

Der Einfluss des Rechts der Europäischen Union auf das nationale Umsatzsteuerrecht¹

Dr. Jörg Grune

I. Bedeutung der Umsatzsteuer

Die Umsatzsteuer ist mit einem Aufkommen im Jahr 2023 von mehr als 290 Mrd. EUR in Deutschland neben der Lohnsteuer (ca. 236 Mrd. EUR) die Aufkommen stärkste Steuer, mithin für den Fiskus mit rd. Einem Drittel am Gesamtsteueraufkommen die wohl bedeutendste Einnahmequelle.

Die Umsatzsteuer nimmt aber auch aufgrund ihrer individuellen Bedeutung für den Unternehmer eine wichtige Stellung ein. Gerade in den vergangenen Jahren hat sich dabei in der Anwendungspraxis immer wieder gezeigt, dass das Umsatzsteuerrecht weitgehend durch das Unionsrecht geprägt ist. Hintergrund ist, dass nach den Vorgaben der Europäischen Union (EU) das Umsatzsteuerrecht innerhalb der EU zu harmonisieren ist. Im Ergebnis bedingt eine solche Harmonisierung, dass unter bestimmten Voraussetzungen dem Unionsrecht Vorrang vor dem nationalen Umsatzsteuerrecht einzuräumen ist.

Um die Abläufe im nationalen und unionsrechtlichen Umsatzsteuerrecht zu verdeutlichen, soll hier zunächst ein kurzer Überblick über die Entwicklung des Umsatzsteuerrechts in Deutschland und Europa im 20. und 21. Jahrhundert gegeben werden.

1. Die Entwicklung hin zu einer Allphasen-Netto-Umsatzsteuer

Im Jahre 1918 wurde in Deutschland das System der sog. Bruttoumsatzsteuer mit einem Steuersatz von 0,5 % eingeführt.² Das Gesetz galt für alle

1 Der Beitrag geht zurück auf einen Vortrag, den der Verfasser am 20.6.2016 aus Anlass des Symposiums „Der Einfluss des Europarechts auf die Umsatzsteuer“ des VFS Hannover gehalten hat. Der Verfasser hat diesen Vortrag mit dem damaligen Titel „Die Harmonisierung der Umsatzsteuer in Europa“ in wesentlichen Teilen aktualisiert und ergänzt.

2 Gesetz v. 26.7.1918, RGBl. 1918,779.

selbstständig Tätigen mit Ausnahme der freien Berufe, deren Umsätze erst durch Gesetz vom 24.12.1919 mit einbezogen wurden.³ Die Umsatzsteuer wurde in der Folgezeit bis Ende 1967 als Bruttoumsatzsteuer mit wechselnden Steuersätzen von später 1,5 % (ab 1920), 3 % (ab 1946) und 4 % (ab 1951) erhoben.⁴

In der Folge wurde deutlich, dass die Erhebung der Umsatzsteuer nach dem Bruttoprinzip wettbewerbsverzerrend wirken kann, weil Waren, die auf dem Weg zum Endverbraucher diverse Produktionsstufen durchlaufen, wesentlich höheren umsatzsteuerlichen Belastungen ausgesetzt sind, als Waren, die z.B. nur ein Unternehmen durchlaufen.

Gemessen am Endverkaufspreis konnte deshalb die kumulative Umsatzsteuerbelastung bis zum Dreifachen des nominellen Umsatzsteuersatzes betragen. Um Umsatzsteuer zu sparen, kam es dann auch immer häufiger zum Zusammenschluss von Unternehmen.

Dieser Kumulationseffekt führte schließlich auch zum Scheitern der Bruttoumsatzsteuer. Das BVerfG entschied 1966, dass die Bruttoumsatzsteuer gleichheitswidrig ist, weil dieses System Großunternehmen bevorzugte, die mehrere Leistungsstufen innerhalb ihres Unternehmens bündeln konnten, während „einstufige“ Unternehmen alle Vorbelastungen innerhalb der Erzeugerkette auf ihren Preis überwälzen mussten.⁵

Das mündete schließlich in das Mehrwertsteuergesetz vom 29.5.1967.⁶

Die Bruttoumsatzsteuer wurde durch eine sog. Allphasen-Netto-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug abgelöst. Ziel dieser Neuregelung war, alle Waren und Dienstleistungen mit der gleichen prozentualen Steuerbelastung beim Endabnehmer ankommen zu lassen.

Nach diesem System ist die Umsatzsteuer (im Idealfall) also wettbewerbsneutral. Entscheidendes Kriterium dafür ist der Vorsteuerabzug. Der leistende Unternehmer (Verkäufer) stellt dem Abnehmer (Käufer) die auf den Warenwert entfallende Umsatzsteuer in Rechnung. Diese Umsatzsteuer führt er aber nicht vollständig an das Finanzamt ab, sondern verrechnet sie mit der durch seine Zahlungen an die Lieferanten bereits abgegoltene Umsatzsteuer (Vorsteuer). Gerade dies macht das System aber besonders

3 Gesetz v. 24.12.1919, RGBl. 1919, 2157; das Gesetz trat am 1.1.1920 mit einem Regelsteuersatz von 1,5% in Kraft, sah gleichzeitig noch eine Umsatzsteuer von 15 % auf Luxusartikel vor.

4 Sehr lesenswert ist dazu der Beitrag von P. Kirchhof, DStR 2008, 1 ff.

5 BVerfG, Urt. v. 20.12.1966 – 1 BvR 320/57 und 1 BvR 70/63, BVerfGE 21,12 ff.

6 Gesetz v. 29.5.1967, BGBl I 1967, 545.

betrugsanfällig. Zutreffend wird insofern auch von der „Achillesferse“ des Umsatzsteuerrechts gesprochen.⁷

2. Anpassung an das Recht der Europäischen Union (Unionsrecht)

In den Folgejahren durchlief das Umsatzsteuerrecht immer wieder tiefgreifende Veränderungen, die schließlich in das Umsatzsteuer-Binnenmarktgesetz vom 25.8.1992 mündeten.⁸ Hierdurch wurde vor allem für Lieferungen innerhalb der Staaten der EU die bisherige Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer an den Grenzen durch die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs ersetzt. Außerdem kam es u.a. zu folgenden Änderungen:

- Steuerfreiheit für innergemeinschaftliche Lieferungen mit Vorsteuerabzug
- Einführung innergemeinschaftlicher Reihengeschäfte und
- Innergemeinschaftliche Güterbeförderungs- und Vermittlungsleistungen

Das Umsatzsteuer-Binnenmarktgesetz trat zum 1.1.1993 in Kraft und stellt eine sog. „Übergangsregelung“ dar, die zunächst das Ziel hatte, innerhalb der folgenden vier Jahre einen "echten" umsatzsteuerlichen Binnenmarkt mit einer Beseitigung der Steuergrenzen zu schaffen. Die „Übergangsregelung“ ist auch rund 32 Jahre später nach wie vor und im Übrigen auf unbestimmte Zeit weiterhin in Kraft. Von einer „Beseitigung der Steuergrenzen“ mit einheitlichen Steuersätzen ist man aktuell „Lichtjahre entfernt“.

Bemerkenswert ist jedoch, dass die inhaltliche (materiell-rechtliche) Ausgestaltung der Umsatzsteuer innerhalb der EU durchaus im Wesentlichen vereinheitlicht ist. Allerdings stellen unionsrechtlich zugelassene Gestaltungsspielräume und damit verbundene unterschiedliche Regelungen in den Umsatzsteuergesetzen der Mitgliedstaaten im Binnenmarkt tätige Unternehmen in der Praxis oftmals vor Probleme.

7 W. Reiß, UR 2002, 581; P. Kirchhof, DStR 2008, 1 ff., 2; H. Jochum, UR 2005, 88 ff. 89.

8 Umsatzsteuer-Binnenmarktgesetz v. 25.8.1992, BGBl. I 1992, 2150.

II. Grundlagen der Harmonisierung der Umsatzsteuer

1. Rechtsgrundlagen

Rechtliche Grundlage für die Harmonisierung der Umsatzsteuer innerhalb der EU ist Art. 113 AEUV.⁹ Der entscheidende Zweck dieser Harmonisierung besteht darin, dass innerhalb der Mitgliedstaaten der EU „gleiche Wettbewerbsbedingungen geschaffen und Wettbewerbsverfälschungen durch unterschiedliche umsatzsteuerliche Regelungen vermieden werden“.¹⁰

Die Harmonisierung geschieht durch Bestimmungen des Rates der EU auf Vorschlag der EU-Kommission. Zu diesem Zweck können nach Art. 288 AEUV Verordnungen und Richtlinien erlassen werden. Die mit der Beteiligung der Bundesrepublik Deutschland an der EU einhergehende Übertragung von Hoheitsrechten stützte sich zunächst auf Art. 24 Abs. 1 GG. Die Regelung erlaubte die Übertragung von Hoheitsrechten durch den Bund auf zwischenstaatliche Einrichtungen. Mittlerweile ist Art. 23 GG Grundlage für die Mitwirkung der Bundesrepublik Deutschland an der Weiterentwicklung der EU.¹¹ Die Vorschrift regelt insbesondere auch das Verfahren, durch das Bundestag und Bundesrat in Angelegenheiten der EU mitwirken. Die Bundesregierung hat Bundestag und Bundesrat umfassend zu informieren (Art. 23 Abs. 2 GG), ihnen zu Rechtssetzungsakten der Europäischen Union Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben und die Stellungnahme bei den Verhandlungen zu berücksichtigen (Art. 23 Abs. 3 GG).

Derzeit ist das unionsrechtliche Harmonisierungsgebot auf Steuern beschränkt, die den Charakter einer „Umsatzsteuer“ haben. Die Mitgliedstaaten sind demgemäß nicht gehindert, andere Steuern und Abgaben, die nicht den Charakter einer Umsatzsteuer haben, einzuführen oder beizubehalten. Das ergibt sich unmittelbar aus Art. 401 MwStSystRL¹², in dem es wörtlich heißt:

„Unbeschadet anderer gemeinschaftsrechtlicher Vorschriften hindert diese Richtlinie einen Mitgliedstaat nicht daran, Abgaben auf Versicherungsverträge, Spiele und Wetten, Verbrauchsteuern, Grunderwerbsteuern sowie

9 Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABl EU v. 9.5.2008.

10 G. Lippross, Umsatzsteuer, 25. Aufl. 2022, S. 40.

11 Eingeführt durch das Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes v. 21.12.1992, BGBl I 1992, 2086.

12 Richtlinie 2006/112/EG vom 28.11.2006 (sog. „Mehrwertsteuersystemrichtlinie“ – MwStSystRL).

ganz allgemein alle Steuern, Abgaben und Gebühren, die nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben, beizubehalten oder einzuführen, sofern die Erhebung dieser Steuern, Abgaben und Gebühren im Verkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht mit Formalitäten beim Grenzübertritt verbunden ist."

Nach der Rechtsprechung des EuGH fehlen etwa der deutschen Grunderwerbsteuer wesentliche Merkmale einer Umsatzsteuer (z.B. der Vorsteuerabzug), so dass die Grunderwerbsteuer in Deutschland neben der Umsatzsteuer erhoben werden darf.¹³

2. Art der Harmonisierung

Die Harmonisierung des Umsatzsteuerrechts erfolgt innerhalb der EU durch EU-Rechtsverordnungen und EU-Richtlinien.

a) Rechtsverordnungen

Die EU-Rechtsverordnungen gelten unmittelbar in jedem Mitgliedstaat der EU und begründen Rechte und Pflichten für die von ihnen betroffenen Bürger. Die rechtliche Grundlage dafür findet sich in Art. 288 Abs. 2 AEUV. Wörtlich heißt es:

„Die Verordnung hat allgemeine Geltung. Sie ist in allen ihren Teilen verbindlich und gilt unmittelbar in jedem Mitgliedstaat."

b) Richtlinien

Anders als Rechtsverordnungen sind EU-Richtlinien nach Art. 288 Abs. 3 AEUV für die Mitgliedstaaten der EU nur hinsichtlich des damit verfolgten Ziels verbindlich. Sie lassen den Mitgliedstaaten die Wahl der Form und der Mittel, um das vorgegebene Ziel zu erreichen. Nach dem AEUV wirken Richtlinien grundsätzlich erst nach ihrer Umsetzung durch die einzelnen Mitgliedstaaten als innerstaatliches Recht. Richtlinien können für den einzelnen Bürger daher keine Verpflichtung begründen. Steuerbegründende Richtlinien müssen stets in nationales Recht umgesetzt werden.

13 EuGH v. 27.11.2008 – C-156/08, DStR 2009, 223, Rechtssache Vollkommer.

In Art. 288 Abs. 3 AEUV heißt es hierzu wörtlich:

„Die Richtlinie ist für jeden Mitgliedstaat, an den sie gerichtet wird, hinsichtlich des zu erreichenden Ziels verbindlich, überlässt jedoch den innerstaatlichen Stellen die Wahl der Form und der Mittel.“

In welcher Weise die Umsetzung erfolgt, ist mithin in das Ermessen der Mitgliedstaaten gestellt.

III. Aktueller Stand der Harmonisierung

Von einer vollständigen Harmonisierung der Umsatzsteuer ist das derzeitige Recht noch weit entfernt. Vor nunmehr fast 20 Jahren ist zwar die sog. 6. EG-Richtlinie aus dem Jahr 1977 von der Richtlinie 2006/112/EG vom 28.11.2006 (sog. „Mehrwertsteuersystemrichtlinie“ – MwStSystRL)¹⁴ abgelöst worden. Die Harmonisierungsdefizite sind dadurch jedoch nicht beseitigt worden. Harmonisierungsbedarf besteht vor allem bei den Steuersätzen. Die Regel- bzw. Normalsteuersätze liegen zwischen 16% (Portugal-Azoren) bzw. 17% (Luxemburg) und 27% (Ungarn) in den derzeitigen Mitgliedstaaten der Europäischen Union.¹⁵

IV. Anwendungsvorrang des Unionsrechts

Im Grundsatz ist die Frage nach dem Anwendungsvorrang des Unionsrechts leicht mit Ja zu beantworten: Das EU-Recht geht dem innerstaatlichen Recht vor. Dies gilt gern. Art. 24 Abs. 1 GG auch gegenüber dem nationalen Verfassungsrecht. Aber dieser Vorrang gilt nicht uneingeschränkt, denn das Grundgefüge der Verfassung darf nicht angetastet werden. Wörtlich heißt es hierzu im Leitsatz 2 des Beschlusses des BVerfG vom 23.6.1981¹⁶:

„(...) Art 24 Abs.1 GG eröffnet nicht den Weg, das Grundgefüge der Verfassung anzutasten. Ein unaufgebarer Bestandteil des Verfassungsgefüges sind die fundamentalen Rechtsgrundsätze, die in den Grundrechten des Grundgesetzes anerkannt und verbürgt sind (...).“

14 ABl EU Nr. L 347 v. 11.12.2006.

15 Stand Oktober 2024, <https://eclair.com/de/wissen/umsatzsteuersaetze-eu/>.

16 BVerfG v. 23.6.1981 – 2 BvR 1107/77, NJW 1982, 507.

Der genannte Anwendungsvorrang betrifft zum einen den EUV und den AEUV, aber auch EU-Rechtsverordnungen und - unter besonderen Bedingungen - auch EU-Richtlinien.

EU-Richtlinien haben - wie erwähnt - anders als EU Rechtsverordnungen keine unmittelbare Rechtswirkung gegenüber dem Bürger. Dies folgt auch aus Art. 249 MwStSystRL, der eine unmittelbare Wirkung von Richtlinien für den EU-Bürger nicht vorsieht. EU-Richtlinien verpflichten „nur“ den jeweiligen Mitgliedstaat, den Richtlinieninhalt in nationales Recht umzusetzen.

Aus dieser Vorgabe und vor allem, um der pflichtwidrig unterlassenen oder fehlerhaften Umsetzung von EU-Richtlinien entgegenzuwirken, hat der EuGH mit einer Grundsatzentscheidung aus dem Jahr 1982 herausgestellt, dass eine EU-Richtlinie unter bestimmten Voraussetzungen Rechtswirkungen im innerstaatlichen Recht entfalten kann.¹⁷ Dieser Rechtsauffassung haben sich sowohl das BVerfG¹⁸ als auch der BFH¹⁹ angeschlossen.

1. Unmittelbare Wirkung von EU-Richtlinien

Die Frage der unmittelbaren Wirkung von Richtlinien stellt sich nicht, wenn eine Richtlinie richtig und vollständig in nationales Recht umgesetzt worden ist. In diesem Fall besteht kein Widerspruch zwischen Richtlinien und nationalem Gesetz. Die Frage gewinnt erst dann an Bedeutung, wenn ein Mitgliedstaat eine Richtlinie nicht, nicht richtig oder nicht vollständig umsetzt.

Die unmittelbare Anwendung einer Richtlinie setzt voraus, dass

- eine Umsetzung in nationales Recht nicht, nicht fristgemäß oder nicht ordnungsgemäß erfolgt ist,
- die Richtlinienregelung dem Steuerpflichtigen einen Anspruch gegenüber dem Staat gibt, der sich z.B. auf eine Umsatzsteuerbefreiung oder eine Umsatzsteuerermäßigung beziehen kann ²⁰,
- die Regelung in der EU-Richtlinie hinreichend klar und eindeutig ist und
- die Regelung in der EU-Richtlinie inhaltlich unbedingt und damit geeignet ist, unmittelbare Rechtswirkungen zu entfalten.

17 EuGH v. 19.1.1982 – C-8/81, UR 1982, 71 – Rechtssache Becker.

18 BVerfG v. 8.4.1987 – 2 BvR 687/85, BVerfGE 75, 223.

19 BFH v. 29.8.1991 – V B 113/91, BFHE 165, 109; vgl. auch BFH v. 19.2.2004 – V R 38/02, BFH/NV 2004, 1298.

20 G. Lippross, Umsatzsteuerrecht, 25. Aufl. 2022, S. 46.

Vor Ablauf einer möglichen Umsetzungsfrist kommt eine unmittelbare Anwendung der Richtlinie nicht in Betracht, weil der Mitgliedstaat zu diesem Zeitpunkt noch nicht gegen seine Verpflichtung zur Umsetzung der Richtlinie verstoßen hat.

Wichtig ist, dass nur der Steuerpflichtige sich auf eine Bestimmung der Richtlinie „berufen“ kann, nicht jedoch die jeweilige nationale Verwaltungsbehörde. Hat der Gesetzgeber die Bestimmungen des Unionsrechts nicht oder nicht fristgerecht in das nationale Umsatzsteuerrecht umgesetzt, kann sich ein Unternehmer gegenüber einer für ihn nachteiligen Bestimmung des nationalen Umsatzsteuerrechts auf eine für ihn günstigere Bestimmung des Unionsrechts berufen. Eine unmittelbare Anwendung von Bestimmungen der Richtlinie kommt deshalb nur für solche Vorschriften in Betracht, die den Steuerpflichtigen im Vergleich zu der nationalen Vorschrift begünstigen.

Das entgegenstehende nationale Recht ist dann nicht anwendbar.²¹ Das BVerfG hat diese Rechtsfortbildung durch den EuGH in der Folge akzeptiert.²²

Steuerbegründende Vorschriften der Richtlinie oder im Vergleich zum nationalen Recht belastende Bestimmungen der Richtlinie wirken dagegen erst nach ihrer Umsetzung in das nationale Recht. Der Steuerpflichtige muss nicht ausdrücklich die unmittelbare Anwendung der Bestimmung der Richtlinie für sich reklamieren. Auch ohne eine ausdrückliche Berufung des Steuerpflichtigen muss ein Finanzgericht zugunsten des Steuerpflichtigen Unionsrecht anwenden.

2. Rechtsfolgen der unmittelbaren Wirkung

Stimmt das nationale Recht nicht mit dem Unionsrecht überein; kommt dem Unionsrecht gegenüber dem nationalen Recht ein Anwendungsvorrang zu.²³ Nach herrschender Auffassung und ständiger Rechtsprechung haben BFH und Finanzgerichte die Kompetenz - auch ohne vorherige Anrufung des EuGH - die Unvereinbarkeit des nationalen Rechts mit dem

21 EuGH v. 19.1.1982 – C 8/81, Slg 1982, 53.

22 BVerfG v. 8.4.1987 – 2 BvR 687/85, BVerfGE 75, 223.

23 BFH v. 18.5.1993 – V R 5/91, BFH/NV 1994, 586.

Unionsrecht festzustellen.²⁴ Dies bedeutet, dass die nationalen Gerichte die Befugnis haben, zugunsten des Steuerpflichtigen die mit dem Unionsrecht nicht in Einklang stehende nationale Rechtsnorm nicht anzuwenden und unmittelbar die Richtlinie an zuwenden. Diese Verpflichtung obliegt nicht nur dem BFH, sondern auch den Finanzgerichten.

V. Staatshaftung

Bei einer fehlerhaften oder verspäteten Umsetzung des Unionsrechts in nationales Recht hat der Steuerpflichtige (Geschädigte) möglicherweise einen Schadenersatzanspruch gegen den betreffenden Mitgliedstaat, wenn

eine offenkundige und erhebliche Verletzung des Unionsrechts vorliegt und

ein Kausalzusammenhang zwischen der Verletzung des Unionsrechts und dem eingetretenen Schaden besteht.²⁵

VI. Beispiele aus der Rechtsprechung

Generell sind zwei Fallgruppen zu unterscheiden:

- Höhere Besteuerung nach nationalem Recht als nach Unionsrecht:
In diesem Fall kann sich nur der leistende Unternehmer auf den Anwendungsvorrang des Unionsrechts berufen. Dies kann z.B. der Fall sein, wenn die unionsrechtliche Norm im Gegensatz zum nationalen Recht eine Steuerbefreiung oder einen ermäßigten USt-Satz vorsieht.
- Niedrigere Besteuerung nach nationalem Recht als nach Unionsrecht:
Der Leistungsempfänger ist zum Vorsteuerabzug des höheren nach Unionsrecht gesetzlich geschuldeten Regelsteuersatzes berechtigt. Der Leistende schuldet den höheren in der Rechnung ausgewiesenen Betrag als Umsatzsteuer. Im Ergebnis kann es also bei unterschiedlichen Personen auf der Eingangs- und Ausgangsseite zu Divergenzen kommen. Etwas anderes gilt nach der Rechtsprechung des EuGH dann, wenn es auf der Eingangs- und auf der Ausgangsseite um ein- und denselben Steuer-

24 BFH v. 14.5.2008 – XI R 58/06, BFHE 221, 505 m.w.N. auf die ständige Rechtsprechung von BFH und EuGH;

25 EuGH v. 18.1.2001 – C-150/99, Slg 2001 I-493 – Rechtssache Stockholm Lindöpark.

pflichtigen geht. Für den Fall, dass der Steuerpflichtige auf der Ausgangsseite eine (unionsrechtswidrige) Steuerbefreiung in Anspruch nimmt, darf er die Vorsteuer nicht abziehen. Er erhält den Vorsteuerabzug also nur, wenn er keine Steuerbefreiung geltend macht.²⁶

In der jüngeren Vergangenheit hatte sich der EuGH in diversen Verfahren auch mit den Umsatzsteuer-Befreiungstatbeständen in Art. 132 MwStSystRL einerseits und § 4 UStG andererseits zu befassen. Konkretisiert wurde das dann i.d.R. durch die Folgeentscheidungen des BFH.

In der Rechtssache *„Dubrovín & Tröger Aquatics (Schwimmschule)“* hat sich der EuGH grundlegend mit der Mehrwertsteuerbefreiung von Schul-/Hochschulunterricht in Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL im Verhältnis zu § 4 Nr. 21 UStG zu befassen.²⁷ Er hat in dieser Entscheidung grundsätzlich die unmittelbare Anwendung des Unionsrechts bejaht, gleichwohl aber die Steuerbefreiung mit der Begründung verneint, der Befreiungstatbestand des Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL befreie allein Bildungs-/Schulungsleistungen, die ein breites Spektrum abbilden. Spezialisierter Unterricht – wie dies bei einer Schwimmschule der Fall sei – werde nicht von der Befreiung erfasst. Die Entscheidung reiht sich ein in diverse Entscheidungen des EuGH, die sich mit dem deutschen Befreiungstatbestand des § 4 Nr. 21 UStG befassen und dabei festgestellt haben, dass die nationale Steuerbefreiungsnorm nicht mit dem Unionsrecht im Einklang steht. Der deutsche Gesetzgeber hat deshalb in den vergangenen Jahren mehrfach Versuche einer Neuregelung unternommen. Nunmehr ist im Zuge des Jahressteuergesetzes 2024²⁸ eine Überarbeitung erfolgt, die hoffentlich die Vorgaben des Unionsrechts erfüllt.

Demgegenüber hat der EuGH in der Rechtssache *„Golfclub Schloss Igling“* zur Frage der Steuerbefreiung für Mitgliedsbeiträge den Anwendungsvorrang der Regelung in Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL verneint und dem BFH aufgegeben, die Voraussetzungen einer Steuerbefreiung nach nationalem Recht zu prüfen.²⁹ Der BFH hat daraufhin in seiner Nachfolgeentscheidung eine Umsatzsteuerbefreiung hinsichtlich der Mitgliedsbeiträ-

26 EuGH v. 22.11.2013 – C-318/12, MwStR 2014, 15 – Rechtssache MDDP.

27 EuGH v. 21.10.2021 – C-373/19, ABl EU 2021, Nr. C 502, 3 (Entscheidungsformel), DStR 2021, 2524 (Entscheidungsformel und Gründe) – Rechtssache Dubrovín & Tröger - Aquatics; Folgeentscheidung BFH v. 16.12.2021 – V R 31/21, BFHE 275, 435.

28 Jahressteuergesetz 2024 v. 5.12.2024, BGBl I 2024, Nr. 387

29 EuGH v. 10.12.2020 – C-488/18, DStR 2020, 2869 – Golfclub Schloss Igling.

ge des Golfclubs nach § 4 Nr. 22 UStG verneint, weil die tatbestandlichen Voraussetzungen der Vorschrift nicht vorlagen („Gemeinnützigkeit“).³⁰

Erbringen Sportvereine an ihre Mitglieder steuerbare Leistungen kann sich eine USt-Befreiung ausschließlich aus § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG ergeben. Eine Berufung auf das Unionsrecht ist nicht möglich. Es muss sich danach um eine Einrichtung ohne Gewinnstreben („gemeinnützig“) handeln und die fraglichen Entgelte müssen aus Mitgliedsbeiträgen bestehen. Liegen diese Voraussetzungen vor, sind die Leistungen von der Umsatzsteuer befreit. Soweit ein Sportverein individuelle Einzelleistungen (z.B. Verkauf von Sportartikeln etc.) erbringt, sind diese Leistungen aber in jedem Fall umsatzsteuerpflichtig.

VII. Anrufung des EuGH

Nicht in allen Fällen können die nationalen (Finanz-)Gerichte ohne Anrufung des EuGH entscheiden. Deshalb wird im Folgenden dargestellt, in welchen Fällen es zu einem Verfahren beim EuGH in Luxemburg kommen kann.

Wichtig ist zunächst, dass der Steuerpflichtige selbst keine Möglichkeit hat, den EuGH anzurufen. Insofern unterscheidet sich das Verfahren von dem Verfahren beim BVerfG. Hier hat der Bürger - nach Ausschöpfung des Rechtswegs - immer noch die (letzte) Möglichkeit, sich mit einer Verfassungsbeschwerde an das BVerfG zu wenden. Verfassungsbeschwerden können nach Art. 93 Abs. 1 Nr. 4a GG von jedermann mit der Behauptung erhoben werden durch die öffentliche Gewalt in einem seiner Grundrechte oder grundrechtsgleichen Rechten verletzt zu sein.³¹

Hinsichtlich der Anrufung des EuGH sind demgegenüber zwei Verfahren zu unterscheiden:

- das Vertragsverletzungsverfahren und
- das Vorabentscheidungsverfahren.

30 BFH v. 21.4.2022 – V R 48/20, BFHE 276, 394; Niedersächsisches FG v. 10.1.2023 – 11 K 147/22, EFG 2024, 331 – Revision beim BFH unter V R 4/23.

31 Diese Verletzung kann z.B. durch einen Verwaltungsakt oder auch ein Gerichtsurteil erfolgen.

1. Vertragsverletzungsverfahren

Bei dem Vertragsverletzungsverfahren wird der EuGH nach Art. 258, 259 AEUV von der EU-Kommission angerufen, wenn diese z.B. der Auffassung ist, dass ein Mitgliedstaat gegen Vorgaben des EU-Rechts verstoßen hat. Der EuGH entscheidet dann abschließend, ob die Rechtsauffassung der Kommission zutreffend ist und tatsächlich eine Vertragsverletzung vorliegt.

2. Vorabentscheidungsersuchen

Rechtsgrundlage für das Vorabentscheidungsersuchen ist Art. 267 AEUV. Danach wird der EuGH von einem Gericht eines Mitgliedstaates der EU angerufen, wenn dieses Gericht Zweifel an der Auslegung einer unionsrechtlichen Norm hat und es für die Entscheidung des nationalen Gerichts gerade auf die Auslegung dieser Vorschrift ankommt.

Wichtig ist, dass die erstinstanzlichen Finanzgerichte zu einem Vorabentscheidungsersuchen bei Zweifeln über die Vereinbarkeit des Unionsrechts mit dem nationalen Recht nicht verpflichtet sind; vielmehr steht die Vorlage an den EuGH im pflichtgemäßen Ermessen des zuständigen Finanzgerichts. Nach Art. 267 Abs. 2 AEUV besteht eine solche Verpflichtung deshalb nicht, weil Entscheidungen der Finanzgerichte noch mit einem Rechtsmittel (Revision oder Nichtzulassungsbeschwerde zum BFH) angefochten werden können.

Anders ist die Rechtslage beim BFH: Soweit die Richter des zuständigen BFH-Senats Zweifel an der Gültigkeit und Auslegung des Unionsrechts haben, sind sie zu einem Vorabentscheidungsersuchen verpflichtet. Für den Fall der Nichtvorlage handelt es sich um einen Verstoß gegen das Recht auf den gesetzlichen Richter (Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG). Der Steuerpflichtige kann dagegen mit einer Verfassungsbeschwerde vorgehen.³²

Dies unterscheidet das Vorabentscheidungsersuchen auch von einem konkreten Normenkontrollverfahren nach Art. 100 Abs. 1 GG i.V.m. §§ 80 ff. BVerfGG: Danach muss ein Gericht von der Verfassungswidrigkeit einer Norm überzeugt sein. In diesem Fall wird das Verfahren ausgesetzt und dem BVerfG zur Entscheidung vorgelegt. Zweifel reichen also hier nicht für eine Vorlage aus.

32 BVerfG v. 4.9.2008 – 2 BvR 1321/07, UR 2008, 884.

VIII. Reform des EuGH-Verfahrens im Jahr 2024

Die Zuständigkeit für Vorabentscheidungen liegt in bestimmten Sachgebieten aufgrund einer Änderungsverordnung zur Änderung der Satzung des EuGH seit dem 1.9.2024 nicht mehr beim EuGH, sondern im Grundsatz (also mit Ausnahmen) beim Gericht der Europäischen Union (EuG).³³ Zeitgleich mit der Satzungsänderung wurden auch Anpassungen in den Verfahrensordnungen von EuGH und EuG vorgenommen.

Art. 50b der neuen Satzung des EuGH sieht u. a. eine teilweise Übertragung der Zuständigkeit für Vorabentscheidungen auf das EuG vor. Diese Übertragung betrifft sechs besondere Sachgebiete:

- das gemeinsame Mehrwertsteuersystem,
- Verbrauchsteuern,
- den Zollkodex,
- die zolltarifliche Einreihung von Waren in die Kombinierte Nomenklatur,
- Ausgleichs- und Unterstützungsleistungen für Flug- und Fahrgäste im Fall der Nichtbeförderung, bei Verspätung oder bei Annullierung von Transportleistungen sowie
- das System für den Handel mit Treibhausgasemissionszertifikaten.

1. Hintergrund und Ziel der Reform

Der Grund für diese Reform besteht darin, die Arbeitsbelastung des EuGH im Bereich der Vorabentscheidungen zu verringern und es ihm zu ermöglichen, seine Aufgabe, die Wahrung des Rechts bei der Anwendung und Auslegung der Verträge zu gewährleisten, weiterhin innerhalb angemessener Fristen zu erfüllen.³⁴

2. Übertragung von Zuständigkeiten für Vorabentscheidungen

Seit dem 1.9.2024 ist die Zuständigkeit für Vorabentscheidungen in den genannten Sachgebieten vom EuGH auf das EuG, das mit zwei Richtern pro Mitgliedstaat besetzt ist, übertragen worden. Der EuGH ist allerdings

³³ Verordnung Nr. 2024/2019 ABl. L v. 12.8.2024.

³⁴ Pressemitteilung des EuGH v. 30.8.2024.

weiterhin zuständig für Entscheidungen über Vorabentscheidungsersuchen, die sich zwar den genannten besonderen Sachgebieten zuordnen lassen, aber auch andere Bereiche betreffen.

Er ist außerdem weiterhin für solche Vorabentscheidungsersuchen zuständig, die zwar zu einem oder mehreren der besonderen Sachgebiete gehören, aber eigenständige Fragen der Auslegung

- des Primärrechts einschließlich der Charta der Grundrechte der EU,
- des Völkerrechts oder
- der allgemeinen Grundsätze des Unionsrechts aufwerfen.³⁵

Darüber hinaus kann das EuG auch Rechtssachen, die zwar in seine Zuständigkeit fallen, aber eine Grundsatzentscheidung erfordern, die die Einheit oder die Kohärenz des Unionsrechts berühren könnte, zur Entscheidung an den EuGH zurückverweisen.³⁶

Sämtliche Vorabentscheidungsersuchen sind von den nationalen Gerichten weiterhin beim EuGH einzureichen, damit dieser nach den in seiner Verfahrensordnung festgelegten Modalitäten prüft, ob das Ersuchen ausschließlich in eines oder mehrere der festgelegten besonderen Sachgebiete fällt und ob es folglich dem EuG zuzuweisen ist.³⁷

Auch das weitere Verfahren unterscheidet sich nicht wesentlich vom bisherigen Ablauf des Verfahrens am EuGH. Insbesondere werden auch beim EuG künftig Generalanwältinnen und Generalanwälte eingesetzt (Art. 3 Abs. 3, Art. 30 ff. EuG-VerfO).

Nur in engen Ausnahmefällen kommt eine Überprüfung der Vorabentscheidungen des EuG durch den EuGH in Betracht, wenn die ernste Gefahr besteht, dass die Einheit oder Kohärenz des Unionsrechts berührt wird. Dies erfolgt ausdrücklich nur auf Vorschlag des Ersten Generalanwalts des EuGH, Art. 256 Abs. 3 UAbs. 3 AEUV i. V. m. Art. 62 EuGH-Satzung i. V. m. Art. 194 EuGH-VerfO.

35 Art. 50b Abs. 2 EuGH-Satzung.

36 Art. 256 Abs. 3 UAbs. 2 AEUV (Grundsatzentscheidung des EuGH erforderlich); Art. 54 Abs. 2 EuGH-Satzung; Art. 114a und 114b EuGH-VerfO; Art. 207 EuG-VerfO (EuG hält sich für unzuständig).

37 Art. 50b Abs. 3 EuGH-Satzung; Art. 93a EuGH-VerfO.

3. Neue Mitteilungspflichten für sämtliche Vorabentscheidungssachen

Seit dem 1.9.2024 werden sämtliche Vorabentscheidungsersuchen dem Europäischen Parlament, dem Rat und der Europäischen Zentralbank mitgeteilt, damit diese beurteilen können, ob sie ein besonderes Interesse an den aufgeworfenen Fragen haben und dementsprechend von ihrem Recht zur Einreichung von Schriftsätzen oder schriftlichen Erklärungen Gebrauch machen wollen.

Außerdem sind in allen Vorabentscheidungssachen die von einem in Art. 23 der Satzung des EuGH bezeichneten Beteiligten eingereichten Schriftsätze oder schriftlichen Erklärungen innerhalb einer angemessenen Frist nach Abschluss des Verfahrens auf der Internetseite des Gerichtshofs zu veröffentlichen, es sei denn, der Beteiligte widerspricht einer solchen Veröffentlichung.

IX. Die Entscheidung des EuG/EuGH

Unabhängig von der Zuständigkeit des EuG oder des EuGH entscheidet dieses Gericht nicht abschließend über das Verfahren des vorliegenden Gerichts, sondern „nur“ über die ihm vorgelegte Rechtsfrage. Das Verfahren geht danach wieder an das vorlegende Gericht zurück, das dann den Fall abschließend entscheiden muss. Zuvor werden die Entscheidungen des EuG/EuGH i.d.R. von einem Schlussantrag des zuständigen Generalanwalts beim EuGH vorbereitet.

Die Vorabentscheidungsersuchen wirken also zunächst nur „in das Verfahren des vorliegenden Gerichts“. Dieses hat dann eine sog. Nachfolgeentscheidung zu treffen, mit der in vollem Umfang - unter Berücksichtigung der Entscheidung des EuG/EuGH - über den Streitfall entschieden wird. Soweit die Nachfolgeentscheidung durch ein Finanzgericht erfolgt, das den Fall dem EuGH vorgelegt hat, kann hiergegen wiederum ein Rechtsmittel (Nichtzulassungsbeschwerde, Revision) eingelegt werden. Alles das ist ebenso wenig ausgeschlossen wie eine nachfolgende Zurückverweisung durch den BFH an das Finanzgericht zur erneuten Verhandlung und Entscheidung über die Streitsache.

Dies alles macht deutlich, dass das Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV ein wichtiges Zwischenverfahren ist, mit dem das EuG/der EuGH zu einer bestimmten Rechtsfrage aus dem Bereich des Unionsrechts Stellung bezieht.

X. Fazit

Die Harmonisierung der Umsatzsteuer ist in Europa in den vergangenen mehr als 30 Jahren durchaus vorangeschritten. Gleichwohl bleibt bis zu einer vollständigen Beseitigung der (Umsatzsteuer-)Grenzen noch ein weiter Weg. Bis dahin wird es bei dem „vorläufigen“ Zustand verbleiben, der durch das Binnenmarktgesetz zum 1.1.1993 eingeleitet wurde. Das Umsatzsteuerrecht kann allerdings Vorreiter sein für andere Steuerarten. Der Anwendungsvorrang des Unionsrechts ist in diesem Zusammenhang ein wichtiger Punkt, der die Bedeutung der EU in besonderer Weise hervorhebt. Wenn sich das europäische Steuerrecht auf dieser Basis fortentwickelt, dürfte irgendwann auch die innere (Steuer-)Einheit vollendet sein, immer vorausgesetzt, die EU zerbricht nicht vorher an politischen Auseinandersetzungen.



VFS HANNOVER



Saal 1507.003 (Hörsaalgebäude)
Leibniz Universität Hannover | Königsworther Platz 1
Anmeldung unter: symposium@vfs-hannover.de

DONNERSTAG
2.11.2017
18.00 UHR

Verlustuntergang bei Körperschaften

Rechts(un)sicherheit für die Steuerpflichtigen?

BEGRÜßUNG

RA StB FASr Dr. Zacharias Alexis Schneider, LL.B., LL.M., stellv. Vorstandsvorsitzender des VFS Hannover

VORTRAG

„Grundzüge und Problembereiche der Verlustverrechnung von Körperschaften beim Anteilseignerwechsel“

Prof. Dr. **Guido Förster**, StB, Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, insb. Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Heinrich-Heine Universität Düsseldorf

PODIUMSDISKUSSION

- » Prof. Dr. **Guido Förster**, StB, Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, insb. Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Heinrich-Heine Universität Düsseldorf
- » Dipl.-Ök. StB **Daniel-Christian Frehrking**, Leiter Nationale Steuern und Steuerstrategie, Continental AG, Hannover
- » RA FASr Dr. **Axel Gretzinger**, Schulze-Borges Rechtsanwälte, Hannover
- » MdG Dr. **Ralf Möhlenbrock**, Leiter der Unterabteilung IV C, Bundesministerium der Finanzen
- » Moderation: RiFG Dr. **Ingo Oellerich**, FG Münster

Im Anschluss an die Veranstaltung findet ein kleiner Empfang statt, zu dem wir ganz herzlich einladen!

VFS – Verein zur Förderung der Steuerrechtswissenschaft an der Leibniz Universität Hannover