungen und des Verleihs von Arbeitskräften durch ein Subunternehmen an ein Unternehmen, das selbst Bauleistungen erbringt, oder ein anderes Subunternehmen, die Steuerschuldnerschaft auf den Empfänger der Dienstleistung über. *Deutschland* wurden Ermächtigungen für den Übergang der

⁹²⁰ Vgl. *IHK Köln* (2009).

⁹²¹ *Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, KOM(2007)491.

⁹²² Den Erläuterungen zur Umsatzsteuererklärung ist allerdings zu entnehmen, dass die „Verleggingsregelung“ (Verlagerungsregelung) auch gilt, wenn der Unternehmer Lieferungen oder Dienstleistungen bezogen hat und Subunternehmer oder Verleiher von Personal im Baugewerbe, Schiffbau, Metallbau ist. Darüber hinaus gilt die Umkehr der Steuerschuld bei dem Erwerb von Immobilien, wenn zur Umsatzsteuer optiert wurde, sowie für die Abnehmer von Abfall- und Altmateriallieferungen und/oder -dienstleistungen. Vgl. *Belastingdienst* (2010).

⁹²³ ABI L 342 v. 11.12.2003, 36. Befristet bis zum 31.12.2007.

⁹²⁴ ABI L 97 v. 1.4.2004, 63. Befristet bis zum 31.12.2005.

⁹²⁵ ABI L 70 v. 9.3.2004, 37. Befristet bis zum 31.12.2005.

⁹²⁶ ABI L 306 v. 08.11.2002, 24. Befristet bis zum 31.12.2007.

Steuerschuldnerschaft für die Lieferung von sicherungsübereigneter Gegenstände durch den steuerpflichtigen Sicherungsgeber an einen ebenfalls steuerpflichtigen Sicherungsnehmer außerhalb des Insolvenzverfahrens (§ 13b Abs. 1 Nr. 2 UStG);⁹²⁷ für Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen (§ 13b Abs. 1 Nr. 3 UStG);⁹²⁸ für Werklieferungen und sonstige Leistungen, die der Herstellung, Instandhaltung, Instandsetzung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen, mit Ausnahme von Planungs- und Überwachungsarbeiten⁹²⁹ (§ 13b Abs. 1 Nr. 4 UStG) erteilt.⁹³⁰ Eine weitere Ermächtigung wurde für die Erbringung von Gebäudereinigungsleistungen an einen Steuerpflichtigen⁹³¹ zwar erteilt - es sei denn, der Leistungsempfänger vermietet ausschließlich nicht mehr als zwei Wohnungen - aber bisher nicht in das nationale Gesetz umgesetzt.

6.3.2.2 Anwendung des Revers-Charge-Verfahrens bei bestimmten Umsätzen

Durch Art. 199 Abs. 1 MwStSystRL wird nunmehr für alle Mitgliedstaaten geregelt, dass sie den Übergang der Steuerschuldnerschaft für die dort aufgeführten Umsätze ohne Erteilung einer Ermächtigung vorsehen können, d.h. für Bauleistungen, einschließlich Reparatur-, Reinigungs-, Wartungs-, Umbau und Abbruchleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken sowie die Gestellung von Personal für die hiermit im Zusammenhang fallenden Tätigkeiten.⁹³² Darüber hinaus für die Lieferung von Gebrauchsmaterial und Grundstücken. Bei Grundstücken ist dies nur der Fall, wenn der Lieferer für dessen Besteuerung optiert oder die Grundstücke vom Schuldner im Rahmen eines Zwangsversteigerungsverfahrens verkauft werden. Dies gilt ebenso für die Lieferung sicherungsübereigneter Gegenstände durch einen steuerpflichtigen Sicherungsgeber an einen ebenfalls steuerpflichtigen Sicherungsnehmer sowie für die Lieferung von Gegenständen im Anschluss an die Übertragung des Eigentumsvorbehalts auf einen Zessionar und die Ausübung des übertragenen Rechts durch den Zessionar. Zudem kann die Umkehr der Steuerschuldnerschaft für die in Anhang VI der Mehrwertsteuersystemrichtlinie aufgeführten Dienstleistungen und Lieferungen vorgesehen werden, für die den verschiedenen EU-Mitgliedsländern zuvor Ermächtigungen erteilt worden sind, d.h. für die

⁹²⁷ AB I L 151 v. 11.6.2002, 12.

⁹²⁸ AB I L 94 v. 31.3.2004, 59.

⁹²⁹ Vgl. BMF-Schr. v. 16.10.2009, IV B 9 - S 7279/0 - 2009/0670257; v. 02.12.2004, IV A 6 - S 7279 - 100/04.

⁹³⁰ AB I L 94 v. 31.3.2004, 59.

⁹³¹ AB I L 94 v. 31.3.2004, 59. Diese Genehmigung ist bisher nicht in das nationale Recht umgesetzt worden.

⁹³² In Irland gilt dies z.B. seit dem 01.09.2008. *Revenue Irish Tax and Customs* (2008).

- Lieferung von Alteisen und Nichteisenabfällen, Schrott und Gebrauchtmaterial einschließlich Halberzeugnissen aus Verarbeitung, Herstellung oder Schmelzen von Eisen oder Nichteisenmetallen oder deren Legierungen;
- Lieferung von Halberzeugnissen aus Eisen- und Nichteisenmetallen sowie Erbringung bestimmter damit verbundener Verarbeitungsleistungen;
- Lieferung von Rückständen und anderen recyclingfähigen Materialien aus Eisen- und Nichteisenmetallen, Legierungen, Schlacke, Asche, Walzschlacke und metall- oder metalllegierungshaltigen gewerblichen Rückständen sowie Erbringung von Dienstleistungen in Form des Sortierens, Zerschneidens, Zerteilens und Pressens dieser Erzeugnisse;
- Lieferung von Alteisen und Altmetallen, sowie von Abfällen, Schnitzeln und Bruch sowie gebrauchtem und recyclingfähigem Material in Form von Scherben, Glas, Papier, Pappe und Karton, Lumpen, Knochen, Häuten, Kunstleder, Pergament, rohen Häuten und Fellen, Sehnen und Bändern, Schnur, Tauwerk, Leinen, Tauen, Seilen, Kautschuk und Plastik und Erbringung bestimmter Verarbeitungsleistungen in Zusammenhang damit
- Lieferung der in diesem Anhang genannten Stoffe, nachdem sie gereinigt, poliert, sortiert, geschnitten, fragmentiert, zusammengepresst oder zu Blöcken gegossen wurden;
- Lieferung von Schrott und Abfällen aus der Verarbeitung von Rohstoffen.

Das Verzeichnis der Gegenstände und Dienstleistungen wird zeitlich befristet bis zum 31.12.2014 ergänzt um Lieferungen von Mobilfunkgeräten, integrierte Schaltkreise, Parfums, Edelmetalle und den Handel mit Treibhausgasemissionszertifikaten.⁹³³ Neben den in Art. 199 und Anhang VI der Mehrwertsteuersystemrichtlinie genannten Anwendungsbereichen, hat die EU-Kommission gem. Art. 395 MwStSystRL zusätzlich einzelnen EU-Mitgliedsländern Ermächtigungen erteilt, um abweichende Sondermaßnahmen einzuführen, mit Hilfe derer die Steuererhebung vereinfacht und die Steuerhinterziehung bzw. -umgehung verhindert werden soll. Tabelle 23 gewährt einen Überblick über die erteilten Ermächtigungen.

⁹³³ Vgl. *Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, KOM(2009)511endg., 7 u 12; *Vellen* (2009, 71f.).

Table 23: Erteilte Ermächtigungen zur Genehmigung des Übergangs der Steuerschuldnerschaft

Mitgliedsland	Anwendungsbereich	Rechtsgrundlage Fundstelle	Gültigkeit der erteilten Ermächtigung
Lettland	- Lieferung von Holz	KOM(2009)582endgültig	31.12.2012
Litauen	- Lieferungen von Gegenständen und Erbringung von Dienstleistungen durch einen Steuerpflichtigen, der sich in einem Insolvenzverfahren oder einer Umstrukturierung unter gerichtlicher Aufsicht befindet - Lieferung von Holz	KOM(2009)668endgültig	31.12.2012
Vereinigtes Königreich	- Lieferungen von Mobiltelefonen und integrierte Schaltkreise ab einem steuerbaren Betrag von 5.000 GBP	KOM(2009)183endgültig	30.04.2011

Quelle: Eigene Darstellung.

Auffällig ist, dass die Bereiche Verkehr, Finanzierung und Vermietung sowie das produzierende Gewerbe von dem Reverse-Charge-Verfahren nur betroffen sind, soweit sie innergemeinschaftliche Umsätze tätigen. Das Reverse-Charge-Verfahren gilt generell für den Bausektor. Der Beitrag des Baugewerbes an dem Bruttoinlandsprodukt Deutschlands betrug in 2009 allerdings nur rund 4,58 %.⁹³⁴ Die von dem Reverse-Charge-Verfahren nicht erfassten Leistungen an Endverbraucher sind hierin bereits enthalten. Für viele mehrwertsteuerpflichtige Unternehmen ist das Reverse-Charge-Verfahren daher ohne praktische Relevanz. Den in das Verfahren involvierten Unternehmen bietet es jedoch durchaus Vorteile.

6.3.2.3 Reverse-Charge-Verfahren und Rechnung

Bei Verlagerung der Steuerschuldnerschaft muss der Erwerber bzw. Leistungsempfänger nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG nicht im Besitz einer gültigen Rechnung sein, um sein Recht auf Vorsteuerabzug ausüben zu können.⁹³⁵ Begründet wird dies damit, dass wenn ein Steuerpflichtiger als Empfänger einer Dienstleistung zum Schuldner der darauf entfallenden Mehrwertsteuer bestimmt wird, die Steuerverwaltung nicht als zusätzliche Voraussetzung für das Vorsteuerabzugsrecht verlangen könne, dass er eine nach Art. 226 MwStSystRL ausgestellte Rechnung besitzt. Ein derartiges Erfordernis würde nämlich dazu führen, dass der Steuerpflichtige einerseits als Leistungsempfänger die entsprechende Mehrwertsteuer schuldet, andererseits aber Ge-

⁹³⁴ Vgl. R^äth/Braakmann (2010, 17).

⁹³⁵ Vgl. BMF-Schr. v. 02.12.2004, IV A 6 - S 7279-100/04; *Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, KOM(2009)21endg., 7.

fahr läuft, diese nicht abziehen zu können.⁹³⁶ Das Reverse-Charge-Verfahren entlastet die Unternehmen somit von der Verpflichtung, die Rechnung vollständig zu prüfen. Damit verringern sich simultan die Erhebungskosten und die Gefahr, dass die Mehrwertsteuer nebst Nebenleistungen zu einem Kostenfaktor wird. In der Unternehmenspraxis ist es jedoch für die Unternehmen nicht nur relevant, ob für sie die fraktionierte Zahlweise oder aber das Reverse-Charge-Verfahren zur Anwendung gelangt. Spätestens wenn zum Zeitpunkt der Leistungserbringung an einen Endverbraucher eine Zahllast entsteht, stellt sich die Frage, wann diese an das Finanzamt geleistet werden muss.

6.3.3 Steuererhebung nach dem Soll-Prinzip

Die Steuer auf Ausgangsleistungen entsteht gem. Art. 63 MwStSystRL⁹³⁷ i.V.m. § 16 Abs. 1 S. 1 UStG prinzipiell zum Zeitpunkt der Leistungserbringung und ist unabhängig von dem Zeitpunkt der Bezahlung. Deshalb wird diese Form der Steuererhebung auch als Soll-Prinzip bezeichnet. Bis zum Zeitpunkt des Übergangs von der Allphasen-Brutto-Umsatzsteuer zum Allphasen-Netto-Umsatzsteuersystem mit Vorsteuerabzug wurde das Prinzip der Erhebung der Umsatzsteuer nach vereinnahmten Entgelten (Ist-Prinzip) angewendet. Das Prinzip der Steuererhebung nach dem Zeitpunkt der Entgeltsvereinbarung wurde in 1968 mit dem Systemwechsel eingeführt. Begründet wurde die Einführung mit der Steuererhebungstechnik.⁹³⁸ Die entscheidungsrelevanten Pro und Contra-Argumente finden sich in den Erläuterungen allerdings nicht wieder.

Mit dem Prinzip der Besteuerung nach vereinbarten Entgelten ist verbunden, dass der Unternehmer zur Vorfinanzierung der Umsatzsteuer herangezogen wird, falls Zeitpunkt der Leistungserbringung und Zahlungseingang auseinanderfallen. Dieser Nachteil sollte dadurch ausgeglichen werden, dass *„der Unternehmer die ihm in Rechnung gestellten Vorsteuern bereits auf seine Steuerschuld in Anrechnung bringen kann, bevor er sie an die Vorunternehmer bezahlt hat.“*⁹³⁹ Der Vorsteuerabzug entsteht daher gem. Art. 168 MwStSystRL i.V.m. § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG zum Zeitpunkt des Leistungsbezugs, d.h. zeitgleich zu den Ausgangsleistungen. Das Schulden der Mehrwertsteuer und das Recht auf Vorsteuerabzug sind jedoch unterschiedliche Rechte, die unter verschiedene Vorschriften fallen.⁹⁴⁰ Relevant ist dies insbesondere bei der Gewährung

⁹³⁶ BFH-Urt. v. 17.06.2004 - V R 61/00, BStBl II 2004, 970; EuGH-Urt. v. 01.04.2004 - Rs. C-90/02 Bockemühl, UVR 2004, 197.

⁹³⁷ Vormalig Art. 10 Abs. 2 der 6. RLEWG.

⁹³⁸ Vgl. *Bundesministerium der Finanzen* (1960, 62); *Widmann* (2004, 178). Weshalb das Soll-Prinzip technisch einfacher sein soll als das Ist-Prinzip, lässt sich den Kommentaren nicht entnehmen.

⁹³⁹ *Deutsche Bundesbank* (1967, 19).

⁹⁴⁰ Vgl. Schlussantrag des Generalanwalts Jacobs v. 23.10.2003 - Rs. C-90/02 Bockemühl, <http://curia.europa.eu>.

von Zahlungszielen. Weichen Zeitpunkt der Steuerentstehung und der Vereinnahmung des vereinbarten Entgeltes voneinander ab, muss der Leistende die Zahllast vorfinanzieren. Das einen Mehrwert schaffende Unternehmen muss für den Fall, dass die Leistung nicht zum Zeitpunkt der Erbringung beglichen wird, zusätzlich zu der Mehrwertsteuer die damit im Zusammenhang stehenden Finanzierungskosten tragen. Die Finanzierungskosten stellen Betriebsausgaben dar, die die ertragsteuerliche Bemessungsgrundlage des Unternehmens verringern. In Höhe des individuellen Grenzertragsteuersatzes erfolgt eine partielle Kompensation der Erhebungskosten auf Unternehmensebene. Auf Ebene des Fiskus sowie der Kommunen reduziert sich simultan das entsprechende Ertragsteueraufkommen. Der aus der Besteuerung nach vereinbarten Entgelten resultierende Nachteil kann demnach im Falle einer positiven Handelsspanne und der Gewährung von Zahlungszielen nicht durch den Vorteil kompensiert werden, dass der Unternehmer die ihm in Rechnung gestellten Vorsteuern ebenfalls zum Zeitpunkt des Leistungsbezugs geltend machen kann. Das Soll-Prinzip verursacht dem Fiskus keine Finanzierungskosten, da er die zu erstattende Mehrwertsteuer zeitgleich von dem Vorlieferanten vereinnahmt. Obwohl der Unternehmer nur als Erfüllungsgehilfe des Staates fungiert, muss er hinsichtlich des von ihm geschaffenen Mehrwertes die noch nicht vereinnahmte Mehrwertsteuer vorfinanzieren.⁹⁴¹

6.3.3.1 Steuererhebung nach dem Soll-Prinzip am Beispiel der Baubranche

Der Lieferantenkredit stellt auf Grund der Verbundenheit zum Warenabsatz bzw. zur Dienstleistungserbringung ein wichtiges absatzpolitisches Instrument im Wettbewerb dar. Der Leistende steigert seinen Umsatz, finanziert den Absatz und realisiert eine stärkere Kundenbindung. In einer Umfrage der IHK Köln gaben 66 % der antwortenden ca. 900 Unternehmen an, dass sie ihren Abnehmern ein Zahlungsziel von einem Monat und weitere 14 % ein Zahlungsziel von zwei Monaten einräumen, welche allerdings vielfach überschritten würden.⁹⁴² Von dem Prinzip der Soll-Besteuerung sind deshalb in einem besonderen Maße die Unternehmen der Baubranche betroffen und zwar dann, wenn sie an Personen liefern, die nicht in das Reverse-Charge-Verfahren integriert sind. Die Leistungserbringung erfolgt bei einem Gebäude zum Zeitpunkt der Übergabe des fertigen Objekts. Für die Erstellung der Endabrechnungen benötigen die Leistungserbringer die tatsächlich verarbeiteten Massen. Eventuell müssen Reklamationen ggf. nachgebessert oder bei der Berechnung des Entgeltes mindernd berücksichtigt werden. Zwischen Lieferzeitpunkt und Fakturierung existiert demnach systembe-

⁹⁴¹ Vgl. *Stadie* (2004a, 136).

⁹⁴² Vgl. *Wesselbaum-Neugebauer* (2004, 403).

dingt eine Zeitspanne, die mehrere Monate umfassen kann. Um die Mehrwertsteuer zum Zeitpunkt ihrer Entstehung berechnen zu können, ist der Unternehmer dazu verpflichtet, das Entgelt zu schätzen.⁹⁴³ Mit diesem Abrechnungssystem geht einher, dass der Unternehmer die Mehrwertsteuer für den Zeitraum zwischen Schlüsselübergabe bis Rechnungsbegleichung kreditieren muss. Laut einer für das Jahr 2001 von dem Hauptverband der deutschen Bauindustrie bei 400 Bauunternehmen durchgeführten Umfrage, betrug der Kreditierungszeitraum nach Erteilung einer Abschlussrechnung beim Bund als Leistungsempfänger durchschnittlich 89, bei der Deutschen Bahn AG 87 und bei den Ländern 86 Tage. Im Durchschnitt über alle Bauherren ließen sich die Auftraggeber mit der Begleichung ihrer Rechnung 70 Tage Zeit.⁹⁴⁴ Dies hat sich nach einer von dem Unternehmen *Creditreform* im Frühjahr 2009 bei 530 Unternehmen durchgeführten Befragung nicht wesentlich verändert. Während 80,4 % der privaten Auftraggeber ihre Rechnung innerhalb von 30 Tagen beglichen, waren es bei den öffentlichen Auftraggebern nur 61,7 %. Innerhalb einer Frist von 60 Tagen zahlten 13,5 % der privaten und 28,3 % der öffentlichen Auftraggeber. Mehr als 60 Tage Zeit für die Bezahlung ließen sich lediglich 2,6 % der privaten und immerhin 10 % der öffentlichen Auftraggeber.⁹⁴⁵ Die nach Zugang der Schlussrechnung in § 16 Nr. 3 VOB/B geregelte Zahlungsfrist von zwei Monaten wird laut einer Umfrage des Zentralverband *Deutsches Baugewerbe* von den öffentlichen Auftraggebern von 19 % und rund 14,5 % der privaten Auftraggeber um bis zu sechs Monate überschritten.⁹⁴⁶

6.3.3.2 Ausnahmen von der Anwendung des Soll-Prinzips

Um den Vorfinanzierungszeitraum zu minimieren, vereinbaren Bauunternehmer häufig Voraus- und Abschlagszahlungen, die bei Erreichen eines vertraglich bestimmten Bauabschnitts fällig werden. In diesem Fall entsteht die Umsatzsteuer gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a UStG mit Ablauf des Zeitraumes, in dem das Teilentgelt vereinnahmt worden ist. Ganz legal kann durch diese Vertragsgestaltung partiell von dem Soll-Prinzip auf das Prinzip der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten gewechselt werden.

Von der generellen Anwendung des Soll-Prinzips wird ebenfalls abgewichen, wenn nach Ablauf des Umsatzsteuer-Voranmeldungszeitraums bzw. nach Abgabe der Umsatzsteuererklärung eine Minderung der Bemessungsgrundlage gem. § 17 UStG eintritt, z.B. bei Rabatten oder Gutschriften. War der Bundesfinanzhof bisher der Auffassung,

⁹⁴³ Vgl. BMF-Schr. v. 12.10.2009, IV B 8 - S 7270/07/10001 - 2009/0637303, 9.

⁹⁴⁴ Vgl. *Wesselbaum-Neugebauer* (2004, 404).

⁹⁴⁵ Vgl. *Die Deutsche Bauindustrie* (2010).

⁹⁴⁶ Vgl. *Zentralverband Deutsches Baugewerbe* (2010).

dass die Änderung der Bemessungsgrundlage in dem Zeitraum zu berücksichtigen ist, in dem die Zahlungsverpflichtung entsteht, vertritt er nunmehr die Ansicht, dass die Änderung der Bemessungsgrundlage erst dann zu berücksichtigen ist, wenn das Entgelt tatsächlich gezahlt wird.⁹⁴⁷ Bei nachträglicher Entgeltsminderung wird nunmehr vom Soll- auf das Ist-Prinzip gewechselt. Durch diese Vorgehensweise stellt der Fiskus sicher, dass nur tatsächlich eingetretene Entgeltsminderungen die Mehrwertsteuerzahllast verringern und nicht bereits die Erteilung eines Rabatts oder einer Gutschrift, die ggf. nicht eingelöst wird, wodurch eine nachmalige Korrektur erforderlich wäre. Für die Unternehmen resultiert hieraus eine Verlängerung des Kreditierungszeitraums. Ungeklärt ist zurzeit allerdings die Frage, wann ein mehrwertsteuerpflichtiger Leistungsempfänger die Korrektur seines Vorsteuerabzugs durchzuführen hat. War dafür bisher der Zeitpunkt der Gutschriftserteilung relevant, stellt sich nun die Frage, inwieweit auch in diesem Fall nunmehr auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung abgestellt werden muss.⁹⁴⁸ Die mit der Steuererhebung nach dem Soll-Prinzip verbundenen Effekte lassen sich aus Sicht der Unternehmen minimieren, wenn das Ist-Prinzip Anwendung findet.

6.3.4 Steuererhebung nach dem Ist-Prinzip

Die Mehrwertsteuersystemrichtlinie sieht für die EU-Mitgliedstaaten in Art. 66 Buchst. b MwStSystRL⁹⁴⁹ eine Option vor. Damit obliegt es den einzelnen EU-Mitgliedstaaten zu bestimmen, dass der Steueranspruch für bestimmte Umsätze oder Gruppen von Steuerpflichtigen zum Zeitpunkt der Rechnungsausstellung bzw. der Vereinnahmung des Preises entsteht. Von diesem Recht haben die EU-Mitgliedstaaten unterschiedlich Gebrauch gemacht. Bei Anwendung Ist-Prinzips muss der Unternehmer die Mehrwertsteuer erst an den Fiskus abführen, wenn seine Rechnung beglichen wurde. Bezüglich des Anspruchs auf Vorsteuererstattung verbleibt es bei dem Zeitpunkt des Leistungsbezugs. Hierdurch realisieren die Unternehmen Liquiditätsvorteile, wenn Zeitpunkt des Leistungsbezugs, des Rechnungserhalts und dessen Begleichung voneinander abweichen. Unterliegt der Vorlieferant der Steuererhebung nach dem Soll-Prinzip, trägt er den Zinsertrag des nachfolgenden Unternehmers in der Lieferantenkette. Unterliegen die Vorlieferanten ebenfalls dem Ist-Prinzip, trägt der Staat die Belastung.

In Deutschland ist gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b UStG geregelt, dass die Mehrwertsteuer mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Entgelte vereinnahmt worden sind, entsteht. Nach § 20 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG können diese Regelung nur

⁹⁴⁷ Vgl. BFH-Urt. v. 19.08.2008 - V R 56/06, UR 2009, 94; EuGH-Urt. v. 29.05.2001 - Rs. C-86/99
Freemanns, UStR 2001, 349; *Robisch* (2009, 343).

⁹⁴⁸ Vgl. *Robisch* (2009, 344).

⁹⁴⁹ Vormals Art. 10 Abs. 2 der 6. RLEWG.

Unternehmer in Anspruch nehmen, deren Gesamtumsatz gem. § 19 Abs. 3 UStG im vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als 500.000 € betragen hat.⁹⁵⁰ Unabhängig von der Höhe der Umsätze unterliegen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 2 UStG Unternehmer, die von der Verpflichtung Bücher zu führen und auf Grund jährlicher Bestandsaufnahmen regelmäßig Abschlüsse zu machen nach § 148 AO befreit sind und die, die nach § 20 Abs. 1 Nr. 3 UStG die Entgelte aus einer Tätigkeit als Angehöriger eines freien Berufs i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG erzielen, der Ist-Besteuerung.

Bei der Umstellung des Mehrwertsteuersystems wurde die Sonderbehandlung der Angehörigen eines freien Berufs damit begründet, dass auf Grund ihrer außergewöhnlich hohen Wertschöpfung der Methodenwechsel zu einer steigenden Steuerzahllast und stärkeren Schwierigkeiten führen könnte.⁹⁵¹ Dies veranlasste den Gesetzgeber dazu, den Entstehungszeitpunkt der ermäßigten Steuer in Höhe von zunächst 5 % auf die Vereinnahmung des Entgeltes zu verschieben. Die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes wurde zwischenzeitlich durch das 2. HStruktG 1982⁹⁵² beseitigt. Begründet wurde dies zum einen damit, dass nach der Konzeption der Umsatzsteuer der Endverbraucher mit der Steuer belastet sei und daher eine Vergünstigung zugunsten der Unternehmer dem System widerspräche. Zum anderen sollte mit der Beseitigung der bestehenden Steuerermäßigung ein wesentlicher Beitrag zur Vereinfachung des Umsatzsteuerrechts geleistet werden.⁹⁵³ Die Entstehung der Steuer nach dem Ist-Prinzip wurde beibehalten. Da nur die Unternehmer die Besteuerung nach dem Ist-Prinzip durchführen dürfen, die nach dem Einkommensteuergesetz als freiberuflich Tätige klassifiziert werden, entfällt diese Vergünstigung, sobald die Einkünfte als gewerblich eingestuft werden. Dies ist unter anderem der Fall, wenn die Grenze der eigenverantwortlichen Tätigkeit überschritten wird, die Abfärberegelung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG zur Anwendung gelangt, die Tätigkeit gem. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gewerblich geprägt wird oder die Tätigkeit in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft umgewandelt wird. Obwohl sich die wirtschaftliche Tätigkeit nicht verändert, entsteht die Steuer nunmehr zum Zeitpunkt der Leistungserbringung. Wie der EuGH⁹⁵⁴ mehrfach festgestellt hat, verbietet es der Grundsatz der steuerlichen Neutralität, dass Wirtschaftsteilnehmer, die gleichartige Umsätze bewirken, bei der Mehrwertsteuererhebung unterschiedlich be-

⁹⁵⁰ Diese Regelung gilt gem. § 20 Abs. 2 UStG befristet vom 01.07.2009 bis zum 31.12.2011. Aus der Erhöhung des Gesamtumsatzes von 250.000 € auf 500.000 € resultiert ein Steuerminderaufkommen in 2009 von 1,7 Mrd. €, welches in 2012 ausgeglichen werden soll. Vgl. BT-Drs. 16/13429, 61; BMF-Schr. v. 10.07.2009 - IV B - S 7368/09/10001 - 2009/0453814, 1.

⁹⁵¹ Vgl. *Bundesministerium der Finanzen* (1960, 42).

⁹⁵² BStBl I 1982, 235.

⁹⁵³ Vgl. BT-Drs. 9/842, 74.

⁹⁵⁴ Vgl. EuGH-Urt. v. 10.09.2002 - Rs. C-141/00 *Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH*, UR 2002, 513; v. 07.09.1999 - Rs. C-216/97 *Gregg*, UR 1999, 419.

handelt werden. Um diese divergierende Behandlung zu beseitigen und die Neutralität der Mehrwertsteuer zu gewährleisten, müssten alle Angehörigen eines freien Berufs generell das Ist-Prinzip anwenden können und zwar unabhängig von der einkommenssteuerlichen Zuordnung ihrer Tätigkeit sowie der gewählten Rechtsform. Dies ist allerdings nur dann der Fall, wenn die Umsatzobergrenze von 500.000 € nicht überschritten wird. In allen anderen Fällen führt dies dazu, dass Unternehmer miteinander im Wettbewerb stehen, die unterschiedlichen Erhebungspflichten unterliegen, die zu einer divergierenden Belastung führen. Neben in Deutschland angewandten Steuererhebungsformen gelangt in der Europäischen Union das Cash-Accounting-Prinzip zur Anwendung.

6.3.5 Steuererhebung nach dem Cash-Accounting-Prinzip

Die Kreditierung des sofortigen Vorsteuerabzugs durch den Unternehmer bzw. den Fiskus ließe sich nach Auffassung einiger Autoren⁹⁵⁵ umgehen, wenn sowohl die Verpflichtung zur Abführung der Steuer auf den Mehrwert als auch das Recht auf Geltendmachung der Vorsteuer an den Zeitpunkt der Entgeltsentrichtung geknüpft würde.⁹⁵⁶ Die Verknüpfung des Entstehungszeitpunkts der Steuerzahlung sowie des Anspruchs auf den Vorsteuerabzug an den Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung als *Cash-Accounting-Prinzip* bezeichnet. Bei Anwendung dieses Verfahrens entfällt die für Deutschland skizzierte Situation, dass umsatzsteuerpflichtige Unternehmen bei Anwendung des Ist-Prinzips und Gewährung von Zahlungszielen durch Vorlieferanten dank des vorzeitigen Vorsteueranspruchs Zinserträge zu Lasten der Lieferantenkette bzw. des Staates realisieren können. Tabelle 24 sind die jeweiligen Entstehungszeitpunkte des Vorsteuerabzugs bzw. der Umsatzsteuerzahlung in Abhängigkeit von dem anzuwendenden Prinzip zu entnehmen. Durch die Umsetzung des *Cash-Accounting-Prinzips* ließe sich simultan der Mehrwertsteuerausfall vermeiden, der aus der Erstattung ungerechtfertigter Vorsteuervergütungen bzw. Insolvenzfällen resultiert.⁹⁵⁷ Dennoch wird der Vorschlag nicht von allen Autoren⁹⁵⁸ positiv bewertet, da sich hierdurch zwar der insolvenzbedingte Steuerausfall reduzieren ließe, aber nicht der von Umsatzbetrügnern. Bei dieser Argumentation muss jedoch beachtet werden, dass derzeit kein betrugssicheres Erhebungsverfahren vorstellbar ist. Vielmehr gilt, dass solange Steuern erhoben werden, sie auch hinterzogen werden können. Vor diesem Hintergrund ist an sich jedes System zu bevorzugen, das existierende Mehrwertsteuerausfälle vermeidet,

⁹⁵⁵ Vgl. Reiß (2004, 278f. u. 2004, 398f.); Wesselbaum-Neugebauer (2004, 409).

⁹⁵⁶ Vgl. Reiß (2004, 278f.).

⁹⁵⁷ Vgl. Stadie (2004a, 136).

⁹⁵⁸ Vgl. u.a. Widmann (2004, 180).

ohne simultan neue Betrugsmöglichkeiten zu schaffen. Die ausschließliche Kopplung des Rechts auf Vorsteuerabzug an den Besitz einer Rechnung übersieht zudem, dass der Austausch von fiktiven Dokumenten problemlos möglich ist. Der Bundesrechnungshof hat in 2003 in seinem Bericht explizit herausgestellt, dass der Karussellbetrug teilweise nur durch die Ausstellung von Rechnungen erfolgt, ohne dass Ware tatsächlich geliefert worden ist.⁹⁵⁹ Die Anknüpfung an den Zahlungszeitpunkt würde dieses Vorgehen sicherlich nicht vollständig unterbinden, aber erschweren.

Tabelle 24: Entstehungszeitpunkte der Mehrwertsteuer in Abhängigkeit von dem angewendeten Erhebungsprinzip

	Cash-Accounting-Prinzip	Soll-Besteuerung (§ 13 UStG)	Ist-Besteuerung (§ 20 UStG)	Reverse-Charge-Prinzip bzw. Übergang der Steuerschuldnerschaft (§ 13b UStG)
Vorsteuerabzug (Eingangsseite)	Zahlungsausgang	Leistungsausführung plus Rechnung	Leistungsausführung plus Rechnung	Leistungsausführung
Umsatzsteuerzahlung (Ausgangsseite)	Zahlungseingang	Leistungsausführung plus Rechnung	Zahlungseingang	Leistungsausführung

Quelle: Eigene Darstellung

Bevor von dem jetzigen System des Sofortabzugs auf den Zeitpunkt der Zahlung umgestellt werden kann, muss geprüft werden, inwieweit dies richtlinienkonform möglich ist, denn Art. 66 MwStSystRL erlaubt die Option nicht generell, sondern nur für bestimmte Gruppen. So schiebt das Vereinigte Königreich die Entrichtung der Steuer bis zur Vereinnahmung des Entgelts nur für jene Unternehmen heraus, die spezielle Umsatzobergrenzen nicht überschreiten.⁹⁶⁰ Seit Heraufsetzung der Umsatzobergrenze von 660.000 £ auf 1,35 Mio. £ (ca. 1,564 Mio. €) können im Vereinigten Königreich ca. 57.000 Unternehmen⁹⁶¹ zusätzlich die Ausnahmeregelung in Anspruch nehmen. In die Berechnung der Obergrenze gehen alle steuerbaren Umsätze ein, d.h. jene, die dem normalen, einem reduzierten oder dem Null-Steuersatz unterliegen. Unberücksichtigt bleiben steuerfreie Umsätze, die Umsätze aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens und die Mehrwertsteuer selbst. Die Besteuerung nach dem Ist-Prinzip kann solange beibehalten werden, wie die Umsätze die Grenze von 1,6 Mio. £ (ca. 1,8 Mio. €) nicht übersteigen.⁹⁶² Die dem Vereinigten Königreich erteilte Ermächtigung⁹⁶³ ist nicht auf bestimmte Unternehmensgruppen oder Umsätze begrenzt, son-

⁹⁵⁹ Vgl. *Bundesrechnungshof* (2003); BT-Drs. 15/1495.

⁹⁶⁰ ABI L 57 v. 24.02.2007, 12.

⁹⁶¹ Wie viele Unternehmen vor der Heraufsetzung diese Regelung in Anspruch nehmen konnten, ist den Quellen nicht zu entnehmen.

⁹⁶² *Her Majesty's Revenue and Customs* (03.03.2010).

⁹⁶³ ABI L 57 v. 24.02.2007, 12.

dern kann unabhängig von der Betätigung und der Rechtsform von allen Steuerpflichtigen in Anspruch genommen werden, die die Kriterien erfüllen. Würde die für das Vereinigte Königreich festgesetzte Jahresumsatzgrenze auf bundesdeutsche Unternehmen angewandt, hätten in 2007 noch nicht einmal 8 % aller Steuerpflichtigen das Soll-Prinzip anwenden müssen.⁹⁶⁴

Neben dem vereinigten Königreich wenden einige wenige andere EU-Mitgliedstaaten das Verfahren an. In Estland dürfen die *cash accounting* Regelung die Steuerpflichtigen anwenden, die nach estnischem Recht als Einzelunternehmen eingestuft sind. Dies gilt unabhängig von ihrem Umsatz. In Estland sind hiervon ca. 5.700 Unternehmen betroffen.⁹⁶⁵ In Slowenien galt bis zum 31.12.2009 eine Umsatzobergrenze von 208.646 €, die ab dem 01.01.2010 auf 400.000 € erhöht worden ist. Sollten zuvor ca. 62.000 Unternehmen von der Vereinfachungsnorm profitieren können, wird die Regelung nunmehr weiteren 8.787 Unternehmen zugänglich gemacht.⁹⁶⁶ In Schweden gilt eine Umsatzobergrenze von 3.000.000 SEK (ca. 293.870 €).⁹⁶⁷ Dies bedeutet, dass ungefähr 630.000 Unternehmen die Vereinfachungsmaßnahme anwenden können.⁹⁶⁸

Die Europäische Kommission hat vorgeschlagen, die *cash accounting* Regelung auf alle Mitgliedstaaten auszuweiten. Offenstehen soll diese Regelung allen Unternehmen mit einem Jahresumsatz bis zu 2 Mio. € im Sinne der Empfehlung der Definition der Kleinunternehmen sowie der kleinen und mittleren Unternehmen.⁹⁶⁹ Die Kopplung des Vorsteuerabzugs an die Zahlung könnte demgemäß auch in Deutschland richtlinienkonform umgesetzt werden. Bisher liegt kein entsprechender Antrag vor.

6.3.6 Erhebungsprinzipien und Erhebungskosten

Die bisherigen Ausführungen veranschaulichen, dass die derzeit angewandten Umsatzsteuererhebungsverfahren unterschiedliche Kosten mit sich bringen. Die entschädigungslose Verpflichtung der Unternehmer bewirkt eine Senkung der Verwaltungskosten auf Staatsebene. Je nach Unternehmenssektor und Marktposition ergeben sich bei den Unternehmern divergierende Effekte. Aus der Anwendung des Soll-Prinzips resultieren dann keine Nachteile gegenüber dem Prinzip der Ist-Besteuerung, wenn Zeitpunkt der Leistungsausführung und des Liquiditätszuflusses identisch sind. Existiert

⁹⁶⁴ Laut dem Statistischen Bundesamt wurden in 2007 3.140.509 Steuerpflichtige registriert, von denen 2.817.551 einen Gesamtumsatz bis 1 Mio. € tätigten. Vgl. *Statistisches Bundesamt* (Fachserie 14, Reihe 8, 2009, 52).

⁹⁶⁵ Vgl. ABI L 57 v. 24.02.2007, 13.

⁹⁶⁶ Vgl. *Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, KOM(2009)608endg., 2.

⁹⁶⁷ ABI L 57 v. 24.02.2007, 12.

⁹⁶⁸ Vgl. ABI L 57 v. 24.02.2007, 13.

⁹⁶⁹ Vgl. *Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, KOM(2009)21endg., 7.

jedoch zwischen Leistungserbringung und Bezahlung eine zeitliche Diskrepanz, muss der leistende Unternehmer bei Anwendung des Soll-Prinzips die Steuer auf den im Unternehmen geschaffenen Mehrwert vorfinanzieren. Von dem Prinzip der Soll-Besteuerung profitieren insbesondere die Unternehmer, die ihren Leistungsempfängern kein Zahlungsziel gewähren, mit Leistungsbezug eine Rechnung erhalten und diese erst Monate später begleichen müssen. Dies gilt typischerweise für Lebensmittel-Discouter. Dem gegenüber benachteiligt das Erhebungssystem die Unternehmen, die direkt bei Leistungsbezug ihre Lieferanten bezahlen müssen, während ihre Kunden Zahlungsziele verlangen. Diese Vorgehensweise ist z.B. üblich im Möbele Einzelhandel, der Unterhaltungselektronik, dem Handel mit elektronischen Haushaltsgeräten, dem Versandhandel, der Autobranche etc. Zwecks Umsatzsteigerung werden in diesen Branchen Endabnehmern häufig langfristige Zahlungsziele mit niedrigen Zinssätzen oder gar zinslos gewährt. Diese Marketingstrategien können nur die Unternehmen umsetzen, die dazu in der Lage sind, die Umsätze durch die Einbindung einer Bank zu finanzieren oder die aus diesen Umsätzen resultierende Mehrwertsteuerlast langfristig zu kreditieren. In einem funktionierenden System der Soll-Besteuerung kreditiert jedoch der Leistende die Mehrwertsteuer und nicht der Fiskus. Die spezifische Ausgestaltung der Umsatzsteuererhebungspflicht verhält sich demzufolge nicht neutral hinsichtlich der unternehmerisch gebotenen Entscheidung, absatzpolitische Instrumente einzusetzen. Wird das Prinzip der Ist-Besteuerung angewandt, verhält sich die Umsatzsteuererhebungsverpflichtung indifferent bezüglich der unternehmerisch gebotenen Entscheidung der Gewährung eines Lieferantenkredits. Durch das Soll-Prinzip wird die Mehrwertsteuer für den Unternehmer zu einem Kostenfaktor, der den ertragsteuerlichen Gewinn verringert, Wettbewerbsverzerrungen bewirkt und gegen den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer verstößt. Dies wird auch durch die generelle Einführung des Reverse-Charge-Verfahrens nicht verhindert. Denn auch bei Einführung des Reverse-Charge-Verfahrens muss eine Entscheidung dahingehend getroffen werden, wann der an den Endverbraucher leistende Unternehmer die nunmehr volle Steuerlast an den Fiskus zahlen muss. Die aus dem Erhebungsverfahren resultierenden Zusatzkosten lassen sich nur bei Anwendung des Ist-Prinzips minimieren. Zur Sicherung des Steueraufkommens und zur Verringerung des insolvenzbedingten Mehrwertsteuerausfalls ist aus den zuvor genannten Gründen die Einführung des Cash-Accounting-Prinzips zu empfehlen.

7 Fazit

Neben den Ertragsteuern hat sich die Mehrwertsteuer als primäres Konstruktionsmerkmal des Steuersystems eines jeden EU-Mitgliedslandes etabliert. Als Verbrauchsteuer wird sie auf annähernd alle Gegenstände und Dienstleistungen erhoben, die am europäischen Binnenmarkt gekauft bzw. erbracht werden. Innerhalb der Europäischen Union zählt die Mehrwertsteuer zu der am weitestgehend harmonisierten Steuer. Dennoch weichen sowohl die in den einzelnen EU-Mitgliedstaaten anzuwendenden Steuersätze als auch die zu gewährenden Befreiungstatbestände stark voneinander ab. Unter Zugrundelegung der Optimalsteuertheorie lässt sich durchaus die Anwendung eines einheitlichen Mehrwertsteuersatzes auf alle am Markt gehandelten Güter und Dienstleistungen begründen. Die Anwendung eines identischen Steuersatzes hätte zum einen den Vorteil, dass infolge der fehlenden Verzerrung der Konsumentenentscheidung die Zusatzlast der Besteuerung gering wäre. Zum anderen könnte der Staat mit konstanten Steuereinnahmen kalkulieren. Faktisch ist die Besteuerung aller Leistungen jedoch nicht realisierbar, da einige Güter, wie z.B. Freizeit, nicht besteuert sind. Somit sind auch bei Besteuerung des Verbrauchs Verhaltensänderungen zu erwarten, die die Lenkungsfunction des Preismechanismus beschränken.

Die Gewährung von Mehrwertsteuersatzvariationen wird theoretisch unter dem Aspekt der Verteilungsgerechtigkeit diskutiert. Ein einheitlicher proportionaler Mehrwertsteuersatz verhält sich bezogen auf das Einkommen regressiv. Haushalte mit einem hohen Einkommen zahlen für einen determinierten Waren- und Dienstleistungskorb demnach einen geringeren prozentualen Anteil ihres Haushaltsbudgets an Mehrwertsteuer gegenüber einem Haushalt mit niedrigem Einkommen. Im Vergleich zur Anwendung eines einheitlichen Gütersteuersatzes verursachen differenzierte Sätze indes Abgrenzungsproblematiken und höhere Erhebungskosten. Darüber hinaus verzerren sie Konsumententscheidungen und bewirken simultan Steuerausfälle. Um die mit der Gütersteuersatzdifferenzierung einhergehende Zusatzlast der Besteuerung möglichst gering zu halten, müssten daher jene Güter mit höheren Steuersätzen belegt werden, bei denen die Substitutionseffekte und Verhaltensänderungen möglichst gering ausfallen. Diese Bedingung gilt insbesondere für die Güter, die hauptsächlich von Haushalten mit geringem Einkommen konsumiert werden, d.h. speziell für Grundnahrungsmittel. Absolut betrachtet, geben allerdings einkommensstarke Haushalte mehr Geld für Lebensmittel aus. Unterliegen Grundnahrungsmittel dem reduzierten Mehrwertsteuersatz oder aber der Nullbesteuerung, können Haushalte mit hohem Einkommen ihre Einkäufe günstiger beziehen. Vor diesem Hintergrund wäre es auch unter Beachtung von Verteilungsaspekten zu überlegen, Grundnahrungsmittel dem regulären Mehrwertsteuersatz zu unterwerfen und parallel hierzu Haushalten mit niedrigeren Einkommen Transferleistungen zu zahlen. Diese Vorgehensweise verursacht zusätzliche Verwaltungskosten, da

sowohl die förderungswürdigen Haushalte definiert als auch die korrekte Gewährung von Transferleistungen kontrolliert werden müsste. Ein weiteres Problem resultiert daraus, dass Mehrwertsteuersätze im Allgemeinen für Produktgruppen festgelegt werden, wie z.B. Obst, Fleischprodukte etc. Die vorliegenden empirischen Untersuchungen belegen, dass z.B. die Preiselastizitäten für einzelne Fleischsorten in Abhängigkeit von Haushaltseinkommen und -typ stark voneinander abweichen. Da das Mehrwertsteuersystem den Konsumenten und damit seine spezielle Situation unberücksichtigt lässt, können die je nach Haushalts- und Gütergruppen variierenden Preiselastizitäten bei der Festsetzung des Steuersatzes nicht individuell berücksichtigt werden. Unter Beachtung der Preiselastizität lassen sich aus verteilungs- und sozialpolitischen Gründen reduzierte Mehrwertsteuersätze dennoch für Nahrungsmittel rechtfertigen. Die hieraus resultierenden Mitnahmeeffekte bei einkommensstärkeren Haushalten können im Rahmen des Mehrwertsteuersystems nicht verhindert werden.

Im Gegensatz zu Mehrwertsteuersatzminderungen lassen sich bei Mehrwertsteuersatzerhöhungen die gemäß dem allgemeinen Gleichgewichtsmodell zu erwartenden Preisanpassungen auch faktisch beobachten. Die Anhebung des Mehrwertsteuersatzes bewirkt demnach nur kurzfristig eine Verringerung der unternehmerischen Gewinnmarge. Langfristig, d.h. innerhalb eines Jahres, wird die Steuersatzerhöhung auf die Preise überwältigt und an die Endverbraucher weitergegeben. Da im Rahmen der Mehrwertsteuererhebung haushaltspezifische Determinanten des Konsumenten nicht berücksichtigt werden können, muss insbesondere für Deutschland überprüft werden, inwieweit sich aus einer Abschaffung des reduzierten Steuersatzes Auswirkungen auf die Bemessung der Transferleistungen ergeben. Die Analyse hat verdeutlicht, dass dies insbesondere bei einer Streichung des reduzierten Mehrwertsteuersatzes für existenznotwendige Güter der Fall wäre, da Haushaltsgruppen mit niedrigem Einkommen dieses vornehmlich für begünstigte Güter verwenden. Eine Anhebung der Transferzahlungen führt simultan zu einer Erhöhung des daran anknüpfenden ertragsteuerlichen Grundfreibetrags und damit zur Entlastung von gut verdienenden Konsumenten. Aus Gründen der Verteilungsgerechtigkeit ist in Deutschland daher an dem ermäßigten Steuersatz für Nahrungsmittel festzuhalten. Diese Aussage gilt nicht für die gesamte Europäische Union, da die länderspezifischen Abgabensysteme stark voneinander abweichen und ungleich ineinander wirken.

Alle EU-Mitgliedstaaten weisen eine Abgabenstruktur auf, in der neben der Mehrwertsteuer noch weitere spezielle Verbrauch-, Ertragsteuern und Sozialabgaben erhoben werden. Innerhalb der EU-Mitgliedsländer lassen sich bei der konkreten Ausgestaltung des Steuer- und Abgabensystems unterschiedliche Vorgehensweisen beobachten, um einerseits das Kriterium der Effizienz und andererseits den Aspekt der Verteilungsgerechtigkeit bei der Höhe des festzusetzenden Mehrwertsteuersätze sowie der zu er-

fassenden Sachverhalte zu berücksichtigen. Bei der direkten Besteuerung reicht die Bandbreite der anzuwendenden Steuersätze von einem niedrigen Flat-Tax-Satz bis hin zum formelbasierten, progressiven Einkommensteuertarif. Das Sozialabgabensystem wird in den Einzelstaaten zum Teil über getrennte Abgaben finanziert oder aber über Steuern. Der Mehrwertsteuer wird in den einzelnen EU-Mitgliedsländern dabei eine unterschiedliche Bedeutung beigemessen. Aus dem Zusammenwirken der im Rahmen der indirekten sowie direkten Besteuerung zu erfassenden Sachverhalte und der Ausgestaltung des Sozialsystems resultiert eine divergierende Gesamtabgabenbelastung. Die zwischen den Ländern zu beobachtenden, andauernden Preisniveauunterschiede können somit nicht allein auf die gegebenen Mehrwertsteuersatzdifferenzen zurückgeführt werden. Neben der einzelstaatlichen Ausgestaltung des Abgabensystems sind die variierenden Preisniveaus unter anderem bedingt durch ungleiche Transport- und Vertriebskosten, der Existenz von Markenartikeln, einem variierendem Verbrauchergeschmack, national unterschiedlichen Vorlieben für bestimmte Produkte, das Vorhandensein europaweit uneinheitlicher Verbraucherschutzregelungen, einer mangelhaften Transparenz der Verbraucherpreise, Differenzen in der Struktur der Einzel- und Großhandelsmärkte, Abweichungen in den Regulierungs- und Finanzsystemen, divergente Lebensstandards und unterschiedliche Währungen. Das mit der Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft verbundene Ziel, einen Binnenmarkt zu schaffen, auf dem ein gesunder Wettbewerb herrscht, der ähnliche Merkmale wie ein einzelstaatlicher Markt aufweist, konnte dadurch bisher nur partiell realisiert werden. Eine weitergehende Harmonisierung der Mehrwertsteuerbestimmungen ohne simultane Anpassung des übrigen Abgabensystems sowie der wettbewerbsrechtlichen Vorgaben reicht folglich nicht aus, um die beobachteten Preisstreuungen zu beseitigen. Für die am europäischen Binnenmarkt operierenden Unternehmer hat dies zur Konsequenz, dass sie mit einem Sammelsurium unterschiedlicher mehrwertsteuerlicher Bestimmungen konfrontiert werden, die den Wettbewerb behindern und die Erhebungskosten erhöhen.

Vor dem Hintergrund der unterschiedlichen Ausgestaltung der historisch gewachsenen, einzelstaatlichen Steuerstrukturen ist eine europaweit einheitliche Modulation des Anwendungsbereichs des reduzierten Mehrwertsteuersatzes zwecks Realisierung wirtschafts- bzw. gesellschaftspolitische Ziele als sehr problematisch einzustufen. Zudem belegen die von verschiedenen Institutionen mit unterschiedlichen Zielsetzungen durchgeführten empirischen Studien, dass eine Ausweitung des Anwendungsbereichs des reduzierten Mehrwertsteuersatzes für ausgewählte Produkte nur zu einer temporären Verringerung der Preise führt. Bereits kurze Zeit nach der durch eine Steuersatzverringerung induzierten Preisminderung werden die Konsumentenpreise vielfach um mehr als die Inflationsrate erhöht. In keiner empirischen Studie konnte beobachtet werden, dass die theoretisch möglichen Preisveränderungen faktisch auch vorgenommen

wurden. Die Anbieter der nunmehr begünstigten Produkte nutzten die Ermäßigung vielmehr dazu, ihre Gewinnmarge zu steigern. Eine Reduzierung des Mehrwertsteuersatzes für einzelne Produkte ist somit zwar theoretisch, aber nicht praktisch dazu geeignet, langfristig den Konsumentenpreis zu beeinflussen und lenkend in den Markt einzugreifen. Die Verringerung des Mehrwertsteuersatzes für einzelne Produkte oder Dienstleistungen stellt eine Subventionierung des entsprechenden Sektors dar und zwar unabhängig von dessen Marktstruktur. Dies bestätigen auch die ersten vorliegenden empirischen Analysen, die nach der in Deutschland für den Hotelsektor und in Österreich bei Arzneimitteln umgesetzten Mehrwertsteuersatzreduzierung durchgeführt wurden. Die von der Pharmaindustrie für Deutschland geforderte Verringerung des Mehrwertsteuersatzes auf Arzneimittel zwecks Senkung der Kosten für die Patienten ist vor dem Hintergrund der empirischen Beobachtungen abzulehnen. Aus der Verringerung des Mehrwertsteuersatzes resultiert keine Entlastung des beitrags- und steuerfinanzierten Gesundheitssystems, sondern eine Subventionierung der Pharmaindustrie, die nicht zu den förderungsbedürftigen Branchen zählt. Ein zusätzlicher Effekt existiert im Zusammenhang mit der Hotellerie. Im Gegensatz zu Arzneimitteln können Hotelleistungen auch von Unternehmern in Anspruch genommen werden. Die Reduzierung des Mehrwertsteuersatzes hat für mehrwertsteuerpflichtige Unternehmen eine Erhöhung der Übernachtungskosten zur Konsequenz, da sie bei konstanten bzw. leicht gesunkenen Preisen nur einen verringerten Vorsteuerabzug geltend machen können. Auf Ebene des Leistungsempfängers verringert sich so *ceteris paribus* der ertragsteuerliche Gewinn, während dieser in der Hotellerie steigt. Diese Folgewirkung lässt sich nicht vermeiden.

Der Katalog der begünstigten Güter und Dienstleistungen muss in Deutschland unter Beachtung von Verteilungsgerechtigkeitsaspekten, den zu erwartenden Auswirkungen auf die Wettbewerbssituation der Unternehmen sowie europarechtlicher und nationaler gesellschafts- bzw. wirtschaftspolitischer Vorgaben überarbeitet werden. Ausgehend von der Optimalsteuertheorie sowie den vorliegenden empirischen Studien bietet sich dabei generell die Streichung der Begünstigung von freizeitkomplementären Gütern und Dienstleistungen an. Hierzu zählen unter anderem der Handel mit Reitpferden sowie prinzipiell deren Einstellung, der Verkauf von Büchern, Zeitschriften und anderen Druckerzeugnisse sowie die Erbringung kultureller Leistungen. Der zu erwartende Effekt auf die Festsetzung von Transferleistungen und das ertragsteuerliche Existenzminimum ist bei den genannten Leistungen gering, da diese Ausgaben nur einen geringen Anteil am Budget einkommensschwacher Haushalte ausmachen.

Die hauptsächlich gesellschaftspolitisch begründete Vergünstigung für Bildung und kulturelle Einrichtungen ist unter Verteilungsaspekten kritisch zu beurteilen. Diese Leistungen werden von gut verdienenden, kultur- und bildungsinteressierten Verbrau-

chern überproportional konsumiert; kultur- und bildungsferne Haushalte werden demgegenüber auch durch eine Subventionierung der Preise nicht zu einer verstärkten Nachfrage nach Büchern und kulturellen Angeboten animiert. Mehrwertsteuersatzvariationen sind demnach kein geeignetes Lenkungsinstrument, da die gewünschten positiven externen Wirkungen nicht realisiert werden, aber simultan Mitnahmeeffekte auftreten. Wettbewerbsrechtlich ist ein Fortfall des ermäßigten Steuersatzes für kulturelle und unterhaltende Leistung hingegen kritisch zu beurteilen, da nach einer Anpassung des Mehrwertsteuersatzes normal besteuerte private Anbieter mit steuerbefreiten öffentlichen Einrichtungen in Konkurrenz treten würden. Auf Grund des Vorrangs des Gemeinschaftsrechts vor innerstaatlichem Recht kann die Befreiung der von Einrichtungen des öffentlichen Rechts erbrachten kulturellen Leistungen nicht gestrichen werden. Die Wettbewerbsneutralität der Mehrwertsteuer könnte somit in einem weit aus geringerem Umfang gegenüber der bisherigen Situation gewährt werden. Diese Situation gilt ebenfalls für die Tätigkeit eines Zahntechnikers, deren Leistungen nach der Mehrwertsteuersystemrichtlinie steuerfrei zu stellen sind. Sollte diese Leistung nunmehr dem Normalsteuersatz unterliegen, würden sich die betroffenen Unternehmer direkt auf die Mehrwertsteuersystemrichtlinie berufen. Die Steuerbefreiung hätte jedoch simultan den Verlust des Vorsteuerabzugs zur Folge. Welches Szenario für das Mehrwertsteueraufkommen und damit das Haushaltsbudget des Staates günstiger ist, müsste vor einer Abschaffung des reduzierten Mehrwertsteuersatzes näher geprüft werden. Unproblematisch wäre hingegen die Anwendung des Normalsteuersatzes auf die Lieferung von Nahrungsmitteln zum Verzehr außer Haus, die Erbringung von Hotelleistungen sowie die Lieferung von Pflanzen. Die zurzeit existierenden Abgrenzungsprobleme in diesen Branchen könnten gleichzeitig beseitigt, die Erhebungskosten für die Unternehmer verringert und die Wettbewerbsneutralität der Mehrwertsteuer gesichert werden.

Eine Systematisierung des Anwendungsbereichs birgt partiell die Gefahr der ungewollten Subventionierung einiger Branchen. So zählen nichtalkoholische Getränke unbestritten zu den Lebensmitteln. Dennoch gelangt der reduzierte Mehrwertsteuersatz hier nur ausnahmsweise zur Anwendung. Ebenso unterliegen Einzelteile von Prothesen sowie künstliche Oberschenkelknochen dem Normalsteuersatz, wohingegen künstliche Gelenke ermäßigt besteuert werden. Die Einbeziehung von Mineralwasser, Sojamilch etc. sowie der einzelnen Bestandteile von Prothesen in den Katalog der ermäßigt besteuerten Güter würde die Gleichmäßigkeit der Besteuerung sicherstellen und aus steuersystematischer Sicht nicht zu beanstanden sein. Unter Zugrundelegung der empirischen Analysen ist jedoch zu erwarten, dass die hiermit verbundene Preisminderung nicht dauerhaft an den Endverbraucher weitergereicht wird. Eine Anpassung der Mehrwertsteuersätze könnte demgemäß mit einer indirekten Subventionierung der Ge-

tränke- sowie Gesundheitsbranche einhergehen, die an sich nicht förderungswürdig sind. Die Anwendung des Normalsteuersatzes auf diese Produkte wäre vor diesem Hintergrund nicht zu beanstanden.

Die Überarbeitung des unübersichtlichen und unstrukturierten Katalogs der begünstigten Leistungen bietet für den Gesetzgeber die Möglichkeit, ein höheres Steueraufkommen zu generieren ohne unternehmerische Entscheidungen zu verzerren und das Wirtschaftswachstum unnötig zu bremsen. Eine Einschränkung des Anwendungsbereichs des reduzierten Mehrwertsteuersatzes bzw. der Streichung von Befreiungstatbeständen steht im Widerspruch zur EU-Politik, die derzeit zunehmend darauf ausgerichtet ist, den verringerten Steuersatz auf weitere Güter und Dienstleistungen anzuwenden. Um die einzelstaatlichen Maßnahmen umsetzen und damit die nationale Finanzautonomie unter Einhaltung der Zielsetzung, das europäische Mehrwertsteuersystem weitergehend zu harmonisieren, sichern zu können, sollte deshalb auf Ebene der Europäischen Union verstärkt darauf hingewirkt werden, den Anwendungsbereich des reduzierten Mehrwertsteuersatzes nicht weiter auszudehnen. Dies gilt insbesondere für den Dienstleistungssektor, da dieser in einem besonderen Maße dazu geeignet ist, dem Normalsteuersatz zu unterliegen. Im Gegensatz zu Waren können Dienstleistungen zum einen nicht beliebig befördert oder versendet werden und sind zum anderen nicht unbegrenzt substituierbar. Preisniveauunterschiede innerhalb des Binnenmarktes bewirken demgemäß nur geringe Wettbewerbsverzerrungen. Darüber hinaus verwenden einkommensschwache Haushalte in aller Regel nur einen geringen Teil ihres Budgets für diese Leistungen. Die wissenschaftlich begründete und gebotene Einschränkung des Anwendungsbereichs des reduzierten Mehrwertsteuersatzes sowie dessen Vereinheitlichung wird politisch nicht ohne Probleme umsetzbar sein, da einige Vergünstigungen bereits im Rahmen der kumulativen Allphasen-Brutto-Umsatzsteuer gewährt worden sind. Aus der langjährigen Anwendung lässt sich allerdings nicht auf die Effektivität des Steuerungselements schließen. Dies wird leider vielfach negiert.

Neben der Festsetzung des Mehrwertsteuersatzes sowie der Befreiungstatbestände ist die Bestimmung des Ortes, an dem die Leistungen zu erfassen sind, von wesentlicher Bedeutung für die Haushaltsbudgets der einzelnen EU-Mitgliedstaaten sowie die in das Erhebungsverfahren involvierten Unternehmen. In einem Binnenmarkt ohne Grenzen ist eine regionale Zuordnung des Verbrauchsteueraufkommens entsprechend dem Ursprungs- und Bestimmungslandprinzip nicht realisierbar. Die in der Mehrwertsteuersystemrichtlinie avisierte Besteuerung des innergemeinschaftlichen Handels entsprechend dem Ursprungslandprinzip widerspricht der Zielsetzung der Verbrauchsbesteuerung und ist zudem auf Dienstleistungen nicht anwendbar. Entsprechend dem Konzept der Mehrwertsteuer als eine Belastung der Einkommensverwendung, sollte der EU-Mitgliedstaat das Aufkommen aus dieser Steuerart generieren, indem die Ware

an den Endabnehmer verkauft bzw. die Dienstleistung von ihm genutzt wird. Die Zuordnung des Mehrwertsteueraufkommens sollte demnach entsprechend dem Verbrauchs- bzw. Nutzungsort erfolgen. Auf Grund der vielfältigen Erscheinungsformen von Dienstleistungen und zwecks Sicherung des Steueraufkommens muss dabei mit Vereinfachungshypothesen gearbeitet werden. Durch die Orientierung an den Ort der Verschaffung der Verfügungsmacht bei Lieferungen sowie den bereits durchgeführten Änderungen der Mehrwertsteuersystemrichtlinie hinsichtlich der Bestimmung des Orts der Dienstleistung wurde dies bereits weitestgehend umgesetzt.

Das derzeit gültige Erhebungsverfahren der Mehrwertsteuer ist für die Unternehmen mit einigen Kosten und Rechtsunsicherheiten verbunden. Zudem wird es als zu betrugsanfällig kritisiert. Die einzelnen EU-Mitgliedstaaten haben sehr unterschiedliche Erfahrungen mit dem bisher geltenden Prinzip der fraktionierten Zahlung gesammelt. Die Spanne der Mehrwertsteuerausfallquote ist zwischen den EU-Mitgliedsländern sehr hoch. Vor diesem Hintergrund erscheint es zweifelhaft, dass die notwendige Einstimmigkeit erreicht werden kann, die erforderlich ist, um das jetzige Erhebungsverfahren nach dem Soll- bzw. Ist-Prinzip auf das Reverse-Charge-Verfahren umzustellen. Die bisher vorliegenden Analysen lassen zudem nicht erkennen, dass ein Wechsel des Prinzips zu einem betrugsresistenteren Erhebungssystem gegenüber dem bisherigen Verfahren führt. Innerhalb des existierenden Erhebungsverfahrens besteht bereits jetzt die Möglichkeit, das Ist-Prinzip durch das Cash-Accounting-Verfahren zu ersetzen, um so die erhebungsverpflichteten Unternehmen von den mit dem Soll-Prinzip verbundenen Vorfinanzierungskosten zu entlasten und simultan den insolvenzbedingten Steuerausfall zu verhindern. Auch wenn ein genereller Wechsel der Verbrauchsbesteuerung durch ein anderes System, z.B. die Cash-Flow-Steuer, auf Grund der derzeitigen politischen, wirtschaftlichen und rechtlichen Situation nicht realisierbar erscheint, verbleiben dennoch genügend Alternativen, um die Mehrwertsteuer zu vereinfachen, ihre Effektivität zu steigern und sie betrugsresistenter zu gestalten. Auf Grund des Vorrangs des Gemeinschaftsrechts vor nationalem Recht ist dies jedoch nur partiell im Alleingang zu realisieren.

Literaturliste

- Achatz, Markus* (2004): Spielräume für eine Reform aus europarechtlicher Sicht - Erfahrungsbericht aus Österreich, in: ifo-schnelldienst, 57. Jg., 2, S. 28-33.
- Achatz, Markus* (2003): Die Rechtsfolgen der Insolvenz im Umsatzsteuerrecht, in: Umsatzsteuer-Rundschau, 52. Jg., 12, S. 577-582.
- Ahlmark, Dan* (2003): Cultural VAT on Books: An Evaluation of the First Three Years, Swedish Booksellers' Association and Swedish Publishers' Association, <http://www.ebf-eu.org/papers/VAT%20REPORT%202005%20Sweden.pdf> (19.02.2010).
- Álvarez, Begoña; Delgado, Miguel A.* (2002): Goodness-of-Fit Techniques for Count Data Models: An Application to the Demand for Dental Care in Spain, in: Empirical Economics, 27. Jg., 3, S. 543-567.
- Agha, Ali; Haughton, Jonathan* (1996): Designing Vat Systems: Some Efficiency Considerations, in: The Review of Economics and Statistics, 78. Jg., 2, S. 303-308.
- Albers, Jens; Lenarz, Philipp* (2008): Wachsende soziale Ungleichheit in Europa. Die Lebensqualität unterer Einkommensschichten in der erweiterten Europäischen Union, in: Informationsdienst Soziale Indikatoren, Ausgabe 39, Januar, S. 1-5.
- Amand, Christian* (2008): VAT on financial services: the unanswered questions, in: ERA Forum, 9. Jg., 3, S. 357-376.
- Amand, Christian; Lenoir, Veronique* (2007): Vorsteueraufteilung durch Finanzdienstleister - Ein Beitrag aus belgischer und französischer Sicht, in: Umsatzsteuer-Rundschau, 56. Jg., 14, S. 529-537.
- Ammann, Gunter* (2009): Hundertmilliardenschwerer Umsatzsteuerbetrug europaweit ohne die zielführendste Eindämmung, in: Umsatzsteuer-Rundschau, 58. Jg., 11, S. 372-380.
- Ammann, Gunter* (2008): Feststellung des umsatzsteuerlichen Leistungsorts bei Vermietung von international eingesetzten Güterbeförderungsmitteln, in: Umsatzsteuer-Rundschau, 57. Jg., 5, S. 175-181.
- Ammann, Gunter* (2005): Betrugsresistenz der Umsatzsteuer sowie Vertrauensschutz für Steuerfreiheit und Vorsteuerabzug sind gleichzeitig möglich, in: Umsatzsteuer-Rundschau, 54. Jg., 10, S. 533-542.
- Ammann, Gunter* (2003): Fortschritte bei der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung Diskussion um kritische Punkte, in: Umsatzsteuer-Rundschau, 52. Jg., 7, S. 332-342.
- Ammann, Gunter* (2002): Weitere Überlegungen zur Umsatzsteuer-Betrugsbekämpfung auf dem Prüfstand, in: Umsatzsteuer-Rundschau, 51. Jg., 6, S. 258-263.

- Auerbach, Alan J.* (1985): The Theory of Excess Burden and Optimal Taxation, in: *Auerbach, Alan J.; Feldstein, Martin* (Hrsg.): Handbook of Public Economics, Volume 1, North-Holland, Amsterdam, S. 61-127.
- Auerbach, Alan J.; Feldstein, Martin* (Hrsg.) (2002): Handbook of Public Economics, Volume 1, Elsevier, North-Holland, Amsterdam.
- Auerbach, Alan J.; Gordon, Roger H.* (2002): Capital-Income Taxation in the “New Economy”. Taxation of Financial Services under a VAT, in: The American Economic Review, 92. Jg., 2, S. 411-416.
- Bach, Stefan* (2005): Mehrwertsteuerbelastung der privaten Haushalte. Dokumentation des Mehrwertsteuer-Moduls des Konsumsteuer-Mikrosimulationsmodells des DIW Berlin auf Grundlage der Einkommens- und Verbrauchsstichprobe. Data Documentation 10, Berlin.
- Baldauf, Uwe* (2008): Bedeutung des Grundsatzes der Einheitlichkeit der Leistung aus der Sicht der öffentlich-rechtlichen Umsatzsteuerpraxis - Informationen - Orientierungshilfen - Fallbeispiele -, in: Umsatzsteuer-Rundschau, 57. Jg., 11, S. 401-409.
- Balz, Matthias* (2009): Zur Wahl des anzuwendenden Mehrwertsteuersatzes im Bereich der Gastronomie, in: ifo-schnelldienst, 62. Jg., 6, S. 20-21.
- Bareis, Peter* (2007): Das Postulat der Werturteilsfreiheit in der Diskussion um die Steuerreform 2008, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 59. Jg., 5, S. 421-442.
- Barens, Ingo; Pickhardt, Michael* (Hrsg.) (2002): Die Rolle des Staates in der Ökonomie - Finanzwissenschaftliche Perspektiven, Festschrift für Otto Roloff zum 65. Geburtstag, Metropolis-Verlag, Marburg.
- Bauernschuster, Stefan; Geis, Wido; Holzner, Christian, Rainer, Helmut* (2010): Das Bundesverfassungsgerichtsurteil zu den Hartz-IV-Regelsätzen: Hintergrund und Bedeutung, in: ifo schnelldienst, 63. Jg., 5, S. 21-29.
- Becker, Stefanie* (2010): Vorlagen an den EuGH zur Umsatzbesteuerung von Speisen „zum Mitnehmen“ - das Damoklesschwert über der Gastronomiebranche, in: Deutsches Steuerrecht, 48. Jg., 26, S. 1320-1322.
- Becker, Stefanie* (2009): Erfordernis eines allgemeinen Gutgläubensschutzes im Umsatzsteuerrecht, in: Umsatzsteuer-Rundschau, 58. Jg., 19, S. 664-672.
- Bell, Albrecht; Rehak, Heinrich* (2001): Vergaberecht und kommunale Privatisierung der Abfallentsorgung, in: Landes- und Kommunalrecht, 11. Jg., 5, S. 185-192.
- Bernzen, Matthias* (2008): Die neue Mitteilungspflicht nach § 294a Abs. 2 SGB V und der Leistungsausschluss nach § 52 Abs. 2 SGB V - verschleiert, verschmälert, verfassungswidrig, in: MedR Medizinrecht, 26. Jg., 9, S. 549-553.

- Billig, Hildegard* (2009): Steuerfreiheit einer innergemeinschaftlichen Lieferung trotz Vermeidung der Erwerbsbesteuerung durch Mehrwertsteuerhinterziehung?, in: Umsatzsteuer-Rundschau, 58. Jg., 20, S. 710-712.
- Bilsdorfer, Peter; Quack, Dieter* (2009): Kein ermäßigter Steuersatz beim Verkauf von künstlichen Gelenkteilen, in: Umsatzsteuer-Rundschau, 58. Jg., 24, S. 878-881.
- Bird, Richard M.; Gendron, Pierre Pascal* (2007): The VAT in Developing and Transitional Countries, Cambridge University Press, Cambridge.
- Bird, Richard M.; Gendron, Pierre Pascal* (2001): VATs in Federal States: International Experience and Emerging Possibilities, in: International Bulletin of Fiscal Documentation, 55. Jg., July, S. 293-309.
- Birkenfeld, Wolfram* (2001): Mehrwertsteuer der EU - Die 6. USt-Richtlinie mit Erläuterungen, 4. völlig neu bearbeitete Aufl., Erich Schmidt Verlag, Berlin.
- Böckmann, Roman* (Hrsg.) (2008): Gesundheitsversorgung zwischen Solidarität und Wettbewerb, VS Verlag für Sozialwissenschaften, Wiesbaden.
- Böhringer, Christoph; Büttner, Thies; Kraus, Margit; Boeters, Stefan* (2004): Allokative und distributive Effekte einer Abschaffung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes. Kurzfassung des Gutachtens im Auftrag des Bundesministerium der Finanzen, ZEW, Mannheim, <ftp://ftp.zew.de/pub/zew-docs/gutachten/Umsatzsteuerkurzfassung.pdf> (28.02.2010).
- Boeters, Stefan; Böhringer, Christoph; Büttner, Thiess; Kraus, Margit* (2006): Economic Effects of VAT Reform in Germany, ZEW Discussion Paper No. 06-030, Mannheim, <http://econstor.eu/bitstream/10419/24222/1/dp06030.pdf>, (28.02.2010).
- Borchert, Eckhard* (2009): Wide spread in consumer prices across Europe in 2008. Eurostat, Statistics in focus, Economy and finance, 50/2009.
- Borgsmidt, Kirsten* (2000): Decades of European Value Added Tax (VAT): Where do we stand? Survey of main issues and key principles flowing from the EDJ case-law, in: European Business Law Review, 11. Jg., 3, S. 139-156.
- Boss, Alfred* (2009): Sanierung der Staatsfinanzen in mittelfristiger Perspektive, in: Wirtschaftsdienst, 89. Jg., 9, S. 571-591.
- Brekke, Kurt R.; Holmås, Tor Helge; Straume, Odd Rune* (2008): Are pharmaceuticals inexpensive in Norway? A comparison of prices of prescription pharmaceuticals between Norway and nine west European countries, SNF report no. 5/08, SNF projects no. 2713: Evaluation of pharmaceutical prices, funded by the Norwegian Ministry of Health and Care Services (HOD), The Institute for Research in Economic and Business Administration, Bergen, <http://www.regjeringen.no/upload/HOD/Dokumenter%20LMS/Endelig%20rapport%20SNF%20engelsk.pdf> (05.03.2010).

- Breyer, Friedrich; Zweifel, Peter; Kifmann, Mathias* (2005): Gesundheitsökonomik, 5. Aufl., Springer Verlag, Berlin, Heidelberg.
- Büttner, Thiess* (2009): Stellungnahme für die Sitzung des Finanzausschusses am 25. März 2009. Ifo Institut für Wirtschaftsforschung und Universität München (LMU), http://www.cesifo-group.de/portal/page/portal/ifoContent/N/about/aboutifo/DEPARTMENTS/IFO_OES/Stellungnahme_OES_20090325.pdf (26.02.2010).
- Bundesministerium der Finanzen* (2010): 22. Subventionsbericht der Bundesregierung über die Entwicklung der Finanzhilfen des Bundes und der Steuervergünstigungen für die Jahre 2007 - 2010, Berlin.
- Bundesministerium der Finanzen* (2010a): Ergebnisse des Länderfinanzausgleichs 2009, in: Monatsbericht des BMF, Februar, Berlin, S. 81-86.
- Bundesministerium der Finanzen* (2010b): Die Steuereinnahmen des Bundes und der Länder im Jahr 2009, in: Monatsbericht des BMF, Januar, Berlin, S. 59-62.
- Bundesministerium der Finanzen* (2010c): Keine Ungleichheit bei Besteuerung von Fast-Food und Schulkantine, Umsatzsteuerrecht sieht Förderung von günstigen Schulessen vor, Berlin, 15.03.2010, http://www.bundesfinanzministerium.de/nr_53848/sid_0D9874E9F2EFF14C231B4765ABC5BB85/DE/Wirtschaft_und_Verwaltung/Steuern/Veroeffentlichungen_zu_Steuerarten/20100311-Schulspeisung.html?_nnn=true (16.03.2010).
- Bundesministerium der Finanzen* (2010d): Lebensmittel, http://www.zoll.de/b0_zoll_und_steuern/d0_verbote_und_beschaenkungen/c0_schutz_menschl_gesundh/f0_lebensmittel/index.html (30.03.2010).
- Bundesministerium der Finanzen* (2009): Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich 2008, Berlin.
- Bundesministerium der Finanzen* (2009a): Beteiligung der Gemeinden am Umsatzsteueraufkommen, September, Berlin, http://www.bundesfinanzministerium.de/nr_4486/DE/Wirtschaft_und_Verwaltung/Finanz_und_Wirtschaftspolitik/Foederale_Finanzbeziehungen/Kommunal Finanzen/BeteiligungderUmsatzsteuer.templateId=raw.property=publicationFile.pdf, (27.02.2010).
- Bundesministerium der Finanzen* (2009b): Kassenmäßige Steuereinnahmen nach Steuerarten 1950 bis 2008, 20.07.2009, Berlin, http://www.bundesfinanzministerium.de/nr_4158/DE/Wirtschaft_und_Verwaltung/Steuern/Steuerschaetzung_einnahmen/Steuereinnahmen/0601011a6002.html (27.02.2010).
- Bundesministerium der Finanzen* (2009c): Die Steuereinnahmen von Bund, Ländern und Gemeinden im Haushaltsjahr 2008. Aufkommensentwicklung im Spiegel der einsetzenden Wirtschaftskrise, in: Monatsbericht des BMF, Juli, Berlin, S. 55-70.

- Bundesministerium der Finanzen* (2009d): Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich 2008, Umsatzsteuersätze in wichtigen Staaten 2008, in: *Umsatzsteuer-Rundschau*, 58. Jg., 11, S. 380-381.
- Bundesministerium der Finanzen* (2009e): Ergebnisse der steuerlichen Betriebsprüfung, in: *Monatsbericht des BMF*, Juni, Berlin, S. 43-47.
- Bundesministerium der Finanzen* (2009f): Warum wird die Mehrwertsteuer auf Arzneimittel nicht auf 7 Prozent gesenkt? Bürgerfrage, 13.03.2009, Berlin, http://www.bundesfinanzministerium.de/nn_53848/DE/Buergerinnen_und_Buerger/Buergerforum/Themenforen/steuern/Umsatzsteuer/Ust_1303_2009_1.-html?_nnn=true (27.02.2010).
- Bundesministerium der Finanzen* (2009g): Bekanntmachung der Neufassung des Gemeindefinanzreformgesetzes vom 10. März 2009, Berlin, http://www.bundesfinanzministerium.de/nn_4328/DE/Wirtschaft_und_Verwaltung/Finanz_und_Wirtschaftspolitik/Foederale_Finanzbeziehungen/Kommunalfinanzen/GemFinRefG_20Stand_3A_2010_20M_C3_A4rz_202009,templateId=raw,property=publicationFile.pdf (27.02.2010).
- Bundesministerium der Finanzen* (2008): Übersicht über die Steuerrechtsänderungen seit 1964, Stand: November 2008, Berlin, http://www.bundesfinanzministerium.de/nn_4160/DE/BMF_Startseite/Service/Downloads/Abt_I/0811211a5002,templateId=raw,property=publicationFile.pdf (27.02.2010).
- Bundesministerium der Finanzen* (2007): Bericht des Bundesministerium der Finanzen über die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes, 30.10.2007, Berlin.
- Bundesministerium der Finanzen* (2007a): Vergleich der Konjunkturzyklen in Deutschland: Ist der aktuelle Abschwung anders?, in: *Monatsbericht*, Juni, Berlin, S. 43-55.
- Bundesministerium der Finanzen* (2006): Entwicklung bundeseinheitlicher Software für das Besteuerungsverfahren (Vorhaben KONSENS), in: *Monatsbericht*, Oktober, Berlin, S. 55-64.
- Bundesministerium der Finanzen* (2006a): Bericht über den Bundeshaushalt für das Jahr 2006 (Sollbericht) und Entwicklung im 1. Halbjahr 2006, in: *Monatsbericht*, August, Berlin, S. 33-62.
- Bundesministerium der Finanzen* (2004): Bericht über die Umsatzsteuerverteilung zwischen Bund, Ländern und Gemeinden. V A 1 - FV 1020 - 200/04 v. 20.07.2004, Berlin.
- Bundesministerium der Finanzen* (2004a): Fünf Jahre ökologische Steuerreform, in: *Monatsbericht*, März, Berlin, S. 35-43.
- Bundesministerium der Finanzen* (1960): Studie zu einer Mehrwertsteuer mit Vorsteuerabzug in der Form eines Gesetzesentwurfs mit Erläuterungen als Diskus-

sionsbeitrag zur Umsatzsteuerreform ausgearbeitet im Bundesministerium der Finanzen in Zusammenarbeit mit Wissenschaftlern und Praktikern, August, Bonn.

Bundesrechnungshof (2010): Bericht nach § 99 BHO über den ermäßigten Umsatzsteuersatz, Vorschläge für eine künftige Ausgestaltung der Steuerermäßigung, 28. Juni 2010, Bonn.

Bundesrechnungshof (2006): Bemerkungen 2006 zur Haushalts- und Wirtschaftsförderung des Bundes, November, Bonn.

Bundesrechnungshof (2003): Steuerausfälle bei der Umsatzsteuer durch Steuerbetrug und Steuervermeidung - Vorschläge an den Gesetzgeber -, Bericht nach § 99 BHO, 3.9.2003, Bonn.

Bundesversicherungsanstalt (2010): Zulassung der Disease Management Programme (DMP) durch das Bundesversicherungsamt (BVA), http://www.bundesversicherungsamt.de/nn_1046154/DE/DMP/dmp_node.html?nnn=true#doc1046158-bodyText1 (12.02.2010).

Bungenstock, Jean M. (2007): Gesundheitsreform: Mehr Wettbewerb auf dem Markt für Arzneimittel?, in: Wirtschaftsdienst, 87. Jg., 10, S. 679-686.

Carbonnier, Clément (2007): Who pays sales taxes? Evidence from French VAT reforms, 1987-1999, in: Journal of Public Economics, 91 Jg., 5-6, S. 1219-1229.

Carbonnier, Clément (2005): Is tax shifting asymmetric? Evidence from French VAT reforms, 1995-2000, working paper N° 2005-34, Paris, <http://www.pse.ens.fr/-document/wp200534.pdf> (28.02.2010).

Chantelau, Ernst (2009): Weniger Amputationen, in: Deutsches Ärzteblatt, 106. Jg., 44, S. A-2195.

Charlet, Alain; Buydens, Stéphane (2009): VAT and GST Refunds. Towards more business-friendly mechanisms?, in: The Tax Journal, 09.03.2009, S. 21-23, <http://www.oecd.org/dataoecd/34/16/42945441.pdf> (28.02.2010).

Cnossen, Sijbren (2003): How much Tax Coordination in the European Union?, in: International Tax and Public Finance, 10. Jg., 6, S. 625-649.

Cnossen, Sijbren (1998): Global Trends and Issues in Value Added Taxation, in: International Tax und Public Finance, 5. Jg., 3, S. 399-428.

Cnossen, Sijbren (1998a): VATs in CEE Countries: A Survey and Analysis, in: De Economist, 146. Jg., 2, S. 227-255.

Commission of the European Communities (2008): Accompanying document to the Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, as regards the treatment of insurance and financial services, Commission Staff Working Document, Impact Assessment {COM (2007)747final}, {SEC(2007) 1555}, SEC(2007)1554, 28.11.2008, Brussels,

- http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/vat_insurance/sec%282007%291554_en.pdf, (07.07.2010).
- Copenhagen Economics* (2008): Reduced VAT for environmentally friendly Products. Final Report, 19.12.2008, Kopenhagen, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/economic_studies/study_on_reduced_vat_for_environmental_friendly_products_en.pdf (28.02.2010).
- Copenhagen Economics* (2007): Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union. Final Report, 21.06.2007, Kopenhagen, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/study_reduced_VAT.pdf (28.02.2010).
- Creditreform* (2010): Insolvenzen in Europa, Jahr 2009/10. Eine Untersuchung der Creditreform Wirtschaftsforschung, Neuss, http://www.creditreform.de/Deutsch/Creditreform/Presse/Creditreform_Wirtschaftsforschung/Insolvenzen_in_Europa/2009-10/Insolvenzen_in_Europa_2009-10_de.pdf (25.02.2010).
- Delbanco, Heike* (2005). Heilkunde in Grenzbereichen, in: Ärzteblatt Baden-Württemberg, o. Jg., 1, S. 18-21.
- Deutsche Bundesbank* (1967): Einführung in die neue Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer). Industriedruck AG Verlag, Essen.
- Deutscher Bundestag* (2009): Insolvenz von Unternehmen, Aktueller Begriff, Wissenschaftliche Dienste, Nr. 33/09, 03. April, http://www.bundestag.de/dokumente/analysen/2009/insolvenz_von_unternehmen.pdf (25.02.2010).
- Diamond, Peter A.; Mirrlees, James A.* (1971): Optimal Taxation and Public Production II: Tax Rules, in: American Economic Association, 61. Jg., 3, S. 261-278.
- Diamond, Peter A.; Mirrlees, James A.* (1971a): Optimal Taxation and Public Production I: Production Efficiency, in: American Economic Association, 61. Jg., 1, S. 8-27.
- Dorau, Christoph; Heidler, Kristin* (2008): Anwendung des Umsatzsteuersatzes von 7 % im Rahmen der Speisenversorgung - „Dauerbrenner“ der Rechtsprechung, in: Umsatzsteuer-Rundschau, 57. Jg., 21, S. 793-799.
- Dorau, Christoph; Heidler, Kristin* (2008a): Die umsatzsteuerliche Behandlung der Abgabe von Speisen insbesondere durch gemeinnützige Einrichtungen. Darstellung der aktuellen Rechtsprechung und Verwaltungsansicht, in: Deutsches Steuerrecht, 46. Jg., 15, S. 702-707.
- Dargay, Joyce M.; Hanly, Mark* (2002): The Demand for Local Bus Services in England, in: Journal of Transport Economics and Policy, 36. Jg., 1, S. 73-91.
- Dübbbers, Robert* (2006): Mehrwertsteuer: Steuerliche Behandlung des Karussellbetrugs, in: Internationales Steuerrecht, 15. Jg., 4, S. 132-135.

- Dziadkowski, Dieter; Gebauer, Andrea; Lohse, W. Christian; Nam, Chang Woon; Parsche, Rüdiger* (2002): Entwicklung des Umsatzsteueraufkommens und finanzielle Auswirkungen neuerer Modelle bei der Umsatzbesteuerung, ifo Forschungsberichte 13, ifo Institut für Wirtschaftsforschung, München.
- Eberbach, Wolfram H.* (2009): Möglichkeiten und rechtliche Beurteilung der Verbesserung des Menschen - Ein Überblick, in: Wienke, Albracht; Eberbach, Wolfram; Kramer, Hans-Jürgen; Janke, Kathrin (Hrsg.): Die Verbesserung des Menschen, Tatsächliche und rechtliche Aspekte der wunscherfüllenden Medizin, MedR Schriftenreihe Medizinrecht, herausg. v. Spickhoff, Andreas, Springer Verlag, Heidelberg Dordrecht London New York, S. 1-39.
- Ebrill, Liam; Keen, Michael; Bodin, Jean-Paul; Summers, Victoria* (2001): The Modern VAT, International Monetary Fund, Washington.
- Ehrt, Cornelia* (2008): Töpfer- und Tanzkurse umsatzsteuerfrei?, in Deutsches-Steuerrecht, 46. Jg., 31, S. 1469-1475.
- Eichfelder, Sebastian* (2009): Bürokratiekosten der Besteuerung. Eine Auswertung der empirischen Literatur, Diskussionsbeitrag Nr. 84, arqus Diskussionsbeiträge zur Quantitativen Steuerlehre, Juli, Berlin, http://www.arqus.info/paper/arqus_84.pdf (19.02.2010).
- Eisolt, Dirk* (2003): Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung der Leistungen von Plastischen Chirurgen, in: Betriebs-Berater, 58. Jg., 35, S. 1819-1825.
- Elschen, Rainer* (1991): Entscheidungsneutralität, Allokationseffizienz und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Gibt es ein gemeinsames Fundament der Steuerwissenschaft, in: Steuer und Wirtschaft, 68. Jg., 2, S. 99-115.
- Englisch, Joachim* (2010): Ermäßigte Steuersätze zwecks Verschonung des existenziellen Bedarfs, in: Umsatzsteuer-Rundschau, 59. Jg., 11, S. 410-413.
- Englisch, Joachim* (2009): Die territoriale Zuordnung von Umsätzen, in: Seer, Roman (Hrsg.), Umsatzsteuer im Europäischen Binnenmarkt, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e.V. (DStJG), Band 32, S. 165-245.
- Englisch, Joachim* (2009a): Anforderungen an die Leistungsbeschreibung in der Rechnung für Zwecke des Vorsteuerabzugs - Zugleich Anmerkung zu BFH, Urt. v. 8.10.2008 - V R 59/07, UR 2009, 196 -, in: Umsatzsteuer-Rundschau, 58. Jg., 6, S. 181-185.
- Englisch, Joachim* (2009b): Gemeinschaftsgrundrechte im harmonisierten Steuerrecht, in: Schön, Wolfgang; Beck, Karin E.M. (Hrsg.), Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, MPI Studies on Intellectual Property, Competition and Tax Law, Volume 11, hrsg. v. Drexler, Josef; Hilty, Reto M.; Schön, Wolfgang; Strauss, Joseph; Springer Verlag, Berlin, Heidelberg, S. 39-90.

- Englisch, Joachim* (2008): Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel - mit Schlussfolgerungen für indirekte Steuern, Zugl. Habil., Köln 2006, Schriftenreihe „Jus Publicum“, Mohr Siebeck Verlag, Tübingen.
- Erdélyi, Paul* (2007): Kompendium Arbeitshilfen Umgang mit § 35a SGB VIII, Umgang mit LRS, Kooperationsleitfaden Kinder- und Jugendpsychiatrie-Jugendhilfe, Landschaftsverband Westfalen-Lippe (Hrsg.), August, Münster.
- Ernst&Young* (1996): Value Added Tax, A study of Methods of Taxing Financial and Insurance Services, A study carried out for the European Commission, o.O., http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/reports_published/methods_taxing.pdf (07.07.2010).
- Europäische Kommission* (2010): Die Mehrwertsteuerätze in den Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft. Stand: 1. Juli 2010, taxud.d.1(2010)118380, Brüssel, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_de.pdf (19.07.2010).
- Europäische Kommission* (2010a): Fernverkauf von Gegenständen, MwSt-Schwellenwerte, http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/distance_selling/index_de.htm (19.07.2010).
- Europäische Kommission* (2009): Die Mehrwertsteuerätze in den Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft. Stand: 1. Juli 2009, taxud.d.1(2009)307669, Brüssel, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_de.pdf (28.02.2010).
- Europäische Kommission* (2009a): Finanzplanung und Haushalt. EU-Haushalt im Detail. Das Eigenmittelsystem: Ursprung und nachfolgende Reformen, http://ec.europa.eu/budget/budget_detail/orig_develop_de.htm (28.02.2010).
- Europäische Kommission* (2008): Konsultationspapier. Überarbeitung der geltenden Rechtsvorschriften zu ermäßigten Mehrwertsteuersätzen, TAXUD/D1/D24232, 06.03.2008, Brüssel, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/VAT_rates_public_consultation_document_de.pdf (04.03.2010).
- Europäische Kommission* (2008a): Gesamthaushaltsplan der Europäischen Union für das Haushaltsjahr 2008. Übersicht in Zahlen, Januar, Brüssel, Luxemburg, http://ec.europa.eu/budget/library/publications/budget_in_fig/syntchif_2008_de.pdf (28.02.2010).
- Europäische Kommission* (2006): Konsultationspapier zur Modernisierung der Mehrwertsteuerpflichten für Finanzdienstleistungen und Versicherungsleistungen, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/modernising_VAT_de.pdf (28.02.2010).

- Europäische Kommission* (2002): Binnenmarktanzeiger, Ausgabe 10, Brüssel, Mai, Endgültige Version, http://ec.europa.eu/internal_market/score/docs/score12/score12-text_de.pdf (28.02.2010).
- Europäische Kommission* (2001): Preisniveau und Preisstreuung in der EU, in: Europäische Wirtschaft, Beiheft A, Wirtschaftsanalysen, Nr. 7, Juli, http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/publication2486_de.pdf (28.02.2010).
- Europäisches Parlament* (2009): Endgültige Feststellung des Gesamthaushaltsplans der Europäischen Union für das Haushaltsjahr 2009 (2009/165/EG, Euratom), 13.3.2009, ABl v. 13.03.2009, I/1-II/1195.
- European Commission* (2009): List of Standard VAT Rates applied in the Member States and Accession Countries. Last Update: 17 December 2009, http://www.bzst.bund.de/003_menuue_links/004_umsatzsteuer/041_vat_on_e_services/411_merkblatt/eVat_taxrate.pdf (28.02.2010).
- European Commission* (2009a): Priority Area Taxation (VAT). High Level Group of independent Stakeholders on Administrative Burden, Opinion of the High Level Group, 28.5.2009, Brüssel, http://ec.europa.eu/enterprise/policies/better-regulation/files/hlg_opinion_taxation_09052009_en.pdf (28.02.2010).
- European Commission* (2004): European Tax Survey, Taxation Papers, Working Paper n° 3/2004, DOC TAXUD/2004/2007, Luxembourg, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/tax_survey.pdf (28.02.2010).
- European Commission; Eurostat* (2010): Taxation Trends in the European Union, Data for the EU Member States, Iceland and Norway, Luxembourg, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2010/2010_full_text_en.pdf (19.07.2010).
- European Commission; Eurostat* (2009): Taxation Trends in the European Union, Data for the EU Member States and Norway, Luxembourg, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2009/2009_full_text_en.pdf (28.02.2010).
- Eurostat* (2009): Consumers in Europe, Statistical books, Luxembourg.
- Eurostat* (2009a): Europa in Zahlen, Eurostat Jahrbuch 2009, Luxembourg.
- Eurostat* (2009b): European Business. Facts and figures, 2009 edition, Luxembourg.
- Falthauser, Kurt* (2004): Wege zur Bekämpfung des Umsatzsteuerbetrugs - Grenzen und Risiken des geltenden Mehrwertsteuersystems, in: ifo-schnelldienst, 57. Jg., 2, S. 15-20.
- Fedeli, Silvia; Forte, Francesco* (2009): EU VAT frauds, in: European Journal of Law and Economics, published online: 30. December 2009.

- Fehr, Hans* (2000): From Destination- to Origin-Based Consumption Taxation: A Dynamic CGE Analysis, in: *International Tax und Public Finance*, 7. Jg., 1, S. 43-61.
- Felton, Marianne Victorius* (1989): Major Influences on the Demand for Opera Tickets, in: *Journal of Cultural Economics*, 13. Jg., 1, S. 53-64.
- Feuerstein, Switgard* (2002): Home Bias, internationale Preisdifferenzierung und Wirtschaftsintegration, in: *Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik*, Bd. 222, 1, Stuttgart, S. 112-131.
- FiFo Köln; Copenhagen Economics; ZEW* (2009): Evaluierung von Steuervergünstigungen, Forschungsauftrag des Bundesministerium der Finanzen, Köln - Kopenhagen - Mannheim.
- Flückiger, Klaus-Peter* (2008): Kein ermäßigter Umsatzsteuersatz für Bratwurststand, Pizza-Bringdienst & Co., in: *Umsatzsteuer-Rundschau*, 57. Jg., 21, S. 799-811.
- Franz, Einiko B.* (2010), Die umsatzsteuerliche Behandlung der Übertragung von Vertragsportfolios bzw. einzelner Verträge, in: *Betriebs-Berater*, 65. Jg., 10, S. 536-544.
- Friedrich-Vache, Heidi* (2006): Plädoyer für die Abschaffung unechter Befreiungen im Finanzdienstleistungsbereich - Mit Ausnahme der Verwahrung im Einlagengeschäft, in: *Umsatzsteuer-Rundschau*, 55. Jg., 7, S. 207-217.
- Friedrich-Vache, Heidi* (2005): Verbrauchsteuerkonforme Besteuerung von Finanzdienstleistungen, Diss. Erlangen Nürnberg, Schriften zum Umsatzsteuerrecht, Band 21, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln.
- Friege, Henning* (2009): Abfallentsorgung, in: Krautscheid, Andreas (Hrsg.) unter Mitarbeit von Eberhard Waiz und Dr. Claudia Münch, *Die Daseinsvorsorge im Spannungsfeld von europäischem Wettbewerb und Gemeinwohl. Eine sektorspezifische Betrachtung*, VS Verlag für Sozialwissenschaften, 1. Auflage, Wiesbaden, S. 200-221.
- Fuhrmann, Claas; Strahl, Martin* (2005): Rechtsentwicklungen und Streitpunkte zu § 4 Nr. 14 UStG (Steuerfreiheit bestimmter heilberuflicher Tätigkeiten), in: *Deutsches Steuerrecht*, 43. Jg., 7, S. 266-271.
- Fullerton, Don; Metcalf, Gilbert E.* (2002): Tax Inzidenz, in: Auerbach, Alan J; Feldstein, Martin (Hrsg.), *Handbook of Public Economics*, Edition 1, Volume 4, Chapter 26, Elsevier, S. 1787-1872.
- Gebauer, Andrea* (2008): Steuerausfälle im Bereich der Mehrwertsteuer: Gründe, Ausmaß und Abhilfemöglichkeiten, in: Sinn, Hans-Werner (Hrsg.), *ifo Beiträge zur Wirtschaftsforschung*, München.

- Gebauer, Andrea; Parsche, Rüdiger* (2005): Bestätigung des leichten Absinkens der Mehrwertsteuerausfallquote im Jahr 2005, in: ifo-schnelldienst, 58. Jg., 21, S. 13-14.
- Genschel, Philipp* (2002): Steuerharmonisierung und Steuerwettbewerb in der Europäischen Union, Schriften des Max-Planck-Instituts für Gesellschaftsforschung Köln, Band 44, Campus Verlag GmbH, Frankfurt/Main.
- Genser, Bernd* (2003): Coordinating VATs Between EU Member States, in: International Tax and Public Finance, 10. Jg., 6, S. 735-752.
- Glaeske, Gerd* (2008): Die Preispolitik der Hersteller - Totengräber unseres Systems? Zur Effizienz der Arzneimittelversorgung in Deutschland, in: Böckmann, Roman (Hrsg.), Gesundheitsversorgung zwischen Solidarität und Wettbewerb, VS Verlag für Sozialwissenschaften, Wiesbaden, S. 141-158.
- Godfried, Martin; Oosterbeek, Hessel; van Tulder, Frank* (2001): Adverse selection and the demand for supplementary dental insurance, in: De Economist, 148. Jg., 2, S. 177-190.
- Grambeck, Hans-Martin* (2010): Umsatzsteuerliche Qualifikation von Leistungen an ausländische Gesellschaften mit inländischem Grundbesitz, in: Deutsches Steuerrecht, 48. Jg., 22, S. 1112-1117.
- Green, H.A. John* (1975): Two Models of Optimal Pricing and Taxation, in: Oxford Economic Papers, 27. Jg., 3, S. 352-382.
- Groß, Stefan; Matheis, Philipp; Vogl, Andreas* (2006): Umsatzsteuerliche Reformvorhaben im „Steuerlabor“. Zusammenfassung der Ergebnisse der Steuerplanspiele zum „Reverse-Charge-Verfahren“ und zur „Generellen Ist-Versteuerung mit Cross Check“, in: Umsatzsteuer- und Verkehrssteuer-Recht, 92. Jg., 2, S. 43-52.
- Großfeld, Bernhard* (1981): Die Einkommensteuer. Geschichtliche Grundlage und rechtsvergleichender Ansatz, Recht und Staat in Geschichte und Gegenwart. Eine Sammlung von Vorträgen und Schriften auf dem Gebiet der gesamten Staatswissenschaften, 504/505, Mohr, Tübingen.
- Grubert, Harry; Mackie, James* (2000): Must Financial Services be Taxed Under a Consumption Tax?, in: National Tax Journal, 53. Jg., 1, S. 23-40.
- Hahne, Klaus D.* (2009): Nichtanwendungserlass der Finanzverwaltung zur Umsatzsteuerbefreiung von Vermögensverwaltungsleistungen, in: Deutsches Steuerrecht, 47, 3, S. 94-96.
- Häuser, Karl* (1977): Öffentliche Finanzwirtschaft und Finanzwissenschaft. Die öffentliche Finanzwirtschaft als Gegenstand der Finanzwissenschaft. Abriß der geschichtlichen Entwicklung der öffentlichen Finanzwirtschaft, in: Neumark, Fritz (Hrsg.) unter Mitw. von Norbert Andel und Heinz Haller, Handbuch der Fi-

- nanzwissenschaft, Band I, 3. Auflage, J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), Tübingen, S. 1-51.
- Hammerschmied, Hans* (Hrsg.) (2008): Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung, Festschrift für Alfred Brogyányi, Linde Verlag, Wien.
- Hechtner, Frank; Hundsdorfer, Jochen; Sielaff, Christian* (2009): Belastungsverchiebungen durch das Familienleistungsgesetz, in: Finanz-Rundschau, 91. Jg., 2, S. 55-65.
- Heidner, Hans-Hermann* (2009): Speisezubereitungen im Umsatzsteuerrecht, in: Umsatzsteuer-Rundschau, 58. Jg., 7, S. 217-220.
- Heidner, Hans-Hermann* (2004): Entwicklung der umsatzsteuerlichen Beurteilung von Heilhilfsberufen, in: Umsatzsteuer-Rundschau, 53. Jg., 11, S. 559-565.
- Henneke, Hans-Günter* (2009): Die Daseinsvorsorge in Deutschland - Begriff, historische Entwicklung, rechtliche Grundlagen und Organisation, in: Krautscheid, Andreas (Hrsg.) unter Mitarbeit von Eberhard Waiz und Dr. Claudia Münch, Die Daseinsvorsorge im Spannungsfeld von europäischem Wettbewerb und Gemeinwohl. Eine sektorspezifische Betrachtung, VS Verlag für Sozialwissenschaften, 1. Auflage, Wiesbaden, S. 17-37.
- Herzing, Erwin; Bode, Christoph* (2009): Jahressteuergesetz 2009: Die neuen Regeln zum umsatzsteuerlichen Ort der Dienstleistungen, in: Zeitschrift für Bilanzierung und Rechnungswesen, 33. Jg., 2, S. 69-73.
- Hess, Rainer* (2009): § 124 SGB V, in: Leitherer, Stephan (Hrsg.), Kasseler Kommentar Sozialversicherungsrecht, 63. Erglfg., Stand 01.10.2009.
- Hetzer, Nina; Peichl, Andreas* (2010): Steuerstrukturreformen trotz leerer Kassen?!, in: ifo-schnelldienst, 63. Jg., 1, S. 28-35.
- Hillek, Claudia; Friedrich-Vache, Heidi* (2008): Das Reverse-Charge-Verfahren im internationalen Waren- und Dienstleistungsverkehr, in: Kirchhof, Paul; Nieskens, Hans (Hrsg.) unter Mitarbeit von Daniel Dürrschmidt; Hans R. Weggenmann, Festschrift für Wolfram Reiss zum 65. Geburtstag, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln, S. 251-273.
- Hiller, Matthias* (2003): Cash-Flow-Steuer und Umsatzsteuer. Eine ökonomische Analyse unter Einbezug der US-amerikanischen Reformüberlegungen, 1. Aufl., Deutscher Universitäts-Verlag, Wiesbaden.
- Hiller, Matthias* (2001): Ökonomische Wirkungen der umsatzsteuerlichen Behandlung von Warenkreditgeschäften, in: Umsatzsteuer-Rundschau, 50. Jg., 8, S. 328-337.
- Hönighaus, Reinhard; Tartler, Jens; Bayer, Tobias* (2009): Milliardenbetrug im Klimahandel, in: Financial Times Deutschland, 10.12.2009, <http://www.ftd.de/po->

litik/europa/ermittlungen-der-steuerfahnder-milliardenbetrug-im-klimahandel/50048934.html, (26.02.2010).

- Hoffmann, Johannes; Fischer, Torsten* (2008): Die Auswirkungen der Anhebung des Umsatzsteuerregelsatzes zum 1. Januar 2007 auf die Verbraucherpreise: Einblicke aus Einzeldaten, in: *Wirtschaft und Statistik*, o. Jg., 8, S. 704-709.
- Holze, Helge; Keese, Jens* (2010): Grenzüberschreitendes Leasing von Kraftfahrzeugen an Unternehmer innerhalb der EU im Lichte des Mehrwertsteuerpakets, in: *Umsatzsteuer-Rundschau*, 59. Jg., 4, S. 132-134.
- Homburg, Stefan* (2007): *Allgemeine Steuerlehre*, 5., erweiterte Auflage, Verlag Franz Vahlen, München.
- Homburg, Stefan* (2003): Arbeitslosigkeit und soziale Sicherung, in: *Vierteljahreshefte zur Wirtschaftsforschung*, 72. Jg., 1, S. 68-82.
- Hundsdoerfer, Jochen* (2006): Die Umsatzsteuer als Modell für andere Unternehmenssteuern?, in: *Rautenberg, Hans Günter (Hrsg.), Aktuelle Entwicklungen der Besteuerung. Steuerrecht, Steuerreform, Entwicklungen für den Mittelstand, Sächsische Steuertagung 2005*, 1. Aufl., Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG, Düsseldorf, S. 111-137.
- Hundsdoerfer, Jochen* (2002): Die einkommensteuerliche Abgrenzung von Einkommenserzielung und Konsum. Eine einzelwirtschaftliche Analyse, *Deutscher Universitäts-Verlag, Wiesbaden*.
- Hundsdoerfer, Jochen; Kiesewetter, Dirk; Sureth, Caren* (2008): Forschungsergebnisse in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre - eine Bestandsaufnahme, in: *Zeitschrift für Betriebswirtschaft*, 78. Jg., 1, S. 61-139.
- Hundsdoerfer, Jochen; Sielaff, Christian* (2009): Umsatzsteuerliche Behandlung ausländischer Gastwissenschaftler an deutschen Hochschulen - Darstellung und Kritik -, in: *Umsatzsteuer-Rundschau*, 58. Jg., 3, S. 145-148.
- Huschens, Ferdinand* (2009): Ort der sonstigen Leistung nach §§ 3a, 3b und 3e UStG ab 1.1.2010 - Anmerkungen zum BMF-Schreiben v. 4.9.2009, in: *Neue Wirtschafts-Briefe*, Nr. 44 vom 26.10.2009, S. 3408-3421.
- IKK Bundesverband* (2007): Gemeinsame Empfehlungen der Spitzenverbände der Krankenkassen gemäß § 124 Abs. 4 SGB V zur einheitlichen Anwendung der Zulassungsbedingungen nach § 124 Abs. 2 SGB V für Leistungserbringer von Heilmitteln, die als Dienstleistung an Versicherte abgegeben werden, Arbeitsgemeinschaft, Arbeitsgemeinschaft der Spitzenverbände der gesetzlichen Krankenkassen AOK-Bundesverband, Bonn-Bad Godesberg, BKK Bundesverband, Essen, IKK-Bundesverband, Bergisch Gladbach, See-Krankenkasse, Hamburg, Bundesverband der landwirtschaftlichen Krankenkassen, Kassel, Knappschaft, Bochum, Verband der Angestellten-Krankenkassen Krankenkassen e.V., Sieg-

- burg, AEV - Arbeiter-Ersatzkassen-Verband e.V., Siegburg, o.O., https://www.gkv-spitzenverband.de/upload/124_Empf_201.pdf (28.02.2010).
- Institute for Environmental Studies* (2008): The use of differential VAT rates to promote changes in consumption and innovation, Final Report, 25.6.2008, Amsterdam, http://ec.europa.eu/environment/enveco/taxation/pdf/vat_final.pdf (28.02.2010).
- Institut für Mittelstandsforschung* (2003): Ermäßigter Mehrwertsteuersatz auf arbeitsintensive und konsumnahe Dienstleistungen, Gutachten im Auftrag des Wirtschaftsministeriums Baden-Württemberg, bearbeitet von Ballarini, Klaus; Buschmann, Birgit; Schuttenbach, Liliane v.; Hillenbrand, Sven; Tonoyan, Vartuhi Veröffentlichungen des ifm (Grüne Reihe) Nr. 59, Juni, Mannheim.
- International VAT Association* (2007): Combating VAT fraud in the EU. The way forward, Report presented to the European Commission, March, Bruxelles, http://www.iva-online.org/documents/IVA_Paper_FINAL.pdf, (28.02.2010).
- Jansen, Axel* (2008): Neue Ortsregelungen für sonstige Leistungen ab 2010 - Fragestellung im Zusammenhang mit grundstücksbezogenen Leistungen und bei der Abgabe der Zusammenfassenden Meldung für innergemeinschaftliche Dienstleistungen, in: Umsatzsteuer-Rundschau, 57. Jg., 22, S. 857-845.
- Jansen, Harald* (2006): Erbschaftsteuerliche Wirkungen bei Vermögensübertragungen, Erich Schmidt Verlag, Berlin.
- Janzen, Hans-Georg; Lippross, Otto-Gerd; Szabó, Mathias; Tausch, Wolfgang* (2007): Umsatzsteuer 2008 - UStG - UStDV - Umsatzsteuerrichtlinien 2008 mit aktueller Kommentierung - Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL). Hrsg. vom Steuerberaterverband Niedersachsen und Sachsen-Anhalt e.V., Richard Boorberg Verlag, Stuttgart.
- Jochum, Heike* (2005): Kann der Betrugsanfälligkeit des geltenden Umsatzsteuerrechts allein durch einen Systemwechsel wirksam begegnet werden?, in: Umsatzsteuer-Rundschau, 54. Jg., 2, S. 88-96.
- Kämper, Burkhard; Thönnies, Hans-Werner* (Hrsg.) (1986): Der Schutz von Ehe und Familie, Essener Gespräche zum Thema Staat und Kirche, begründet von Joseph Krautscheidt und Heiner Marré, Band 21, 1986, Aschendorff Verlag GmbH & Co. KG, Münster.
- Kaiser, Helmut* (1987): Allokative Effizienz der Verbrauchsbesteuerung. Eine allokativen Überprüfung der Optimalsteuertheorie und der Theorie der Mehrbelastung auf Basis der Einkommens- und Verbrauchsstichprobe 1976, Sonderforschungsbereich 3, Nr. 240, Mikroanalytische Grundlagen der Gesellschaftspolitik -Universitäten Frankfurt und Mannheim, Mannheim.

- Kaiser, Helmut; Spahn, P. Bernd* (1989): On the Efficiency and Distribution Justice of Consumption Taxes: A Study on VAT in West Germany, in: *Journal of Economics*, 49. Jg., 2, S. 199-218.
- Kaiser, Monika* (1992): *Konsumorientierte Reform der Unternehmensbesteuerung*, Physica-Verlag, Heidelberg.
- Keen, Michael* (2007): VAT attacks!, in: *International Tax and Public Finance*, 14. Jg., 4, S. 365-381.
- Keen, Michael; Lockwood, Ben* (2010): The value added tax: Its causes and consequences, in: *Journal of Development Economics*, 92. Jg., 2, S. 138-151.
- Keen, Michael; Lockwood, Ben* (2006): Is the VAT a Money Machine?, in: *National Tax Journal*, 59. Jg., 4, S. 905-928.
- Keen, Michael; Smith, Stephen* (2006): VAT Fraud and Evasion: What Do We Know and What Can Be Done?, in: *National Tax Journal*, 59. Jg., 4, S. 861-887.
- Kemper, Martin* (2006): Qualifizierung der Umsatzsteuerhinterziehung und ihre systematische Bekämpfung, in: *Umsatzsteuer-Rundschau*, 55. Jg., 10, S. 569-577.
- Kempf, Dieter* (2008): Die Einführung des Reverse-Charge-Verfahrens als Möglichkeit der Bekämpfung von Umsatzsteuerausfällen und seine praktischen Probleme, in: Kirchhof, Paul; Nieskens, Hans (Hrsg.) unter Mitarbeit von Daniel Dürrschmidt; Hans R. Weggenmann, *Festschrift für Wolfram Reiss zum 65. Geburtstag*, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln, S. 275-295.
- Kirchhof, Ferdinand* (2006): Finanzierungsinstrumente des Sozialstaats, in: Mellinghoff, Rudolf (Hrsg.), *Steuern im Sozialstaat*, 30. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Freiburg, 19. und 20. September 2005, herausgegeben im Auftrag der Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln, S. 39-58.
- Kirchhof, Paul* (2008): Reform der Umsatzsteuer im Rahmen von Europarecht und Verfassungsrecht, in: Nieskens, Hans (Hrsg.) (2008b), *Deutsche Umsatzsteuer im europäischen Kontext*, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln, S. 55-72.
- Kirchhof, Paul* (1986): Ehe und Familie im staatlichen und kirchlichen Steuerrecht, in: *Essener Gespräche zum Thema Staat und Kirche*, begründet von Joseph Krautscheidt und Heiner Marré, hrsg. v. Burkhard Kämper und Hans-Werner Thönes, Band 21, 1986, Aschendorff Verlag GmbH & Co. KG, Münster, S. 117-153.
- Kirchhof, Paul; Nieskens, Hans* (Hrsg.) (2008): *Festschrift für Wolfram Reiss zum 65. Geburtstag*, unter Mitarbeit von Daniel Dürrschmidt und Hans R. Weggenmann, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln.
- Klenk, Friedrich* (2009): Wesen der Umsatzsteuer, Verhältnis von nationalem Recht zum Gemeinschaftsrecht, in: Sölch/Ringleb hrsg. von Wagner, Wilfried, Um-

- satzsteuergesetz mit Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung, Sechster EG-Umsatzsteuerrichtlinie, Achter EG-Umsatzsteuerrichtlinie, Dreizehnter EG-Umsatzsteuerrichtlinie, 62. Aufl., April, C.H. Beck Verlag, München, Rn. 1-36.
- Klenk, Friedrich* (2009a): § 9 Verzicht auf Steuerbefreiungen, in: Sölch/Ringleb hrsg. von Wagner, Wilfried, Umsatzsteuergesetz mit Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung, Sechster EG-Umsatzsteuerrichtlinie, Achter EG-Umsatzsteuerrichtlinie, Dreizehnter EG-Umsatzsteuerrichtlinie, 62. Aufl., April, C.H. Beck Verlag, München, Rn. 1-222.
- Klenk, Friedrich* (2008): Lebensmittelzubereitungen, Zubereitung von Mahlzeiten, Mahlzeitendienste und die Tarifierung von Reibekuchen, in: Umsatzsteuer-Rundschau, 57. Jg., 1-2, S. 20-23.
- Knappschaft Bahn See* (2009): Aktuelle Entwicklungen im Bereich der geringfügigen Beschäftigung, III. Quartal, Essen, http://www.minijob-zentrale.de/DE/Service/DownloadCenter/6_Berichte_und_Statistiken/1_Quartalsberichte_d_MJZ/2009/PDF-1-quartal3,templateId=raw,property=publicationFile.pdf/PDF-1-quartal3.pdf (28.02.2010).
- Knappschaft Bahn See* (2005): Aktuelle Entwicklungen im Bereich der geringfügigen Beschäftigung, III. Quartal, Essen, http://www.minijob-zentrale.de/DE/Service/DownloadCenter/6_Berichte_und_Statistiken/1_Quartalsberichte_d_MJZ/2005/PDF-1_bilanzbericht_sept05,templateId=raw,property=publicationFile.pdf/PDF-1_bilanzbericht_sept05.pdf (28.02.2010).
- Knörzer, Thomas* (2008): Das System der öffentlichen Haushalte. Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.), Juli, Berlin.
- Kogels, Han A.* (General Reporter), *Poddar, Satya* (Discussion Leader) (2003): Consumption taxation and financial services, Cahiers de droit fiscal international - Studies on International Fiscal Law by the International Fiscal Association, Volume LXXXVIIIb, Subject II, Rotterdam.
- Kolb, Bonita* (1997): Pricing as the Key to Attracting Students to the Performing Arts, in: Journal of Cultural Economics, 21. Jg., 2, S. 139-146.
- Kopetsch, Thomas; Rauscher, Michael* (2003): Zur Einkommenselastizität der Nachfrage nach Gesundheitsleistungen - Eine Analyse von Querschnittsdaten -, Thünen-Series of Applied Economic Theory, Thünen-Reihe Angewandter Volkswirtschaftslehre, Working Paper No. 38, Rostock.
- Korzilius, Heike* (2010): Arzneimittelausgaben: Taten warten, in: Deutsches Ärzteblatt, 107. Jg., 8, A-312.
- Kováč, Lázló* (2008): The way of the European VAT - Der Weg der europäischen Umsatzsteuer -, in: Nieskens, Hans (Hrsg.) (2008b), Deutsche Umsatzsteuer im europäischen Kontext, Köln, S. 35-42.

- Krauesel, Jörg* (2010): Richtlinienkonforme Besteuerung der öffentlichen Hand, in: Umsatzsteuer-Rundschau, 59. Jg., 13, S. 480-489.
- Krauesel, Jörg* (2008): Die Zukunft der Umsatzsteuer aus deutscher Sicht. Risiken, Chancen und Perspektiven, in: Kirchhof, Paul; Nieskens, Hans (Hrsg.) unter Mitarbeit von Daniel Dürrschmidt; Hans R. Weggenmann, Festschrift für Wolfram Reiss zum 65. Geburtstag, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln, S. 297-320.
- Krautscheid, Andreas* (Hrsg.) (2009): Die Daseinsvorsorge im Spannungsfeld von europäischem Wettbewerb und Gemeinwohl. Eine sektorspezifische Betrachtung, unter Mitarbeit von Eberhard Waiz und Dr. Claudia Münch, VS Verlag für Sozialwissenschaften, 1. Auflage, Wiesbaden.
- Krengel, Hans Joachim; Horrichs, Michael* (2003): Umsatzsteuerbefreiung für die ästhetisch-plastische Chirurgie?, in: NWB, o. Jg., 48, S. 3753 = Fach 7 S. 6119.
- Krimmel, Lothar; Kleinken, Bernhard* (2008): MEGO 2009, MedWell Gebührenverzeichnis für Individuelle Gesundheitsleistungen, 4. Aufl., ecomed Medizin, Landsberg.
- Kronawitter, Martin* (2009): Umsatzsteuerliche Entlastungen durch den Formwechsel einer Abwasser-GmbH in eine kommunale Anstalt (Kommunalunternehmen), in: Kommunale Steuer-Zeitschrift, 58. Jg., 12, S. 224-228.
- Kruschwitz, Lutz; Husmann, Sven; Schneider, Dirk* (2002): Investitionsneutrale Steuersysteme vor dem Hintergrund der Kontroverse um Einkommen oder Konsum als geeignete Steuerbemessungsgrundlage. Diskussionsbeiträge des Fachbereichs Wirtschaftswissenschaft der Freien Universität Berlin, Betriebswirtschaftliche Reihe, 2002/16, <http://www.wiwiss.fu-berlin.de/institute/bank-und-finanzwirtschaft/kruschwitz/forschung/veroff/82 - Neutrale Steuern.pdf> (28.02.2010).
- Kube, Hanno* (2008): Umsatzbesteuerung der Lebensmittel- und Gastronomiebranche - Entwicklung, Stand, Perspektiven, in: Umsatzsteuer-Rundschau, 57. Jg., 8, S. 288-295.
- Kube, Hanno* (2006): Staatsaufgaben und Solidargemeinschaften, in: Mellinghoff, Rudolf (Hrsg.), Steuern im Sozialstaat, 30. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Freiburg, 19. und 20. September 2005, herausgegeben im Auftrag der Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln, S. 11-38.
- Kühbacher, Thomas* (2009): Das Leistungsfähigkeitsprinzip aus nationaler und gemeinschaftsrechtlicher Ebene, in: Österreichisches Recht der Wirtschaft, 27. Jg., 3, S. 150-155.
- Küpper, Hans-Ulrich* (2007): Kommentar zum Beitrag: Steuern, Ethik und Ökonomie, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 59. Jg., 6, S. 647-649.

- Kußmaul, Heinz; Sopp, Karina* (2009): Nachweispflichten bei innergemeinschaftlichen Lieferungen - Anmerkung zum BFH-Urteil vom 12.5.2009, in: Betriebs-Berater, 64. Jg., 40, S. 2121-2123.
- Lang, Joachim* (2010): Rechtsstaatliche Ordnung des Steuerrechts, in: Tipke, Klaus; Lang, Joachim; Seer, Roman; Hey, Johanna; Reiß, Wolfram; Montag, Heinrich; Englisch, Joachim, Steuerrecht, 20. völlig überarb. Auflage, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln, S. 69-137.
- Lange, Hans-Friedrich* (2009): Umsatzbesteuerung von Leistungsbündeln - Mehrheit von Leistungen oder einheitliche Leistung? -, in: Umsatzsteuer-Rundschau, 58. Jg., 9, S. 289-301.
- Langer, Michael* (2009): Neuregelung der Besteuerung von Dienstleistungen ab 1.1.2010, in: Der Betrieb, 62. Jg., 9, S. 419-423.
- Langer, Michael* (2008): Das endgültige Mehrwertsteuersystem nach dem Ursprungslandprinzip - ein ewiger Traum vom „echten“ umsatzsteuerlichen Binnenmarkt?, in: Kirchhof, Paul; Nieskens, Hans (Hrsg.) unter Mitarbeit von Daniel Dürschmidt; Hans R. Weggenmann, Festschrift für Wolfram Reiss zum 65. Geburtstag, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln, S. 245-250.
- Legemiddelindustrien* (2010): Tall og fakta 2010, Oslo, http://www.lmi.no/Tall_og_fakta_2010_web_4rbVu.pdf.file (05.03.2010).
- Leidl, Reiner* (2008): A model to decompose the performance of supplementary private health insurance markets, in: International Journal of Health Care Finance and Economics, 8. Jg., 3, S. 193-208.
- Leitherer, Stephan* (Hrsg.) (2009): Kasseler Kommentar, Sozialversicherungsrecht, 63. Erglfg., 01.10.2009, C.H. Beck, München.
- Leipold, Carsten* (2009): Ermäßigter Steuersatz für Nahrungsmittel zum Schutz des Existenzminimums durch die Umsatzsteuer?, in: Umsatzsteuer-Rundschau, 58. Jg., 17, S. 584-593.
- Leitmeier, Silvia; Zühlke, Roland* (2005): Umsatzsteuerkarussellgeschäfte - Was gehört zur handelsüblichen Bezeichnung? -, in: Die steuerliche Betriebsprüfung, 45. Jg., 6, S. 170-171.
- Leitmeier, Silvia; Zühlke, Roland* (2003): Umsatzsteuerkarussellgeschäfte, Finanzrechtsprechung verschärft Anforderungen an die Bezeichnung des Liefergegenstandes, in: Die steuerliche Betriebsprüfung, 43. Jg., 10, S. 290-295.
- Lévy-Garboua, Louis; Montmarquette, Claude* (1996): A Microeconomic Study of Theatre Demand, in: Journal of Cultural Economics, 20. Jg., 1, S. 25-50.
- Lietmeyer, Volker; Petzold, Oliver* (2005): Bedingungen und Ziele für eine Reform der Unternehmensbesteuerung, in: Wirtschaftsdienst, Zeitschrift für Wirtschaftspolitik, 85. Jg., 9, S. 590-599.

- Ligges, Carolin; Ungureanu, M.; Ligges, Marc; Blanz, Bernhard; Witte, Herbert* (2010): Understanding the time variant connectivity of the language network in development dyslexia: new insights using Granger causality, in: *Journal of Neural Transmission*, 117 Jg., 4, S. 529-543.
- Linz, Stefan; Behrmann, Timm; Müller, Tobias, Kott, Kristina* (2006): Belastung der Haushalte durch die Mehrwertsteuererhöhung 2007, in: *Wirtschaft und Statistik*, o. Jg., 11, S. 1124-1129.
- Lippross, Otto-Gerd* (2009): Neuregelungen zum Ort der sonstigen Leistung ab 1.1.2010 - Systemwidriger Besteuerungszugriff und Besteuerungsdefizite bei sonstigen Leistungen mit Drittlandsbezug -, in: *Umsatzsteuer-Rundschau*, 58. Jg., 22, S. 786-790.
- Lippross, Otto-Gerd* (2009a): Umsatzsteuerliche Behandlung der Vollübertragung eines privaten Entsorgungsunternehmens in Form einer GmbH auf einen öffentlich-rechtlichen Entsorgungsträger, in: *Umsatzsteuer-Rundschau*, 58. Jg., 4, S. 118-123.
- Lippross, Otto-Gerd* (2008): Umsatzsteuerfreiheit ärztlicher Leistungen auf dem Gebiet der Empfängnisverhütung, in: *Umsatzsteuer-Rundschau*, 57. Jg., 18, S. 690-693.
- Lippross, Otto-Gerd* (2008a): *Umsatzsteuer*, Deutsche Steuer-Gewerkschaft (Hrsg.), Grüne Reihe, Band 11, 22. Auflage, Erich Fleischer Verlag, Achim.
- Löwisch, Manfred; Beck, Alexander* (2007): Keine Entgeltfortzahlung bei Schönheitsoperationen, in: *Betriebs-Berater*, 62. Jg., 36, S. 1960-1961.
- Lohse, Christian* (2008): Umsatzsteuerausfallbekämpfung im Lichte von Insolvenzen und Impotenz, in: *Umsatzsteuer-Rundschau*, 57. Jg., 1-2, S. 30-34.
- Lohse, Christian* (2004): Neutralitätsgrundsatz im Umsatz/Mehrwertsteuerrecht - Gefestigte Erkenntnisse und neue Fragen, in: *Umsatzsteuer-Rundschau*, 53. Jg., 11, S. 582-590.
- Lohse, Christian; Spilker, Bettina* (2009): Bestimmungslandprinzip und „teilweise steuerpflichtige“ Leistungsempfänger - Zugleich Anmerkungen zum TRR-Urteil des EuGH und zur Neukonzeption der Leistungsortbestimmungen für Dienstleistungen -, in: *Umsatzsteuer-Rundschau*, 58. Jg., 10, S. 325-335.
- Märkt, Jörg* (2001): Knut Wicksell: Zum Geburtstag des Begründers einer kritischen Vertragstheorie, in: *Jahrbuch für die Ordnung von Wirtschaft und Gesellschaft*, Bd. 52, S. 189-213.
- Maiterth, Ralf* (2007): Mikrosimulation in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, in: *Zwick, Markus; Merz, Joachim* (Hrsg.), *Mikroanalysen und Steuerpolitik*, Statistik und Wissenschaft, Statistisches Bundesamt, Wiesbaden, S. 106-123.
- Mann, Fritz Karl* (1978 [1937]): *Steuerpolitische Ideale. Vergleichende Studien zur Geschichte der ökonomischen und politischen Ideen und ihres Wirkens in der*

- öffentlichen Meinung 1600-1935, Gustav Fischer, Finanzwissenschaftliche Forschungen, Hrsg. von Fritz Karl Mann, 5, Jena (Nachdruck 1978).
- Matheis, Philipp; Groß, Stefan* (2006): Best of Both Worlds?, in: Umsatzsteuer-Rundschau, 55. Jg., 7, S. 379-389.
- Mattes, Norbert* (2008): Reverse Charge oder Sind konventionelle Methoden geeignet, den Umsatzsteuerbetrug auszuschalten?, in: Hammerschmied, Hans (Hrsg.): Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung in Europa, Festschrift für Alfred Brogányi, Linde Verlag, Wien, S. 633-644.
- McCormick, Kevin* (2003): United Kingdom/Royaume-Uni/Vereinigtes Königreich/Reino Unido, in: Kogels, Han A. (General Reporter), Poddar, Satya (Discussion Leader), Consumption taxation and financial services, Cahiers de droit fiscal international - Studies on International Fiscal Law by the International Fiscal Association, Volume LXXXVIIIb, Subject II, Rotterdam, S. 757-779.
- Meade, James E.* (1978): Tax Structure and Reform of Direct Taxation. Report of a Committee Chaired by James E. Meade, Allen & Unwin, Amsterdam.
- Meisel, Franz* (1914): Wahrheit und Fiskalismus bei der Veranlagung der modernen Einkommensteuer, in: Finanzarchiv, 31. Jg., S. 632-653.
- Melhardt, Stefan* (2008): Reverse Charge - Chancen und Risiken einer generellen Änderung des MwSt-Systems, in: Quantschnigg, Peter; Wiesner, Werner; Mayr, Gunter (Hrsg.): Steuern im Gemeinschaftsrecht, Festschrift für Wolfgang Nolz, Lexis Nexis Verlag, Wien, S. 271-283.
- Mellinghoff, Rudolf* (Hrsg.) (2006): Steuern im Sozialstaat, 30. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Freiburg, 19. und 20. September 2005, herausgegeben im Auftrag der Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln.
- Merrill, Peter R.; Edwards, Chris R.* (1996): Cash-Flow Taxation of Financial Services, in: National Tax Journal, 49. Jg., 3, S. 487-500.
- Michels, Rolf; Ketteler-Eising, Thomas* (2006): Umsatzsteuerliche Regelungen für medizinische Analysen und Abgrenzung zwischen § 4 Nr. 14 UStG und § 4 Nr. 16 UStG, in: Umsatzsteuer-Rundschau, 55. Jg., 11, S. 619-623.
- Mittler, Gernot* (2004): Die Mehrwertsteuer wird zur Achillesferse der Staatseinnahmen in Europa, in: ifo-schnelldienst, 57. Jg., 2, S. 5-9.
- Mittler, Gernot* (2004a): Die Mehrwertsteuer wird zur Achillesferse der Staatseinnahmen in Europa, in: Umsatzsteuer-Rundschau, 53. Jg., 1, S. 1-6.
- Monfort, Bertrand* (2009): JStG 2009: Der neue Ort der sonstigen Leistung ab 2010, in: Deutsches Steuerrecht, 47. Jg., 7, S. 297-304.

- Monfort, Bertrand* (2009a): Auslegung des neuen Unternehmerbegriffs zur Bestimmung des Orts der Dienstleistung nach dem Mehrwertsteuerpaket, in: Umsatzsteuer-Rundschau, 58. Jg., 9, S. 301-315.
- Moody, J. Scott; Warcholik, Weny P.; Hodge, Scott A.* (2005): The rising cost of complying with the Federal Income Tax, Special Report, No. 138, December, Washington, <http://www.taxfoundation.org/files/sr138.pdf> (28.02.2010).
- Müller, Gerald* (1999): Die Nachfrage nach Dienstleistungen im Spiegel von Mikrodaten, in: Wirtschaft im Wandel, 5. Jg., 16, S. 16-22.
- Mugnaini, Daniele; Lassi, Stefano; La Malfa, Giampaolo; Albertini, Giorgio* (2009): Internalizing correlates of dyslexia, in: World Journal of Pediatrics, 5. Jg., 4, S. 255-264.
- Musgrave, Richard Abel* (1959): The Theory of Public Finance, New York.
- Nam, Chang Woon; Gebauer, Andrea; Parsche, Rüdiger* (2003): Is the Completion of EU Single Market Hindered by VAT Evasion?, CESifo Working Paper No. 974, Category 1: Public Finance, June, http://www.cesifo-group.de/pls/guestci/download/CESifo%20Working%20Papers%202003/CESifo%20Working%20Papers%20June%202003/cesifo_wp974.pdf (01.03.2010).
- Napp, Hans-Georg* (Hrsg.) (2005): Finanzwissenschaft im Wandel, Festschrift für Bernd Rahmann, Peter Lang Verlag, Frankfurt am Main.
- Neufang, Bernd; Beißwenger, Armin* (2009): Ermäßigter Umsatzsteuersatz und grenzüberschreitende Wettbewerbsverzerrung, in: Betriebs-Berater, 64. Jg., 42, S. 2234-2238.
- Neufang, Bernd; Beißwenger, Armin; Treiber, Andreas* (2010): Beherbergungsumsätze - ernüchternde Folgen der Anwendung des reduzierten Steuersatzes seit 1.1.2010, in: Betriebs-Berater, 65. Jg., 13, S. 740-744.
- Neumark, Fritz* (Hrsg.) unter Mitw. von Norbert Ansel und Heinz Haller (1977): Handbuch der Finanzwissenschaft, Band I, 3. Aufl., J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), Tübingen.
- Nieskens, Hans* (2009): Steuerbürger oder doch lieber Steuerpflichtiger?, in: Umsatzsteuer-Rundschau, 58. Jg., 12, S. 408-409.
- Nieskens, Hans* (2008): Gutgläubensschutz bei nachträglich ungültiger Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, in: Umsatzsteuer-Rundschau, 57. Jg., 21, S. 812-815.
- Nieskens, Hans* (2008a): Gemeinschaftsrechtliche Neuregelungen zum Ort der sonstigen Leistung - Revision der §§ 3a, 3b UStG durch das sog. Mehrwertsteuerpaket, in: Umsatzsteuer-Rundschau, 57. Jg., 18, S. 677-690.
- Nieskens, Hans* (Hrsg.) (2008b), Deutsche Umsatzsteuer im europäischen Kontext, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln.

- Nieskens, Hans* (2006): Steuerbefreiung für Ärzte und Krankenhäuser im Fokus des EuGH - § 4 Nr. 14 und Nr. 16 UStG im Kontext europäischer Rechtsprechung, in: EU-Umsatz-Steuerberater , 1. Jg., 3, S. 43-45.
- Nolz, Wolfgang; Melhardt, Stefan* (2009): Ausnahme oder Regel? Die Zukunft von Reverse Charge, in: Urnik, Sabine; Fritz-Schmied, Gudrun; Kanduth-Kristen, Sabine (Hrsg.): Steuerwissenschaften und betriebliches Rechnungswesen. Strukturen - Prinzipien - Neuerungen, Festschrift für Herbert Kofler zum 60. Geburtstag, Linde Verlag, Wien, S. 483-500.
- Ondracek, Dieter* (2004): Ein betrugssicheres Mehrwertsteuersystem wird es nicht geben, in: ifo-schnelldienst, 57. Jg., 2, S. 44.
- OECD* (2008): Consumption Tax Trends 2008, VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues, Paris.
- OECD* (2008a): Understanding Economic Statistics. An OECD Perspective; Giovanni, Enrico (Autor), Paris.
- OECD* (2006): International VAT/GST Guidelines, Centre for Tax Policy and Administration, February, Paris.
- OECD* (2005): Consumption Tax Trends, VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues, Paris.
- OECD* (2003): Implementation of the Ottawa Taxation Framework Conditions. The 2003 Report, Paris.
- OECD* (1998): Indirect Treatment of Financial Services and Instruments, Report of the OECD, 22. October 1998, Paris.
- Ottersbach, Jörg* (2003): Vorsteuerabzug aus Gutschriften bei Warenankauf von nicht näher bekannten Händlern, in: Umsatzsteuer-Rundschau, 52. Jg., 9, S. 377-382.
- o.V.* (2009): Carbon Credit fraud causes more than 5 billion euros damage for European Taxpayers, in: The Hague, 09.12.2009, <http://www.europol.europa.eu/index.asp?page=news&news=pr091209.htm>, (26.02.2010).
- o.V.* (2009a): Senkung weitergegeben, seit 1. Jänner 2009 gilt für Medikamente ein halbiertes Mehrwertsteuersatz von zehn Prozent, Patienten profitieren davon, in: Konsument, o. Jg., 3, S. 16.
- Paintner, Thomas; Melchior, Jürgen* (2010): Das Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften im Überblick, in: Deutsches-Steuerrecht, 48. Jg., 13, S. 625-629.
- Palandt* (2000): Beck'sche Kurz Kommentare, Bürgerliches Gesetzbuch, mit Einführungsgesetz (Auszug), Gesetz zur Regelung des Rechts der Allgemeinen Geschäftsbedingungen, Verbraucherkreditgesetz, Gesetz über den Widerruf von Haustürgeschäften und ähnlichen Geschäften, Gesetz über die Veräußerung von Teilnutzungsrechten an Wohngebäuden (Teilzeit-Wohnrechtsgesetz - TzWrG),

Gesetz zur Regelung der Miethöhe (Art. 3 des 2. WKSchG), Produkthaftungsgesetz, Erbbaurechtsverordnung, Wohnungseigentumsgesetz, Hausratsverordnung, bearbeitet von Peter Bassenge, Gerd Brudermüller, Uwe Diederichsen, Wolfgang Edenhofer, Helmut Heinrichs, Andreas Heldrich, Hans Putzo, Hartwig Sprau, Heinz Thomas, Band 7, 59. neubearbeitete Aufl., C.H. Beck Verlag, München.

Panning, Jörg (2000): Gestaltungs- und Vereinfachungsstrategien einer europäisierten Umsatzsteuer, Erich Schmidt Verlag, Berlin.

Parsche, Rüdiger (2008): Trotz Erhöhung des Mehrwertsteuersatzes 2007 auf 19% ging die Ausfallquote auf 9% zurück und dürfte auch 2008 bei 9% liegen, in: ifo Schnelldienst, 61. Jg., 12, S. 55-56.

Patterson, Ben (1998): The social consequences of changes in VAT, Final report to the European Parliament, Directorate-General for Research, Working Paper, Economic Affairs Series, ECON 103, 5-1998.

Patzner, Andreas; Usalir, Selcuk (2010): Islamic Banking und Islamic Asset Management, in: Betriebs-Berater, 65. Jg., 25, S. 1513-1519.

Peichl, Andreas (2009): Simulationsmodelle zur ex ante Evaluation von Steuerreformen, in: Zeitschrift für Wirtschaftspolitik, 58. Jg., 1, S. 127-154.

Peters Schönberger GmbH (2005): Systembezogene Änderungen bei der Umsatzsteuer, „Generelle Ist-Versteuerung mit Cross-Check“ und „Reverse-Charge-Verfahren“. Vergleichende Studie, November, München, http://www.banken-verband.de/pic/artikelpic/082006/be0511_st_ust_vgl_dt.pdf (28.02.2010).

Petersen, Hans-Georg (2006): Konsumorientierte Besteuerung als Ansatz effizienter Besteuerung, in: Steuer und Wirtschaft, 83. Jg., 3, S. 266-277.

Pharmig (2010): Medikamentenausgaben stagnieren, Arbeiterkammer Oberösterreich falsch informiert, presstext, Verband der pharmazeutischen Industrie Österreichs, 4.02.2010, <http://presstext.com/news/100204029/medikamentenausgaben-stagnieren/> (15.03.2010).

Pirk, Olaf (2008): Preisbildung und Erstattung, in: Schöffski, Oliver; Fricke, Frank-Ulrich; Guminski, Werner (Hrsg.), Pharmabetriebslehre, zweite vollständig überarbeitete und erweiterte Auflage, Springer Verlag, Berlin Heidelberg, S. 155-172.

Pitts, Robert Loy (1977): The Demand for Bus Transportation in Houston: An Analysis of Price and Service Sensitivity, in: The American Economist, 21. Jg., 1, S. 30-33.

- Poddar, Satya; English, Morley* (1997): Taxation of Financial Services under a Value-Added Tax: Applying the Cash-Flow Approach, in: National Tax Journal, 50. Jg., 1, S. 89-112.
- PriceWaterhouseCoopers* (2008): A Study on the Invoicing Directive (2001/115/EC) now incorporated into the VAT Directive (2006/112/EC), Final Report to the European Commission, 03.11.2008, Tender no. TAXUD/2007/AO-009, o.O., http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/traders/invoicing_rules/phase_4_final_report_en.pdf (28.02.2010).
- PriceWaterhouseCoopers* (2007): Study in respect of introducing an optional reverse charge mechanism in the EU VAT Directive, Final Report to the European Commission, 20 June 2007, TAXUD/2007/DE/305, o.O., http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/4209_study_en.pdf (28.02.2010).
- PriceWaterhouseCoopers* (2006): Study to Increase the Understanding of the Economic Effects of the VAT Exemption for Financial and Insurance Services, Final Report to the European Commission, 2 November 2006, TENDER n° tax-ud/2005/AO-006, o.O., http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/financial_services_study_managementsummary_en.pdf (28.02.2010).
- Prümmer, Felix* (2003): Preisunterschiede zwischen der Gemeinschaft und der Schweiz - Erklärungsansätze, in: Wirtschaft und Wettbewerb, o. Jg., 3, S. 247-257.
- Quantschnigg, Peter; Wiesner, Werner; Mayr, Gunter* (Hrsg.) (2008): Steuern im Gemeinschaftsrecht, Festschrift für Wolfgang Nolz, LexisNexis Verlag, Wien.
- Rabbata, Samir* (2008): „Igel“ bringt Ärzten mehr als eine Milliarde. Individuelle Gesundheitsleistungen entwickeln sich zu einer sprudelnden zusätzlichen Einnahmequelle für Ärzte. Kritisiert wird eine häufig nicht korrekte Abwicklung, in: Deutsches Ärzteblatt, 105. Jg., 36, S. A-1824.
- Räth, Norbert; Braakmann, Albert* (2010): Bruttoinlandsprodukt 2009, in: Wirtschaft und Statistik, o.Jg., 1, S. 13-28.
- Rahn, Alexander H.* (2009): Dezentrale Umsatzbesteuerung und Europäischer Binnenmarkt, Steuerwissenschaftliche Schriften, herausg. v. Reimer, Ekkehart; Waldhoff, Christian, Band 18, Nomos C.H. Beck Verlag, Baden-Baden.
- Rat der Europäischen Union* (2008): Tagung des Rates Wirtschaft und Finanzen, 2866. Mitteilung an die Presse 8850/08 (Presse 113), 14.5.2008, Brüssel, <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=PRES/08/113&format=HTML&aged=0&language=DE&guiLanguage=en> (28.02.2010).

- Rautenberg, Hans Günter* (Hrsg.) (2006): Aktuelle Entwicklungen der Besteuerung. Steuerrecht, Steuerreform, Entwicklungen für den Mittelstand, Sächsische Steuertagung 2005, 1. Aufl., Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG, Düsseldorf.
- Reckon LLP* (2009): Study to quantify and analyze the VAT gap in the EU-25 Member States, Report, 21.09.2009, London, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/combating_tax_fraud/reck-on_report_sep2009.pdf (28.02.2010).
- Reimer, Sonja; Merold, Andreas* (2008): Leistungsbeschränkungen und ärztliche Mitteilungspflichten in der GKV, in: Die Sozialgerichtsbarkeit, 55. Jg., 12, S. 713-716.
- Reister, Timo* (2009): Steuerwirkungsanalysen unter Verwendung von unternehmensbezogenen Mikrosimulationsmodellen, Gabler Verlag, Wiesbaden.
- Reiß, Wolfram* (2010): § 14 Umsatzsteuer, in: *Tipke, Klaus; Lang, Joachim; Seer, Roman; Hey, Johanna; Reiß, Wolfram; Montag, Heinrich; Englisch, Joachim* (2010): Steuerrecht, 20. völlig überarb. Auflage, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln, S. 557-691.
- Reiß, Wolfram* (2009): Die harmonisierte Umsatzsteuer im nationalen Wirtschaftsverkehr - Widersprüche, Lücken und Harmonisierungsbedarf, in: Seer, Roman (Hrsg.), Umsatzsteuer im Europäischen Binnenmarkt, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e.V. (DStJG), Band 32, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln, S. 9-50.
- Reiß, Wolfram* (2004): Neutralitätsgebot und Sofortabzug der Vorsteuer, in: Umsatzsteuer-Rundschau, 53. Jg., 6, S. 275-285.
- Reiß, Wolfram* (2003): Germany, Allemagne, Deutschland, Alemania, in: Kogels, Han A. (General Reporter), Poddar, Satya (Discussion Leader), Consumption taxation and financial services, Cahiers de droit fiscal international - Studies on International Fiscal Law by the International Fiscal Association, Volume LXXXVIIIb, Subject II, Rotterdam, S. 351-386.
- Reiß, Wolfram* (2002): Vorsteuerabzug - Achillesferse der Mehrwertsteuer?, in: Umsatzsteuer-Rundschau, 51. Jg., 12, S. 561-576.
- Remschmidt, Helmut* (2002): Hyperkinetisches Syndrom und Legasthenie: Diagnostik, Ätiologie, Krankheitsverlauf und Behandlung, in: Deutsches Ärzteblatt, 99. Jg., 40, S. A-2632-A-2633.
- Richter, Susanne; Rehder, Heinke; Raspe, Heiner* (2010): Zu dem Beitrag Individueller Gesundheitsleistungen und Leistungsbegrenzungen: Erfahrungen GKV-Versicherter in Arztpraxen, in: Deutsches Ärzteblatt, 107. Jg., 1-2, S. 8.
- Richter, Susanne; Rehder, Heinke; Raspe, Heiner* (2009): Individual health services and the denial of health services in German medical practices: prevalence, re-

- gional differences and socio-demographic determinants, in: *European Journal of Public Health*, published online October 12, S. 1-8, <http://eurpub.oxfordjournals.org/cgi/reprint/ckp145v1> (28.02.2010).
- Richter, Susanne; Rehder, Heinke; Raspe, Heiner* (2009a): Individuelle Gesundheitsleistungen und Leistungsbegrenzungen: Erfahrungen GKV-Versicherter in Arztpraxen, in: *Deutsches Ärzteblatt*, 106. Jg., 26, S. 433-439.
- Richter, Wolfram F.; Wiegard, Wolfgang* (1993): Zwanzig Jahre Neue Finanzwissenschaft. Teil II: Steuern und Staatsverschuldung, in: *Zeitschrift für Wirtschafts- und Sozialwissenschaft*, 113. Jg., 3, S. 337-400.
- Rieser, Sabine* (2009): Disease Management Programme, ...und sie wirken doch!, in: *Deutsches Ärzteblatt*, 106. Jg., 34-35, S. A-1650 - A-1651.
- Ringstad, Victor; Løyland, Knut* (2006): The Demand for Books Estimated by Means of Consumer Survey Data, in: *Journal of Cultural Economics*, 30. Jg., 2, S. 141-155.
- Robisch, Martin* (2009): Konsequentes Ist-Prinzip bei Änderungen der Bemessungsgrundlage, in: *Umsatzsteuer-Rundschau*, 58. Jg., 10, S. 343-344.
- Rolletschke, Stefan* (2006): Karussellprobleme - Anmerkungen zum EuGH-Urteil in den Rechtssachen Optigen u. a. vom 12.1.06, in: *Umsatzsteuer-Rundschau*, 55. Jg., 4, S. 189-193.
- Rosenbrock, Rolf* (2001): Der neue § 20 SGB V als Gestaltungsherausforderung für die Selbstverwaltung der GKV, in: *Die BKK*, 1, S. 22-27.
- Roussland, Donald J.* (2002): Should Financial Services be Taxed Under a Consumption Tax? Probably., in: *National Tax Journal*, 55. Jg., 2, S. 281-291.
- Rürup, Bert; Wille, Eberhard* (2009): Effizientere und leistungsfähigere Gesundheitsversorgung als Beitrag für eine tragfähige Finanzpolitik in Deutschland. Forschungsvorhaben für das Bundesministerium der Finanzen, Abschlussbericht, Berlin, http://www.bundesfinanzministerium.de/nr_54192/DE/Presse/Pressemitteilungen/Finanzpolitik/2009/07/20092107_PM37_Anlage1,templateId=raw,property=publicationFile.pdf (28.02.2010).
- RWI* (2004): Aspekte der Entwicklung der Minijobs, Gutachten im Auftrag der Minijob-Zentrale der Bundesknappschaft, Abschlussbericht, 05.11.2004, Essen, http://www.minijob-zentrale.de/DE/Service/DownloadCenter/6_Berichte_und_Statistiken/PDF-1_RWI-Essen,templateId=raw,property=publicationFile.pdf/PDF-1_RWI-Essen.pdf (28.02.2010).
- Sachverständigenrat* (2009): Die Zukunft nicht aufs Spiel setzen. Jahresgutachten 2009/2010, Wiesbaden.
- Sachverständigenrat* (2008): Die Finanzkrise meistern - Wachstumskräfte stärken, Jahresgutachten 2008/2009, Wiesbaden.

- Sachverständigenrat* (2007): Das Erreichte nicht verspielen, Jahresgutachten 2007/2008, Wiesbaden.
- Sachverständigenrat* (2006): Widerstreitende Interessen - Ungenutzte Chancen, Jahresgutachten 2006/2007, Wiesbaden.
- Sachverständigenrat* (2005): Die Chance nutzen - Reformen mutig voranbringen, Jahresgutachten 2005/2006, Wiesbaden.
- Sadka, Efraim* (1977): A Theorem on Uniform Taxation, in: *Journal of Public Economics*, 7. Jg., 3, S. 387-392.
- Scerri, Thomas S.; Schulte-Körne, Gerd* (2009): Genetics of developmental dyslexia, in: *European Child and Adolescence Psychiatry*, Published online 29. Nov. 2009, http://www.kjp.med.uni-muenchen.de/download/genetics_of_dd_2009.pdf (28.02.2010).
- Scharnetzky, Elke; Deitermann, Bernhilde; Michel, Claus; Glaeske, Gerd* (2004): GEK-Heil- und Hilfsmittel-Report 2004, Auswertungsergebnisse der GEK-Heil- und Hilfsmitteldaten aus dem Jahre 2003, Schriftenreihe zur Gesundheitsanalyse, Band 31, Bremen, Schwäbisch Gmünd.
- Schaumburg, Harald* (2008): Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Verkehr- und Verbrauchsteuerrecht, in: Kirchhof, Paul; Nieskens, Hans (Hrsg.) unter Mitarbeit von Daniel Dürrschmidt; Hans R. Weggenmann, Festschrift für Wolfram Reiss zum 65. Geburtstag, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln, S. 25-43.
- Schemmel, Lothar* (2009): Entlastung lebensnotwendiger Ausgaben von der Mehrwertsteuer, Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler e.V. (Hrsg.), Heft 105, März, Berlin.
- Schimmelpfennig, Jörg* (1997): Demand for Ballet, A Non-Parametric Analyse of the 1995 Royal Ballet Summer Season, in: *Journal of Cultural Economics*, 21. Jg., 2, S. 119-127.
- Schink, Alexander* (2002): Wirtschaftliche Betätigung kommunaler Unternehmen, in: *Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht*, 21. Jg., 2, S. 129-140.
- Schlicht, Ekkehart* (1984): Plädoyer für eine Konsumsteuer, in: *Wirtschaftsdienst*, 74. Jg., 7, S. 323-328.
- Schmidt, Peter* (1999): Konsumbesteuerung durch Mehrwertsteuer. Zur konsumorientierten Ausgestaltung mehrwertsteuerlicher Erhebungstechnik, Erich Schmidt Verlag, Bielefeld.
- Schmiel, Ute* (2008): Werturteilsfreiheit - ein ungeeignetes Gebot für die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre? Replik auf dem Aufsatz von Peter Bareis, *BFuP* 2007, S. 421-442, in: *Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis*, 60. Jg., 2, S. 177-181.

- Schmiel, Ute* (2006): Rechtsformneutralität als Leitlinie für eine Neukonzeption der Unternehmensbesteuerung?, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 58. Jg., 3, S. 246-261.
- Schmiel, Ute* (2005): Werturteilsfreiheit als Postulat für die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre?, in: Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung 57. Jg., September, S. 525-545.
- Schneider, Dieter* (2002): Steuerlast und Steuerwirkung: Einführung in die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Oldenbourg Verlag, München/Wien.
- Schneider, Dieter* (1995): Betriebswirtschaftslehre, Band 1: Grundlagen, 2. Auflage, Oldenbourg Verlag, München/Wien.
- Schöffski, Oliver; Fricke, Frank-Ulrich; Guminski, Werner* (Hrsg.) (2008), Pharmabetriebslehre, zweite vollständig überarbeitete und erweiterte Auflage, Springer Verlag, Berlin Heidelberg.
- Schön, Wolfgang; Beck, Karin E.M.* (Hrsg.) (2009): Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, MPI Studies on Intellectual Property, Competition and Tax Law, Volume 11, hrsg. v. Drexl, Josef; Hilty, Reto M.; Schön, Wolfgang, Strauss, Joseph; Springer Verlag, Berlin, Heidelberg.
- Schreiber-Popović, Ursula* (2006). Von Beruf Arzt... selbständig, freiberuflich, umsatzsteuerpflichtig, in: Hessisches Ärzteblatt, 67. Jg., 5, S. 361-365.
- Sedlaczek, Dietmar; Errestink, Dirk* (2004): Umsatzsteuer auf medizinisch-ästhetische Leistungen, in: Umsatzsteuer- und Verkehrssteuer Recht, 92. Jg., 2, S. 53-56.
- Seer, Roman* (Hrsg.) (2009): Umsatzsteuer im Europäischen Binnenmarkt. Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e.V. (DStJG), Band 32, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln.
- Seer, Roman; Klemke, Sina* (2010): Abgrenzung des Betriebes gewerblicher Art vom Hoheitsbetrieb, in: Betriebs-Berater, 65. Jg., 34, S. 2015-2024.
- Seibert, Holger* (2008): Zur Umsatzsteuerfreiheit von ärztlichen Leistungen im Zusammenhang mit Schwangerschaftsabbrüchen, in: Deutsches Steuerrecht, 46. Jg., 34, S. 1621-1626.
- Sell, Stefan* (2005): Die Zukunft der Gesundheitswirtschaft, Märkte, Technologien und Finanzierungssysteme, Gutachten der Friedrich-Ebert-Stiftung, Bonn.
- Siechau, Rüdiger* (2009): Hausmüllentsorgung zwischen kommunaler Trägerschaft und gewerblichem Sammelsystemen. Rechtliche Gestaltungsmöglichkeiten zur Stärkung der kommunalen Verantwortung, in: Müll und Abfall, 41. Jg., 3, S. 134-137.
- Siegel, Theodor* (2006): Steuern, Ethik und Ökonomie, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 59. Jg., 6, S. 625-646.

- Siegel, Theodor* (2000): Konsum- oder einkommensorientierte Besteuerung? Aspekte quantitativer und qualitativer Argumentation, in: *Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung*, 52. Jg., Dezember, S. 724-741.
- Smith, Adam* (1971 [1776]): *The Wealth of Nations*, Volume two, Everymann's Library, Dent: London, Dutton: New York.
- Sölch/Ringleb hrsg. v. Wagner, Wilfried* (2009): *Umsatzsteuergesetz mit Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung, Sechster EG-Umsatzsteuerrichtlinie, Achter EG-Umsatzsteuerrichtlinie, Dreizehnter EG-Umsatzsteuerrichtlinie*, 61. Aufl., April, C.H. Beck Verlag, München.
- Sørensen, Peter Birch* (2001): Tax coordination in the European Union: What are the issues?, in: *Swedish Economic Policy Review*, 8. Jg., 2, S. 143-195.
- Spilker, Bettina* (2010): Umsatzsteuerliche Behandlung von Beratungsleistungen im Zusammenhang mit Veräußerung und Erwerb von Grundstücken, in: *Umsatzsteuer-Rundschau*, 59. Jg., 13, S. 473-479.
- Spörl, Michae; Stenhauser, Harald* (2002): Die Versagung des Vorsteuerabzuges bei Scheinfirmen am Beispiel der Bauindustrie, in: *Deutsches Steuerrecht*, 40. Jg., 36, S. 1505-1508.
- Stadie, Holger* (2009): Befreiungen und Ermäßigungen - Chaos, System oder Konglomerat?, in: *Seer, Roman* (Hrsg.), *Umsatzsteuer im Europäischen Binnenmarkt*. Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e.V. (DStJG), Band 32, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln, S. 143-164.
- Stadie, Holger* (2004): Soll oder Ist - das ist sehr wohl jetzt die Frage!, in: *Umsatzsteuer-Rundschau*, 53. Jg., 8, S. 398-401.
- Stadie, Holger* (2004a): Das unsinnige sog. Soll-Prinzip bei der Umsatzsteuer, in: *Umsatzsteuer-Rundschau*, 53. Jg., 3, S. 136-142.
- Statistisches Bundesamt* (Hrsg.) (2009): *Statistisches Jahrbuch für die Bundesrepublik Deutschland*, Wiesbaden.
- Stelzl, Stefan* (2005): Heilberuf oder Kosmetik: Abgrenzungsfragen am Beispiel des Zahn-Bleaching, in: *Zeitschrift für das gesamte Medizin- und Gesundheitsrecht*, 3. Jg., 4, S. 168-172.
- Sterzinger, Christian* (2008): Buch- und Belegnachweis bei einer innergemeinschaftlichen Lieferung, in: *Umsatzsteuer-Rundschau*, 57. Jg., 5, S. 169-174.
- Sterzinger, Christian* (2007): Umsatzsteuersatz eines Partyservices, in: *Umsatzsteuer-Rundschau*, 56. Jg., 19, S. 713-717
- Strantz, Cosima* (2007): Mehrwertsteuererhöhung 2007. Wie viel müssen Familien zusätzlich ausgeben?, in: *Statistisches Monatsheft Baden-Württemberg*, o. Jg., 11, S. 7-13.

- Straubhaar, Thomas* (2005): Auswirkungen einer Erhöhung der Versicherungsteuer auf die Deutsche Wirtschaft, die Verbraucher, die öffentlichen Haushalte und den Versicherungsstandort Deutschland, Gutachten des HWWI, Hamburg.
- TG* (2009): Strukturierte Behandlungsprogramme. Mehr als fünf Millionen Teilnehmer, in: Deutsches Ärzteblatt, 106. Jg., 38, S. A-1815.
- Theile, Carsten* (1995): Wettbewerbsneutralität der harmonisierten Umsatzsteuer. Theoretischer Anspruch und praktische Umsetzung, Schriften zum Umsatzsteuerrecht, herausg. v. der Vereinigung zur wissenschaftlichen Pflege des Umsatzsteuerrechts e.V., Band 7, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln.
- Theile, Corinna* (1996): Die Belastungswirkung der Umsatzsteuer, in: Steuer und Wirtschaft, 73. Jg., 1, S. 154-164.
- Theimer, Christina* (2010): Zu wenig genutzt. Mit einer Präventionsinitiative will die KBV die Versicherten zu einer stärkeren Teilnahme bewegen, in: Deutsches Ärzteblatt, 107. Jg., 6, S. A-232.
- Thiele, Silke* (2010): Erhöhung der Mehrwertsteuer für Lebensmittel: Budget- und Wohlfahrtseffekte für Konsumenten. Increase of the Value Added Tax (VAT): Budget- and Welfare-Effects for Consumers, in: Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik, Band 230, 1, S. 115-130.
- Thiele, Silke* (2008): Elastizitäten der Nachfrage privater Haushalte nach Nahrungsmitteln - Schätzung eines AIDS auf Basis der Einkommens- und Verbrauchsstichprobe 2003, Food demand elasticities: an AIDS using German cross sectional data, in: Agrarwirtschaft, 57. Jg., 5, S. 258-268.
- Tiedtke, Walter* (2010): Zimmer ohne Frühstück - Vom zweifelhaften Segen ermäßigter Steuersätze - in: Umsatzsteuer-Rundschau, 59, Jg., 14, S. 517-521.
- Tehler, Hermann-Josef* (2007): Zur Frage der Mehrwertsteuerbefreiung für Volkshochschuldozenten bzw. für Gestellung eines Lehrers an Lehrereinrichtung, in: Der EU-Umsatz-Steuer-Berater, 5. Jg., 3, S. 54-55.
- Tiedtke, Walter* (2006): Systemwechsel bei der Umsatzsteuer, in: Umsatzsteuer-Rundschau, 55: Jg., 5, S. 249-253.
- Tipke, Klaus* (2008): Die Folgerichtigkeit im Verbrauch- und Verkehrsteuerrecht, in: Kirchhof, Paul; Nieskens, Hans (Hrsg.) unter Mitarbeit von Daniel Dürrschmidt; Hans R. Weggenmann, Festschrift für Wolfram Reiss zum 65. Geburtstag, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln, S. 9-23.
- Tipke, Klaus* (2007): Steuergerechtigkeit unter besonderer Berücksichtigung des Folgerichtigkeitsgebots, in: Steuer und Wirtschaft, 84. Jg., 3, S. 201-220.
- Tipke, Klaus* (2000): Die Steuerrechtsordnung, Band 1, Wissenschaftsorganisatorische, systematische und grundrechtlich-rechtsstaatliche Grundlagen, 2. völlig überarb. Auflage, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln.

- Tipke, Klaus* (1993): Die Steuerrechtsordnung. Band II, Steuerrechtfertigungstheorie. Anwendung auf alle Steuerarten, sachgerechtes Steuersystem, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln.
- Tipke, Klaus* (1992): Über Umsatzsteuer-Gerechtigkeit, in: *Steuer und Wirtschaft*, 69. Jg., 1, S. 103-120.
- Tipke, Klaus; Lang, Joachim; Seer, Roman; Hey, Johanna; Reiß, Wolfram; Montag, Heinrich; Englisch, Joachim* (2010): *Steuerrecht*, 20. völlig überarb. Auflage, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln.
- Tumpel, Michael* (2009): Prinzipien, Systemschwächen und Reformbedarf bei der Umsatzbesteuerung des internationalen Güter- und Dienstleistungsverkehrs, in: *Seer, Roman* (Hrsg.), *Umsatzsteuer im Europäischen Binnenmarkt*, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e.V. (DStJG), Band 32, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln, S. 52-102.
- Tumpel, Michael* (2008): Ein hybrides Mehrwertsteuersystem für Österreich und Europa, in: *Quantschnigg, Peter; Wiesner, Werner; Mayr, Gunter* (Hrsg.): *Steuern im Gemeinschaftsrecht*, Festschrift für Wolfgang Nolz, LexisNexis Verlag, Wien, S. 321-330.
- Urnik, Sabine; Fritz-Schmied, Gudrun; Kanduth-Kristen, Sabine* (Hrsg.) (2009): *Steurowissenschaften und betriebliches Rechnungswesen. Strukturen - Prinzipien - Neuerungen*, Festschrift für Herbert Kofler zum 60. Geburtstag, Linde Verlag, Wien.
- United States Government Accountability Office (GAO)* (2008): *Value-Added Taxes. Lessons Learned from Other Countries on Compliance Risks, Administrative Costs, Compliance Burden and Transition. Report to Congressional Requesters*, GAO-08-566, <http://www.gao.gov/new.items/d08566.pdf> (28.02.2010).
- Vellen, Michael* (2009): Neue bzw. geplante Richtlinien und Verordnungen, in: *EU-Umsatzsteuer-Berater*, 4. Jg., 4, S. 71-74.
- Voith, Richard P.* (1997): *Fares, Service Levels, and Demographics: What Determines Commuter Rail Ridership in the Long Run?*, in: *Journal of Urban Economics*, 41. Jg., 2, S. 176-197.
- Voith, Richard P.* (1991): *The Long-Run Elasticity of Demand for Commuter Rail Transportation*, in: *Journal of Urban Economics*, 30. Jg., 3, S. 360-372.
- von Bergs, Christian; Fuest, Clemens; Peichl, Andreas; Schaefer, Thilo* (2007): *Reformoptionen der Familienbesteuerung Aufkommens-, Verteilungs- und Arbeitsangebotseffekte*, in: *Jahrbuch für Wirtschaftswissenschaften*, 58. Jg., 1, S. 1-27.
- von Boehmer, Thilo; Petereit, Axel* (2003): *Umsatzsteuerliche und gemeinnützigkeitsrechtliche Behandlung von Schönheitsoperationen und den damit im Zusam-*

- menhang stehenden Leistungen, in: Deutsches-Steuerrecht, 41. Jg., 48, S. 2058-2060.
- Wäger, Christoph* (2010): Allgemeine Steuerpflicht für innergemeinschaftliche Lieferungen: Eine geeignete Maßnahme zur Bekämpfung des Umsatzsteuerbetrugs?, in: Deutsches-Steuerrecht, 48. Jg., 8, S. 357-363.
- Wagner, Franz W.* (2006): Was bedeutet Steuervereinfachung wirklich?, in: Perspektiven der Wirtschaftspolitik, 7. Jg., 1, S. 19-33.
- Wagner, Franz W.* (2000): Unternehmenssteuerreform und Corporate Governance, in: Steuer und Wirtschaft, 77. Jg., 2, S. 109-120.
- Wahlmüller, Christine* (2009): „Was kann man da schon viel bewegen?“ Die Gesundheitsreform ist im Herbst gescheitert. Der neue Gesundheitsminister Alois Stöger hat sich zudem mit der Pharma-Industrie angelegt. Pharmig-Präsident Hubert Dreßler gibt in *economy*-Interview Kontra, in: *economy*, N°69, 11.
- Weber, Antje* (2004): Umsatzbesteuerung von Finanzdienstleistungen der Banken und Finanzinstitute, Dissertation, Nürnberg, <http://www.opus.ub.uni-erlangen.de/opus/volltexte/2005/143/pdf/2.%20050306-Gesamtdokument-final.pdf> (07.07.2010).
- Weber, Christian* (2008): Umsatzsteuerbefreiung von Unterrichtsleistungen, in: Umsatzsteuer-Rundschau, 57. Jg., 14, S. 525-531.
- Weber, Christan* (2007): Ermäßigter Umsatzsteuersatz - Ein untaugliches sozialpolitisches Instrument, in: Der Betrieb, 60. Jg., 37, S. 1997-2004.
- Weber, Thorsten* (2003): Umsatzsteuerrechtliche Behandlung der ärztlichen Leistungen - Sind Gutachterleistungen, Schönheitsoperationen und ähnliche Leistungen umsatzsteuerpflichtig?, in: GesundheitsRecht, 2. Jg., 8, S. 225-228.
- Weller, Marc-Philippe* (2003): „Inspire Art“: Weitgehende Freiheiten beim Einsatz ausländischer Briefkastengesellschaften, in: Deutsches Steuerrecht, 41. Jg., 42, S. 1800-1804.
- Wepler, Axel* (2006): Medizinisches Versorgungszentrum. Rechtliche und steuerliche Überlegungen zur neuen Kooperationsform für Ärzte und nichtärztliche Heilberufe, in: NWB, o. Jg., 36, S. 3007-3018 = Fach 2, S. 9041.
- Wesselbaum-Neugebauer, Claudia* (2007): Umsatzsteuerliche Erfassung ärztlicher Leistungen oder ähnlicher heilberuflicher Tätigkeiten als Heil- bzw. Präventionsmaßnahme im Bereich der Humanmedizin, in: Umsatzsteuer-Rundschau, 56. Jg., 14, S. 517-528.
- Wesselbaum-Neugebauer, Claudia* (2005): Ursprungs- oder Bestimmungslandprinzip? - Auswirkungen auf die nationalen Steuersysteme in einem Vereinten Europa, in: Napp, Hans-Georg (Hrsg.), Finanzwissenschaft im Wandel, Festschrift für Bernd Rahmann, Peter Lang Verlag, Frankfurt am Main, S. 321-336.

- Wesselbaum-Neugebauer, Claudia* (2004): Soll- versus Ist-Besteuerung oder die Finanzierungsneutralität der Umsatzsteuer, in: *Umsatzsteuer-Rundschau*, 53. Jg., 8, S. 401-410.
- Wesselbaum-Neugebauer, Claudia* (2004a): Die umsatzsteuerliche Behandlung der Leistungen eines "Party-Services", in: *Deutsches Steuerrecht*, 42. Jg., 1-2, S. 16-20.
- Wesselbaum-Neugebauer, Claudia* (2002): Steuern als Instrument der Staatsfinanzierung. Historische Entwicklung und aktuelle Bedeutung, in: *Barens, Ingo; Pickhardt, Michael* (Hrsg.): *Die Rolle des Staates in der Ökonomie - Finanzwissenschaftliche Perspektiven*, Festschrift für Otto Roloff zum 65. Geburtstag, Metropolis-Verlag, Marburg, S. 185-216.
- Widmann, Werner* (2010): Umsatzsteuerliche Aussagen im Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und FDP für die 17. Legislaturperiode des Deutschen Bundestages, in: *Umsatzsteuer-Rundschau*, 59. Jg., 1, S. 8-14.
- Widmann, Werner* (2008): Die Einzige Anlaufstelle (One-Stop-Shop) - ein Beitrag zur Vollendung des umsatzsteuerlichen Binnenmarktes?, in: *Kirchhof, Paul; Nieskens, Hans* (Hrsg.) unter Mitarbeit von Daniel Dürrschmidt und Hans R. Weggenmann, Festschrift für Wolfram Reiss zum 65. Geburtstag, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln, S. 321-336.
- Widmann, Werner* (2008a): Zum Richtlinienvorschlag der Europäischen Kommission vom 7.7.2008 „in Bezug auf ermäßigte Mehrwertsteuersätze“, in: *Betriebs-Berater*, 63. Jg., 38, S. 2046-2048.
- Widmann, Werner* (2004): Soll oder Ist - das ist jetzt nicht die Frage!, in: *Umsatzsteuer-Rundschau*, 53. Jg., 4, S. 177-180.
- Wiegard, Wolfgang* (1995): Die Geburt der Steuer aus der Macht des Staates, in: *Deutsches Institut für Fernstudienforschung an der Universität Tübingen* (Hrsg.), *Steuern - das Geld der Gesellschaft*, Studienbrief 1, Studieneinheit 2, Tübingen.
- Wienke, Albracht; Eberbach, Wolfram; Kramer, Hans-Jürgen; Janke, Kathrin* (Hrsg.) (2009): *Die Verbesserung des Menschen. Tatsächliche und rechtliche Aspekte der wunscherfüllenden Medizin*, MedR Schriftenreihe Medizinrecht, hrsg. v. Spickhoff, Andreas, Springer Verlag, Heidelberg Dordrecht London New York.
- Wild, Werner* (1984): *Steuern und Reichsherrschaft, Studie zu den finanziellen Ressourcen der Königsherrschaft im spätmittelalterlichen deutschen Reich*, Skarabäus, Bremen.
- Wilhelm, Julia* (2005): Schutz des Umsatzsteueraufkommens durch §§ 26b, 26c UStG, in: *Umsatzsteuer-Rundschau*, 54. Jg., 9, S. 474-479.
- Winter, Matthias* (2007): EuGH bestätigt Vertrauensschutzregelung gem. § 6a Abs. 4 UStG, in: *Umsatzsteuer-Rundschau*, 56. Jg., 23, S. 881-886.

- Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen* (1962): Probleme einer Netto-Umsatzbesteuerung, Bonn.
- Xuereb, Marisa* (2002): Public Transport in Malta: An Analysis of Demand for the Scheduled Bus Service, in: Bank of Valletta Review, o. Jg., 23, S. 1-27.
- Zachariae, Henning* (2008): Bestätigungsabfrage der ausländischen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer eines deutschen Unternehmers, in: Umsatzsteuer-Rundschau, 57. Jg., 14, S. 532-533.
- Zelen, Katja; Kimmel, Andrea; Strippel, Harald* (2009): Präventionsbericht 2009. Leistungen der gesetzlichen Krankenversicherung: Primärprävention und betriebliche Gesundheitsförderung, Berichtsjahr 2008, Medizinischer Dienst des Spitzenverbandes Bund der Krankenkassen e.V. (MDS) (Hrsg.), Essen.
- Zok, Klaus; Schuldzinski, Wolfgang* (2005). Private Zusatzleistungen in der Arztpraxis - Ergebnisse aus Patientenbefragungen. Wissenschaftliches Institut der AOK (Hrsg.), Bonn, http://wido.de/fileadmin/wido/downloads/pdf_ambulaten_versorg/wido_amb_pub-igel2005_0807.pdf (28.02.2010).
- Zwick, Markus; Merz, Joachim* (Hrsg.) (2006): Mikroanalysen und Steuerpolitik, Statistik und Wissenschaft, Statistisches Bundesamt, Wiesbaden.
- Zylka-Menhorn, Vera* (2008): Piercing. Die rechtliche Situation, in: Deutsches Ärzteblatt, 105. Jg., S. 28-29, A-1546.

Verzeichnis der Rechtsquellen und sonstigen Quellen

I. Urteile und Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts

Datum	Aktenzeichen	Quelle
09.02.2010	1 BvL 1/09, 1 BvL 3/09, 1 BvL 4/09	NJW 2010, 505
13.02.2008	2 BvL 1/06	BVerfGE 120, 125
06.12.2007	1 BvR 2129/07	UR 2008, 159
18.01.2006	2 BvR 2194/99	BVerfGE 115, 97
20.04.2004	1 BvR 1748/99, 1 BvR 905/00	BFH/NV Beilage 2004, 305
03.05.2001	1 BvR 624/00	BFH/NV Beilage 2002, 159
10.11.1999	2 BvR 2861/93	UR 1999, 498
29.10.1999	2 BvR 1264/90	BStBl II 2000, 155
16.12.1997	2 BvR 1991/95	BVerfGE 98, 123
25.09.1992	2 BvL 5/91, 2 BvL 8/91, 2 BvL 14/91	BVerfGE 87, 153
06.11.1984	2 BvL 19/83, 2 BvL 20/83, 2 BvR 363/83, 2 BvR 491/83	BStBl 1984 II, 858
23.06.1981	2 BvR 1107/77, 2 BvR 1124/77, 2 BvR 195/79	BVerfGE 58, 1
17.02.1977	1 BvR 33/76	BVerfGE 44, 103
16.03.1971	1 BvR 52/66, 1 BvR 665/66, 1 BvR 667/66, 1 BvR 754/66	BVerfGE 30, 292
29.11.1967	1 BvR 175/66,	BVerfGE 22, 380
20.12.1966	1 BvR 320/57, 1 BvR 70/63	BVerfGE 21, 12
14.12.1965	1 BvR 413/60	BVerfGE 19, 206

II. Urteile und Beschlüsse des Europäischen Gerichtshofs

Datum	Aktenzeichen	Rechtssache	Quelle
22.04.2010	C-536/08 C-539/08	X	http://curia.europa.eu
28.01.2010	C-473/08	Eulitz	DStR 2010, 218
22.10.2009	C-242/08	Swiss Re	Abl. EU 2009, Nr. C 297, 10
06.12.2008	C-401/06	Kommission vs. Bundesrepublik Deutschland	UR 2008, 117

Datum	Akten- zeichen	Rechtssache	Quelle
03.04.2008	C-442/05	Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien	UR 2008, 432
21.02.2008	C-271/06	Netto Supermarkt	UR 2008, 508
27.09.2007	C-184/05	Twoh International	UR 2007, 782
27.09.2007	C-409/04	Teleos u.a.	UR 2007, 774
27.09.2007	C-146/05	Collée	UR 2007, 813
14.06.2007	C-445/05	Werner Haderer	Slg 2007, I-04841
19.04.2007	C-455/05	Velvet & Steel Immobilien und Handels GmbH	UR 2007, 379
08.06.2006	C-430/04	Feuerbestattungsverein Halle	UR 2006, 459
08.06.2006	C-106/05	L.u.P. GmbH	UR 2006, 464
27.04.2006	C-443/04	Solleveld	UR 2006, 587
27.04.2006	C-444/04	van den Hout-van Eijnsbergen	UR 2006, 587
09.03.2006	C-114/05	Gillan Beach Ltd	UR 2006, 350
12.01.2006	C-246/04	Turn u. Sportverein Waldburg und Barris	UR 2006, 224
10.03.2005	C-491/03	Hermann	Slg 2005, I-2025
29.04.2004	C-17/01	Sudholz	DStR 2004, 860
29.04.2004	C-152/02	Terra Baubedarf-Handel GmbH	UR 2004, 323
01.04.2004	C-90/02	Bockemühl	UR 2004, 197
20.11.2003	C-307/01	d'Ambrumenil u. Dispute Resolution Services Ltd	UR 2004, 75
06.11.2003	C-45/01	Christoph-Dornier Stiftung	UR 2003, 594
30.09.2003	C-167/01	Inspire Art	BB 2003, 2195
08.05.2003	C-269/00	Seeling	UR 2003, 288
13.12.2001	C-235/00	CSC	BB 2002, 559
04.10.2001	C-326/99	Stichting „Goed Wonen”	BFH/NV Beilage 2002, 10
11.09.2001	C-141/00	Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH	UR 2002, 432
29.05.2001	C-86/99	Freemanns	UStR 2001, 349
17.05.2001	C-322/99 C-323/99	Brandenstein/Fischer	BFH/NV Beilage 2001, 177
18.01.2001	C-150/99	Lindström Park AB	UR 2001, 153
14.09.2000	C-384/98		UR 2000, 432

Datum	Akten- zeichen	Rechtssache	Quelle
21.03.2000	C-110/98 C-147/98	Gabalfriša u.a.	Slg 2000, I-1577
07.09.1999	C-216/97	Gregg	UR 1999, 419
25.02.1999	C-349/96	CPP	Slg 1999, I-973
23.10.1998	C-308/96 C-94/97	Madgett Baldwin	Slg 1998, I-6229
15.01.1998	C-37/95	Ghent Coal Terminal	Slg 1998, I-1
05.12.1996	C-85/95	Reisdorf	UR 1997, 144
02.05.1996	C-231/94	Faaborg-Gelting	UR 1996, 220
06.07.1995	C-62/93	BP Soupergaz	HFR 1995, 606
11.07.1991	C-97/90	Lennarts	Slg 1991, I-3795
14.07.1988	C-123/87 C-330/87	Jeunhomme	Slg 1988, 4517
14.02.1985	C-268/83	Rompelman	Slg 1985, 655
13.07.1972	C-48/71	Kommission vs. Italien	Slg. 1972, 534
09.03.1978	C-106/77	Staatliche Finanzverwaltung vs. Simmenthal	Slg. 1978, 643

III. Schlussanträge der Generalanwälte/-in

Datum	Akten- zeichen	Rechtssache	Quelle
29.06.2010	C-285/09	R	http://curia.europa.eu
10.09.2009	C-262/08	CopyGene A/S	http://curia.europa.eu
15.12.2005	C-443/04	Solleveld	http://curia.europa.eu
15.12.2005	C-444/04	van den Hout-van Eijnsbergen	http://curia.europa.eu
16.02.2005	C-354/03	Optigen Ltd, Fulcrum	http://curia.europa.eu
	C-355/03	Electronics Ltd (in liquidation)	
	C-484/03	Bond House Systems Ltd	
23.10.2003	C-90/02	Bockemühl	http://curia.europa.eu
30.01.2003	C-212/01	Unterpertinger	http://curia.europa.eu
30.01.2003	C-307/01	d'Ambrumenil u. Dispute Resolution Services Ltd	http://curia.europa.eu

IV. Urteile und Beschlüsse des Bundfinanzhofs

Datum	Aktenzeichen	Quelle
18.02.2010	V R 28/08	DB 2010, 6
15.04.2010	V R 10/09	www.bundesfinanzhof.de
03.02.2010	I R 8/09	DStR 2010, 645
07.12.2009	XI B 52/09	BFH/NV 2010, 482
19.11.2009	V R 41/08	BFH/NV 2010, 562
17.11.2009	XI B 2/09	www.bundesfinanzhof.de
05.11.2009	V B 5/09	BFH/NV 2010, 478
27.10.2009	V R 3/07	UR 2010, 72
27.10.2009	V R 35/08	UR 2010, 68
15.10.2009	XI R 37/08	UR 2010, 65
15.10.2009	XI R 6/08	UR 2010, 61
08.10.2009	V B 45/09	BFH/NV 2010, 261
20.08.2009	V R 25/08	UR 2010, 29
03.08.2009	XI B 32, 33/09, XI B 32/09	ZSteu 2009, R1088
29.07.2009	XI B 24/09	DStR 2009, 1693
25.06.2009	V R 25/07	UR 2009, 809
28.05.2009	V R 23/08	DStR 2009, 1636
19.05.2009	VI B 159/08	www.bundesfinanzhof.de
12.05.2009	V R 65/06	DStR 2009, 1639
30.04.2009	V R 6/07	UR 2009, 563
23.04.2009	V R 84/07	DStR 2009, 1634
01.04.2009	XI R 3/08	BFH/NV 2009, 1469
18.02.2009	V R 90/07	UR 2009, 807
28.01.2009	XI R 77/07	BFH/NV 2009, 1676
18.12.2008	V R 55/06	DStR 2009, 527
29.10.2008	I R 51/07	BStBl II 2009, 1022
08.10.2008	V R 61/03	BStBl II 2009, 321
08.10.2008	V R 27/06	BStBl II 2009, 325
08.10.2008	V R 59/07	UR 2009, 196
08.10.2008	V R 32/07	UR 2009, 22
19.08.2008	V R 56/06	UR 2009, 94
12.06.2008	V R 33/05	UR 2008, 706
12.06.2008	V R 32/06	DStRE 2008, 1215
24.04.2008	XI B 231/07, XI B 232/07, XI B 233/07	BFH/NV 2008, 1370

Datum	Aktenzeichen	Quelle
14.04.2008	XI B 171/07	BFH/NV 2008, 1215
01.04.2008	VII R 8/07	BStBl II 2008, 898
30.03.2008	V R 47/03	BStBl II 2006, 634
30.01.2008	XI R 53/06	UR 2008, 429
24.01.2008	V R 3/05	BFH/NV 2008, 1078
10.01.2008	V R 52/06	BFHE 221, 295
11.10.2007	V R 22/04	www.juris.de
23.08.2007	V R 38/04	BStBl II 2008, 37
21.03.2007	V R 28/04	UR 2007, 687
07.12.2006	V R 52/03	UR 2007, 220
26.10.2006	V R 59/04	BStBl II 2007, 487
12.10.2006	V R 36/04	BStBl II 2007, 485
10.08.2006	V R 38/05	BStBl II 2007, 482
10.08.2006	V R 55/04	BStBl II 2007, 480
13.07.2006	V R 7/05	DStR 2006, 1982
18.08.2005	V R 71/03	UR 2006, 166
18.08.2005	V R 20/03	UR 2006, 24
07.07.2005	V R 23/04	UR 2006, 677
03.03.2005	III R 64/03	HFR 2005, 846
12.05.2005	V R 54/02	BFH/NV 2005, 1470
29.11.2004	V B 78/04	BFH/NV 2005, 650
11.11.2004	V R 34/02	UR 2005, 207
15.07.2004	V R 27/03	UR 2004, 648
01.07.2004	V R 33/01	BStBl II 2004, 681
17.06.2004	V R 61/00	BStBl II 2004, 970
22.04.2004	V R 1/98	UR 2004, 475
19.02.2004	V R 39/02	BStBl II 2004, 672
22.01.2004	V R 41/02	BStBl II 2004, 757
16.01.2003	V R 16/02	BFH/NV 2003, 734
29.11.2002	V B 119/02	UR 2003, 300
09.10.2002	V R 5/02	BFH/NV 2003, 434
24.07.2002	V B 25/02	UR 2002, 522
06.06.2002	V R 20/99	BFH/NV 2002, 1620
21.06.2001	V R 80/99	BFHE 195, 440
31.05.2001	V R 97/98	BStBl II 2001, 658
01.02.2001	III R 22/00	FR 2001, 749
18.01.2001	V R 83/97	BFH/NV 2001, 874

Datum	Aktenzeichen	Quelle
24.08.2000	V R 7/99	BFH/NV 2001, 651
27.07.2000	V R 55/99	BStBl II 2001, 426
28.06.2000	V R 72/99	UR 2000, 434
07.06.2000	III R 54/98	BStBl II 2001, 94
16.03.2000	V R 27/99	DStR 2000, 1258
05.11.1998	V R 20/98	BStBl II 1999, 326
12.03.1998	V R 19/96	BFHE 185, 555
23.09.1993	V R 52/97	BStBl II 1998, 417
24.04.1986	V R 132/89	BStBl 1994 II, 272
29.11.1984	V R 96/84	BStBl II 1985, 271
26.05.1977	V R 110/76	BFH/NV 1987, 745
07.05.1975	V R 95/76	BStBl II 1977, 879
05.07.1963	V R 136/72	BStBl II 1975, 796
04.12.1960	VI 270/62 U	BFHE 77, 408
	V 301/58 U	BStBl II 1961, 148

V. Urteile und Beschlüsse des Bundessozialgerichts

Datum	Aktenzeichen	Quelle
28.02.2009	B 1 KR 19/07 R	BSGE 100, 119
19.10.2004	B 1 KR 3/03 R	BSGE 93, 252
19.10.2004	B 1 KR 9/04 R	USK 2004, 111
19.03.2002	B 1 KR 36/00 R	RdLH 2002, 167
28.06.2000	B 6 KA 26/99	BSGE 86, 223
25.07.1979	3 RK 45/78	BSGE 48, 258

VI. Urteile und Beschlüsse des Bundesgerichts

Datum	Aktenzeichen	Quelle
07.07.2009	1 StR 41/09	UR 2009, 732
02.06.2005	I ZR 317/02	ArztR 2006, 208

VII. Urteile und Beschlüsse des Bundesverwaltungsgerichts

Datum	Aktenzeichen	Quelle
04.05.2006	10 C 10.05	UR 2006, 517

VIII. Urteile und Beschlüsse von Finanzgerichten

Finanzgericht	Datum	Aktenzeichen	Quelle
Düsseldorf	30.01.2009	5V3471/08A(U)	EFG 2009, 1872
Hessisches	22.03.2010	6 K 1930/09	StE 2010, 358
Hessisches	16.11.2006	6 K 1378/06	DStRE 2008, 639
Hessisches	27.02.2006	6 K 4203/03	EFG 2006, 1621
München	18.02.2004	3 K 2834/01	EFG 2006, 148
Münster	08.10.2009	5 K 3452/07 U	www.juris.de
Münster	17.12.2008	6 K 2187/08	EFG 2009, 818
Niedersächsisches	20.04.2009	16 K 113/08	DStRE 2010, 1513
Niedersächsisches	18.10.2007	5 K 282/06	EFG 2008, 339
Niedersächsisches	27.04.2006	16 K 167/04	EFG 2006, 1789
Niedersächsisches	07.04.2005	5 K 584/00	PFB 2005, 238

IX. Urteile und Beschlüsse weiterer Gerichte

Gericht	Datum	Aktenzeichen	Quelle
Bayerisches Landessozialgericht	23.03.2006	L 4 KR 279/04	JAMt 2006, 314
Berufsgericht für Heilberufe beim Verwaltungsgericht Köln	21.02.2005	32 K 4638/99.T	MedR 2005, 490
Oberverwaltungsgericht für das Land NRW	27.09.2001	1 A 193/00	NVwZ-RR 2002, 674
Landgericht Darmstadt	14.04.2005	6 U 111/04	GesR 2005, 369
Sozialgericht Leipzig	08.06.2006	S 8 KR 646/04	www.juris.de

X. Verzeichnis der Erlasse, Schreiben und Verfügungen der Finanzverwaltung

BMF-Schreiben vom 15.06.2010, Umsatzsteuer; Zusammenfassende Meldung (§ 18a Umsatzsteuergesetz), IV D 3-S 7427/08/10003-03 - 2010/0457796, www.juris.de (14.07.2010).

BMF-Schreiben vom 29.03.2010, Umsatzsteuer; Abgrenzung von Lieferungen und sonstigen Leistungen bei der Abgabe von Speisen und Getränken; Konsequenzen der BFH-Beschlüsse vom 15. Oktober 2009 - XI R 6/08 - und - XI R 37/08 - sowie vom 27. Oktober 2009 - V R 3/07 - und - V R 35/08 -, BMF-Schreiben vom 16. Oktober 2008 - IV B 8 - S 7100/07/10050 (2008/0541679) - BStBl I S. 949, IV D 2 - S 7100/07/10050 - 2010/0227270, http://www.bundesfinanzministerium.de/nr_372/DE/BMF_Startseite/Aktuelles/BMF_Schreiben/Veroffentlichungen_zu_Steuerarten/umsatzsteuer/057_a.templateId=raw_property=publicationFile.pdf (14.04.2010).

BMF-Schreiben vom 18.03.2010, Umsatzsteuer; Ergänzung des BMF-Schreibens vom 4. September 2009 - IV B 9 - S 7117/08/10001 (2009/0580334) - (BStBl I S. 1005) -, Mein Schreiben vom 26. Februar 2010 - IV B 9 - S 7117/08/10001 (2010/0151406) - IV D 3 - S 7117/08/10000-03 - 2010/0213469, BStBl I 2010, 256.

BMF-Schreiben vom 05.03.2010, Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes für Beherbergungsleistungen (§ 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG) ab dem 1. Januar 2010; Folgen für die Umsatz- und Lohnbesteuerung, IV D 2 - S 7210/07/1003, IV C 5 - S 2353/09/10008 - 2010/0166200, http://www.bundesfinanzministerium.de/nr_372/DE/BMF_Startseite/Aktuelles/BMF_Schreiben/Veroffentlichungen_zu_Steuerarten/umsatzsteuer/053-Umsatzsteuer_Beherbergungsleistungen.html (12.04.2010).

BMF-Schreiben vom 04.02.2010, Umsatzsteuersatz für die Lieferungen von Pflanzen und damit in Zusammenhang stehende sonstige Leistungen, Konsequenzen des BFH-Urteils vom 25. Juni 2009 - V R 25/07 -, IV D 2 - S 7221/09/10001 - 2010/0073876, BStBl I 2010, 214.

BMF-Schreiben vom 03.12.2009, Umsatzsteuer; Vorsteuer-Vergütungsverfahren ab 1. Januar 2010, IV B 9 - S 7359/09/10001 - 2009/0796941, BStBl 2009 I. 1520.

BMF-Schreiben vom 19.10.2009, § 5b EStG - Elektronische Übermittlung von Bilanzen sowie Gewinn- und Verlustrechnungen, IV C 6 - S 2133-b/0 - 2009/0865962, http://www.bundesfinanzministerium.de/nr_92/DE/BMF_Startseite/Aktuelles/BMF_Schreiben/Veroffentlichungen_zu_Steuerarten/einkommensteuer/251_a.templateId=raw_property=publicationFile.pdf (12.04.2010).

- BMF-Schreiben vom 16.10.2009, Umsatzsteuer; Steuerschuldnerschaft eines Leistungsempfängers nach § 13b Abs. 2 S. 2 UStG, der selbst Bauleistungen erbringt, IV B 9 - S 7279/0 - 2009/0670257, BStBl I 2009, 1298.
- BMF-Schreiben vom 12.10.2009, Umsatzsteuer, Merkblatt zur Umsatzbesteuerung in der Bauwirtschaft, BMF-Schreiben vom 13. Juli 2004 - IV B 7 - S 7270 - 3/04 - (BStBl I S. 628), IV B 8 - S 7270/07/10001 - 2009/0637303, BStBl I 2009, 1292.
- BMF-Schreiben vom 10.07.2009, Berechnung der Umsatzsteuer nach vereinnahmten Entgelten; Änderung von § 20 Abs. 2 UStG durch das Gesetz zur verbesserten steuerlichen Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen (Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung), IV B - S 7368/09/10001 - 2009/0453814, http://www.bundesfinanzministerium.de/nn_372/DE/BMF_Startseite/Aktuelles/BMF_Schreiben/Veroeffentlichungen_zu_Steuerarten/umsatzsteuer/038_a,templateId=raw,property=publicationFile.pdf (12.04.2010).
- BMF-Schreiben vom 04.09.2009, Ort der sonstigen Leistung nach §§ 3a, 3b und 3e UStG ab 1. Januar 2010, IV B 9 - S 7117/08/10001 - 2009/0580334, BStBl I 2009, 1005.
- BMF-Schreiben vom 26.06.2009, Umsatzsteuer; Einführungsschreiben zu § 4 Nr. 14 UStG in der ab dem 1. Januar 2009 geltenden Fassung, IV B 9 - S 7170/08/10009 - 2009/0404615, BStBl I 2009, 756.
- BMF-Schreiben vom 06.05.2009, Umsatzsteuer; Merkblatt zur erleichterten Trennung der Bemessungsgrundlagen (USt M 1), IV B 8-S 7390/09/10001 - 2009/0268914, BStBl I 2009, 681.
- BMF-Schreiben vom 07.04.2009, Umsatzsteuer; Umsatzsteuerrechtliche Behandlung des Legens von Hauswasseranschlüssen; Konsequenzen der BFH-Urteile vom 08. Oktober 2008 - V R 61/03 und - V R 27/06, IV B 8 - S 7100/07/10024 - 2009/0215132, BStBl I 2009, 531.
- BMF-Schreiben vom 06. bzw. 12.02.2009, Umsatzsteuerliche Behandlung ärztlicher Leistungen zur Empfängnisverhütung, IV B 9 - S 7170/08/ 10004 (2009/0082152 bzw. 2009/0098963), http://www.bvf.de/pdf/fachinfo/BMF_II_23_03_09.pdf (12.04.2010).
- BMF-Schreiben vom 06.01.2009, Umsatzsteuer; Steuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 1 Buchst. b i.V.m. § 6a UStG für innergemeinschaftliche Lieferungen, IV B 9 - S 7141/08/10001 - 2008/0736501, BStBl I 2009, 60.
- BMF-Schreiben vom 09.12.2008, Umsatzsteuer; Auswirkungen des BFH-Urteils vom 11. Oktober 2007 - V R 22/04 - zur umsatzsteuerlichen Behandlung der Vermögensverwaltung (Portfolioverwaltung), IV B 9 - S 7117-f/07/10003 - 2008/0682415, BStBl I 2008, 1086.

- BMF-Schreiben vom 16.10.2008, Umsatzsteuer; Abgrenzung von Lieferungen und sonstigen Leistungen bei der Abgabe von Speisen und Getränken, IV B 8 - S 7100/07/10050 - 2008/0541679, BStBl I 2009, 949.
- BMF-Schreiben vom 21.03.2006, Umsatzsteuer; Steuersatz für die Lieferung sog. Kombinationsartikel, IV A 5 - S 7220 - 27/06, BStBl I 2006, 638.
- BMF-Schreiben vom 02.12.2004, Umsatzsteuer; Erweiterung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers (§ 13b UStG) auf bestimmte Bauleistungen, IV A 6 - S 7279 - 100/04, BStBl I 2004, 1129.
- BMF-Schreiben vom 05.08.2004, Umsatzsteuer; Ermäßigter Steuersatz für die in der Anlage 2 des UStG bezeichneten Gegenstände, IV B 7-S 7220-46/04, BStBl I 2004, 638.
- Bundesministerium der Finanzen vom 20.09.2006, Merkblatt zur Umsatzbesteuerung von grenzüberschreitenden Personenbeförderungen mit Omnibussen, die nicht in der Bundesrepublik Deutschland zugelassen sind, IV A 6-S 7327-11/06, BStBl I 2006, 563.
- Bundesministerium für Finanzen Austria (2008): Mehrwertsteuersatzsenkung für Arzneimittel. Information BMF - VI/4 (VI/4) vom 17.12.2008, BMF-010219/0498-VI/4/2008, <https://findok.bmf.gv.at/findok/showBlob.do;jsessionid=991AD504-0E7ECBB17CC1A1C75A4A0448?rid=31016&base=UfsBmfPdf&gid=SDEPDF-38273.1.1+18.12.2008+08%3A07%3A49%3A00-0&noSearchMask=true> (19.02.2010).
- Finanzministerium Schleswig-Holstein vom 27.11.2009, Umsatzsteuer-Kurzinformation Nr. 08/2009 für die Finanzämter des Landes Schleswig-Holstein, Umsatzsteuerliche Behandlung von Hauswasseranschlussleistungen, VI 359-S 7100-601.
- OFD-Frankfurt, Vfg. vom 07.05.2010, Abgrenzung von Lieferungen und sonstigen Leistungen bei der Abgabe von Speisen und Getränken, S 7100 A-204-St 110.
- OFD-Frankfurt, Vfg. vom 20.01.2010, Umsatzsteuerliche Behandlung der Umsätze von Pferdepensionen und aus der Vermietung von Reitpferden; Folgen des Urteils des FG Köln vom 22.01.2008, EFG 2008, 1829, S 7233 A-3-St 112.
- OFD-Frankfurt, Rdvfg. vom 01.04.2009, Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 UStG für ärztliche Leistungen, S 7170 A-69-St 112.
- OFD-Frankfurt, Vfg. vom 03.07.2008, Erteilung von steuerlichen Bescheinigungen, S 0270 A-7-St 23.
- OFD-Hannover, Vfg. vom 15.10.2009, Abgrenzung zwischen Lieferung und sonstiger Leistung bei Abgabe von Speisen und Getränken, S 7100-441-StO 171.
- OFD-Hannover, Vfg. vom 04.08.2009, Umsatzsteuer- und Vorsteuerberichtigung bei Änderung der Bemessungsgrundlage, S 7330-25-StO 181.

- OFD-Karlsruhe, Vfg. vom 16.02.2010, Steuersatz für Lebensmittel; Trink- und Sondernahrung, S 7221.
- OFD-Magdeburg, Vfg. vom 03.05.2010, Ausstellung von Unternehmerbescheinigungen, S 7359-29-St 242.
- OFD-Magdeburg, Vfg. vom 02.02.2010; Umsatzsteuer für die Lieferung künstlicher Hüftgelenke, S 7221-23-St 243.
- OFD-Niedersachsen, Vfg. vom 09.02.2010, Umsatzsteuersatz für die Lieferung von Messekatalogen, S 7225-108-St 183.
- Rat der Europäischen Kommission, Richtlinie 2009/47/EG des Rates vom 5. Mai 2009 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf ermäßigte Mehrwertsteuersätze, ABl L 116 v. 09.05.2009, S. 18-20.

XI. Verzeichnis der sonstigen Quellen

- Belastingdienst, Zusätzliche Erläuterungen zur Umsatzsteueranmeldung Für nicht in den Niederlanden ansässige Unternehmer Für Zeiträume ab dem I. Januar 2010, http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/toelichting_aangifte_om_zetbelasting_ob1021t01fd.pdf (04.03.2010).
- BR-Drs. 150/10 vom 04.06.2010, Beschluss des Bundesrates, Entschließung des Bundesrates zur Überprüfung des Katalogs der Ermäßigungstatbestände im Umsatzsteuergesetz.
- BR-Drs. 150/1/10 vom 25.05.2010, Empfehlungen der Ausschüsse zu Punkt der 871. Sitzung am 4. Juni 2010, Entschließung des Bundesrates zur Überprüfung des Katalogs der Ermäßigungstatbestände im Umsatzsteuergesetz - Antrag des Freistaats Thüringen.
- BR-Drs. 152/09 vom 12.02.2009, Erste Verordnung zur Durchführung des Finanzausgleichsgesetzes im Ausgleichsjahr 2009.
- BR-Drs. 1002/04 vom 28.12.2004, Unterrichtung durch die Bundesregierung. Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG hinsichtlich der Vereinfachung der mehrwertsteuerlichen Pflichten, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Regelung der Erstattung der Mehrwertsteuer gemäß der Richtlinie 77/388/EWG an nicht im Inland, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige, Vorschlag für eine Verordnung des Rates zur Änderung der Verordnung (EG) Nr. 1798/2003 hinsichtlich der Einführung von Verwaltungsvereinbarungen im Zusammenhang mit der Regelung der einzigen Anlaufstelle und dem Verfahren zur Erstattung der Mehrwertsteuer KOM(2004)728endg.; Ratsdok. 14248/04.

- BT-Drs. 17/2598 vom 19.07.2010, Erkenntnisse über Auswirkungen des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes durch Absenkung der Mehrwertsteuer für die Hotellerie, Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage der Abgeordneten Kornelia Möller, Dr. Ilja Seifert, Jörn Wunderlich, weiterer Abgeordneter und der Fraktion DIE LINKE. - Drucksache 17/2360.
- BT-Drs. 17/2497 vom 07.07.2010, Wirkung der umsatzsteuerlichen Freigrenze von 17.500 Euro auf den Wettbewerb von und mit Kleinunternehmen, Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage der Abgeordneten Dr. Thomas Gambke, Britta Haßelmann, Lisa Paus, weiterer Abgeordneter und der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN - Drucksache 17/2239.
- BT-Drs. 17/2333 vom 30.06.2010, Den Deutschen Bundestag bei der Reform der Umsatzsteuer beteiligen, Antrag der Abgeordneten Dr. Thomas Gambke, Britta Haßelmann, Lisa Paus, Dr. Gerhard Schick, Fritz Kuhn, Birgitt Bender, Maria Klein-Schmeink, Stephan Kühn, Christine Scheel, Dr. Wolfgang Strengmann-Kuhn, Dr. Harald Terpe und der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN.
- BT-Drs. 17/1342 vom 09.04.2010, Umfang und finanzielle Ausfälle durch Schwarzarbeit im Friseurhandwerk - Eignung der ermäßigten Umsatzsteuer zur Bekämpfung der Schwarzarbeit in diesem Bereich, in: Umsatzsteuer-Rundschau, 59. Jg., 11, S. 413-414.
- BT-Drs. 17/1252 vom 26.03.2010, Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage der Abgeordneten Dr. Thomas Gambke, Britta Haßelmann, Lisa Paus, weiterer Abgeordneter und der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN - Drucksache 17/959 -.
- BT-Drs. 17/506 vom 25.01.2010, Gesetzentwurf der Bundesregierung, Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften.
- BT-Drs. 17/382 vom 30.12.2009, Schriftliche Fragen mit den in der Zeit vom 21. bis 30. Dezember 2009 eingegangenen Antworten der Bundesregierung, Begründung der Absenkung der Umsatzsteuer in der Hotelbranche, Frage des Abgeordneten Gustav Herzog (SPD) an die Bundesregierung.
- BT-Drs. 17/160 vom 04.12.2009, Schriftliche Fragen mit den in der Zeit vom 23. November bis 4. Dezember 2009 eingegangenen Antworten der Bundesregierung, Auswirkungen einer ermäßigten Umsatzbesteuerung von Beherbergungsleistungen auf die Übernachtungspreise, Frage der Abgeordneten Sabine Bätzing (SPD) an die Bundesregierung.
- BT-Drs. 17/15 vom 09.11.2009, Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und FDP Entwurf eines Gesetzes zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums (Wachstumsbeschleunigungsgesetz).

- BT-Drs. 16/13517 vom 07.07.2009, Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage der Abgeordneten Frank Schäffler, Jens Ackermann, Dr. Karl Addicks, weiterer Abgeordneter und der Fraktion der FDP, Nichtanwendung von Urteilen des Bundesfinanzhofs.
- BT-Drs. 16/13429 vom 17.06.2009, Entwurf eines Gesetzes zur Korrektur der Unternehmensteuerreform, Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses (7. Ausschuss).
- BT-Drs. 16/12575 vom 06.04.2009, Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage der Abgeordneten Dr. Volker Wissing, Jens Ackermann, Dr. Karl Addicks, weiterer Abgeordneter und der Fraktion der FDP - Drucksache 16/12339, Defizite in der Bekämpfung der Steuerhinterziehung.
- BT-Drs. 16/10188 vom 02.09.2008, Gesetzentwurf der Bundesregierung. Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung und Entbürokratisierung des Steuerverfahrens (Steuerbürokratieabbaugesetz).
- BT-Drs. 16/9901 vom 08.08.2008, Unterrichtung durch die Bundesregierung. Finanzplan des Bundes 2008 bis 2012.
- BT-Drs. 16/1349 vom 28.04.2006, Ermäßigte Umsatzsteuersätze, Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage der Abgeordneten Dr. Volker Wissing, Frank Schäffler, Dr. Hermann Otto Solms, weiterer Abgeordneter und der Fraktion der FDP - Drucksache 16/1182.
- BT-Drs. 16/751 vom 17.03.2006, Unterrichtung durch die Bundesregierung. Finanzplan des Bundes 2005 bis 2009.
- BT-Drs. 15/5004 vom 04.03.2005, Schriftliche Fragen mit den in der Woche vom 28. Februar 2005 eingegangenen Antworten der Bundesregierung.
- BT-Drs. 15/2941 vom 24.04.2004, Mehrwertsteuersatz für bildende Kunst, Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage der Abgeordneten Hans-Joachim Otto (Frankfurt), Rainer Brüderle, Angelika Brunkhorst, weiterer Abgeordneter und der Fraktion der FDP - Drucksache 15/2874 -.
- BT-Drs. 15/1726 vom 15.10.2003, Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses (7. Ausschuss) zu dem Gesetzentwurf der Fraktionen SPD und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN - Drucksache 15/1313 -., Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Tabaksteuergesetzes und anderer Verbrauchsteuergesetze.
- BT-Drs. 15/1495 vom 03.09.2003, Unterrichtung durch den Präsidenten des Bundesrechnungshofs. Bericht nach § 99 BHO über die Steuerausfälle bei der Umsatzsteuer durch Steuerbetrug und Steuervermeidung - Vorschläge an den Gesetzgeber -.
- BT-Drs. 15/537 vom 11.03.2003, Entwurf eines Gesetzes zur Förderung von Kleinunternehmen und zur Verbesserung der Unternehmensfinanzierung (Kleinunter-

nehmerförderungsgesetz), Gesetzentwurf der Fraktionen SPD und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN.

BT-Drs. 14/1333 vom 30.06.1999, Beschlußempfehlung und Bericht des Finanzausschusses (7. Ausschuß) zu dem Antrag der Abgeordneten Dr. Barbara Höll, Dr. Christa Luft, Heidemarie Ehlert, Rolf Kutzmutz, Dr. Uwe-Jens Rössel und der Fraktion der PDS - Drucksache 14/64 - Ermäßigter Mehrwertsteuersatz für arbeitsintensive Leistungen.

BT-Drs. 14/440 vom 01.03.1999, Bericht des Finanzausschusses (7. Ausschuß), a) zu dem Gesetzentwurf der Fraktionen SPD und BÜNDNIS90/DIE GRÜNEN - Drucksache 14/40 - Entwurf eines Gesetzes zum Einstieg in die ökologische Steuerreform, b) zu dem Antrag der Fraktionen SPD und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN - Drucksache 14/66 (neu) - Entlastung durch Einführung einer ökologischen und sozialen Steuerreform. Bericht der Abgeordneten Richard Schultz (Everswinkel), Heinz Seiffert, Kristin Heyne, Carl-Ludwig Thiele und Dr. Barbara Höll.

BT-Drs. 14/408 vom 24.02.1999, Beschlußempfehlung des Finanzausschusses (7. Ausschuß), a) zu dem Gesetzentwurf der Fraktionen SPD und BÜNDNIS90/DIE GRÜNEN - Drucksache 14/40 - Entwurf eines Gesetzes zum Einstieg in die ökologische Steuerreform, b) zu dem Antrag der Fraktionen SPD und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN - Drucksache 14/66 (neu) - Entlastung durch Einführung einer ökologischen und sozialen Steuerreform.

BT-Drs. 14/40 vom 17.11.1998, Entwurf eines Gesetzes zum Einstieg in die ökologische Steuerreform, Gesetzentwurf der Fraktion SPD und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN.

BT-Drs. 13/10618 vom 06.05.1998, Beschlußempfehlung und Bericht des Finanzausschusses (7. Ausschuß).

BT-Drs. 9/842 vom 28.09.1981, 2. Haushaltsstrukturgesetz (Zweites Gesetz zur Verbesserung der Haushaltsstruktur), Gesetzentwurf der Bundesregierung.

BT-Drs. IV/1590 vom 30. Oktober 1963, Entwurf eines Umsatzsteuergesetzes.

Bundesministerium der Finanzen, Glossar Börsenumsatzsteuer, http://www.bundesfinanzministerium.de/nr_53848/sid_90582240708604C1C7F4403E6958ADB4/DE/BMF_Startseite/Service/Glossar/B/016_Boersenumsatzsteuer.html?_nnn=true?_nnn=true (31.07.2010).

Bundesministerium der Finanzen, Glossar Übersicht über abgeschaffte oder ausgelaufene Steuern in alphabetischer Reihenfolge, http://www.bundesfinanzministerium.de/nr_39808/DE/BMF_Startseite/Service/Glossar/U/002_Uebersicht_ueber_abgeschaffte_oder_ausgelaufene_Steuern.templateId=renderPrint.html (31.07.2010).

- Deutscher Hotel- und Gaststättenverband e.V. (DEHOGA Bundesverband), DEHOGA -Umfrage: Hoteliers schaffen neue Jobs und investieren, Pressemitteilung vom 30. März 2010, <http://www.dehoga-bundesverband.de/presse/pressemitteilungen/dehoga-umfrage-hoteliers-schaffen-neue-jobs-und-investieren-2010-03-30-571/> (14.04.2010).
- Die Deutsche Bauindustrie, Wirtschaftskrise verschlechtert die Zahlungsmoral der Bau-Auftraggeber, <http://www.bauindustrie.de/file.php?article=466&file=ima-ge.jpg> (03.03.2010).
- Eidgenössische Steuerverwaltung, Die aktuellen Steuersätze, http://www.estv.admin.ch/mwst/themen/00155/index.html?lang=de&print_style=yes (02.09.2010).
- Eidgenössische Steuerverwaltung, Reform der Mehrwertsteuer, Bericht zu den finanziellen Konsequenzen der MWST-Reform, <http://www.estv.admin.ch/mwst/aktuell/00558/00560/index.html?lang=de> (02.09.2010).
- Eidgenössische Steuerverwaltung, 5.11. Reform der Mehrwertsteuer, http://www.estv.admin.ch/mwst/aktuell/00558/00559/index.html?lang=de#sprungmarke0_82 (02.09.2010).
- Europäische Kommission, MwSt in der Europäischen Gemeinschaft, http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/traders/vat_community/index_de.htm (28.02.2010).
- Europäische Kommission vom 24.06.2010, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in Bezug auf die Dauer der Verpflichtung, einen Mindestnormsatz einzuhalten, KOM(2010)331 endgültig, Brüssel.
- Europäische Kommission vom 08. Oktober 2009, Mehrwertsteuer: Ermäßigter Satz für Pferde - Kommission erhebt Klage vor dem Europäischen Gerichtshof gegen Deutschland, Österreich, Frankreich und Luxemburg, IP/09/1459, <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/09/1459&format=HTML&aged=0&language=DE&guiLanguage=en> (28.02.2010).
- Europäische Kommission vom 27. November 2008, Mehrwertsteuer: Ermäßigter Satz für Pferde: Kommission erhebt vor dem Europäischen Gerichtshof Klage gegen die Niederlande und leitet zweite Phase des Verstoßverfahrens gegen Österreich, Frankreich, Deutschland und Luxemburg ein, IP/08/1812, <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/08/1812&format=HTML&aged=0&language=DE&guiLanguage=en> (28.02.2010).
- Europäische Kommission vom 12. Februar 2008, MwSt-Paket: Kommission begrüßt Verabschiedung neuer Vorschriften über den Ort der Erbringung von Dienstleistungen und eines neuen Verfahren/s für Mehrwertsteuererstattungen durch den Rat „Wirtschaft und Finanzen“, IP/08/208, <http://europa.eu/rapid/pressRe>

[leasesAction.do?reference=IP/08/208&format=HTML&aged=0&language=de
&guiLanguage=de](http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/08/208&format=HTML&aged=0&language=de&guiLanguage=de) (28.02.2010).

Europäische Kommission vom 18. Oktober 2007, Mehrwertsteuer - Ermäßigter Satz für Pferde: Kommission leitet zweite Phase des Verstoßverfahrens gegen die Niederlande ein und untersucht die Situation in Österreich, der Tschechischen Republik, Frankreich, Deutschland, Irland, Italien und Luxemburg, IP/07/1545, <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/07/1545&format=HTML&aged=1&language=DE&guiLanguage=en> (28.02.2010).

Eurostat, Statistisches Amt der Europäischen Union, Luxemburg, <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/eurostat/home/> (15.03.2010).

Haubner, Ursula; Strutz; Spadiut, Dingliche Anfrage gem. § 93 Abs. 2 GOG-NR an den Bundesminister der Gesundheit betreffend „Steuererhöhungen statt zukunftsweisender Gesundheitsreform“, eingelangt am 23.09.2009, http://www.parlament.gv.at/pd/stvorwww/XXIV/NRSITZ/NRSITZ_00037/A_-_14_59_41_Dringliche_Anfrage_Abg_Haubner.pdf (15.03.2010).

Her Majesty's Revenue and Customs, Increase in the standard rate of VAT to 20 per cent. <http://www.hmrc.gov.uk/vat/forms-rates/rates/rate-increase.htm> (19.07.2010).

Her Majesty's Revenue and Customs, Cash accounting VAT scheme. http://customs.-hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortal-WebApp.portal?_nfpb=true&_pageLabel=pageLibrary_PublicNoticesAndInfoSheets&property-Type=document&columns=1&id=HMCE_CL_000348#downloadopt (03.03.2010).

IHK Köln, Regelungen zur Steuerschuldumkehr in Europa, Stand: März 2009, <http://www.ihk-koeln.de/upload/02112-SteuerschuldumkehrLaenderuebersicht2112.pdf> (03.03.2010).

Knappschaft Bahn See, Höhe der Abgaben, www.minijob-zentrale.de (03.03.2010).

Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und FDP, Wachstum, Bildung, Zusammenhalt, 17. Legislaturperiode, <http://www.cdu.de/doc/pdfc/091026-koalitionsvertrag-cdu-csu-fdp.pdf>, (24.02.2010).

Kommission der Europäischen Gemeinschaften, Vorschlag für einen Beschluss des Rates zur Ermächtigung der Republik Litauen, eine von Artikel 193 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem abweichende Regelung zu verlängern vom 08.12.2009, KOM(2009)668endgültig, Brüssel.

Kommission der Europäischen Gemeinschaften, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Ermächtigung der Republik Estland und der Republik Slowenien, eine von Artikel 167 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame

- Mehrwertsteuersystem abweichende Regelung anzuwenden vom 29.10.2009, KOM (2009)608endgültig, Brüssel.
- Kommission der Europäischen Gemeinschaften, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Ermächtigung der Republik Lettland, eine von Artikel 193 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem abweichende Regelung anzuwenden vom 29.10.2009, KOM(2009)582endgültig, Brüssel.
- Kommission der Europäischen Gemeinschaften, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG im Hinblick auf eine fakultative und zeitweilige Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens auf Lieferungen bestimmter betrugsanfälliger Gegenstände und Dienstleistungen vom 29.09.2009, KOM(2009)511endgültig, Brüssel.
- Kommission der Europäischen Gemeinschaften, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Entscheidung 2005/250/EG des Rates zur Ermächtigung des Vereinigten Königreichs, eine von Artikel 193 der Richtlinie über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem abweichende Regelung anzuwenden vom 21.04.2009, KOM(2009)183endgültig, Brüssel.
- Kommission der Europäischen Gemeinschaften, Überwachung von verbraucherrelevanten Ergebnissen im Binnenmarkt, Zweite Ausgabe des Verbraucherbarometers, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat, den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss und den Ausschuss der Regionen vom 28.01.2009, KOM(2009)25endgültig, Brüssel.
- Kommission der Europäischen Gemeinschaften, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem hinsichtlich der Rechnungslegungsvorschriften vom 28.01.2009, KOM (2009)21endgültig, Brüssel.
- Kommission der Europäischen Gemeinschaften, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf ermäßigte Mehrwertsteuersätze (Vorlage der Kommission) vom 07.07.2008, KOM(2008)428endgültig, Brüssel.
- Kommission der Europäischen Gemeinschaften, Mitteilung an den Rat und an das Europäische Parlament über Maßnahmen zur Änderung des Mehrwertsteuersystems für die Betrugsbekämpfung vom 22.02.2008, KOM(2008)109endgültig, Brüssel.
- Kommission der Europäischen Gemeinschaften, Vorschlag für eine Verordnung des Rates zur Festlegung von Durchführungsbestimmungen zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem hinsichtlich der Behand-

- lung von Versicherungs- und Finanzdienstleistungen (Vorlage der Kommission) vom 05.10.2007, KOM(2007), Brüssel.
- Kommission der Europäischen Gemeinschaften, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Ermächtigung des Königreichs der Niederlande, eine von Artikel 193 der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem abweichende Regelung vom 03.09.2007, KOM(2007)491endgültig, Brüssel.
- Kommission der Europäischen Gemeinschaften, Mitteilung der Kommission an den Rat und an das Europäische Parlament über vom Normalsatz abweichende Mehrwertsteuersätze vom 05.07.2007, KOM(2007)380endgültig, Brüssel.
- Kommission der Europäischen Gemeinschaften, Mitteilung der Kommission an den Rat, an das Europäische Parlament und an den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss hinsichtlich der Notwendigkeit der Entwicklung einer koordinierten Strategie zur Verbesserung der Bekämpfung des Steuerbetruges vom 31.05.2006, KOM(2006)254endgültig, Brüssel.
- Kommission der Europäischen Gemeinschaften, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2002/38/EG bezüglich der Geltungsdauer der Mehrwertsteuerregelung für Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen sowie bestimmte elektronisch erbrachte Dienstleistungen. Bericht der Kommission an den Rat über die Richtlinie 2002/38/EG vom 7. Mai 2002 zur Änderung und vorübergehenden Änderung der Richtlinie 77/388/EWG bezüglich der mehrwertsteuerlichen Behandlung der Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen sowie bestimmter elektronisch erbrachter Dienstleistungen vom 15.05.2006, KOM(2006)210endgültig, Brüssel.
- Kommission der Europäischen Gemeinschaften, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG hinsichtlich der Vereinfachung der mehrwertsteuerlichen Pflichten; Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Regelung der Erstattung der Mehrwertsteuer gemäß der Richtlinie 77/388/EWG an nicht im Inland, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige; Vorschlag für eine Verordnung des Rates zur Änderung der Verordnung (EG) Nr. 1798/2003 hinsichtlich der Einführung von Verwaltungsvereinbarungen im Zusammenhang mit der Regelung der einzigen Anlaufstellen und dem Verfahren zur Erstattung der Mehrwertsteuer vom 29.10.2004, KOM(2004)728 endgültig, Brüssel.
- Kommission der Europäischen Gemeinschaften, Bericht der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament über den Einsatz der Instrumente für die Verwaltungszusammenarbeit bei der Bekämpfung des MwSt-Betrugs vom 16.04.2004, KOM(2004)260endgültig, Brüssel.

- Kommission der Europäischen Gemeinschaften, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Neufassung von der Kommission vorgelegt), 15.04.2004, KOM(2004)246endgültig. 2004/0079(CNS), Brüssel.
- Kommission der Europäischen Gemeinschaften, Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss. Ein Binnenmarkt ohne unternehmenssteuerliche Hindernisse, Ergebnisse, Initiativen, Herausforderungen vom 24.11.2003, KOM(2003)726endgültig, Brüssel.
- Kommission der Europäischen Gemeinschaften, Erfahrungen mit der Anwendung eines ermäßigten MwSt-Satzes auf bestimmte arbeitsintensive Dienstleistungen, Bericht der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament vom 02.06.2003, KOM(2003)309endgültig, Brüssel.
- Kommission der Europäischen Gemeinschaften, Wirtschaftsreform: Bericht über die Funktionsweise der gemeinschaftlichen Güter- und Kapitalmärkte vom 23.12.2002, KOM(2002)743endgültig, Brüssel.
- Kommission der Europäischen Gemeinschaften, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 92/81/EWG und der Richtlinie 92/82/EWG zur Schaffung einer Sonderregelung für die Besteuerung von Dieselmotoren für gewerbliche Zwecke und zur Annäherung der Verbrauchsteuern auf Benzin und Dieselmotoren vom 24.07.2002, KOM(2002)410 endgültig, Brüssel.
- Landtag von Baden-Württemberg, Zulassungskriterien für Nachhilfeinstitute, Antrag der Abg. Norbert Zeller u. a. SPD und Stellungnahme des Ministerium für Nachhilfeinstitute, Drucksache 12/4598, 23.11.1999.
- Le Gouvernement du Grand-Duché de Luxembourg, Administration de l'enregistrement et des domaines, Mehrwertsteuererklärung für das Jahr 2010, https://saturt.etat.lu/etva/forms/2010/DeclarAnS/2010_DECL_D_A.pdf (26.02.2010).
- o.V., Überblick über die Tätigkeitsbereiche der Europäischen Union, Steuerwesen. http://europa.eu.int/pol/tax/overview_de.htm. 16.11.2004.
- Rat der Europäischen Union, Entscheidung des Rates vom 20. Oktober 2009 zur Ermächtigung der Republik Polen, eine von Artikel 287 der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem abweichende Regelung anzuwenden (2009/790/EG), ABl L 283 v. 30.10.2009, S. 53-54.
- Revenue Irish Tax and Customs, Constructions Services. New VAT rules for Principal Contractors and Sub-contractors from 1st September 2008, <http://www.revenue.ie/en/tax/vat/property/vat-rules-contractors.html> (28.02.2010).
- Statistisches Bundesamt, Umsatzsteuer. Fachserie 14, Reihe 8, Wiesbaden.

XBRL Deutschland e.V., Wir stellen uns vor, XRBL?, Mitglieder. http://www.xbrl.de/-index.php?option=com_content&view=category&layout=blog&id=1&Itemid=7 (24.02.2010).

Zentraler Kreditausschuss, Konsultationspapier zur Modernisierung der Mehrwertsteuerpflichten für Finanzdienstleistungen und Versicherungsleistungen, AZ: 611-10, 02. Juni 2006, Berlin, http://www.zka-online.de/uploads/media/060609_ZKA_EUKom-MwSt.pdf (02.09.2010).

Zentralverband Deutsches Baugewerbe, Ergebnisse der ZDB-Umfrage zur Zahlungsmoral, Zahlungsmoral am Bau immer noch schlecht: Öffentliche Auftraggeber zahlen immer noch schlechter als die privaten Auftraggeber, <http://www.zdb.de/zdb.nsf/0/5D513AC4F9E07951C1257634002A0FE6> (04.02.2010).

Anhang

Anhang 1: Vergleich der Bestimmung des Orts der sonstigen Leistung bis zum 31.12.2009 und ab den 1.1.2010

Art der Dienstleistung	zwischen	Ort der sonstigen Leistung bei Ansässigkeit des Leistungsempfängers im			
		EU-Mitgliedsstaat	Drittland	EU-Mitgliedsstaat	Drittland
im Zusammenhang mit einem Grundstück	B2B	Belegenheitsort des Grundstücks	Belegenheitsort des Grundstücks	Belegenheitsort des Grundstücks	Belegenheitsort des Grundstücks
	B2C	Belegenheitsort des Grundstücks	Belegenheitsort des Grundstücks	Belegenheitsort des Grundstücks	Belegenheitsort des Grundstücks
kurzfristige Vermietung eines Beförderungsmittels	B2B	Ansässigkeitsort des leistenden Unternehmers	Ansässigkeitsort des leistenden Unternehmers	Ort der Übergabe	Ort der Übergabe
	B2C	Ansässigkeitsort des leistenden Unternehmers	Ansässigkeitsort des leistenden Unternehmers	Ort der Übergabe	Ort der Übergabe
kurzfristige Vermietung eines Beförderungsmittels	B2B	Ansässigkeitsort des Leistenden	Ansässigkeitsort des Leistenden	Ansässigkeitsort des Leistungsempfängers	Ort der Nutzung
	B2C	Ansässigkeitsort des Leistenden	Ansässigkeitsort des Leistenden	Ansässigkeitsort des Leistenden	Ort der Nutzung
kulturelle, künstlerische, wissenschaftliche, unterrichtende, sportliche, unterhaltende oder ähnliche Leistungen	B2B	Veranstaltungsort	Veranstaltungsort	Veranstaltungsort	Veranstaltungsort
	B2C	Veranstaltungsort	Veranstaltungsort	Veranstaltungsort	Veranstaltungsort
Restaurationsleistungen	B2B	Leistungsort des Unternehmers	Leistungsort des Unternehmers	Leistungsort des Unternehmers	Leistungsort des Unternehmers
	B2C	Leistungsort des Unternehmers	Leistungsort des Unternehmers	Leistungsort des Unternehmers	Leistungsort des Unternehmers
Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen und die Begutachtung dieser Gegenstände	B2B	Leistungsort des Unternehmers Verlagerung bei Verwendung der USt-IdNr.	Leistungsort des Unternehmers	Ansässigkeitsort des Leistungsempfängers	Ansässigkeitsort des Leistungsempfängers
	B2C	Leistungsort des Unternehmers	Leistungsort des Unternehmers	Leistungsort des Unternehmers	Leistungsort des Unternehmers
Vermittlungsleistung	B2B	Ort, an dem der vermittelte Umsatz als ausgeführt gilt Verlagerung bei Verwendung der USt-IdNr.	Ort, an dem der vermittelte Umsatz als ausgeführt gilt	Ansässigkeitsort des Leistungsempfängers	Ansässigkeitsort des Leistungsempfängers
	B2C	Ort, an dem der vermittelte Umsatz als ausgeführt gilt	Ort, an dem der vermittelte Umsatz als ausgeführt gilt	Ort, an dem der vermittelte Umsatz als ausgeführt gilt	Ort, an dem der vermittelte Umsatz als ausgeführt gilt

Art der Dienstleistung	Ort der sonstigen Leistung bei Ansässigkeit des Leistungsempfängers im bis zum 31.12.2009 ab dem 1.1.2010				
	zwischen	EU-Mitgliedsstaat	Drittland	EU-Mitgliedsstaat	Drittland
Katalogleistung gem. § 3a Abs. 4 UStG	B2B	Ansässigkeitsort des Leistungsempfängers	Ansässigkeitsort des Leistungsempfängers	Ansässigkeitsort des Leistungsempfängers	Ansässigkeitsort des Leistungsempfängers
	B2C	Ansässigkeitsort des Leistenden	Ansässigkeitsort des Leistungsempfängers	Ansässigkeitsort des Leistenden	Ansässigkeitsort des Leistungsempfängers
von Drittlandsunternehmen erbrachte elektronische Dienstleistungen	B2B	Ansässigkeitsort des Leistungsempfängers	-	Ansässigkeitsort des Leistungsempfängers	-
	B2C	Ort des Leistungsempfängers	-	Ort des Leistungsempfängers	-
Personenbeförderungsleistungen	B2B	inländische Beförderungsstrecke	inländische Beförderungsstrecke	inländische Beförderungsstrecke	inländische Beförderungsstrecke
	B2C	inländische Beförderungsstrecke	inländische Beförderungsstrecke	inländische Beförderungsstrecke	inländische Beförderungsstrecke
Beladen, Entladen, Umschlagen und ähnliche mit der Beförderung im Zusammenhang stehende Leistungen	B2B	wo der Unternehmer jeweils ausschließlich oder zum wesentlichen Teil tätig wird	wo der Unternehmer jeweils ausschließlich oder zum wesentlichen Teil tätig wird	Ansässigkeitsort des Leistungsempfängers	Ansässigkeitsort des Leistungsempfängers
	B2C	wo der Unternehmer jeweils ausschließlich oder zum wesentlichen Teil tätig wird	wo der Unternehmer jeweils ausschließlich oder zum wesentlichen Teil tätig wird	Tätigkeitsort	Tätigkeitsort
Güterbeförderungsleistungen von Gegenständen	B2B	Abgangsort Verlagerung bei Verwendung der USt-IdNr.	inländische Beförderungsstrecke	Ansässigkeitsort des Leistungsempfängers	Ansässigkeitsort des Leistungsempfängers
	B2C	Abgangsort	inländische Beförderungsstrecke	Abgangsort	inländische Beförderungsstrecke
Umsätze an Nichtunternehmer in einem Drittland	B2C	-	Ansässigkeitsort des Leistungsempfängers	-	Ansässigkeitsort des Leistungsempfängers