

**Vorsteuerabzugsschädliche Verwendungen
im Umsatzsteuerrecht**

Dissertation zur Erlangung des Grades eines
Doktors der Rechte
der Juristischen Fakultät
der Universität Augsburg

vorgelegt von
Simon Veser
Bad Mergentheim
2007

Berichte aus der Rechtswissenschaft

Simon Veser

**Vorsteuerabzugsschädliche Verwendungen
im Umsatzsteuerrecht**

Shaker Verlag
Aachen 2008

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Zugl.: Augsburg, Univ., Diss., 2008

Copyright Shaker Verlag 2008

Alle Rechte, auch das des auszugsweisen Nachdruckes, der auszugsweisen oder vollständigen Wiedergabe, der Speicherung in Datenverarbeitungsanlagen und der Übersetzung, vorbehalten.

Printed in Germany.

ISBN 978-3-8322-7080-3

ISSN 0945-098X

Shaker Verlag GmbH • Postfach 101818 • 52018 Aachen

Telefon: 02407 / 95 96 - 0 • Telefax: 02407 / 95 96 - 9

Internet: www.shaker.de • E-Mail: info@shaker.de

Vorwort

Diese Arbeit wurde im Wintersemester 2007/2008 von der Juristischen Fakultät der Universität Augsburg als Dissertation angenommen. Rechtsprechung und Literatur konnte ich bis zum 31.12.2007 berücksichtigen. Die mündliche Prüfung war am 22.1.2008.

Mein Dank geht zuvörderst an Herrn Professor Dr. *Wolfgang Jakob* für die Überlassung des Themas und die Betreuung der Doktorarbeit. Ihm verdanke ich auch die Freude, die mir das Steuerrecht seit seinen Vorlesungen an der Universität Augsburg bereitet.

Großen Dank schulde ich Herrn Privatdozent Dr. habil. *Hagen Kobor* für die sehr zügige Erstellung des Zweitgutachtens und Frau Dr. *Rita Vogt* für die vielen wertvollen Hinweise und die ständige Bereitschaft, über die Arbeit zu diskutieren.

Frau Richterin am Finanzgericht Niedersachsen *Claudia Schramm* danke ich sehr herzlich für die sprachliche und inhaltliche Korrektur und die Besprechung der gesamten Arbeit.

Schließlich möchte ich besonders meiner Familie und meinen Freunden für ihre Unterstützung während des Studiums danken.

Bad Mergentheim, im Februar 2008

Simon Veser

Inhaltsverzeichnis

Vorwort.....	5
Inhaltsverzeichnis	7
Abkürzungen	17
Einleitung	21
I. Gegenstand der Untersuchung	21
II. Gang der Untersuchung	22
III. Mehrwertsteuer oder Umsatzsteuer?	24
A. Die dogmatische Stellung abzugsschädlicher Verwendungen im europäischen Gemeinschaftsrecht und im nationalen Recht.....	27
I. Europarechtlicher Ausgangspunkt.....	27
1. Der Weg zur Mehrwertsteuer in der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft	27
a) Ermächtigungsgrundlage	27
b) Gesamtbericht der Untergruppen A, B und C und <i>Neumark</i> -Bericht	28
c) Die Erste USt-Richtlinie	30
d) Die Zweite USt-Richtlinie	31
e) Die Sechste USt-Richtlinie	33
f) Die Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie	35
g) Zusammenfassung	36
2. Prinzipien der Mehrwertsteuer der EU	36
a) Verbrauchsteuercharakter der Mehrwertsteuer	37
aa) Belastungsziel und Rechtfertigung	37
bb) Rechtsprechung des EuGH zur Verbrauchsteuereigenschaft der Mehrwertsteuer	38

cc)	Vorsteuerabzug (mit seinen abzugsschädlichen Verwendungen) als zwingende Folge des Verbrauchssteuerprinzips?	40
dd)	Zwischenergebnis	44
b)	Grundsatz der Wettbewerbsneutralität	44
aa)	Ausgangslage.....	45
bb)	Gemeinschaftsrechtliche Kodifizierung des Neutralitätsprinzips.....	45
cc)	Wettbewerbsneutralität im Inland.....	46
(1)	Bruttoumsatzsteuersystem und Kumulationseffekt.....	47
(2)	Nettoumsatzsteuersysteme.....	48
dd)	Wettbewerbsneutralität auf internationaler Ebene	50
(1)	Bestimmungslandprinzip	50
(2)	Ursprungslandprinzip	51
(3)	Bedeutung für die äußere Wettbewerbsneutralität.....	53
(4)	Sonderproblem der grenzüberschreitenden Privatlieferung	54
ee)	Zwischenergebnis	56
3.	Dogmatik der vorsteuerabzugsschädlichen Verwendungen im europäischen Gemeinschaftsrecht.....	57
a)	Überblick	58
b)	Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug im Lichte der EuGH-Rechtsprechung	60
aa)	Grundsatz: Unmittelbarer Zusammenhang zwischen Eingangsumsatz und Ausgangsumsatz.....	60

(1) Abgrenzung zur Zuordnung des Leistungsbezugs zum Unternehmen.....	61
(2) Stellungnahme.....	63
(3) Begriff der Zurechnung und der Verwendung der Eingangsleistung.....	65
(4) Unmittelbarkeit des Zusammenhangs, EuGH-Urteil [BLP Group]	67
(5) Stellungnahme.....	68
(6) Unmittelbarer Zusammenhang bei Verwendung für Folgen von Abzugsumsätzen? EuGH-Urteil [Midland Bank].....	70
(7) Stellungnahme.....	71
(8) Unmittelbarer Zusammenhang bei steuerfreier Geschäftsveräußerung, EuGH-Urteil [Abbey National].....	72
(9) Zwischenergebnis.....	74
bb) Absicht, wirtschaftliche Tätigkeit auszuführen versus tatsächliche Verwendung für versteuerte Umsätze	74
(1) Tatsächliches Erzielen von steuerbaren Einnahmen nicht erforderlich	75
(2) Eigenschaft als Steuerpflichtiger	76
(3) Absicht, eine wirtschaftliche Tätigkeit auszuführen.....	77
(4) Fehlmaßnahmen	82
(5) Stellungnahme.....	85
(6) Zwischenergebnis.....	86
cc) Missbräuchliche und betrügerische Verwendungen	87

(1) Keine missbräuchliche Berufung auf Gemeinschaftsrecht	87
(2) Missbräuchliche Erlangung der Eigenschaft als Steuerpflichtiger	89
(3) Weitere Voraussetzungen des Missbrauchs	89
(4) Betrügerische Verwendungen	92
(5) Rechtsfolgen	93
(6) Zwischenergebnis.....	95
dd) Ausnahme: Art. 169 MwStSystRL	96
(1) Verwendung für im Ausland bewirkte Umsätze (Buchstabe a))	96
(2) Verwendung für steuerbefreite Ausfuhren in ein Drittland (Buchstabe b)).....	97
(3) Verwendung für Versicherungs- und Bankumsätze, wenn der Leistungsempfänger außerhalb der Gemeinschaft ansässig ist (Buchstabe c))	98
c) Gemischte Verwendung	99
aa) Einschlägige Richtlinienbestimmungen.....	99
(1) Art. 2 Abs. 2 der Ersten USt- Richtlinie	99
(2) Art. 11 Abs. 2 und 3 der Zweiten USt-Richtlinie	100
(3) Art. 17 Abs. 5 der Sechsten USt- Richtlinie	100
(4) Art. 19 der Sechsten USt- Richtlinie	101
(5) Art. 173 ff. MwStSystRL	101
bb) Gemischte Verwendung als Voraussetzung.....	102

cc) Sonderfall: Allgemeine Kosten	103
dd) Zwischenergebnis	104
d) Berichtigung des Vorsteuerabzugs als Folge einer Verwendungsänderung hin zu nicht steuerbaren Umsätzen.....	105
aa) Berichtigung wegen Verwendungsänderung	106
bb) Berichtigung wegen ursprünglich anderer Verwendungsabsicht.....	107
cc) Berichtigung wegen nationaler Gesetzesänderung	107
dd) Zwischenergebnis	110
4. Zusammenfassung.....	110
II. Das zweistufige System im deutschen Umsatzsteuerrecht	111
1. Entwicklung des deutschen Umsatzsteuerrechts	111
a) Frühere Umsatzsteuersysteme bis zur Einführung des Vorsteuerabzugs.....	111
b) Systemwechsel	113
c) Entwicklung der abzugsschädlichen Verwendungen.....	114
2. Deutsche Umsatzsteuer als Verbrauchsteuer	115
a) Befürworter der Verbrauchsteuertheorie	116
b) Gegner der Verbrauchsteuertheorie	116
c) Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs	117
d) Stellungnahme.....	118
3. Leistungsbezug für das Unternehmen als erste Stufe	120
a) Tauglicher Eingangsumsatz	121
b) Mindestumfang der unternehmerischen Nutzung.....	122

c)	Ausschlussstatbestände	123
d)	Zwischenergebnis	124
4.	Abzugsschädliche Verwendungen als zweite Stufe	124
5.	Kritik	125
a)	Umsetzung der Richtlinienbestimmungen	125
b)	Vereinbarkeit der abzugsschädlichen Verwendungen mit dem System der Umsatzsteuer	127
aa)	System der Umsatzsteuer	127
bb)	Systembruch durch die abzugsschädlichen Verwendungen	128
(1)	Vereinbarkeit mit dem Verbrauchsteuercharakter	129
(2)	Vereinbarkeit mit dem Grundsatz der Wettbewerbsneutralität	131
(3)	Keine Rechtfertigung des Systembruchs	133
(4)	Lösungsmöglichkeiten	134
cc)	Zwischenergebnis	134
c)	Verfassungsmäßigkeit der abzugsschädlichen Verwendungen	135
B.	Die deutschen Regelungen im Detail – Verwendung der vorsteuerbelasteten Leistung	139
I.	Zurechnung als Verbindung zwischen Eingangs- und Ausgangsumsätzen	139
1.	Bundesfinanzhof: Prinzip der wirtschaftlichen Zuordnung	140
a)	Grundsatz	140
b)	Ausgangsumsätze mit Hilfe der Leistungsbezüge – Prinzip der wirtschaftlichen Zuordnung bei	

Zwischenschaltung einer gewerblich geprägten Personengesellschaft	141
c) Prinzip der wirtschaftlichen Zuordnung bei Verwendung für unentgeltliche Leistungen	142
d) Einfluss der Rechtsprechung des EuGH vom direkten und unmittelbaren Zusammenhang	143
2. Standpunkt der Finanzverwaltung	146
3. Zwischenergebnis	147
II. Maßgeblichkeit der beabsichtigten Verwendung	148
1. Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs bis zum EuGH-Urteil [INZO].....	149
2. Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs vom „erfolglosen Unternehmer“	150
3. Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zu so genannten „Fehlmaßnahmen“	152
4. Literaturansichten	153
a) Befürworter	153
b) Kritiker	154
c) Stellungnahme	156
5. Wendung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs nach den EuGH-Urteilen [INZO] und [Schloßstraße]	157
6. Auffassung der Finanzverwaltung im Wandel.....	159
a) UStR 1992 und früher.....	159
b) UStR 1996.....	160
c) UStR 2000.....	161
d) UStR 2005.....	163
7. Zwischenergebnis	165

III. Gemischte Verwendung, § 15 Abs. 4 UStG	165
1. Entwicklung der einschlägigen gesetzlichen Regelungen	166
a) § 15 Abs. 3 bis 6 UStG 1967/1973	166
b) § 15 Abs. 4 bis 7 UStG 1980	167
c) § 15 Abs. 4 UStG 1999 bis heute	167
2. Gemischte Verwendung als Tatbestandsvoraussetzung	168
a) Einheitliche Leistung bei mehreren Elementen	168
b) Zeitlich aufeinander folgende unterschiedliche Verwendung	169
3. Sachgerechte Schätzung der wirtschaftlichen Zurechnung (Aufteilungsschlüssel) als Rechtsfolge	171
a) Umsatzschlüssel	172
b) Nutzflächenschlüssel	173
c) Ertragswertschlüssel	173
d) Bankenschlüssel	174
e) Investitionsschlüssel	174
4. Praxis der Finanzverwaltung bei gemischt verwendeten Gebäuden	175
5. Vereinbarkeit von § 15 Abs. 4 S. 3 UStG mit den Vorgaben der Mehrwertsteuer- Systemrichtlinie	176
6. Zwischenergebnis	177
IV. Wechsel zur abzugsschädlichen Verwendung	177
1. Allgemeines	177
2. Gesetzliche Grundlage	178
a) Überblick über die einschlägige Norm, § 15a UStG	178

b)	Wichtige Gesetzesänderungen des § 15a UStG	179
aa)	Steueränderungsgesetz 2001	179
bb)	Richtlinien-Umsetzungsgesetz	180
cc)	Gesetz zum Abbau bürokratischer Hemmnisse	181
3.	Verwendungsabhängige Berichtigungstatbestände	181
a)	Änderung der tatsächlichen Verwendung	182
b)	Änderung der beabsichtigten Verwendung	183
c)	Änderung der gesetzlichen Qualifikation der Verwendung.....	184
d)	Sonderfälle: Veräußerung, Entnahme und andere unentgeltliche Wertabgaben nach § 3 Abs. 1b UStG	184
4.	Zwischenergebnis	185
V.	Einzelheiten zu den Tatbeständen des § 15 Abs. 2 und 3 UStG.....	185
1.	Verhältnis von § 15 Abs. 2 zu § 15 Abs. 3 UStG....	185
2.	Abzugsschädliche Umsätze, § 15 Abs. 2 UStG	186
a)	Steuerfreie Umsätze	186
aa)	Steuerfreie Umsätze und Option zur Steuerpflicht	187
bb)	Steuerfreie Reiseleistungen eines Unternehmers nach § 25 Abs. 2 UStG	187
cc)	Steuerfreie Umsätze außerhalb des Umsatzsteuergesetzes	188
b)	Umsätze im Ausland, die steuerfrei wären, wenn sie im Inland ausgeführt würden.....	189
c)	§ 15 Abs. 2 Nr. 3 UStG a. F.	191
3.	Ausnahmen nach § 15 Abs. 3 UStG.....	191

a) Ausfuhrleistungen (und ihnen gleichgestellte Umsätze).....	192
b) Umsätze, die in § 26 Abs. 5 UStG genannt sind	194
c) Bank- und Versicherungsumsätze	194
4. Zwischenergebnis	195
C. Zusammenfassung und Ausblick	197
Literaturverzeichnis	201
Lebenslauf	213

Abkürzungen

A. A., a. A.	Andere(r) Ansicht
a. a. O.	am angegebenen Ort
ABl. EG	Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften
ABl. EU	Amtsblatt der Europäischen Union
Abs.	Absatz
a. F.	alte Fassung
Anm.	Anmerkung
Anm. d. Verf.	Anmerkung des Verfassers
AO	Abgabenordnung
Az	Aktenzeichen
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BFH/NV	Sammlung nicht amtlich veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (Zeitschrift)
BMF	Bundesministerium der Finanzen, Bundesminister der Finanzen
BStBl	Bundessteuerblatt
BT-Drucks.	Verhandlungen des Deutschen Bundestages (Deutscher Bundestag-Drucksache)
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
bzw.	beziehungsweise

C	Court (Verfahren vor dem Gerichtshof)
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStRE	Deutsches Steuerrecht-Entscheidungsdienst (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift)
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
EG	Europäische Gemeinschaft
EGV	Vertrag über die Gründung der Europäischen Gemeinschaft
Einf.	Einführung
endg.	endgültig
EuGH	Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
EWGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft
FG	Finanzgericht
FN.	Fußnote
GG	Grundgesetz
HBeglG	Haushaltsbegleitgesetz
h. M.	herrschende Meinung
i.e.	id est
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
KOM	Dokument(e) der Europäischen Kommission

KÖSDI	Kölner Steuerdialog (Zeitschrift)
Mio.	Millionen
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
MwStSystRL	Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie
NATO	North Atlantic Treaty Organisation
Plc	public limited company (britische Aktiengesellschaft)
RGBL	Reichsgesetzblatt
Rs.	Rechtssache (des EuGH)
S.	Seite
Slg.	Sammlung der Rechtsprechung des Gerichtshofes und des Gerichts erster Instanz
StbJb.	Steuerberater-Jahrbuch
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung / Die steuerliche Außenprüfung – Fachorgan für die Wirtschafts- und Prüfungspraxis – (Zeitschrift)
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
StVj	Steuerliche Vierteljahresschrift (Zeitschrift)
UA	Unterabsatz
u.a.	und andere, unter anderem
UR	Umsatzsteuer Rundschau (Zeitschrift)
USt	Umsatzsteuer
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	Umsatzsteuer-Richtlinien

UVR	Umsatzsteuer- und Verkehrsteuer-Recht (Zeitschrift)
Vgl.	Vergleiche
Vorb.	Vorbemerkung
z.B.	zum Beispiel