

**Der Vorsteuerabzug im Waren- und Dienstleistungsverkehr
zwischen EU-Mitgliedstaaten und der Türkei**

INAUGURAL-DISSERTATION

zur

Erlangung des Grades eines Doktors des Rechts

am Fachbereich Rechtswissenschaft

der

Freien Universität Berlin

vorgelegt von

Engin Karabulut

Berlin 2013

Erstgutachter: Professor Dr. Markus Heintzen
Zweitgutachter: Professor Dr. Andreas Musil
Drittgutachterin: Professorin Dr. Funda Başaran Yavaşlar
Tag der mündlichen Prüfung: 09. Januar 2013

INHALTSÜBERSICHT

INHALTSVERZEICHNIS.....	III
ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS	XI
EINLEITUNG.....	1
A. GRUNDLAGEN DER MEHRWERTSTEUER	1
B. ZIEL DER UNTERSUCHUNG	16
C. GEGENSTAND DER UNTERSUCHUNG	21
D. GANG DER UNTERSUCHUNG.....	36
1. KAPITEL	
KRITERIEN FÜR HANDELSHEMMNISSE IM RECHT DES VORSTEUERABZUGS:	39
A. BEGRIFFSBESTIMMUNG: „HANDELSHEMMNISSE“	40
B. TERRITORIALE BESTEUERUNGSHOHEIT	42
C. ZUWEISUNG DER BESTEUERUNGSKOMPETENZ	45
D. FOLGERUNGEN FÜR DAS VORSTEUERABZUGSRECHT	62
2. KAPITEL	
GRUNDLAGEN DES VORSTEUERABZUGS IM MEHRWERTSTEUERRECHT	
DER EU:	65
A. VORAUSSETZUNGEN DES RECHTS AUF VORSTEUERABZUG	66
B. UMFANG DES RECHTS AUF VORSTEUERABZUG	86
C. EINSCHRÄNKUNGEN DES RECHTS AUF VORSTEUERABZUG	90
D. AUSÜBUNG DES RECHTS AUF VORSTEUERABZUG	97
E. BERICHTIGUNG DES VORSTEUERABZUGS	114
3. KAPITEL	
GRUNDLAGEN DES VORSTEUERABZUGS IM MEHRWERTSTEUERRECHT	
DER TÜRKEI:	116
A. VORAUSSETZUNGEN DES RECHTS AUF VORSTEUERABZUG	116
B. UMFANG DES RECHTS AUF VORSTEUERABZUG	130
C. EINSCHRÄNKUNGEN DES RECHTS AUF VORSTEUERABZUG	134
D. AUSÜBUNG DES RECHTS AUF VORSTEUERABZUG	139
E. BERICHTIGUNG DES VORSTEUERABZUGS	1624
4. KAPITEL	
GRENZÜBERSCHREITENDER WAREN- UND DIENSTLEISTUNGSVERKEHR	
AUS DER WARTE DES MEHRWERTSTEUERRECHTS:	166
A. GRENZÜBERSCHREITENDE WARENLIEFERUNGEN	167
B. GRENZÜBERSCHREITENDE DIENSTLEISTUNGEN	185
5. KAPITEL	
VORSTEUERABZUG IM WAREN- UND DIENSTLEISTUNGSVERKEHR	
ZWISCHEN DER EU UND DER TÜRKEI:.....	212
A. VORSTEUERABZUG BEI GRENZÜBERSCHREITENDEN WARENLIEFERUNGEN	213
B. VORSTEUERABZUG BEI GRENZÜBERSCHREITENDEN DIENSTLEISTUNGEN.....	228
C. HANDELSHEMMNISSE IM VORSTEUERABZUGSRECHT DER EU UND DER TÜRKEI.....	241

6. KAPITEL	
SCHLUSSBETRACHTUNG:	267
A. ZUSAMMENFASSUNG DER WESENTLICHEN ÜNTERSUCHUNGSERGEBNISSE	267
B. ABSCHLIESSENDE WORTE	277
DEUTSCHSPRACHIGE LITERATUR	281
FREMDSPRACHIGE LITERATUR	294
STICHWORTVERZEICHNIS	302

INHALTSVERZEICHNIS

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS	XI
EINLEITUNG	1
A. GRUNDLAGEN DER MEHRWERTSTEUER	1
I. Endbelastung des Letztverbrauchers als Besteuerungsziel	2
II. Keine Endbelastung der Steuerpflichtigen als Leitprinzip	3
1. Belastungsneutralität	4
2. Wettbewerbsneutralität.....	5
a. „Allphasen-Bruttobesteuerung“	7
b. „Allphasen-Nettobesteuerung“	9
aa. Ermittlung der Besteuerungsgröße.....	10
bb. Vorsteuerabzugsmethode.....	11
cc. „Mehrwert“-Ermittlung durch die Vorsteuerabzugsmethode?.....	13
B. ZIEL DER UNTERSUCHUNG	16
C. GEGENSTAND DER UNTERSUCHUNG	21
I. Wesentliche Rechtsquellen der Mehrwertsteuer in der EU	21
1. Richtlinie 2006/112/EG.....	24
2. Richtlinie 2008/9/EG.....	26
3. Richtlinie 86/560/EWG.....	27
4. Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011	27
II. Wesentliche Rechtsquellen der türkischen Mehrwertsteuer	28
1. Mehrwertsteuergesetz.....	30
2. Steuerverfahrensgesetz	31
III. Grenzüberschreitende Warenlieferungen und Dienstleistungen	31
1. „Grenzübergang“ von Waren und Dienstleistungen.....	33
2. Steuererhebungsgebiete.....	34
D. GANG DER UNTERSUCHUNG	36

1. KAPITEL

KRITERIEN FÜR HANDELSHEMMNISSE IM RECHT DES VORSTEUERABZUGS

A. BEGRIFFSBESTIMMUNG: „HANDELSHEMMNISSE“	40
B. TERRITORIALE BESTEUERUNGSHOHEIT	42
C. ZUWEISUNG DER BESTEUERUNGSKOMPETENZ	45
I. Zuweisungsprinzipien	46
1. Ursprungslandprinzip	47
2. Bestimmungslandprinzip.....	49
II. Völkerrechtliche Maßstäbe	50
1. Das Recht des Assoziierungsabkommens	50
2. Das Recht der Welthandelsorganisation.....	52
a. Allgemeines Zoll- und Handelsabkommen (GATT).....	54
b. Allgemeines Übereinkommen über den Handel mit Dienstleistungen (GATS)	55
III. Mehrwertsteuerrechtliche Vorgaben	56
1. „Grenzüberschreitende“ Neutralität	56
2. Legitimation der Verbrauchsbesteuerung.....	59
D. FOLGERUNGEN FÜR DAS VORSTEUERABZUGSRECHT	62

2. KAPITEL

GRUNDLAGEN DES VORSTEUERABZUGS IM MEHRWERTSTEUERRECHT DER EU

A. VORAUSSETZUNGEN DES RECHTS AUF VORSTEUERABZUG	66
I. Steuerpflichtiger	67
1. Regeltyp eines Steuerpflichtigen	67
2. Besondere Typen eines Steuerpflichtigen	71
II. Abzugsfähige Vorsteuer	72
1. Vorsteuern für Umsätze gemäß Art. 168 lit. a bis e RL 2006/112/EG	72
a. Lieferung von Gegenständen oder Erbringung von Dienstleistungen	72
b. Umsätze gemäß Art. 18 lit. a und Art. 27 RL 2006/112/EG	73
c. Innergemeinschaftlicher Erwerb	73
d. Umsätze gemäß Art. 21 und Art. 22 RL 2006/112/EG	73
e. Einfuhr von Gegenständen	74
2. Falscher Steuerausweis in einer Rechnung	74
III. Zum Vorsteuerabzug berechtigende Ausgangsumsätze	75
1. „Besteuerte“ Umsätze i. S. d. Art. 168 RL 2006/112/EG	76
a. Steuerbare Ausgangsumsätze	76
b. Steuerpflichtige Ausgangsumsätze	76
2. Weitere zum Vorsteuerabzug berechtigende Ausgangsumsätze	77
a. Nicht steuerbare Ausgangsumsätze i. S. d. Art. 169 lit. a RL 2006/112/EG	77
aa. Umsätze im Rahmen der wirtschaftlichen Tätigkeit	77
bb. Bewirkung der Umsätze außerhalb des Ursprungsmitgliedstaats	78
cc. Hypothetisches Recht auf Vorsteuerabzug	78
b. Steuerfreie Ausgangsumsätze i. S. d. Art. 169 lit. b RL 2006/112/EG	79
c. Steuerfreie Ausgangsumsätze i. S. d. Art. 169 lit. c RL 2006/112/EG	80
IV. Verwendung für zum Vorsteuerabzug berechtigende Ausgangsumsätze	80
1. Verwendung für die Tätigkeit als Steuerpflichtiger	81
2. Verwendung für einen oder mehrere Ausgangsumsätze	83
3. Verwendung für die Gesamttätigkeit als Steuerpflichtiger	84
B. UMFANG DES RECHTS AUF VORSTEUERABZUG	86
I. Vorsteueraufteilung mithilfe des Pro-rata-Satzes	87
1. Ermittlung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs	87
2. Vom Pro-rata-Satz ausgeschlossene Umsätze	87
3. Anwendung des Pro-rata-Satzes	88
II. Weitere Aufteilungsregeln	89
C. EINSCHRÄNKUNGEN DES RECHTS AUF VORSTEUERABZUG	90
I. Einschränkungen nach Art. 176 RL 2006/112/EG	90
1. Einschränkungen nach Art. 176 Abs. 1 RL 2006/112/EG	90
2. Einschränkungen nach Art. 176 Abs. 2 RL 2006/112/EG	91
II. Einschränkungen nach Art. 177 RL 2006/112/EG	92
III. Einschränkungen durch Sonderregelungen	92
IV. Betrugs- und Missbrauchsvorbehalt	94
1. Betrügerische Rechtsausübung	95
2. Missbräuchliche Rechtsausübung	96
D. AUSÜBUNG DES RECHTS AUF VORSTEUERABZUG	97
I. Regelbesteuerungsverfahren	98
1. Verfahren für die Ausübung des Vorsteuerabzugs	98
2. Bedingungen für die Ausübung des Vorsteuerabzugs	99
3. „Globaler“ Abzug der Vorsteuern	101
a. Zeitpunkt der Entstehung des Rechts auf Vorsteuerabzug	102

b. Abweichungen nach Art. 180 RL 2006/112/EG	103
4. Vorsteuerüberschuss.....	103
a. Erstattung des Vorsteuerüberschusses.....	104
b. Verrechnung des Vorsteuerüberschusses.....	105
c. Vortrag des Vorsteuerüberschusses.....	105
II. Vorsteuererstattungsverfahren	106
1. Verfahren für Steuerpflichtige aus dem Gemeinschaftsgebiet	107
a. Erstattungsberechtigte Steuerpflichtige.....	107
b. Erstattungsfähige Vorsteuern	108
c. Formelle Voraussetzungen	109
d. Frist	110
2. Verfahren für Steuerpflichtige außerhalb der Gemeinschaft.....	111
a. Erstattungsberechtigte Steuerpflichtige.....	111
b. Erstattungsfähige Vorsteuern	112
c. Weitere Verfahrens- und Erstattungsvoraussetzungen.....	113
E. BERICHTIGUNG DES VORSTEUERABZUGS	114
I. Berichtigungsvoraussetzungen.....	114
II. Berichtigungsverfahren.....	115

3. KAPITEL

GRUNDLAGEN DES VORSTEUERABZUGS IM MEHRWERTSTEUERRECHT DER TÜRKEI

A. VORAUSSETZUNGEN DES RECHTS AUF VORSTEUERABZUG	116
I. Steuerpflichtiger	117
1. Steuerpflichtiger kraft Umsatztätigkeit	118
2. Steuerpflichtiger kraft Wahlrechtsausübung	119
II. Abzugsfähige Vorsteuer	119
1. Lieferungen und Dienstleistungen.....	120
2. Einfuhr von Gegenständen oder von Dienstleistungen	121
3. Übergang zum allgemeinen Besteuerungsverfahren	121
4. Falscher (unberechtigter oder unrichtiger) Steuerausweis.....	122
III. Zum Vorsteuerabzug berechtigende Ausgangsumsätze	123
1. Ausgangsumsätze gemäß Art. 29 Abs. 1 i. V. m. 30 lit. a KDVK	123
2. Ausgangsumsätze gemäß Art. 32 KDVK.....	125
IV. Zusammenhang mit zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsätzen.....	126
1. Zusammenhang mit der Tätigkeit als Steuerpflichtiger.....	127
2. Zusammenhang mit einem oder mehreren Ausgangsumsätzen.....	128
3. Zusammenhang mit der Gesamttätigkeit als Steuerpflichtiger.....	128
B. UMFANG DES RECHTS AUF VORSTEUERABZUG	130
C. EINSCHRÄNKUNGEN DES RECHTS AUF VORSTEUERABZUG	134
I. Nicht steuerbare und (teilweise) steuerfreie Ausgangsumsätze	134
II. Erwerb von Pkw	134
III. Verlust von vorsteuerbelasteten Gegenständen.....	135
IV. Ertragsteuerrechtlich nicht abziehbare Ausgaben.....	136
V. Ertragsteuerliche Berücksichtigung nicht abziehbarer Vorsteuern	137
D. AUSÜBUNG DES RECHTS AUF VORSTEUERABZUG	139
I. Verfahren des Vorsteuerabzugs.....	139
II. Aufzeichnungspflichten.....	141
1. Eintragung in die „gesetzlichen“ Bücher.....	141
2. Eintragungsfrist	142
III. Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs	144

IV. Vorsteuerabzug bei Steuerhaftung	145
1. Steuerhaftung nach Art. 9 Abs. 1 KDVK.....	145
2. Steuerhaftung nach Art. 9 Abs. 2 KDVK.....	147
V. Behandlung von Vorsteuerüberschüssen	148
1. Erstattung der Vorsteuer.....	148
a. Ausgangsumsätze mit „vollständiger“ Steuerbefreiung	149
aa. Erstattungsverfahren nach „allgemeinen Bestimmungen“	150
(1) Erstattung durch Verrechnung.....	150
(2) Erstattung durch Auszahlung.....	151
bb. Erstattungsverfahren nach besonderen Bestimmungen.....	152
cc. Beschleunigtes Vorsteuererstattungsverfahren	153
(1) Verfahrensbefugte Steuerpflichtige	153
(2) Verfahrensgang	154
b. Ausgangsumsätze mit ermäßigtem Steuersatz	154
2. Vortrag des Vorsteuerüberschusses.....	157
VI. Vorsteuererstattung an nicht in der Türkei ansässige Personen	159
1. Von Reisenden mitgeführte Ware („yolcu beraberi eşya ticareti“)	159
2. Beförderungsunternehmen oder Teilnehmer von Messen und Ausstellungen	161
3. Kinofilme ausländischer Produzenten	162
E. BERICHTIGUNG DES VORSTEUERABZUGS	164

4. KAPITEL

GRENZÜBERSCHREITENDER WAREN- UND DIENSTLEISTUNGSVERKEHR AUS DER WARTE DES MEHRWERTSTEUERRECHTS

A. GRENZÜBERSCHREITENDE WARENLIEFERUNGEN	167
I. Warenlieferung aus einem EU-Mitgliedstaat	167
1. Mehrwertsteuerrecht der EU	167
a. Umsatz gemäß Art. 2 Abs. 1 lit. a RL 2006/112/EG.....	167
aa. „Lieferung von Gegenständen“	168
bb. „gegen Entgelt“.....	168
cc. „Steuerpflichtiger als solcher“	168
dd. „im Gebiet eines Mitgliedstaats“	169
b. Steuerbefreiungen	169
aa. Ausfuhrlieferung gemäß Art. 146 Abs. 1 lit. a RL 2006/112/EG	170
bb. Ausfuhrlieferung gemäß Art. 146 Abs. 1 lit. b RL 2006/112/EG.....	170
cc. Ausfuhrlieferung gemäß Art. 147 RL 2006/112/EG.....	170
c. Ergebnis.....	172
2. Mehrwertsteuerrecht der Türkei	172
a. Umsatz gemäß Art. 1 Abs. 1 Nr. 1 Var. 1 KDVK.....	172
aa. „Lieferung“	172
bb. „im Rahmen seiner gewerblichen, landwirtschaftlichen oder selbständigen Tätigkeit“	174
cc. „in der Türkei ausgeführt“	174
b. Umsatz gemäß Art. 1 Abs. 1 Nr. 2 Var. 1 KDVK	176
aa. Steuerbarkeit	176
(1) „Einfuhr von Gegenständen“	176
(2) „in der Türkei ausgeführt“	177
bb. Steuerbefreiung.....	177
c. Ergebnis.....	177
II. Warenlieferung aus der Türkei	178
1. Mehrwertsteuerrecht der Türkei	178

a. Umsatz gemäß Art. 1 Abs. 1 Nr. 1 Var. 1 KDVK.....	178
b. Steuerbefreiungen	179
aa. Ausfuhrlieferung nach Art. 11 Abs. 1 lit. a KDVK	179
bb. Ausfuhrlieferung im Rahmen des sog. Gepäckhandels („bavul ticareti“)	179
c. Ergebnis.....	181
2. Mehrwertsteuerrecht der EU	181
a. Umsatz gemäß Art. 2 Abs. 1 lit. d RL 2006/112/EG	181
b. Umsatz gemäß Art. 2 Abs. 1 lit. a RL 2006/112/EG	182
c. Ergebnis.....	183
B. GRENZÜBERSCHREITENDE DIENSTLEISTUNGEN	185
I. Dienstleistungen in der EU ansässiger Steuerpflichtiger	185
1. Mehrwertsteuerrecht der EU	185
a. Umsatz gemäß Art. 2 Abs. 1 lit. c RL 2006/112/EG.....	185
aa. „Dienstleistungen“	185
bb. „gegen Entgelt“.....	186
cc. „Steuerpflichtiger als solcher“	186
dd. „im Gebiet eines Mitgliedstaats“	186
(1) Dienstleistungen am Empfängerort	187
(a) Dienstleistungen an Steuerpflichtige	187
(b) Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige außerhalb der Gemeinschaft.....	189
(c) Elektronisch erbrachte Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige	190
(2) Dienstleistungen am Sitzort des Leistungserbringers	190
(3) Dienstleistungen am Verbrauchsort.....	191
(4) Dienstleistungen am Tätigkeitsort.....	192
(a) Beförderungsleistungen und Nebentätigkeiten.....	192
(b) Dienstleistungen auf Veranstaltungen.....	193
(c) Begutachtung von und Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen	193
(d) Verpflegungsdienstleistungen	193
(e) Vermietung von Beförderungsmitteln	194
ee. Zwischenergebnis.....	194
b. Steuerbefreiungen	195
aa. Ausfuhrumsatz gemäß Art. 146 Abs. 1 lit. d RL 2006/112/EG	195
bb. Ausfuhrumsatz gemäß Art. 146 Abs. 1 lit. e RL 2006/112/EG	195
cc. Vermittlungsleistung gemäß Art. 153 RL 2006/112/EG.....	196
c. Ergebnis.....	196
2. Mehrwertsteuerrecht der Türkei	197
a. Umsatz gemäß Art. 1 Abs. 1 Nr. 1 Var. 2 KDVK.....	197
aa. Steuerbarkeit	197
(1) „Dienstleistungen“.....	197
(2) „im Rahmen seiner gewerblichen, landwirtschaftlichen oder selbständigen Tätigkeit“	197
(3) „in der Türkei ausgeführt“	197
(a) Die Ansicht der Finanzverwaltung und der Rechtsprechung	198
(b) Schlussfolgerungen und Beispiele	200
bb. Steuerbefreiung.....	205
b. Umsatz gemäß Art. 1 Abs. 1 Nr. 2 Var. 2 KDVK	206
c. Ergebnis.....	207
II. Dienstleistungen in der Türkei ansässiger Steuerpflichtiger	207
1. Mehrwertsteuerrecht der Türkei	207
a. Umsatz gemäß Art. 1 Abs. 1 Nr. 1 Var. 2 KDVK.....	207
b. Steuerbefreiungen	207

aa. Dienstleistungen im Zusammenhang mit Ausfuhrlieferungen.....	208
bb. Dienstleistungen für im Ausland ansässige Kunden.....	208
cc. Roaming-Dienstleistungen an im Ausland ansässige Kunden	208
dd. Beförderungsumsätze i. S. d. Art. 14 KDVK	209
c. Ergebnis.....	209
2. Mehrwertsteuerrecht der EU	209
a. Umsatz gemäß Art. 2 Abs. 1 lit. c RL 2006/112/EG.....	210
b. Steuerbefreiungen	210
aa. Dienstleistungen bei Einfuhrvorgängen	210
bb. Vermittlungsleistung gemäß Art. 153 RL 2006/112/EG	211
c. Ergebnis.....	211

5. KAPITEL

VORSTEUERABZUG IM WAREN- UND DIENSTLEISTUNGSVERKEHR ZWISCHEN DER EU UND DER TÜRKEI

A. VORSTEUERABZUG BEI GRENZÜBERSCHREITENDEN WARENLIEFERUNGEN	213
I. Warenlieferung aus der EU.....	213
1. Vorsteuerabzug nach dem Mehrwertsteuerrecht der EU.....	213
a. Vorsteuerabzug durch den Lieferer.....	214
aa. Recht auf Vorsteuerabzug	214
(1) Art. 168 RL 2006/112/EG	214
(2) Art. 169 lit. a RL 2006/112/EG	214
(a) Umsätze im Rahmen der wirtschaftlichen Tätigkeit	215
(b) Bewirkung der Umsätze außerhalb des Ursprungsmitgliedstaats	215
(c) Hypothetisches Recht auf Vorsteuerabzug.....	215
(3) Art. 169 lit. b RL 2006/112/EG.....	216
bb. Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug	216
b. Vorsteuerabzug durch den Lieferungsempfänger	217
c. Ergebnis.....	217
2. Vorsteuerabzug nach dem Mehrwertsteuerrecht der Türkei.....	218
a. Vorsteuerabzug durch den Lieferer	218
b. Vorsteuerabzug durch den Lieferungsempfänger	218
aa. Recht auf Vorsteuerabzug	219
(1) Art. 29 Abs. 1 lit. a Var. 1 i. V. m. Art. 30 lit. a KDVK	219
(2) Art. 29 Abs. 1 lit. b Var. 1 i. V. m. Art. 30 lit. a KDVK	219
bb. Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug	220
c. Ergebnis.....	220
II. Warenlieferung aus der Türkei	220
1. Vorsteuerabzug nach dem Mehrwertsteuerrecht der Türkei.....	220
a. Vorsteuerabzug durch den Lieferer	220
aa. Recht auf Vorsteuerabzug	220
bb. Ausübung des Rechts des Lieferers auf Vorsteuerabzug.....	221
b. Vorsteuerabzug durch den Lieferungsempfänger	222
c. Ergebnis.....	222
2. Vorsteuerabzug nach dem Mehrwertsteuerrecht der EU.....	222
a. Vorsteuerabzug durch den Lieferer	223
aa. Recht auf Vorsteuerabzug	223
(1) Art. 168 lit. e RL 2006/112/EG	223
(2) Art. 169 lit. a RL 2006/112/EG	223
bb. Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug	224

b. Vorsteuerabzug durch den Lieferungsempfänger	225
aa. Recht auf Vorsteuerabzug	225
(1) Art. 168 lit. a Var. 1 RL 2006/112/EG	225
(2) Art. 168 lit. e RL 2006/112/EG	226
bb. Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug	226
c. Ergebnis.....	227
B. VORSTEUERABZUG BEI GRENZÜBERSCHREITENDEN DIENSTLEISTUNGEN	228
I. Dienstleistungen in der EU ansässiger Steuerpflichtiger	228
1. Vorsteuerabzug nach dem Mehrwertsteuerrecht der EU	228
a. Vorsteuerabzug durch den Dienstleistungserbringer.....	228
aa. Recht auf Vorsteuerabzug	228
(1) Art. 168 RL 2006/112/EG	229
(2) Art. 169 lit. a RL 2006/112/EG	229
(3) Art. 169 lit. b RL 2006/112/EG	229
(4) Art. 169 lit. c RL 2006/112/EG	230
bb. Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug	230
b. Vorsteuerabzug durch den Dienstleistungsempfänger	231
aa. Recht auf Vorsteuerabzug	231
bb. Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug	232
c. Ergebnis.....	232
2. Vorsteuerabzug nach dem Mehrwertsteuerrecht der Türkei.....	232
a. Vorsteuerabzug durch den Dienstleistungserbringer.....	233
aa. Recht auf Vorsteuerabzug	233
(1) Art. 29 Abs. 1 lit. a i. V. m. Art. 30 lit. a KDVK	233
(2) Art. 32 Abs. 1 Satz 1 KDVK.....	233
bb. Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug	233
b. Vorsteuerabzug durch den Dienstleistungsempfänger	234
aa. Recht auf Vorsteuerabzug	234
bb. Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug	235
c. Ergebnis.....	235
II. Dienstleistungen in der Türkei ansässiger Steuerpflichtiger	235
1. Vorsteuerabzug nach dem Mehrwertsteuerrecht der Türkei.....	236
a. Vorsteuerabzug durch den Dienstleistungserbringer.....	236
aa. Recht auf Vorsteuerabzug	236
(1) Art. 29 Abs. 1 lit. a i. V. m. Art. 30 lit. a KDVK	236
(2) Art. 32 Abs. 1 Satz 1 KDVK.....	237
bb. Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug	237
b. Vorsteuerabzug durch den Dienstleistungsempfänger	237
c. Ergebnis.....	238
2. Vorsteuerabzug nach dem Mehrwertsteuerrecht der EU	238
a. Vorsteuerabzug durch den Dienstleistungserbringer.....	238
aa. Recht auf Vorsteuerabzug	238
bb. Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug	239
b. Vorsteuerabzug durch den Dienstleistungsempfänger	239
c. Ergebnis.....	239
C. HANDELSHEMMNISSE IM VORSTEUERABZUGSRECHT DER EU UND DER TÜRKIE	241
I. Warenlieferungen aus der EU in die Türkei	242
1. Handelshemmnisse im Vorsteuerabzugsrecht der EU.....	242
2. Handelshemmnisse im Vorsteuerabzugsrecht der Türkei	244
II. Warenlieferungen aus der Türkei in die EU	245

Inhaltsverzeichnis

1. Handelshemmnisse im Vorsteuerabzugsrecht der Türkei	245
2. Handelshemmnisse im Vorsteuerabzugsrecht der EU.....	250
a. Vorbehalt der Gegenseitigkeit (Reziprozität).....	251
b. Steuerlicher Vertreter im Vorsteuererstattungsverfahren.....	256
c. Ausschluss der Erstattungsfähigkeit bestimmter Vorsteuerbeträge	257
III. Dienstleistungen in der EU ansässiger Steuerpflichtiger	258
1. Handelshemmnisse im Vorsteuerabzugsrecht der EU.....	258
2. Handelshemmnisse im Vorsteuerabzugsrecht der Türkei	261
IV. Dienstleistungen in der Türkei ansässiger Steuerpflichtiger	265
1. Handelshemmnisse im Vorsteuerabzugsrecht der Türkei	265
2. Handelshemmnisse im Vorsteuerabzugsrecht der EU.....	266

6. KAPITEL
SCHLUSSBETRACHTUNG

A. ZUSAMMENFASSUNG DER WESENTLICHEN UNTERSUCHUNGSERGEBNISSE	267
B. ABSCHLIESSENDE WORTE.....	277
DEUTSCHSPRACHIGE LITERATUR.....	281
FREMDSPRACHIGE LITERATUR.....	294
STICHWORTVERZEICHNIS.....	302

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

a. A. / A. A.	anderer Ansicht
a. a. O.	am angeführten Ort
ABl.	Amtsblatt der Europäischen Union
Abs.	Absatz/Absätze
Abschn.	Abschnitt/e
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
Amtsbl.	Amtsblatt der türkischen Republik („Resmi Gazete“)
Art.	Artikel/n/s
Aufl.	Auflage
Az.	Aktenzeichen
BB	Betriebs-Berater
Bd.	Band
Bearb.	Bearbeiter
Begr.	Begründer
BFH	Bundesfinanzhof
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium der Finanzen
bspw.	beispielsweise
BT-Drs.	Bundestags-Drucksache
BVerfGE	Entscheidungssammlung des Bundesverfassungsgerichts
bzw.	beziehungsweise
CDFI	Cahiers de Droit Fiscal International
DB	Der Betrieb
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
ders.	Derselbe
d. h.	das heißt
dies.	dieselbe(n)
Diss. jur.	Dissertatio juris („Inauguraldissertation zur Erlangung der Doktorwürde einer juristischen Fakultät“)
DStR	Deutsches Steuerrecht
DVO (EU) Nr. 282/2010	Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15. März 2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Neufassung)
EAG	Europäische Atomgemeinschaft
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EGKS	Europäische Gemeinschaft für Kohle und Stahl
EGMR	Europäischer Gerichtshof für Menschenrechte
EGV	Vertrag über die Gründung der Europäischen Gemeinschaft
EMRK	Europäische Menschenrechtskonvention
endg.	endgültig
Entsch.-Nr.	Entscheidungsnummer
etc.	et cetera
EU	Europäische Union
EuGH	Gerichtshof der Europäischen Union

Abkürzungsverzeichnis

EUV	Vertrag über die Europäische Union (in der Fassung des Vertrags von Lissabon)
EuZW	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
EWG-Vertrag	Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft
f. und ff.	folgende (Seite/n)
Fn.	Fußnote
GATS	General Agreement on Trade in Services (Allgemeines Übereinkommen über den Handel mit Dienstleistungen)
GATT	General Agreement on Tariffs and Trade (Allgemeines Zoll- und Handelsabkommen)
GE	Geldeinheiten
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
GVK	Gelir Vergisi Kanunu (Einkommensteuergesetz)
Heft-Nr.	Heft-Nummer
HFR	Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung
<i>HİS</i>	Hızlandırılmış KDV İade Sistemi (Beschleunigtes Mehrwertsteuererstattungssystem)
Hrsg.	Herausgeber
Hs.	Halbsatz
INCOTERMS	International Commercial Terms (Internationale Handelsklauseln)
i. S. d.	im Sinne des/der
IStR	Internationales Steuerrecht
i. S. v.	im Sinne von
i. V. m.	in Verbindung mit
IWB	Internationale Wirtschaftsbriefe
Jhd.	Jahrhundert
Kap.	Kapitel/s/n
KDV	Katma Değer Vergisi (Mehrwertsteuer)
KDVK	Katma Değer Vergisi Kanunu (Mehrwertsteuergesetz)
KOM	Mitteilungen der Kommission
lit.	litera (Buchstabe), literae (Buchstaben)
m. Anm.	mit Anmerkung
mE	meines Erachtens
mwN	mit weiteren Nachweisen
MwSt	Mehrwertsteuer
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
NP	Nettopreis
Nr.	Nummer/n
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development (Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung)
o. J.	ohne Jahresangabe
o. O.	ohne Ortsangabe

Abkürzungsverzeichnis

Pkw	Personenkraftwagen
qm	Quadratmeter
resp.	respektive
RIW	Recht der Internationalen Wirtschaft
RL 86/560/EWG	Dreizehnte Richtlinie des Rates vom 17. November 1986 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Verfahren der Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Gebiet der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige (86/560/EWG)
RL 2006/112/EG	Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem
RL 2008/9/EG	Richtlinie 2008/9/EG des Rates vom 12. Februar 2008 zur Regelung der Erstattung der Mehrwertsteuer gemäß der Richtlinie 2006/112/EG an nicht im Mitgliedstaat der Erstattung, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige
Rn.	Randnummer/n
Rs.	Rechtssache/n
Rz.	Randzeichen
S.	Seite/n
Slg.	Sammlung der Rechtsprechung des Gerichtshofes und des Gerichts/ des Gerichts erster Instanz
sog.	so genannt/-e/-er/-es
TL	Türkische Lira
TRIPS	Agreement on Trade-Related Aspects of Intellectual Property Rights (Übereinkommen über handelsbezogene Aspekte der Rechte am geistigen Eigentum)
TTK	Türk Ticaret Kanunu (Türkisches Handelsgesetz)
Tz.	Textziffer
u. a.	und andere/-es, unter anderen/-m
u. Ä.	und Ähnlichem
Unterabs.	Unterabsatz
UR	Umsatzsteuer-Rundschau
UStB	Umsatzsteuer-Berater
UStDV	Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	Umsatzsteuer-Rundschau (siehe auch: UR)
usw.	und so weiter
US-\$	US-amerikanische Dollar
UStG	Umsatzsteuergesetz
UVR	Umsatzsteuer- und Verkehrsteuer-Recht
Var.	Variante
vgl.	vergleiche
Vorbem.	Vorbemerkung
VUK	Vergi Usul Kanunu (Steuerverfahrensgesetz)
WTO	World Trade Organization (Welthandelsorganisation)
WTO-Übereinkommen	Übereinkommen zur Errichtung der Welthandelsorganisation
Ziff.	Ziffer/n

Einleitung

Für die Herstellung von Zubehör für Fabrikationsanlagen bezieht ein deutscher Metallwarenproduzent Rohmaterial, für das er in Deutschland Umsatzsteuer zahlt. Nach Fertigstellung des Zubehörs bestellt bei diesem Produzenten ein in der Türkei ansässiger Einfuhrhändler eine bestimmte Menge von diesem Produkt. Vor seinem Werk in Deutschland lädt der Produzent die Liefergegenstände in das Transportfahrzeug des von ihm beauftragten Spediteurs, dessen Fahrer die Fracht in die Türkei befördert.

Fällt für die Beförderung der Ware in die Türkei deutsche Umsatzsteuer an? Kann der Produzent die für das Rohmaterial angefallene deutsche Umsatzsteuer im Steuerverfahren im Wege des Vorsteuerabzugs geltend machen?

An der türkischen Staatsgrenze angekommen, wird das Ladegut im Namen und für Rechnung des deutschen Produzenten zollrechtlich abgefertigt und in Verkehr gebracht. Am Ablieferungsort werden die Gegenstände abgeladen und an den türkischen Importhändler übergeben, der den Warenempfang durch Unterzeichnung des Frachtbriefs bestätigt. Im Gegenzug wird dem Einfuhrhändler eine Rechnung des deutschen Produzenten ausgehändigt.

Schuldet der deutsche Produzent für den Import und die Lieferung der Ware in der Türkei Mehrwertsteuer („*Katma Değer Vergisi*“)? Oder wird der türkische Einfuhrhändler zur Entrichtung der Steuer für die Warenlieferung herangezogen? Ist er berechtigt, diese Steuer gegenüber der türkischen Finanzbehörde als Vorsteuer abzuziehen?

Derartige Fragen stellen sich bei fast jedem Auslandssachverhalt, bei dem eine wirtschaftliche Leistung an jenseits der Staatsgrenzen aufhältige Personen erbracht wird und die beteiligten Staaten – wie etwa im vorliegenden Fall die Bundesrepublik und die Türkei – eine Umsatzbesteuerung kennen. Um den Fragen nachzugehen, erscheint es unerlässlich, sich zunächst den Sinngehalt und die Funktionsweise des Mehrwertsteuersystems vergegenwärtigen, das der Umsatzbesteuerung sowohl in den EU-Mitgliedstaaten als auch in der Türkei zugrunde liegt.

A. Grundlagen der Mehrwertsteuer

Das Mehrwertsteuersystem ist, wie nahezu jedes Steuersystem, von seinen Zielen und Prinzipien geprägt. Dessen abstrakt-generelle wie konkret-individuelle Rechtssätze sind Ausfluss der mit dem Mehrwertsteuersystem zu verwirklichenden Regelungsabsichten und Ordnungsgrundsätze der Mehrwertbesteuerung. Um die Vielzahl an Einzelvorschriften als ein einheitliches Ganzes zu verstehen und sie in ihrem systematischen und teleologischen Zusammenwirken zu beleuchten, empfiehlt sich eine Analyse der die Regelungen prägenden Grundlagen der Mehrwertsteuer. Diese ergeben sich im Wesentlichen aus dem Besteuerungsziel und dem als fundamentales Richtmaß für die Ausformung dieses Ziels dienende Leitprinzip des Mehrwertsteuersystems.

I. Endbelastung des Letztverbrauchers¹ als Besteuerungsziel

Belastungsgrund der Mehrwertsteuer sind die Aufwendungen für die erworbenen Gegenstände oder die empfangenen Dienstleistungen.² Von ihrer Besteuerungskonzeption her ist sie eine allgemeine Verbrauchsteuer.³

Die Charakterisierung als Verbrauchsteuer trägt allerdings dem Umstand, dass wirtschaftliche Leistungen nicht immer dem Verbrauch dienen, nicht genügend Rechnung.⁴ Stattdessen sind die Aufwendungen zwecks Realisierung privaten Verbrauchs das entscheidende Kriterium. Die Steuer ist fällig, sobald der Verbraucher solche Aufwendungen getätigt hat. Im Grunde sind somit für Mehrwertsteuerzwecke der private Verbrauch von Leistungen und die Aufwendungen für diese Leistungen gleichzusetzen.⁵ Besteuerungsgut ist mithin nicht der konkrete Verbrauch (Verzehr) der Leistungen, sondern die Verwendung von Einkommen bzw. Vermögen für Güter jedweder Art (einschließlich Dienstleistungen), die einen Gebrauchs- oder Verbrauchsnutzen haben. Damit stellt die Mehrwertsteuer eine Steuer auf die allgemeine Einkommensverwendung für den Verbrauch von Gütern und Dienstleistungen durch Endverbraucher, quasi eine Einkommensverwendungssteuer dar.⁶ Bei isolierter Betrachtung kommt nämlich in dieser Einkommensverwendung die für die Rechtfertigung der Mehrwertbesteuerung maßgebende⁷ Leistungsfähigkeit (oder: Zahlungsfähigkeit) des Letztverbrauchers zum Ausdruck.⁸ Die als Verbrauch im weiteren Sinne aufzufassende Einkommensverwendung ist ein geeigneter Maßstab für diese Leistungsfähigkeit.⁹ Das Einkommen wird somit zweimal besteuert, einmal bei seiner Entstehung (durch die Ertragsteuern) und zum Zweiten bei seiner Verwendung (durch die Mehrwertsteuer).¹⁰

Anders als spezielle Verbrauchsteuern (wie etwa die Tabaksteuer oder Mineralölsteuer) ist die Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer darauf angelegt, sämtliche Konsumarten zu besteuern. Daraus folgt, dass sie bei der Besteuerung nicht zwischen bestimmten Waren und Dienstleistungen differenziert.¹¹ Daher beansprucht die Mehrwertsteuer „allgemeine Geltung für alle sich auf Gegenstände oder Dienstleistungen

¹ Üblich sind auch Bezeichnungen wie „Endverbraucher“, „Konsument“ oder nur „Verbraucher“.

² Stadie, UStG, Vorbem. Rn. 17

³ Reiß, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 14 Rz. 1. Zur althergebrachten Streitfrage, ob die Mehrwertsteuer eine Verkehr- oder eine Verbrauchsteuer ist, siehe Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, S. 975 ff., sowie Tehler, Die Umsatzsteuer als angewandte Verkehr- und/oder Verbrauchsteuer, S. 12 ff.

⁴ Stadie, UStG, Vorbem. Rn. 17

⁵ Terra, Sales Taxation, S. 10

⁶ Ruppe, UStG, Einf Tz. 35; Reiß, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 14 Rz. 1

⁷ Ganz herrschende Meinung! Siehe etwa Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, S. 981

⁸ Stadie, UStG, Vorbem. Rn. 17

⁹ Reiß, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 14 Rz. 1

¹⁰ Sog. Nachholwirkung der Mehrwertsteuer (siehe Jakob, Umsatzsteuer, Rn. 7)

¹¹ Terra, Sales Taxation, S. 8

beziehenden Geschäfte“.¹² Ergänzend ist zu erwähnen, dass eine allgemeine Steuer auf den Verbrauch zwischen konsumtivem und produktivem Aufwand unterscheiden muss, soll sie den privaten Verbrauch belasten.¹³ Der Letztverbrauch findet grundsätzlich statt, wenn die Leistung nicht Gegenstand weiterer wirtschaftlicher Leistungstätigkeit ist.¹⁴

II. Keine Endbelastung der Steuerpflichtigen als Leitprinzip

Das Systemziel der Mehrwertsteuer, den Endverbrauch mit der Steuer zu belasten, prägt den Charakter und das Wesen der Steuerart, spiegelt sich doch die konkrete Ausgestaltung der Steuertechnik in dem Ziel wider. Entsprechend ihrer Belastungskonzeption wird die Mehrwertsteuer vom Letztverbraucher getragen.¹⁵ Obwohl die Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer letztlich vom Endverbraucher getragen wird, entrichten sie in der Konzeption der Mehrwertsteuer diejenigen, die verbrauchsfähige Leistungen erbringen. Diese dienen der Finanzverwaltung als eine Art Zahlstelle, versehen die Aufgabe, den Behörden bei der Erhebung der Steuer zu helfen. Damit fungieren sie als Steuereinnahmer für Rechnung des Staates¹⁶ und im Interesse des Fiskus, sollen aber nicht zum Träger der materiellen Steuerlast (sog. Steuerinzidenz) werden, vielmehr trifft die finanzielle Belastung nur den Endverbraucher als Steuerdestinatar.¹⁷ Insoweit besteht zwischen dem Verbraucher und dem Steuerzahler ein antagonistisches Verhältnis. Generell schuldet der Steuerzahler, welcher der Mehrwertsteuer unterliegende Lieferungen und/oder Dienstleistungen ausführt, die Steuer. Gleichwohl bleibt der Endverbraucher von der verbrauchsteuerlichen Grundidee her der Steuerträger. Steuerpflichtiger¹⁸ zu sein heißt im Mehrwertsteuerrecht daher typischerweise nicht, die Steuerlast (endgültig) zu tragen.

Die Besteuerungstechnik der Mehrwertsteuer ist dementsprechend so

¹² EuGH-Urteil vom 08.06.1999, Rs. C-338/97, C-344/97 und C-390/97 („Pelzl“ u. a.), Slg. 1999, I-3319, Rn. 21; vom 03.10.2006, Rs. C-475/03 („Banca popolare di Cremona“), Slg. 2006, I-9373, Rn. 28

¹³ Terra, Sales Taxation, S. 10

¹⁴ Zur Gleichstellung von Endverbrauch und regelmäßiger unentgeltlicher Tätigkeit siehe EuGH-Urteil vom 01.04.1982, Rs. 89/91 („Hong Kong Trade“), Slg. 1982, 1277, Rn. 10

¹⁵ EuGH-Urteil vom 08.06.1999, Rs. C-338/97, C-344/97 und C-390/97 („Pelzl“ u. a.), Slg. 1999, I-3319, Rn. 21; vom 03.10.2006, Rs. C-475/03 („Banca popolare di Cremona“), Slg. 2006, I-9373, Rn. 22 und 28; vom 21.02.2008, Rs. C-271/06 („Netto Supermarkt“), Slg. 2008, I-771, Rn. 21

¹⁶ EuGH-Urteil vom 20.10.1993, Rs. C-10/92 („Maurizio Balocchi“), Slg. 1993, I-5105, Rn. 25; vom 21.02.2008, Rs. C-271/06 („Netto Supermarkt“), Slg. 2008, I-771, Rn. 21

¹⁷ Stadie, UStG, Vorbem. Rn. 16

¹⁸ Zum Verhältnis des unionsrechtlichen Begriffs „Steuerpflichtiger“ zum Begriff „Unternehmer“ im Sinne des deutschen UStG siehe Blankenheim, „Steuerpflichtiger“ und Unternehmerbegriff im Umsatzsteuerrecht, S. 47 ff., und Kensbock, Der Unternehmerbegriff nach deutschem und europäischem Umsatzsteuerrecht, S. 89 ff.

ausgestaltet, dass sich der Fiskus aus Praktikabilitätsgründen¹⁹ an die Steuerpflichtigen hält, die der Steuer unterworfenen Umsätze ausführen (Prinzip der indirekten Besteuerung²⁰). Die zur Zahlung heranzuziehenden Steuerpflichtigen dürfen und sollen aber zur Abwendung einer steuerlichen Belastungswirkung die Mehrwertsteuer überwälzen, indem sie sie dem Empfänger ihrer steuerpflichtigen Umsätze gesondert in Rechnung stellen. Nach dem Willen des Systemgebers soll die Mehrwertsteuer in die Preisbildung der Steuerpflichtigen eingehen, dem Verbraucher im Preis auferlegt und so die Belastung des Letztverbrauchs auf indirektem Weg durch Steuerüberwälzung erreicht werden. Zahlt der Konsument den um die Steuer aufgestockten Preis, gelangt die Steuerbelastung zu ihm, so dass die Endverbraucherbesteuerung verwirklicht wird.²¹ Damit wird die Mehrwertsteuer nicht unmittelbar von dem Steuerdestinatar, dem Endverbraucher, erhoben, auf den sie idealiter entfallen soll, sondern mittelbar über die Erhöhung des Preises für das jeweilige Verbrauchsgut auf ihn überwälzt. Die Überwälzung der Steuer auf den Endverbraucher entspricht der Belastungstechnik einer indirekten Mehrwertsteuer.

Ist der Zielsetzung der Mehrwertsteuer zufolge derjenige, der die Steuerlast tragen soll, der Endverbraucher, sollen Steuerpflichtige, wie Importeure, Produzenten, Groß- und Einzelhändler, durch die Besteuerung konzeptionell keinen Vermögensverlust erleiden. Für die Steuerpflichtigen muss die Mehrwertsteuer damit steuerlich neutral sein (Grundsatz der mehrwertsteuerlichen Neutralität). Dieser Grundsatz weist zwei voneinander differierende Facetten auf, die Belastungsneutralität und die Wettbewerbsneutralität.

1. Belastungsneutralität

Kernaussage der Belastungsneutralität ist, dass die Steuerpflichtigen wirtschaftlich mit der Mehrwertsteuer nicht endgültig belastet sein sollen. Folglich muss bei den Steuerpflichtigen eine Kostenbelastung mit der Mehrwertsteuer für bezogene wie selbst erbrachte Wirtschaftsleistungen vermieden werden. Die Mehrwertsteuer darf nicht den belastenden Charakter von Kosten annehmen, sondern muss für die Steuerpflichtigen rechnerisch eine Art durchlaufender Posten darstellen. Aus dem Systemplan, dem Verbrauch mittelbar die Steuerlast aufzuerlegen und die wirtschaftliche Verwendung von Leistungen steuerlich zu verschonen, kann abgeleitet werden, dass der Betrag, der als Besteuerungsgrundlage dient, nicht höher als die Gegenleistung sein darf, die der Konsument tatsächlich erbracht hat.²² Soll die Mehrwertsteuer nur den Letztverbrauch belasten und für die Steuerpflichtigen vollends

¹⁹ Reiß, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 14 Rz. 1

²⁰ Zu den diesem Prinzip innewohnenden Nebeneffekten der Unmerklichkeit und Ergiebigkeit siehe Jakob, Umsatzsteuer, Rn. 9

²¹ Terra, Sales Taxation, S. 12

²² EuGH-Urteil vom 24.10.1996, Rs. C-317/94 („Elida Gibbs“), Slg. 1996, I-5339, Rn. 19

belastungsneutral sein, kann sich die zu erhebende Mehrwertsteuer im Ergebnis nur nach dem Wert bemessen, dem die von dem Endverbraucher tatsächlich erbrachte Gegenleistung entspricht.²³ Somit muss die Steuerbelastung für eine Warenlieferung oder Dienstleistung im Grundsatz stets der Belastung gleichen, die der Lieferer oder Dienstleistungserbringer dem Endverbraucher berechnet. Dies gelingt dadurch, dass die Höhe der festzusetzenden Steuer proportional zum Preis bemessen wird, den der Steuerpflichtige als Gegenleistung für die Gegenstände und Dienstleistungen erhält. Die Steuerbemessung basiert demzufolge auf dem Prinzip der Proportionalität²⁴ der Mehrwertsteuer.

2. Wettbewerbsneutralität

Eine weitere Facette des für die Mehrwertbesteuerung maßgeblichen steuerlichen Neutralitätsgrundsatzes ist die Wettbewerbsneutralität. Als Ausfluss des allgemeinen Gleichbehandlungsgrundsatzes, der verlangt, dass vergleichbare Sachverhalte nicht unterschiedlich behandelt werden, es sei denn, dass eine Differenzierung objektiv gerechtfertigt wäre²⁵, stellt die Wettbewerbsneutralität an die als allgemeine Verbrauchsteuer konzipierte Mehrwertsteuer den Anspruch, dass verschiedene Gruppen von Wirtschaftsteilnehmern, die sich in einer vergleichbaren Situation befinden, gleichbehandelt werden, damit jede Verzerrung des Wettbewerbs auf dem Markt unterbleibt.²⁶ Die unterschiedliche steuerliche Behandlung gleichartiger Umsätze indiziert bereits Wettbewerbsverzerrungen. Eine Wettbewerbsverzerrung in diesem Sinne ist nachgewiesen, wenn feststeht, dass Leistungen miteinander in Wettbewerb stehen und konkurrierende Steuerpflichtige hinsichtlich der Mehrwertsteuer ungleich behandelt werden²⁷, ohne dass es darauf ankommt, ob es sich um eine „bedeutende“ Verzerrung handelt.²⁸ Die

²³ EuGH-Urteil vom 15.10.2002, Rs. 427/98 (Kommission/BRD), Slg. 2002, I-8315, Rn. 29

²⁴ Zur mit diesem Prinzip verursachten Steuerregression siehe Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, S. 1005 f.

²⁵ EuGH-Urteil vom 25.11.1986, Rs. 201/85 und 202/85 („Klensch“ u. a.), Slg. 1986, 3477, Rn. 9; vom 13.07.2000, Rs. C-36/99 („Idéal tourisme“), Slg. 2000, I-6049, Rn. 35; vom 10.04.2008, Rs. C-309/06 („Marks & Spencer“), Slg. 2008, I-2283, Rn. 51

²⁶ EuGH-Urteil vom 29.10.2009, Rs. C-174/08 („NCC Construction Danmark“), Slg. 2009, I-10567, Rn. 44. Ungachtet dessen hat das Bundesverfassungsgericht in seinem Urteil vom 20.12.1966, 1 BvR 320/57, 70/63, BVerfGE 21, 12 (27), konstatiert, dass „[j]ede Steuer (...) irgendwie in das freie Spiel der wirtschaftlichen Kräfte ein[greift]“. Eine Steuer, „die in jeder Hinsicht völlig wettbewerbsneutral wäre, gibt es nicht und ist kaum denkbar.“ Einen „Mangel an Wettbewerbsneutralität“ der einstigen deutschen Allphasenbruttosteuer hat es dennoch festgestellt.

²⁷ EuGH-Urteil vom 29.03.2001, Rs. C-404/99 (Kommission/Frankreich), Slg. 2001, I-2667, Rn. 45 f.

²⁸ EuGH-Urteil vom 28.06.2007, Rs. C-363/05 („JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust“), Slg. 2007, I-5517, Rn. 47

Beseitigung derartiger Wettbewerbsverzerrungen ist ein Gebot der Wettbewerbsneutralität.²⁹

Darf danach die Mehrwertsteuer keinerlei (positive wie negative) Auswirkungen auf die Bedingungen des Wirtschaftsmarktes haben, und ist es unzulässig, gleichartige und deshalb miteinander in Wettbewerb stehende Waren und Dienstleistungen hinsichtlich der Steuerbelastung ungleich zu behandeln³⁰, sind bei der Bestimmung der Steuerpflichtigkeit von Umsätzen demnach alle wirtschaftlichen, der Steuer unterliegenden Tätigkeiten gleichmäßig zu belasten.³¹ Nicht nur die Diskriminierung von Leistungen ist prinzipiell verboten, sondern auch die steuerliche Ungleichbehandlung der Wirtschaftsteilnehmer, die diese Leistungen erbringen.³² Tangiert ist diese Wettbewerbsneutralität, wenn bspw. die steuerliche Qualifikation von Umsätzen von der Identität und Rechtsform abhinge, in der der Steuerpflichtige seine Tätigkeit ausübt.³³ Die Wettbewerbsneutralität geht daher mit der Rechtsformneutralität einher.³⁴

Bis eine verbrauchsfähige Leistung entsteht und dem Konsumenten angeboten werden kann, durchschreitet sie vielfach eine Reihe von wirtschaftlichen Stadien ihrer Erzeugung. Für Waren können diese Stadien in die Produktion und den Vertrieb (Groß- und Einzelhandel) unterteilt werden. Bei Dienstleistungen ist eine stufenweise Unterscheidung nur insoweit möglich, als – wie etwa im Baugewerbe – an deren Ausführung faktisch mehrere Steuerpflichtige beteiligt sind, aber nur ein Steuerpflichtiger die „Gesamtleistung“ an den Endverbraucher erbringt. Wird die Steuer auf allen Stufen der Leistungskette erhoben, spricht man von einer Allphasenbesteuerung. Eine Steuer, die nur auf einigen Leistungsstufen anfällt, wird Mehrphasensteuer genannt. Schließlich kann davon eine einphasige Besteuerung unterschieden werden, die je nach dem besteuerten Stadium des Wirtschaftskreislaufs eine Produzenten-, eine Großhandel-/Grossisten- oder eine Einzelhandelsteuer zum Gegenstand haben kann.

Kommt die Allphasenbesteuerung zum Zuge und wird die Steuer

²⁹ EuGH-Urteil vom 03.05.2001, Rs. C-481/98 (Kommission/Frankreich), Slg. 2001, I-3369, Rn. 22

³⁰ EuGH-Urteil vom 28.06.2007, Rs. C-363/05 („JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust“ u. a.), Slg. 2007, I-5517, Rn. 46, und die dort zitierte Rechtsprechung

³¹ EuGH-Urteil vom 12.06.1979, Rs. 126/78 („Nederlandse Spoorwegen“), Slg. 1979, 2041, Rn. 7. Auf Waren und Dienstleistungen, auf die sich die betreffende Tätigkeit bezieht, ist daher ein einheitlicher Steuersatz anzuwenden. Vgl. EuGH-Urteil vom 23.10.2003, Rs. C-109/02 (Kommission/BRD), Slg. 2003, I-12691, Rn. 20; vom 17.02.2005, Rs. 453/02 und 462/02 („Linneweber“ u. a.), Slg. 2005, I-1131, Rn. 24

³² EuGH-Urteil vom 12.01.2006, Rs. C-246/04 („Turn- und Sportunion Waldburg“), Slg. 2006, I-589, Rn. 32

³³ EuGH-Urteil vom 07.09.1999, Rs. C-216/97 („Gregg“), Slg. 1999, I-4947, Rn. 20; vom 10.09.2002, Rs. C-141/00 („Kügler“), Slg. 2002, I-6833, Rn. 30; vom 29.04.2004, Rs. C-137/02 („Faxworld“), Slg. 2004, I-5547, Rn. 28

³⁴ EuGH-Urteil vom 17.02.2005, Rs. C-453/02 („Linneweber“ u. a.), Slg. 2005, I-1131, Rn. 25; vom 12.01.2006, Rs. C-246/04 („Turn- und Sportunion Waldburg“), Slg. 2006, I-589, Rn. 34

demgemäß auf jeder Umsatzstufe erhoben, verdient das Postulat der Wettbewerbsneutralität erhöhte Aufmerksamkeit.³⁵ Die von einer Leistung getragene steuerliche Belastung darf bei Beachtung der Neutralitätsmaxime nicht unterschiedlich sein, je nach der Zahl der Stufen, welche diese Leistung oder ihre Bestandteile im Herstellungs- und Verteilungsprozess durchläuft.³⁶ So dürfen Leistungen, die einen langen Wirtschaftszyklus durchlaufen, gegenüber Leistungen mit einem kurzen Wirtschaftskreislauf nicht benachteiligt werden.³⁷ Eine unterschiedliche Behandlung würde ansonsten das Problem der steuerlich begünstigten „Konzentration“ von Steuerpflichtigen und deren Tätigkeiten aufwerfen.³⁸ Zudem wäre es mit der mehrwertsteuerlichen Wettbewerbsneutralität nicht vereinbar, die einzelnen Güter der jeweiligen Umsatzstufe willkürlich nach den Zufälligkeiten der Leistungsentstehung und -erbringung steuerlich zu erfassen.

a. „Allphasen-Bruttobesteuerung“

Entsteht die Steuer allgemein auf jeder Leistungsstufe für die gesamte Gegenleistung, also den Bruttoumsatz (sog. Bruttoprinzip), liegt das Besteuerungskonzept einer Allphasen-Bruttobesteuerung vor. Die Steuerbelastung einer verbrauchsfähigen Leistung ist damit umso höher, je mehr „Händewechsel“ von der Entstehung bis zum Konsum dieser Leistung erfolgen.³⁹ Zur Verdeutlichung der Belastungswirkungen bei der Allphasen-Bruttobesteuerung dient nachstehendes **Fallbeispiel**:

Der Produzent P liefert Waren an den Großhändler G für netto 100 GE. Der G wiederum veräußert diese Waren zum Netto-Preis von 150 GE an den Einzelhändler E, der seinerseits die Waren für 200 GE zzgl. Steuer an den Konsumenten K absetzt. Der Steuersatz liegt bei 20 %.

Die Zahlungsflüsse zwischen den Beteiligten und der Finanzverwaltung verlaufen bei der Allphasen-Bruttobesteuerung demnach wie folgt:

³⁵ Entsprechendes gilt für die Mehrphasenbesteuerung.

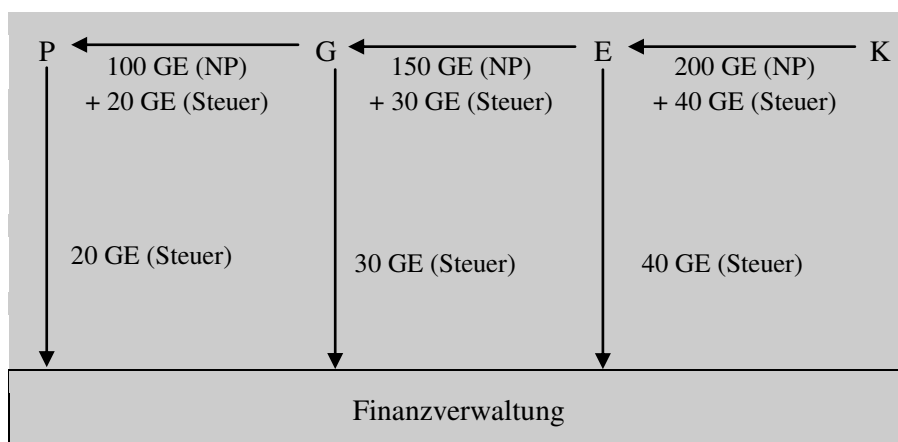
³⁶ EuGH-Urteil vom 01.04.1982, Rs. 89/91 („Hong Kong Trade“), Slg. 1982, 1277, Rn. 6; vom 24.10.1996, Rs. C-317/94 („Elida Gibbs“), Slg. 1996, I-5339, Rn. 20

³⁷ EWG, ABC-Bericht, S. 22

³⁸ Üblicherweise unterscheidet man zwei Arten der Konzentration, die sog. vertikale Konzentration, die auch Integration genannt wird, und die horizontale Konzentration. Eine vertikale Konzentration liegt vor, wenn ein Produkt innerhalb der Sphäre ein und desselben Steuerpflichtigen von der Herstellung bis zum Absatz an den Endverbraucher eine Reihe von Wirtschaftsstufen durchschreitet. Eine horizontale Konzentration liegt vor, wenn mehrere Steuerpflichtige, die das gleiche Produkt herstellen, untereinander Vereinbarungen treffen, in deren Rahmen die Unternehmen ihre Selbständigkeit noch bewahren können. Mehr dazu in EWG, a. a. O., S. 23

³⁹ Pohmer/Pflugmann-Hohlstein, UR 1993, 37 (38)

Einleitung



Erhoben werden somit folgende Steuerbeträge:

Steuerzahlung des P	20 GE
Steuerzahlung des G	30 GE
Steuerzahlung des E	<u>40 GE</u>
Summe der Steuerzahlungen (Gesamtsteuerbelastung) ⁴⁰	<u>90 GE</u>

Der Fiskus erhält in der Warenabsatzkette vom Produzenten P bis zum Konsumenten K insgesamt 90 GE. Neben der Steuer für die selbst bezogene Ware von 40 GE zahlt der Konsument zusätzlich auch noch die Steuer für den Erwerb durch G (20 GE) und E (30 GE). In Relation der Gesamtsteuerbelastung von 90 GE zu dem Restbetrag des von K gezahlten Kaufpreises von 150 GE (= 240 GE – 90 GE) beläuft sich der effektive Steuersatz auf 60%. Bei einem nominellen Steuersatz von 20% verdreifacht sich damit der effektive Steuersatz in der Lieferbeziehung zwischen dem Einzelhändler und dem Konsumenten. In der Lieferbeziehung zwischen G und E zählt die Gesamtsteuerbelastung 50 GE, die im prozentualen Verhältnis zum Nettokaufpreis von 150 GE einem effektiven Steuersatz von ca. 30 % entspricht. Auf der Großhandelsstufe ergibt sich aus der Relation der effektiven Steuerbelastung von 50 GE zum Restbetrag der Gegenleistung von 130

⁴⁰ Dieses Fallbeispiel dient lediglich der Vereinfachung und ist daher unvollständig. Nach der besteuertechnischen Ausgestaltung der Mehrwertsteuer werden nämlich nicht die einzelnen Umsätze besteuert, sondern - dem Grundsatz der Abschnittsbesteuerung folgend - die Umsätze, die innerhalb eines bestimmten Zeitabschnitts ausgeführt werden. Die Gesamtsteuerbelastung der Lieferkette ist somit zwar zutreffend dargestellt, jedoch lässt das Beispiel den Umstand unberücksichtigt, dass der jeweilige Unternehmer nicht nur mit der unmittelbar auf den Wareneinkauf entfallenden Steuer belastet ist, sondern mit allen, von anderen Unternehmern gesondert in Rechnung gestellten Steuerbeträgen für steuerpflichtige Leistungen, die für den jeweiligen Warenverkauf bezogen wurden. Zum Zwecke der Steuerberechnung ist daher präziser von der Summe der im Besteuerungszeitraum ausgeführten Umsätze auszugehen. Siehe hierzu Stadie, Das Recht des Vorsteuerabzugs, S. 4 f., und Teichmann, Der Verlust des Vorsteuerabzugs im steuerfreien Bereich der Mehrwertsteuer, S. 9

GE (= 180 GE – 50 GE) ein effektiver Steuersatz von ca. 38,5%. Nur bei der ersten Warenlieferung von P an G stimmt der effektive mit dem nominellen Steuersatz überein. Die Erhöhung des effektiven Steuersatzes auf den nächstfolgenden Wirtschaftsstufen ist darauf zurückzuführen, dass die Bemessungsgrundlage der Steuer die auf der vorangegangenen Leistungsstufe entrichtete Steuer mit umfasst. Die Steuer wird bei jeder Leistung auf der Grundlage des Geldwertes der Gegenleistung – ohne Abzug der auf der vorangegangenen Leistungsstufe (Produktions- oder Handelsstufe u. a.) entrichteten Steuer, mithin ohne einen Vorsteuerabzug – berechnet. Die Besteuerungsgrundlage ist mithin der Erlös für die Leistung, der idealtypisch neben einer Gewinnmarge auch die Kosten zur Erbringung der Leistung enthält. Diese Kosten fließen samt der auf sie entfallenden Steuer, also als Bruttokosten, endgültig in die Besteuerungsgrundlage ein. Daher spricht man auch vom Bruttoprinzip. Bei diesem Prinzip wird die Steuer in jedem Stadium der Wertschöpfungskette auf die Bruttokosten (einschließlich der Steuer), die ein Unternehmer für die bezogenen Leistungen aufwendet, berechnet. Somit zahlt der Steuerpflichtige eine Steuer auf die Steuer für die vorangegangene Lieferung (sog. Kaskadeneffekt).⁴¹ Dieser Effekt zeitigt einen weiteren Effekt, den sog. Kumulierungseffekt: Die Steuern kumulieren sich in dem Preis für die jeweilige Lieferung, indem der Preis um die Steuerbelastung auf der Vorstufe sowie auf der jeweiligen Umsatzstufe erhöht wird. So enthält etwa der von G erhobene (Brutto-)Preis von 180 GE sowohl die an P gezahlte Steuer von 20 GE als auch die auf seine eigene Leistung entfallende Steuer von 30 GE. Dadurch kommt es zu einer Kumulation der Steuerbelastung, die nicht durch den Abzug der auf der vorangegangenen Produktions- und Handelsstufe entrichteten Steuer rückgängig gemacht wird. Daher wird bei jeder einzelnen Leistung die Steuer auf der Vorstufe hinzuaddiert. So wächst mit jeder Leistungsstufe die Steuer an, die an die Finanzbehörde abgeführt werden muss. Folglich ist die effektive Steuerbelastung der Ware umso höher, je länger die Absatz-/Wertschöpfungskette ist. Insbesondere Händlern wird durch das Bruttoprinzip die Handelsspanne um die Steuer für den Warenbezug gekürzt. So beträgt die Handelsmarge (Differenz zwischen Nettoverkaufspreis und Nettoeinkaufspreis inkl. Steuer) des Großhändlers [150 GE – (100 GE + 20 GE) =] 30 GE, die des Einzelhändlers (200 GE – [150 GE + 30 GE) =] 20 GE. Die Allphasen-Bruttobesteuerung führt im Endeffekt zu Wettbewerbsverzerrungen und -nachteilen für alle diejenigen Wirtschaftsteilnehmer, die auf den steuerpflichtigen Bezug von Waren angewiesen sind.⁴²

b. „Allphasen-Nettobesteuerung“

Die von der Allphasen-Bruttobesteuerung durch den Kaskaden- und

⁴¹ Auch Schneeballeffekt genannt: Pohmer/Pflugmann-Hohlstein, UR 1993, 37 (Fn. 9).

⁴² Siehe auch Pohmer/Pflugmann-Hohlstein, a. a. O., 37 (39)

Kumulierungseffekt verursachte ungleiche Steuerbelastung und damit verbundenen Veränderungen der Wettbewerbslage können durch die Allphasen-Nettobesteuerung⁴³ vermieden werden. Bei der Allphasen-Nettobesteuerung orientiert sich die Steuerbelastung im Wesentlichen nicht an dem Bruttoumsatz des Steuerpflichtigen, sondern knüpft an die Differenz zwischen Bruttoumsatz und Vorleistungen an (sog. Nettoprinzip).⁴⁴ Dadurch soll die Steuer für die vor der Stufe der endgültigen Besteuerung tätigen Steuerpflichtigen unabhängig von der Zahl der bewirkten Umsätze belastungs- und wettbewerbsneutral sein.⁴⁵

aa. Ermittlung der Besteuerungsgröße

Bei der Nettobesteuerung werden zur Berechnung des Nettoumsatzes hauptsächlich zwei Methoden gegenüber⁴⁶: die Additionsmethode und die Subtraktionsmethode. Im Rahmen der Additionsmethode wird die Besteuerungsgröße dadurch ermittelt, dass zunächst die im Unternehmen erzeugten Einkommen summiert und anschließend um die Erträge aus der Weiterleitung des Kapitals an andere Wirtschaftseinheiten (Beteiligungs- und Zinserträge) korrigiert werden. Hinzugerechnet werden sodann die Aufwendungen für Löhne und Gehälter und die Abschreibungen (Absetzungen für Abnutzungen) auf das Anlagevermögen sowie der Wert von Grund und Boden als die drei Hauptfaktoren der Wertschöpfung.⁴⁷ Dagegen wird bei der Subtraktionsmethode die Besteuerungsgröße dadurch ermittelt, dass von dem jeweiligen Bruttoumsatz ein Abzug vorgenommen wird. Es lassen sich zwei Abzugsposten unterscheiden: der Vorumsatz und die Vorsteuer. Mit der in ihrer Urform auf Carl Friedrich von Siemens zurückzuführenden Methode des Vorumsatzabzugs wird die Nettogröße als Besteuerungsgrundlage errechnet, indem von dem Bruttoumsatz des Steuerpflichtigen die Vorumsätze, d. h. die Umsätze der Vorstufen, abgezogen werden und die Steuer unmittelbar über den Unterschiedsbetrag ermittelt wird.⁴⁸ Bei Anwendung der Vorsteuerabzugsmethode werden statt der Vorumsätze die auf ihnen ruhenden Steuern (Vorsteuern) von der Steuerschuld, die auf den Bruttoumsatz des Steuerpflichtigen berechnet wird.⁴⁹

⁴³ Die Grundzüge einer Nettoumsatzbesteuerung hat Carl Friedrich von Siemens bereits im frühen 20. Jahrhundert entwickelt und in seinem Werk „Veredelte Umsatzsteuer“ der Öffentlichkeit vorgestellt. Siehe von Siemens, Veredelte Umsatzsteuer.

⁴⁴ BMF, Probleme einer Netto-Umsatzbesteuerung, S. 13 f.

⁴⁵ EuGH-Urteil vom 24.10.1996, Rs. C-317/94 („Elida Gibbs“), Slg. 1996, I-5339, Rn. 19 und 22; vom 15.10.2002, Rs. C-427/98 (Kommission/BRD), Slg. 2002, I-8315, Rn. 29; vom 03.10.2006, Rs. C-475/03 („Banca popolare di Cremona“), Slg. 2006, I-9373, Rn. 32

⁴⁶ BMF, Probleme einer Netto-Umsatzbesteuerung, S. 17

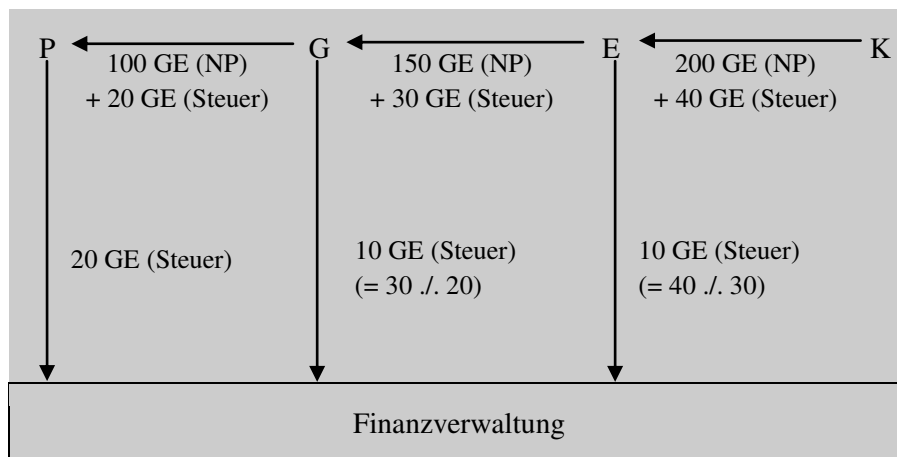
⁴⁷ Pohmer/Pflugmann-Hohlstein, UR 1993, 37 (40)

⁴⁸ BMF, Probleme einer Netto-Umsatzbesteuerung, S. 17

⁴⁹ BMF, a. a. O.

bb. Vorsteuerabzugsmethode

Die definitive Steuerschuld wird bei dieser Methode durch Abzug der Steuer aus den vorangegangenen Stadien von der (fiktiven) Steuerschuld für das nachfolgende Stadium berechnet. Konkret bedeutet dies, dass zunächst die Steuer für die Leistung des Steuerpflichtigen (Ausgangsleistung) unter Anwendung des Steuersatzes auf das Entgelt für diese Leistung ermittelt wird. Anschließend wird die ermittelte Steuer um die Steuer für bezogene Leistungen des Steuerpflichtigen (Eingangsleistungen) herabgemindert.⁵⁰ Die durch Anwendung des Steuertarifs auf den Bruttoumsatz ermittelte „Ausgangsteuer“ wird gegenüber dem Finanzamt deklariert. Im Rahmen der Deklaration wird sodann von der Ausgangsteuer die dem Steuerpflichtigen von anderen Steuerpflichtigen in Rechnung gestellte Vorsteuer abgezogen (Vorsteuerabzug!), so dass die effektive Steuerlast übrig bleibt. Wird bei jeder Hingabe von Waren und Dienstleistungen, gleich in welcher Wirtschaftsphase, die Steuer von dem Steuerpflichtigen nach den Ausgangsumsätzen erhoben und die auf den Leistungserwerb entrichtete Steuer abgezogen, führt der Steuerpflichtige im Ergebnis den verbleibenden Saldo an die zuständige Finanzbehörde ab. Zur Darstellung der damit verbundenen Entlastungswirkungen werden im Folgenden – ausgehend von dem letztthin gebildeten Fallbeispiel – die Zahlungsflüsse bei Geltung des Vorsteuerabzugsmechanismus nachgezeichnet:



Daraus ergeben sich folgende Steuerzahllasten der Steuerpflichtigen:⁵¹

Steuerzahlung des P	20 GE
Steuerzahlung des G	10 GE
Steuerzahlung des E	<u>10 GE</u>
Summe der Steuerzahlungen (Gesamtsteuerbelastung) ⁵²	<u>40 GE</u>

⁵⁰ BMF, a. a. O.

⁵¹ Vgl. Teichmann, Der Verlust des Vorsteuerabzugs im steuerfreien Bereich der Mehrwertsteuer, S. 9

Die Summe der Steuerzahllasten entspricht der in dem von K gezahlten Bruttopreis enthaltenen Steuer. Die Steuereinnahmen der Finanzverwaltung aus den Warenlieferungen betragen insgesamt 40 GE. Dieser Betrag entspricht proportional dem 20%-igen Steuersatz auf den Warennettopreis gegenüber dem Konsumenten. Auf jeder Stufe wird lediglich der jeweils erzeugte Wertunterschied zwischen der empfangenen und der ausgeführten Lieferung steuerlich belastet. Zwar wird die Steuer nach dem vom Warenempfänger geschuldeten Nettopreis bemessen, jedoch abzüglich der für den Erwerb der Ware an den jeweiligen Lieferer gezahlten Steuer. Damit sind der nominelle und der effektive Steuersatz von 20 % auf allen Absatzstufen identisch: Auf der Lieferstufe P – G beträgt die Steuerlast 20 GE bei einem Nettoverkaufspreis von 100 GE, auf der Großhandelsstufe G – E insgesamt 30 GE bei einem Nettoverkaufspreis von 150 GE und auf der Einzelhandelsstufe 40 GE bei einem Nettoverkaufspreis von 200 GE. Dem Beispiel lässt sich zwanglos entnehmen, dass die Summe der Zahllasten exakt der steuerlichen Endbelastung entspricht, die der Konsument zu tragen hat. Die erhobenen Mehrwertsteuern stimmen in der Summe (40 GE) exakt mit der von dem Konsumenten für die Waren gezahlten Mehrwertsteuer, also der steuerlichen Endbelastung, überein. P, G und E tragen keine definitive Steuerlast. Zwar sind sie Schuldner der auf ihre Lieferung entfallenden Mehrwertsteuer, jedoch wird diese Steuer von dem jeweiligen Empfänger der Lieferung gezahlt. Auf der Eingangsseite zahlen G und E ihrerseits Mehrwertsteuer für bezogene Leistungen, ziehen jedoch diese Steuer von ihrer eigenen Steuerschuld für die von ihnen ausgeführte Lieferung ab, so dass sie auch insoweit nicht mit der Mehrwertsteuer belastet sind. Unabhängig von der Länge der Absatzkette werden die Steuerpflichtigen von jeglicher Steuerbelastung befreit. Die jeweilige Handelsmarge bleibt unberührt, sie liegt bei 50 GE auf jeder Umsatzstufe. Auf der Ebene G – E ergibt sich die Marge aus dem Bruttoverkaufspreis von 180 GE abzüglich 120 GE Bruttoeinkaufspreis und 10 GE entrichtete Steuer. Die Spanne auf der Ebene E – K errechnet sich aus der Differenz zwischen dem Bruttoverkaufspreis von 240 GE einerseits und dem Bruttoeinkaufspreis von 180 GE sowie der entrichteten Steuer von 10 GE andererseits.

Bei alledem darf schließlich nicht außer Acht gelassen werden, dass die aufkommenswirksame Steuerzahlung an den Fiskus nicht erst und lediglich durch die Besteuerung auf der letzten Umsatzstufe (auf der „Verbraucherebene“) geleistet wird. Die dem Verbraucher in Rechnung gestellte Steuer, die der Summe aller Zahllasten entspricht, spiegelt zwar die steuerliche Endbelastung der zu verbrauchenden Leistung wider,

⁵² Zu Vereinfachungs- und Veranschaulichungszwecken wurden bei dem Fallbeispiel verfahrensspezifische Besonderheiten sowie andere Umsätze der Steuerpflichtigen ausgeblendet. Für eine exakte Berechnung der Steuerlast jedes Steuerpflichtigen wäre von der Steuer auf die in einen Besteuerungszeitraum entfallenden Umsätze die gesamte, in demselben Zeitraum angefallene Vorsteuer abzuziehen. Siehe im Übrigen hierzu Fn. 49

jedoch wird von dem Steuerbetrag lediglich die positive Differenz zu der Steuerbelastung der Vorstadien – vorbehaltlich weiterer, steuerzahlungswirksamer Umstände – an die Staatskasse abgeführt, da die Vorsteuern bereits durch die Steuerpflichtigen in den Vorstadien entrichtet wurden. Der an den letzten Steuerpflichtigen gezahlte Steuerbetrag korrespondiert daher mit der Summe aus der von ihm an den Fiskus entrichteten Steuer und den auf den Vorstufen entrichteten Vorsteuern. Damit setzt sich die gesamte, auf den Verbrauch entfallende Gesamtsteuerschuld, die im Besteuerungsverfahren von den Steuerpflichtigen sukzessive und rätierlich abgetragen wird, aus den gezahlten Teilbeträgen auf der jeweiligen Umsatzstufe zusammen. Die Steuer wird auf jeder Produktions- und Vertriebsstufe hinzugefügt. Erfüllen demnach die Steuerpflichtigen auf der jeweiligen Leistungsstufe die Aufgabe, einen Teil des auf der letzten Stufe anfallenden Gesamtsteuerbetrags abzuführen, spricht man insoweit von einer fraktionierten Steuerzahlung, die eine der signifikantesten Wirkungen des Vorsteuerabzugsmechanismus für den Fiskus ist.⁵³

Die Anwendung der Vorschriften über das Recht auf Vorsteuerabzug hängt davon ab, ob derjenige, der den Vorsteuerabzug begehrt, ein Steuerpflichtiger ist.⁵⁴ Der Mechanismus des Vorsteuerabzugs ist so ausgestaltet, dass allein Steuerpflichtige befugt sind, von der von ihnen geschuldeten Steuer die Vorsteuer abzuziehen, mit der die von ihnen bezogenen Eingangsleistungen bereits vorher belastet worden sind.⁵⁵ Während der Vorsteuerabzug bei den Steuerpflichtigen eine mehrwertsteuerliche Definitivbelastung abwendet, greift er bei dem Endverbraucher als Nichtsteuerpflichtigem nicht.⁵⁶ Daher wird wirtschaftlich die gesamte Steuerlast entsprechend der Belastungskonzeption der Mehrwertsteuer auf ihn überwältzt. So ergeben sich erst aus dem Ausschluss des Vorsteuerabzugs die intendierten Besteuerungsfolgen.

cc. „Mehrwert“-Ermittlung durch die Vorsteuerabzugsmethode?

Die Mehrwertsteuer bezweckt die Besteuerung des im (privaten) Endverbrauch von Waren und Dienstleistungen ausgedrückten „Mehrwerts“. Soll die Mehrwertsteuer auf Leistungen an Endverbraucher anhand des jeweils geschaffenen „Mehrwerts“ berechnet werden, in dem sich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Verbrauchers als maßgebliches Kriterium für die Besteuerungslegitimation⁵⁷ manifestiert,

⁵³ Pohmer/Pflugmann-Hohlstein, UR 1993, 37 (43)

⁵⁴ EuGH-Urteil vom 02.06.2005, Rs. 378/02 („Waterschap Zeeuws Vlaanderen“), Slg. 2005, I-4685, Rn. 29 ff. Siehe vertiefend zum Begriff des Steuerpflichtigen auch Klose, Die Begriffe des Unternehmers und des Steuerpflichtigen im deutschen und europäischen Umsatzsteuerrecht

⁵⁵ EuGH-Urteil vom 14.02.1985, Rs. 268/83 („Rompelman“), Slg. 1985, 655, Rn. 16

⁵⁶ Teichmann, Der Verlust des Vorsteuerabzugs im steuerfreien Bereich der Mehrwertsteuer, S. 11

⁵⁷ Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, S. 981

muss das Steuersystem darauf angelegt sein, den „Mehrwert“ als Belastungsmoment zu behandeln. Der Mehrwert drückt sich in dem Nettoumsatz, dem um bezogene Eingangsumsätze gekürzten (Brutto-) Ausgangsumsatz, des Steuerpflichtigen aus. Wird damit der auf der jeweiligen Umsatzstufe erzielte Mehrwert im Sinne einer Werterzeugung aus einer wirtschaftlichen Leistung suggeriert,⁵⁸ handelt es sich nur bei der Besteuerung des anhand der Additionsmethode oder der Methode des Vorumsatzabzugs ermittelten Nettoumsatzes um echte Mehrwertbesteuerung. Ein solches „Mehrwert“-Verständnis dürfte allerdings nicht der Besteuerungstechnik einer als sog. „Allphasen-Nettosteuer mit Vorsteuerabzug“ ausgestalteten Mehrwertsteuer zugrunde liegen. Denn die Mehrwertsteuerschuld, die grundsätzlich von dem steuerlich maßgeblichen Wert der erhaltenen Gegenleistung abhängt, wird bei der Vorsteuerabzugsmethode sogar dann erhoben, wenn auf einer Umsatzstufe die Kosten für Eingangsleistungen den Preis für die Ausgangsleistung übersteigen und somit keinerlei Mehrwert im vorgenannten Sinne generiert wird. Vor diesem Hintergrund ließe sich diese Besteuerungstechnik sogar als „Allphasenbruttosteuer mit Vorsteuerabzug“ apostrophieren, da die Höhe der Steuerschuld – wenn auch nur transitorisch – anhand des Wertes der Gegenleistung, ohne jeglichen Abzug von gezahlte Vorsteuern, bestimmt wird: Als Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer gilt bei jeder Leistung jeweils der Gesamtgegenwert (Netto-Rechnungsbetrag einschließlich der Steuer, die auf der vorangegangenen Umsatzstufe fällig wurde).⁵⁹ Erst nachdem auf dieser Bemessungsgrundlage die Steuerschuld berechnet worden ist, kommt ggf. der Vorsteuerabzug als verrechenbarer Gegenposten zur Anwendung und soll (nur) die Entlastung von auf den Kosten für Eingangsleistungen lastender Steuer bewirken; ein Abzug der Kosten selbst ist nicht vorgesehen. Nicht vorsteuerbelastete (etwa steuerbefreite) Eingangsleistungen, die im Bruttopreis für die jeweilige Leistung Berücksichtigung finden und damit Teil der Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuerschuld sind, bleiben im Vorsteuerabzugssystem mit der Mehrwertsteuer belastet. Das Vorsteuerabzugsvehikel dient lediglich der Verwirklichung der hinter der Mehrwertsteuer als einer allgemeinen Verbrauchsteuer stehenden Intention, nur den Letztverbrauch zu belasten und für die

⁵⁸ In der Betriebswirtschaftslehre wird der Mehrwert als Differenz zwischen dem geldmäßigen Wert des Produktes und dem der beschafften Einsatzgüter determiniert und wird auch Bruttowertschöpfung oder Rohergebnis genannt (siehe Töpfer, Betriebswirtschaftslehre, S. 475). In der Volkswirtschaftslehre wird unter Mehrwert der von einem Unternehmen im Produktionsprozess zusätzlich geschaffene Wert verstanden, der durch Abzug der Vorleistungen (also die von anderen Unternehmen bereits geschaffenen Werte) vom gesamten Produktionswert zu ermitteln ist (Blanchard/illing, Makroökonomie, S. 52). Anders ausgedrückt, ist der Mehrwert volkswirtschaftlich die Differenz zwischen dem Wert produzierter Güter und den Kosten für Material und Teile, die zur Produktion verwendet werden. (Samuelson/Nordhaus, Volkswirtschaftslehre, S. 1046; ebenso Aaron, in: Aaron, The Value Added Tax, S. 1 (2)).

⁵⁹ Stadie, UStG, Vorbem. Rn. 14

Steuerpflichtigen – unabhängig von der Zahl der Umsätze – kostenneutral zu sein. Dementsprechend wird damit in erster Linie das Ziel verfolgt, alle Wirtschaftsstufen vollständig von der Mehrwertsteuer zu entlasten⁶⁰ und den Verbraucher schließlich mit der Steuer zu belasten, die genau proportional zum Entgelt für die jeweilige Leistung ist. Der Vorsteuerabzug bietet demnach keine Gewähr dafür, dass lediglich der Mehrwert besteuert wird, er dient nur dazu, die vorsteuerbelasteten Teile der Bemessungsgrundlage der entstandenen Steuer vor einer erneuten Besteuerung zu bewahren. Im Vorsteuerabzugssystem darf der „Mehrwert“-Begriff daher nicht – wie bei der Additions- oder der Vorumsatzabzugsmethode – in wirtschaftlichem Sinne verstanden werden. Mit diesem Begriff erscheint in diesem Zusammenhang auch die Bezeichnung „Mehrwert“(!)-Steuer einer gewissen Präzision zu entbehren, weshalb deren Sinngehalt in Zweifel gezogen werden kann. Gerechtfertigt dürfte diese Bezeichnung gleichwohl aus legislativ-terminologischen Gründen sein. In Abweichung zum deutschen Umsatzsteuerrecht, wo zwar die offizielle Gesetzesüberschrift noch anfänglich „Umsatzsteuergesetz (Mehrwertsteuer)“⁶¹ vom 29. Mai 1967 lautete, jedoch später bei der Neufassung vom 16. November 1973⁶² wieder fallengelassen wurde, pflegt der EU-Richtlinienggeber seit jeher den Terminus „Mehrwertsteuer“,⁶³ der historisch aus der Übersetzung der 1954 in Frankreich eingeführten „Taxe sur la valeur ajoutée“ hervorging.⁶⁴ Dem haben sich die EU-Mitgliedstaaten mehrheitlich angeschlossen.⁶⁵ Daher soll in dieser Arbeit in Anlehnung an den unionsrechtlichen Sprachgebrauch die Bezeichnung „Mehrwertsteuer“ beibehalten werden, ohne damit andeuten zu wollen, dass mit dieser Steuer lediglich der auf der betreffenden Umsatzstufe geschaffene Mehrwert belastet wird.⁶⁶ Ein weiterer Grund für die gewählte Begriffsverwendung liegt darin, dass die wesens- und systemgleiche Steuerart in der Türkei „*Katma Değer Vergisi*“ (zu Deutsch: Mehrwertsteuer⁶⁷) genannt wird.

⁶⁰ Thiel, DB 1967, 1191 (1192)

⁶¹ BGBl. 1967 I S. 545

⁶² BGBl. 1973 I S. 1682

⁶³ Laut Art. 1 Abs. 1 der Ersten Mehrwertsteuerrichtlinie wurde die von den Mitgliedstaaten gemeinschaftsrechtlich eingeführte Umsatzsteuer „Mehrwertsteuer“ getauft.

⁶⁴ Bohley, Die Öffentliche Finanzierung, S. 342

⁶⁵ Etwa Belgien und Luxemburg (Taxe sur la valeur ajoutée), Irland, Malta und das Vereinigte Königreich und Irland (Value added tax), Italien (Imposta sul valore aggiunto), Portugal (Imposto sobre o valor acrescentado), Schweden (Mervärdeskatt) und Spanien (Impuesto al valor agregado). Vgl. auch Stadie, Das Recht des Vorsteuerabzugs, S. 5

⁶⁶ Lohse (Die Zuordnung im Mehrwertsteuerrecht, S. 203 ff.) spricht sich für eine begriffliche Neuordnung im deutschen Recht aus und plädiert für die (Wieder-)Einführung der Bezeichnung „Mehrwertsteuer“ als Beitrag zur terminologischen Harmonisierung der Umsatzbesteuerung in der EU. Siehe auch Lohse, DStR 2011, 1740 (1741)

⁶⁷ *Kıygi*, Wörterbuch der Rechts- und Wirtschaftssprache, S. 412

B. Ziel der Untersuchung

Die vorstehenden Erörterungen verschaffen einen Überblick über das Mehrwertsteuersystem, das grundsätzlich auf alle Arten von Umsätzen anwendbar ist. Insbesondere Umsätze, die auf Sachverhalten mit grenzüberschreitendem Charakter gründen, stellen das System (genauer: den Fiskus als Träger des Systems) allerdings vor große Herausforderungen – nicht nur steuerrechtlich. Auch fiskalpolitisch sind solche Umsätze brisant, da zumeist die Besteuerungszuständigkeit mehrerer Staaten als Steuergläubiger berührt ist. Die beteiligten Staaten dürften ein nicht unerhebliches Interesse daran haben, das aus den wirtschaftlich lukrativen, staatenübergreifenden Investitionen erwachsende Besteuerungspotential abzuschöpfen, ohne hierdurch den freien zwischenstaatlichen Handelsverkehr zu gefährden. Die wirtschaftlichen Akteure haben allerdings in der Regel ein gegenläufiges Interesse: Aus ihrer Sicht ist jegliche Benachteiligung – weder in dem einen noch in dem anderen Staat – zu vermeiden. Hierfür erscheint eine nachhaltige Abstimmung der beteiligten Staaten untereinander à la longue unabweisbar. Dies gilt erst recht, wenn diese Staaten über eine handelswirtschaftliche Akklimatisierung hinaus eine dauerhafte politische Nähebeziehung anstreben, wie es bei den EU-Mitgliedstaaten einerseits und der türkischen Republik andererseits der Fall ist. Die Wurzeln der erst ökonomischen, später auch politischen Annäherung dieser Länder reichen bis in das mittlere 20. Jhd. zurück.

Mit der Zusammenführung der Zollgrenzlinien der Mitgliedstaaten und der Türkei zu einer Zollunion⁶⁸ liefen erste Verhandlungen über einen politischen „Gleichschritt“ auch in anderen Bereichen an. Beharrlich hielt die Türkei an dem Fahrplan für den Beitritt in die „Europäische Staatengemeinschaft“ fest, auch aufgrund gefestigter und weitreichender wirtschaftspolitischer Beziehungen zu den Mitgliedstaaten. Diese Haltung trug dem türkischen Staat im Oktober 2005 die offizielle Aufnahme der Beitrittsverhandlungen ein, die jedoch eine regelmäßige analytische Prüfung des Besitzstands der Türkei (sog. „Screening“) mit sich brachte. In Ansehung der angestrebten politischen Konvergenz mit den EU-Mitgliedstaaten muss sich die Türkei seither einer turnusmäßigen „Reifeprüfung“ für den Eintritt in die Union unterziehen, bei der vor allem die Anpassung ihrer Wirtschaftspolitik an europäische Standards kritisch beäugt wird. Innerhalb der wirtschaftspolitischen Harmonisierung nimmt die Angleichung der Steuerpolitik einen wichtigen Platz ein. Die Harmonisierung der Steuersysteme im Unionsgebiet ist für die Errichtung eines funktionierenden Binnenmarktes und die Gewährleistung der hierfür essentiellen Waren-, Dienstleistungs-, Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit und zur Beseitigung von Wettbewerbsverzerrungen unverzichtbar.

⁶⁸ Zugrundeliegender Rechtsakt: Beschluss Nr. 1/95 des Assoziationsrates EG-Türkei vom 22. Dezember 1995 über die Durchführung der Endphase der Zollunion (96/142/EG), ABl. L 32/1 vom 13.2.1996

Der von der Türkei intendierte EU-Beitritt wird politisch unter der Bedingung stehen, dass gerade das bei grenzüberschreitenden Handelsumsätzen auf den Plan gerufene Mehrwertsteuerrecht der Türkei den „Acquis communautaire“ der EU-Mitgliedstaaten erreicht, zumal sich die Kommission in den seit 1998 regelmäßig veröffentlichten Fortschrittsberichten auch mit der Umsatzbesteuerung in der Türkei befasst. Bereits in dem überhaupt ersten Bericht⁶⁹ wurden grundlegende Feststellungen zum türkischen Mehrwertsteuersystem getroffen. Zum Prinzip des Vorsteuerabzugs konstatierte die Kommission, dass Steuerpflichtigen grundsätzlich ein „Anspruch“ auf Abzug der Mehrwertsteuer beim Erwerb von Waren und Dienstleistungen „zu gewerblichen Zwecken“ zustehe, vorausgesetzt, die Steuerpflichtigen legen eine ordnungsgemäße Rechnung vor, in der die Mehrwertsteuer ausgewiesen ist.⁷⁰ Eine „Steuerrückerstattung“ an nicht (in der Türkei) ansässige Steuerpflichtige sei allerdings nicht vorgesehen, was diesen Steuerpflichtigen zusätzliche Kosten verursache. Angesichts dieser Regelungen zieht die Kommission das Fazit: „[B]ei der Anwendung eines auf die Rechtsvorschriften der Gemeinschaft gestützten Mehrwertsteuersystems [ist] der Anfang zwar gemacht, aber in einigen Bereichen bedarf es noch erheblicher Anstrengungen, wenn ... [das Mehrwertsteuersystem] dem gemeinschaftsrechtlichen Besitzstand genügen soll.“ In späteren Fortschrittsberichten wiederholte die EU-Kommission ihr Postulat, im Bereich der Mehrwertsteuer „die Angleichung besonders voranzutreiben“.⁷¹

Nicht allein politische Forderungen lenken die Aufmerksamkeit auf die Vergleichbarkeit der türkischen Mehrwertsteuerregelungen mit dem unionsrechtlichen Regelwerk, sondern auch die sukzessiv zusammenwachsenden Wirtschaftsbeziehungen. Zwischen den EU-Mitgliedstaaten und der Türkei erweiterte und vertiefte sich das Auslandsgeschäft durch die engen wirtschaftlichen Verflechtungen in den letzten Jahrzehnten zunehmend. Das beidseitige Handelsvolumen stieg in der Folge stetig an. Während die Warenimporte der Türkei aus den EU-Mitgliedstaaten 2005 noch bei ca. 52,7 Mrd. US-\$ lagen, haben sie nur drei Jahre später 74,8 Mrd. US-\$ erreicht. Der Rückfall im Jahr 2009 auf 56,6 Mrd. US-\$ ist in erster Linie der weltweiten Finanz- und Wirtschaftskrise geschuldet. Dieser Wert macht einen prozentualen Anteil an der gesamten Jahreseinfuhr von 40% aus. Der Import von Gütern aus der Türkei ist von 41,3 Mrd. US-\$ (2005) auf 63,4 Mrd. US-\$ (2008) hochgeschwollen. Krisenbedingt gingen im Jahr 2009 die Einfuhren auf 47 Mrd. US-\$ zurück und machten im prozentualen Verhältnis zur gesamten Jahresausfuhr 46 % aus. Danach betrug das Außenhandelsvolumen Mitte des letzten Jahrzehnts 94 Mrd. US-\$ und

⁶⁹ Kommission, KOM(1998) 711 endg.

⁷⁰ Kommission, a. a. O., S. 58

⁷¹ Kommission, KOM(2004) 656 endg., S. 18. Zur Gesamtbeurteilung der Fortschrittsberichte aus steuerlicher Sicht siehe Aslan, Vergi Sorunları 283 (2012), 134

pendelte es sich – nach kurzzeitiger Kulminierung auf 138,2 Mrd. US-\$ – im vorletzten Jahr bei 103,6 Mrd. US-\$ ein. Die Außenhandelsbilanz weist für 2005 zu Gunsten der EU-Mitgliedstaaten einen Überschuss von etwa 11,4 Mrd. US-\$ aus, der über die Jahre schwankte und sich im Jahr 2009 schließlich ca. 9,5 Mrd. US-\$ belief.⁷²

Die enorme Zunahme des Handelsvolumens zwischen den EU-Staaten auf der einen Seite und der Türkei auf der anderen geht freilich zumeist mit spürbaren Erschwernissen auf vor allem steuerjuristischer Ebene einher. Ohne immer eindeutig verifizieren zu können, welche Ursachen diese Erschwernisse haben, stehen die Beteiligten vor der Herausforderung, die steuerrechtlichen und politischen Hürden zu überwinden. Unbestritten kommt hierbei den Umsatzsteuern aufgrund ihres weitreichenden Anwendungsbereichs und ihrer potentiellen Belastungseffekte für die Liquidität des Wirtschaftsbeteiligten die größte Bedeutung zu. Es nimmt folglich nicht wunder, dass die Umsatzsteuern bei grenzüberschreitenden Vertragsverhandlungen und Kalkulationen für internationale Investitionen eine hohe Wertigkeit haben. Um über ein den Anforderungen des freien internationalen Wirtschaftswettbewerbs genügendes Mehrwertsteuerrecht zu gewährleisten, muss insbesondere das Vorsteuerabzugsrecht so ausgestaltet werden, dass es Unternehmern aus dem Ausland und Exporteuren im Inland bei der Abwicklung ihrer Geschäfte keine dem grenzüberschreitenden Waren- und Dienstleistungsverkehr abträglichen Hindernisse bereitet. Aus den unter A. dargestellten Prinzipien des Mehrwertsteuersystems lässt sich ersehen, welche außerordentliche Signifikanz und herausgehobene Stellung dem Vorsteuerabzug zukommt. Ob aus dem Vorsteuerabzugsrecht der EU oder dem der Türkei Handelshemmnisse für den grenzüberschreitenden Handelsverkehr hervorgehen, soll in dieser Arbeit untersucht und festgestellt werden. Untersuchungen, die das Vorsteuerabzugssystem aus der Blickrichtung grenzüberschreitender Leistungsbeziehungen hinterfragt und explizit Defizite enthüllt haben, sind gerade im jüngeren Schrifttum eine Seltenheit. Dies ist vor allem deswegen erstaunlich, weil das Mehrwertsteuersystem in seinem „Herzstück“⁷³, dem Vorsteuerabzug, einige systembedingte Schwachstellen aufweist, durch die der für das Mehrwertsteuersystem existenzielle Abzugsmechanismus nicht nur zu dessen „Achillesferse“⁷⁴ mutiert, sondern in Zeiten von Globalisierung und entgrenzten Wirtschaftsgebieten auch eine Revision und Anpassung an die dynamische Entwicklung der Weltökonomie nötig erscheinen lässt. Diese Arbeit möge in dieser Hinsicht ein Desideratum ausfüllen.

Das Untersuchungsziel, Handelsbarrieren zwischen der EU und der Türkei im Vorsteuerabzugsrecht zu eruieren, erhält vor dem Hintergrund,

⁷² Türk İstatistik Kurumu, Dış Ticaret İstatistikleri Yıllığı 2009, S. 31

⁷³ Felix, Steuerjuristische Einführung in das neue Umsatzsteuerrecht, S. 7 (17). Siehe auch Schüle, UStR 1967, 217, der den Vorsteuerabzug als „Kernstück“ des Mehrwertsteuersystems auffasst.

⁷⁴ Siehe hierzu Reiß, UR 2002, 561 (567 ff.), und Walden, UVR 2004, 225 (226)

dass das Mehrwertsteuerrecht der EU seit seiner Einführung ständigen Diskussionen über seine Reformbedürftigkeit ausgesetzt ist, auch einen rechtspolitischen Einschlag. Ursprünglich wurden seine Einzelregelungen zum Zwecke der schrittweisen Angleichung der Steuersysteme der Mitgliedstaaten und des ununterbrochenen Fortschreitens der steuerlichen Harmonisierung in der EU als Provisorium angesehen und sind bis heute einem fortlaufenden Änderungsprozess unterworfen. Dieser Prozess wird insbesondere durch immer neue Formen von Mehrwertsteuerdelikten beschleunigt, deren Tathandlung vorwiegend in dem Missbrauch des Rechtsinstituts des Vorsteuerabzugs besteht. Die Fokussierung der Untersuchung auf die Regelungen zum Vorsteuerabzug steht zudem im zeitlichen Rahmen aktueller steuerpolitischer Bestrebungen der EU, die bestehenden unionsrechtlichen Grundlagen der Mehrwertsteuer grundlegend zu reformieren. Ausweislich diverser Verlautbarungen⁷⁵ will die Kommission angesichts der erheblichen Schwächen des Vorsteuerabzugs vor allem im grenzüberschreitenden Leistungsverkehr das gegenwärtige System einer Revision unterziehen. Indes steht nicht allein die EU vor der Frage, den Systemanfälligkeiten des Vorsteuerabzugs entgegenzuwirken, sondern jeder Steuergläubiger, der seine fiskalischen Interessen bei der Mehrwertbesteuerung wahrzunehmen hat, so auch die Türkei. Das dortige Mehrwertsteuersystem ist nach einstiger Affinität mit dem unionsrechtlichen Mehrwertsteuerregime mittlerweile – trotz seines noch relativ jungen Alters – durch die aus dem ständigen politischen Regierungswechsel hervorgegangene Gesetzgebungskultur der „Reform der Reform“ in ein anderes systematisches Gewand gehüllt, das in dieser Arbeit gelüftet wird.

Zum Ziel dieser Arbeit gehört es jedoch nicht, die (Un-)Vereinbarkeit der Mehrwertbesteuerung in der Türkei mit dem Unionsrecht oder umgekehrt festzustellen. Dass nicht sämtliche Mehrwertsteuerimplikationen grenzüberschreitender Leistungen im Zentrum der Arbeit stehen können und sollen, erklärt sich dadurch, dass die auf grenzüberschreitende Leistungen erhobene Mehrwertsteuer durch den Vorsteuerabzug ganz oder teilweise wieder aufgehoben wird und damit potentielle Handelshemmnisse nicht zur Entfaltung kommen. In dem Umfang, wie der Vorsteuerabzug untersagt ist, sind konkrete Handelsbeschränkungen zu befürchten. Ebenso wenig erhebt die hiesige Untersuchung den Anspruch, eine neuartige theoretische Grundlegung für die zu untersuchenden Steuersysteme oder eine grundsätzlichen Neuorientierung in der Legitimität der Mehrwertsteuer zu konstruieren. Die Entwicklung neuer umfassender Reformmodelle für die existierenden Mehrwertsteuersysteme liegt ebenfalls nicht in der Zielrichtung der

⁷⁵ Zuletzt in „Grünbuch über die Zukunft der Mehrwertsteuer - Wege zu einem einfacheren, robusteren und effizienteren MwSt-System“ vom 01.12.2010, KOM(2010), 695

Arbeit.⁷⁶ Es sollen vielmehr mögliche systematische Unterschiede im Vorsteuerabzugsapparat im Hinblick auf grenzüberschreitenden Leistungen im Wege einer eingehenden Analyse herausgearbeitet und Schlussfolgerungen für denkbare Lösungsansätze gezogen werden. Die Untersuchung zielt darauf ab, aufzuzeigen, ob das Vorsteuerabzugsrecht der EU und das der Türkei normative Handelshemmnisse für die gegenseitigen grenzüberschreitenden Warenlieferungen und Dienstleistungen hervorrufen.

⁷⁶ Eine Vielzahl von Steuerreformmodellen, die als Alternative zum gegenwärtigen Mehrwertsteuersystem der EU gehandelt wurden, stand bereits im Mittelpunkt von fachlichen Diskursen, professionellen Planspielen u. Ä. und wurde in zahlreichen Monographien nahezu erschöpfend behandelt (siehe etwa Dathe, Umsatzsteuerhinterziehung, S. 75 ff.; Probst, Umsatzsteuerhinterziehung, S. 65 ff.).

C. Gegenstand der Untersuchung

Die konsequente Verfolgung des Untersuchungsziels erfordert es, dem Gegenstand der Untersuchung enge und klare Konturen zu geben. Die Grenzziehung dient im ersten Schritt zur Bestimmung des zu untersuchenden Gegenstands und im zweiten Schritt zur Ausklammerung von anderen, hier nicht ausführlich zu thematisierenden Untersuchungsgegenständen.

Gegenstand der vorliegenden Ausarbeitung ist das Vorsteuerabzugsrecht im Waren- und Dienstleistungsverkehr zwischen EU-Mitgliedstaaten und der Türkei. Diese Rechtsmaterie behandelt primär die Frage, ob und inwieweit ein Steuerpflichtiger Mehrwertsteuern, mit denen er als Erwerber von steuerpflichtigen Leistungen wirtschaftlich belastet ist, von dem Betrag der Mehrwertsteuer, die er als Erbringer von steuerpflichtigen Leistungen schuldet, abziehen kann. Der Abzug des Betrages der Vorsteuerbelastung von dem Betrag der eigenen Steuerschuld folgt in der Regel dem Recht desjenigen Staates, in dem die Steuer geschuldet wird. Daher ergeben sich aus dem Recht der EU-Mitgliedstaaten bzw. dem der Türkei Aussagen für den Vorsteuerabzug bei Umsatzgeschäften, die in deren Steuererhebungsgebieten getätigt werden. Im Lichte des Untersuchungszwecks sind das Reglement des Vorsteuerabzugssystems in der EU und in der Türkei zu beleuchten und in Hinblick auf Handelshemmnisse vergleichend gegenüberzustellen. Es sollen dabei die maßgeblichen Rechtsquellen aus dem Blickwinkel des grenzüberschreitenden Leistungshandels bewertet werden, indem die einschlägigen rechtlichen Regelungen bei Anwendung auf Fälle der grenzüberschreitenden Warenlieferungen und Dienstleistungen einer eingehenden Prüfung zugeführt werden. Sich mit singulären Rechtsfragen zu Einzelfällen zu beschäftigen, die bestimmte normative Regelungen über den Vorsteuerabzug aufwerfen, sie in extenso aufzubereiten und jeweils einer Lösung zuzuführen, würde das Ziel der Arbeit verfehlen. Da die mit dem Vorsteuerabzug im Mehrwertsteuersystem einhergehenden Systemchwächen bei grenzüberschreitenden Sachverhalten und insbesondere die zu deren Kompensierung getroffenen und zu treffenden Maßnahmen im Mittelpunkt stehen sollen, würde außerdem eine Ausforschung von zwar in dem Erhebungsgebiet der EU-Mitgliedstaaten oder der Türkei auftretenden, allerdings nicht systembedingten Fragestellungen zu anderen als auslandsbezogenen Fallkonstellationen des Vorsteuerabzugs den durch das Untersuchungsziel gesteckten Rahmen sprengen. Daher erscheint es nicht geboten, in der jeweiligen endemischen Fachliteratur behandelte Rechtsauslegungs- und Rechtsanwendungsprobleme zu konkreten Einzelfallgestaltungen zu repetieren.

I. Wesentliche Rechtsquellen der Mehrwertsteuer in der EU

Das Vorsteuerabzugsrecht der EU-Mitgliedstaaten ist – insbesondere für grenzüberschreitende Sachverhalte – fast komplett unionsrechtlich

harmonisiert. Folglich dürfte es für die Prüfung der Abziehbarkeit der im grenzüberschreitenden Waren- und Dienstleistungsverkehr anfallenden Mehrwertsteuern als zwingend zu betrachten sein, das Untersuchungsfeld insoweit durch das „autonome“ und die Mitgliedstaaten bindende⁷⁷ Recht der EU abzustecken, weshalb sich eine intensive Beschäftigung mit dem Recht des jeweiligen Mitgliedstaates erübrigt. Überdies sei klarstellend darauf hingewiesen, dass das Recht der Mitgliedstaaten, etwa das Umsatzsteuerrecht Deutschlands, keine unmittelbare Relevanz für die hiesige Untersuchung hat. Daher wird darauf verzichtet, neben den unionsrechtlichen Regelungen die Besonderheiten in der mitgliedstaatlichen Gesetzgebung, Verwaltung und Rechtsprechung im Bereich der innerstaatlichen Umsatzbesteuerung wiederzugeben. Letztere sind (oder sollten zumindest) überwiegend die Nachbildung der in der Normenhierarchie höherrangigen unionsrechtlichen Vorgaben (sein), jedoch ohne unmittelbare Bindungswirkung für die Rechtsetzung auf EU-Ebene zu entfalten. Eine Abweichung vom Verordnungs- oder Richtlinienrecht der Europäischen Union hat unter Umständen die Aussetzung der mitgliedstaatlichen Regelungen für den konkreten Fall zur Folge.⁷⁸ In einigen Mitgliedstaaten mag zwar das EU-Recht noch nicht gänzlich umgesetzt sein, insbesondere soweit die Union Übergangsregelungen und verlängerte Umsetzungsfristen konzidiert hat, gleichwohl ist das EU-Recht auch für diese Mitgliedstaaten maßgeblich, zumal diese im Grundsatz keine andersgearteten Regelungen einführen dürfen.⁷⁹

Ausgangspunkt für die Untersuchung des Vorsteuerabzugs nach dem Mehrwertsteuerrecht der EU sind dessen normative Grundlagen, die

⁷⁷ Siehe zur Autonomie und Bindungswirkung des Unionsrechts Nettesheim in: Oppermann/Classen/Nettesheim, Europarecht, 3. Teil Rn. 5 ff.

⁷⁸ Siehe zum Vorrang des Unionsrechts Herdegen, Europarecht, § 10 Rn. 1 ff.

⁷⁹ Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH kann sich der Einzelne in Rechtsstreitigkeiten mit dem Staat vor nationalen Gerichten auf die inhaltlich unbedingten und hinreichend genauen Bestimmungen einer EU-Richtlinie berufen, wenn der Staat die Richtlinie nicht fristgemäß umgesetzt hat (EuGH-Urteil vom 03.03.2011, Rs. C-203/10 („Auto Nikolovi“), HFR 2011, 609, Rn. 61, und die dort zitierte Rechtsprechung; für die Berufung auf Vorschriften der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie siehe etwa EuGH-Urteil vom 19.01.1982, Rs. 8/81 („Becker“), Slg. 1982, 53, Rn. 27 ff.; vom 20.10.1993, Rs. C-10/92 („Maurizio Balocchi“), Slg. 1993, I-5105, Rn. 34). Insbesondere die Voraussetzungen für die Entstehung und den Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug sind so genau angegeben, dass sie den Mitgliedstaaten, was ihre Durchführung angeht, prinzipiell keinen Ermessensspielraum lassen, weshalb sie damit entsprechend den genannten Kriterien für die unmittelbare Anwendung einer Richtlinie Rechte begründen, auf die sich die Betroffenen vor nationalen Gerichten in zweckdienlicher Weise berufen können, um mit diesen Rechten unvereinbaren mitgliedstaatlichen Regelungen entgegenzutreten (EuGH-Urteil vom 06.07.1995, Rs. C-62/93 („BP Soupergaz“), Slg. 1995, I-1883, Rn. 34). Siehe zur Frage der unmittelbaren Anwendbarkeit von Mehrwertsteuerrichtlinien auch die ständige Rechtsprechung des BFH u. a. im Urteil vom 18.08.2005, V R 71/03, BStBl. 2006 II 143, Rn. 30 ff.

Bestandteil des Unionsrechts⁸⁰ sind und sich demgemäß im primären, im sekundären sowie im tertiären Unionsrecht finden, jeweils in ihrer Konkretisierung und Interpretation durch die Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union, der hinsichtlich der Ausformung des Unionsrechts ein Auslegungsmonopol innehat (vgl. Art. 267 AEUV).

Das primäre Unionsrecht, im Wesentlichen bestehend aus den Gründungsverträgen⁸¹, spielt für die unionsrechtliche Mehrwertbesteuerung nur insoweit eine Rolle, als zum einen bestimmte Artikel des AEUV⁸² – bspw. die Harmonisierungsermächtigung des Art. 113 AEUV (ex-Art. 93 EGV) – unmittelbar auf den Rechtsbereich der Umsatzsteuern Bezug nehmen, und zum anderen das Mehrwertsteuerrecht der EU durch dessen ungeschriebene Prinzipien⁸³, die der EuGH⁸⁴ insbesondere den Vorgängern des AEUV – u. a. dem EG-Vertrag – induktiv entnommen hat, beeinflusst wird.

Aus dem sekundären Unionsrecht, der Summe aller aus der vertraglich begründeten EU-Rechtsetzungsgewalt abgeleiteten Rechtsakte⁸⁵, sind im Wesentlichen Verordnungen und Richtlinien (Art. 288 Abs. 1 AEUV, ex-Art. 249 Abs. 1 EGV) zu fokussieren, die das gemeinsame Mehrwertsteuerrecht der Mitgliedstaaten zum Gegenstand haben. Anders als Richtlinien haben Verordnungen allgemeine Geltung, sind in allen ihren Teilen verbindlich und gelten unmittelbar in jedem Mitgliedstaat – insbesondere zwischen den Mitgliedstaaten und ihren Bürgern (Art. 288 Abs. 2 AEUV, ex-Art. 249 Abs. 2 EGV). Dagegen sind Richtlinien für jeden Mitgliedstaat, an den sie gerichtet sind, nur hinsichtlich des zu erreichenden Ziels verbindlich, ohne den Mitgliedstaaten die Form und Mittel zur Zielerreichung strikt vorzugeben (Art. 288 Abs. 3 AEUV, ex-Art. 249 Abs. 3 EGV). Als tertiäres Unionsrecht können Rechtsakte bezeichnet werden, die auf der Grundlage sekundärrechtlicher Ermächtigung gesetzt werden.⁸⁶

Das Mehrwertsteuersystem der EU (auch gemeinsames Mehrwertsteuersystem genannt) ist das Ergebnis einer stufenweisen Harmonisierung der nationalen Rechtsvorschriften im Rahmen der unionsrechtlichen Befugnisnormen (wie etwa Art. 113 AEUV). Im Laufe der Zeit hat der Rat als eines der Rechtsetzungsorgane der Europäischen Union in Erfüllung seiner legislativen Aufgaben zahlreiche Richtlinien

⁸⁰ Siehe zur terminologischen Unterscheidung zwischen „Unions“-recht und „Gemeinschafts“-recht Nettessheim, in: Oppermann/Classen/Nettessheim, Europarecht, 3. Teil Rn. 3 f.

⁸¹ Gemeint sind die Gründungsverträge der Europäischen Gemeinschaften samt ihren Änderungen und Ergänzungen sowie der Vertrag zur Gründung der Europäischen Union und dessen Änderungen einschließlich Anlagen, Anhängen und Protokollen. Vgl. Streinz, Europarecht, Rn. 3 und 406

⁸² ABl. C 115, S. 47 ff.

⁸³ Siehe zum ungeschriebenen primären Unionsrecht Nettessheim, in: Oppermann/Classen/Nettessheim, Europarecht, 3. Teil Rn. 26 ff.

⁸⁴ Zum Prinzip des Vertrauensschutzes siehe etwa EuGH-Urteil vom 06.07.2000, Rs. C-402/98 („Agricola Tabacchi Bonavicina“), Slg. 2000, I-5501, Rn. 37

⁸⁵ Nettessheim, in: Oppermann/Classen/Nettessheim, Europarecht, 3. Teil Rn. 65

⁸⁶ Streinz, Europarecht, Rn. 4

zur Harmonisierung der Mehrwertsteuersysteme der Mitgliedstaaten verabschiedet. Mit diesen Richtlinien wurde der kollektive Rahmen für die Mehrwertsteuer-Gesetzgebung in den Mitgliedstaaten der EU entwickelt, um Wettbewerbsverzerrungen zu verhindern, Hindernisse für den freien Waren- und Dienstleistungsverkehr zwischen Mitgliedstaaten zu beseitigen und das Ziel eines gemeinsamen Marktes in absehbarer Zeit zu erreichen. Auf sekundärrechtlicher Ebene bestehen die normativen Rechtsquellen des derzeitigen gemeinsamen Mehrwertsteuersystems im Wesentlichen aus der Richtlinie 2006/112/EG⁸⁷, der Richtlinie 2008/9/EG⁸⁸ sowie der Richtlinie 86/560/EWG⁸⁹. Rechtsnormen in Gestalt von Verordnungen hat der Unionsgesetzgeber auf tertiärrechtlicher Ebene vornehmlich für verfahrenstechnische Zwecke der Mehrwertbesteuerung erlassen. Indes enthält insbesondere die jüngst in Kraft getretene Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011⁹⁰ materiellrechtliche Aussagen zu Grundlagen des Mehrwertsteuerrechts.⁹¹

1. Richtlinie 2006/112/EG

Von seiner Richtlinienbefugnis, die bereits in dem EWG-Vertrag vom 27. März 1957 verankert war, hat der Rat erstmals am 11. April 1967 Gebrauch gemacht, als er die Erste Mehrwertsteuerrichtlinie⁹² erließ. Am selben Tag hat der Rat auch die Zweite Mehrwertsteuerrichtlinie⁹³ verkündet. Die harmonisierte Mehrwertsteuer ist an die Stelle aller

⁸⁷ Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. L 347 vom 11.12.2006, S. 1. Der EuGH zitiert diese Richtlinie unter Weglassung von „EG“ nur noch mit „Richtlinie 2006/112“, siehe EuGH-Urteil vom 28.07.2011, Rs. C-274/10 (Kommission/Ungarn), UR 2011, 755. Angesichts der vom Richtlinienggeber beim Verkündungsakt gepflegten Diktion („Richtlinie 2006/112/EG“) soll auch im Weiteren diese Bezeichnung vollständig erhalten bleiben.

⁸⁸ Richtlinie 2008/9/EG des Rates vom 12.02.2008 zur Regelung der Erstattung der Mehrwertsteuer gemäß der Richtlinie 2006/112/EG an nicht im Mitgliedstaat der Erstattung, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige, ABl. L 44 vom 20.02.2008, S. 23

⁸⁹ Richtlinie 86/560/EWG des Rates vom 17. November 1986 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Verfahren der Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Gebiet der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige („Dreizehnte Richtlinie“), ABl. L 326 vom 21.11.1986, S. 40

⁹⁰ Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15. März 2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Neufassung), ABl. L 77, S. 1

⁹¹ Überblickartig Huschens, NWB 2011, Beilage 1. Zur unmittelbaren Wirkung der DVO (EU) 282/2011 und der Begrenzung ihrer Begrenzung durch die in Bezug genommene Richtlinienbestimmung siehe Lohse, DStR 2011, 1740

⁹² Erste Richtlinie zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer (67/227/EWG), ABl. 71 vom 14.04.1967, S. 1301

⁹³ Zweite Richtlinie zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Struktur und Anwendungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems (67/228/EWG), ABl. 71 vom 14.04.1967, S. 1303

sonstigen Umsatzsteuern in den Mitgliedstaaten getreten.⁹⁴ Mit diesen Richtlinien, in denen die grundlegenden Prinzipien des neuen Steuersystems festgelegt wurden, haben sich die Mitgliedstaaten für die Einführung eines gemeinsamen Mehrwertsteuersystems nach Art der „Allphasen-Nettobesteuerung mit Vorsteuerabzug“ im unter A. beschriebenen Sinne entschieden.⁹⁵ Die Hauptfunktion der beiden Richtlinien bestand in der Einrichtung einer generellen Struktur des neuen europäischen Mehrwertsteuersystems. Zur Schaffung gleicher Besteuerungsverhältnisse auf dem europäischen Binnenmarkt für ein und denselben Umsatz mussten ohne Rücksicht darauf, in welchem Mitgliedstaat er getätigt wird, die in den einzelnen Mitgliedstaaten geltenden Umsatzsteuern durch das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ersetzt werden.⁹⁶ Dem lag im Kern der Gedanke zugrunde, dass ein gemeinsamer Markt innerhalb einer Wirtschaftsunion, in der ein unverfälschter Wettbewerb und einem Binnenmarkt ähnliche Verhältnisse herrschen, im Prinzip die Beseitigung der Unterschiede in der Besteuerung erfordert, die geeignet sind, die Wettbewerbsbedingungen zu verfälschen und den freien Handelsverkehr auf dem gemeinsamen Markt zu behindern.⁹⁷ In der Folge sollte schließlich eine Kongruenz der nationalen Mehrwertsteuersysteme in der Weise eintreten, dass die Besteuerung der Einfuhr aus einem Mitgliedstaat in einen anderen und die steuerliche Entlastung der Ausfuhr im Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten unter Wahrung der Neutralität der Mehrwertsteuer in Bezug auf den Ursprung der Gegenstände und Dienstleistungen beseitigt werden.⁹⁸

Nachdem alle damaligen Mitgliedstaaten das gemeinsame Mehrwertsteuersystem – wenn auch mit zeitlicher Verzögerung – mehr oder minder in nationales Recht transformiert hatten, wurde der Harmonisierungsprozess auf der Ebene der Umsatzsteuern mit der die Zweite Mehrwertsteuerrichtlinie ablösenden Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie⁹⁹ fortgeführt, um „die effektive Freizügigkeit der Personen und die effektive Liberalisierung des Güter-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehrs und die Verflechtung der

⁹⁴ EuGH-Urteil vom 08.06.1999, Rs. C-338/97, C-344/97 und C-390/97 („Pelzl“ u. a.), Slg. 1999, I-3319, Rn. 18; vom 03.10.2006, Rs. C-475/03 („Banca popolare di Cremona“), Slg. 2006, I-9373, Rn. 23

⁹⁵ EuGH-Urteil vom 06.07.1995, Rs. C-62/93, („BP Soupergaz“), Slg. 1995, I-1883, Rn. 17

⁹⁶ Vgl. Begründungserwägungen zur Zweiten Mehrwertsteuerrichtlinie

⁹⁷ EuGH-Urteil vom 19.02.1998, Rs. C-318/96 („SPAR Österreichische Warenhandels AG“), Slg. 1998, I-785, Rn. 17; vom 08.06.1999, Rs. C-338/97, C-344/97 und C-390/97, („Pelzl“ u. a.), Slg. 1999, I-3319, Rn. 14; vom 03.10.2006, Rs. C-475/03, („Banca popolare di Cremona“), Slg. 2006, I-9373, Rn. 19

⁹⁸ Vgl. Begründungserwägungen zur Ersten Mehrwertsteuerrichtlinie. Weiter ausführend Wachweger, UStR 1967, 123

⁹⁹ Sechste Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (77/388/EWG), ABl. L 145 vom 13/06/1977, S. 1

Volkswirtschaften weiter zu verfolgen“. In dieser Richtlinie wurden insbesondere die Bestimmungen zum Vorsteuerabzug ergänzt, ausgeweitet und konkretisiert. Nachdem die Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie zahlreichen Reformprozessen unterzogen worden war, wurde sie schließlich zusammen mit der Ersten Mehrwertsteuerrichtlinie aus Gründen der Optimierung der Rechtsetzung und zwecks Klarheit sowie Wirtschaftlichkeit der Richtlinienbestimmungen¹⁰⁰ durch die Richtlinie 2006/112/EG¹⁰¹ mit Wirkung vom 01. Januar 2007 aufgehoben. Diese Richtlinie fasst die Inhalte jener Richtlinien – in deren jeweils letzter Fassung – in einem Rechtsakt zusammen.

2. Richtlinie 2008/9/EG

Zu Zeiten der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie ermächtigte deren Art. 17 Abs. 4 Satz 1 den Rat, gemeinschaftliche Durchführungsbestimmungen für die Vorsteuererstattung an nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige zu erlassen. Sich dieser Ermächtigung bedienend, ebnete der Rat den Steuerpflichtigen, die im EU-Ausland ansässig sind, erstmals mit der Achten Mehrwertsteuerrichtlinie¹⁰² den Weg in das Vorsteuererstattungsverfahren¹⁰³. In diesem Verfahren konnten diese Steuerpflichtigen die sie belastenden Vorsteuern eines Mitgliedstaates, in dem sie nicht ansässig sind und keinerlei Mehrwertsteuer schulden, erstattet verlangen.¹⁰⁴ Ziel war es, dadurch eine Doppelbesteuerung zu verhindern, die eintritt, wenn ein in einem Mitgliedstaat ansässiger Steuerpflichtiger die Steuer, die ihm in einem anderen Mitgliedstaat für den Erwerb von Gegenständen oder die Inanspruchnahme von Dienstleistungen in Rechnung gestellt worden ist oder die er für die Einfuhr in diesen anderen Mitgliedstaat entrichtet hat, endgültig tragen muss.¹⁰⁵ Zudem mussten die Unterschiede in der grenzüberschreitenden Besteuerung im europäischen Binnenmarkt nivelliert werden, um „Verkehrsverlagerungen und Wettbewerbsverzerrungen“ hervorrufende mitgliedstaatliche Bestimmungen zu beseitigen und um zu verhindern, dass „die Steuerpflichtigen, je nachdem, in welchem Mitgliedstaat sie ansässig sind, unterschiedlich behandelt werden“ und „Steuerhinterziehung und

¹⁰⁰ Abs. 3 der Begründungserwägungen zur Richtlinie 2006/112/EG

¹⁰¹ ABl. L 347 vom 11.12.2006, S. 1

¹⁰² Richtlinie des Rates vom 06. Dezember 1979 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Verfahren zur Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige 79/1072/EWG, ABl. L 331 vom 27.12.1979, S. 11

¹⁰³ In Deutschland wird für dieses Verfahren legistisch die Bezeichnung Vorsteuervergütungsverfahren verwendet, siehe § 18 Abs. 9 Satz 1 UStG und § 61 UStDV.

¹⁰⁴ EuGH-Urteil vom 25.01.2001, Rs. C-429/97 (Kommission/Frankreich), Slg. 2001, I-637, Rn. 28

¹⁰⁵ Abs. 2 der Begründungserwägungen zur Achten Mehrwertsteuerrichtlinie. Ebenso EuGH-Urteil vom 28.06.2007, Rs. C-73/06 („Planzer Luxembourg“), Slg. 2007, I-5655, Rn. 35

Steuerungsumgehung“ begehen.¹⁰⁶ Freilich haben sich sowohl in den nationalstaatlichen Verwaltungsbehörden als auch in den privaten Unternehmen im Laufe der Zeit erhebliche Schwierigkeiten bei der Anwendung bzw. Befolgung der Achten Mehrwertsteuerrichtlinie ergeben, weshalb Letztere durch die Richtlinie 2008/9/EG ersetzt wurde.¹⁰⁷

3. Richtlinie 86/560/EWG

Nicht im Unionsgebiet ansässige Steuerpflichtige, die in keinem EU-Mitgliedstaat mehrwertsteuerpflichtige Umsätze tätigen, jedoch in einem EU-Mitgliedstaat mit Vorsteuern belastet wurden, können mangels Mehrwertsteuerschulden keine Vorsteuerabzug geltend machen. Daher haben sie ein Interesse daran, sich der sie wirtschaftlichen belastenden Vorsteuern durch eine Erstattung entledigen zu können. Anfangs bot die Sechste Mehrwertsteuerrechtlinie den Mitgliedstaaten eine weitreichende Handhabe für die Verwehrung und Erschwerung der Vorsteuererstattung. Nach Art. 17 Abs. 4 Satz 3 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie waren sie nämlich befugt, die Erstattung der Vorsteuerbeträge an Steuerpflichtige, die nicht im Gebiet der Gemeinschaft ansässig sind, zu verwehren oder von besonderen Bedingungen abhängig zu machen. Es widersprach jedoch der Intention des Richtliniengebers, diese Steuerpflichtigen schlechter zu behandeln als Steuerpflichtige, die im Unionsgebiet ansässig sind. Zur Sicherstellung einer „harmonische[n] Entwicklung der Handelsbeziehungen zwischen der Gemeinschaft und den Drittländern“ hielt es nämlich der Rat für tunlich, sich bei der Behandlung von Vorsteuererstattungsbegehren von Nicht-EU-Steuerpflichtigen an der Achten Mehrwertsteuerrichtlinie auszurichten und „dabei den unterschiedlichen Verhältnissen in den Drittländern“ Rechnung zu tragen.¹⁰⁸ Schließlich verankerte die Richtlinie 86/560/EWG – in Kraft getreten am 11. Dezember 1986 – das Vorsteuererstattungsverfahren bei außerhalb des Gemeinschaftsgebiets ansässigen Wirtschaftsbeteiligten im Grundsatz für alle Mitgliedstaaten verbindlich im Unionsrecht.

4. Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011

Die Richtlinie 2006/112/EG enthält Vorschriften, die eine divergente Auslegung einzelner Bestimmungen durch die Mitgliedstaaten nicht ausschließen können, obwohl durch diese Richtlinie nicht nur die nationalstaatlichen Rechtsgrundlagen harmonisiert, sondern vielmehr eine für die Schaffung eines reibungslos funktionierenden EU-Binnenmarkts unabdingbare und eine Doppel- oder Nichtbesteuerung vermeidende einheitliche Anwendung der Richtlinien gewährleistet werden soll. Ein ersten Beitrag hierzu hat der Rat – zunächst noch unter

¹⁰⁶ Abs. 3, 5 und 6 der Begründungserwägungen zur Achten Mehrwertsteuerrichtlinie

¹⁰⁷ Abs. 4 der Begründungserwägungen zur Richtlinie 2008/9/EG

¹⁰⁸ Abs. 2 der Begründungserwägungen zur Richtlinie 86/560/EWG

der Geltung der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie – durch Erlass der Verordnung (EG) Nr. 1777/2005 vom 17. Oktober 2005 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 77/388/EWG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem¹⁰⁹ geleistet. Nachdem in der Folgezeit die Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie durch die Richtlinie 2006/112/EG ersetzt worden war und auch diese Richtlinie einige wesentliche Änderungen erfahren hatte, sah sich der Rat zu einer Neufassung der Verordnung veranlasst, um diese an die Struktur und Nummerierung dieser nunmehr maßgeblichen Richtlinie anzupassen und bei der Gelegenheit weitere Änderungen zu kodifizieren. Zu diesem Zweck wurde aus Gründen „der Klarheit und der Vereinfachung“¹¹⁰ die Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 verabschiedet. Sie beruht auf der nach Art. 397 RL 2006/112/EG konzidierten Rechtserzeugungskompetenz des Rates, auf Vorschlag der Kommission einstimmig die zur Durchführung der Richtlinie 2006/112/EG erforderlichen Maßnahmen zu beschließen. Durch die Installierung von verpflichtenden Vorgaben für die legislative, administrative und judikative Beachtung der Richtlinie 2006/112/EG seitens der Mitgliedstaaten sollen Beeinträchtigungen der binnenmarktähnlichen Verhältnisse in den Mitgliedstaaten durch uneinheitliche Rechtsausführung unterbunden werden, indem die Richtlinienanwendung am Richtmaß des reibungslosen Funktionierens des gemeinsamen europäischen Markts ausgerichtet wird.¹¹¹

II. Wesentliche Rechtsquellen der türkischen Mehrwertsteuer

Auch für das Mehrwertsteuerrecht der Türkei ist auf die maßgeblichen Rechtsquellen einzugehen. Im türkischen Mehrwertsteuerrecht entspringen die für den Vorsteuerabzug maßgeblichen normativen Rechtssätze primär zwei formellen Parlamentsgesetzen („kanunlar“) der Großen Nationalversammlung der Türkei („Türkiye Büyük Millet Meclisi“), dem Mehrwertsteuergesetz („Katma Değer Vergisi Kanunu“) und dem Steuerverfahrensgesetz („Vergi Usul Kanunu“), auf das im Mehrwertsteuergesetz an diversen Stellen verwiesen wird. Die Erhebung der Mehrwertsteuer richtet sich prinzipiell nach dem Gesetz über das Verfahren für die Durchsetzung öffentlich-rechtlicher Abgaben- und Kostenansprüche („Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun“)¹¹².

Da das KDVK insbesondere für den Vorsteuerabzugsprozess

¹⁰⁹ ABl. L 288 vom 29.10.2005, S. 1

¹¹⁰ Abs. 1 der Begründungserwägungen zur Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011

¹¹¹ Abs. 2 Satz 2 der Begründungserwägungen zur Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011

¹¹² Gesetz Nr. 6183, Amtsbl. vom 28.07.1953, Heft-Nr. 8469

Ermächtigungen an die Exekutive¹¹³ zur Rechtsetzung enthält (etwa in seinem Art. 29 Abs. 4), sind Rechtsakte der Staatsregierung, wie etwa Beschlüsse des Ministerrats („Bakanlar Kurulu Kararları“) i. S. d. Art. 73 Abs. 4 der Verfassung der türkischen Republik („Türkiye Cumhuriyeti Anayasası“), eine wichtige Rechtsquelle für Einzelfragen im türkischen Mehrwertsteuerrecht. Der Ministerrat („Bakanlar Kurulu“) ist das Regierungsorgan des türkischen Staates, das die Richtlinien der Politik bestimmt und die Gesetze ausführt.¹¹⁴ Dessen Beschlüsse können als Rechtsverordnung¹¹⁵ („tüzük“) gemäß Art. 115 der Verfassung der türkischen Republik ergehen und damit Direktive für die Anwendung von Gesetzen durch die Verwaltungsbehörden sowie sonstige verwaltungsinterne Anweisungen zum Gegenstand haben. Daneben bleibt dem Ministerrat – soweit er vom Parlament dazu ermächtigt ist – die Möglichkeit (für gewöhnlich in ihrer Geltungsdauer beschränkte¹¹⁶) Rechtsverordnungen mit Gesetzeskraft („Kanun hükmünde kararname“) gemäß Art. 91 der Verfassung der türkischen Republik zu erlassen.¹¹⁷ Durch Rechtsverordnungen mit Gesetzeskraft können allerdings nach Art. 91 Abs. 1 S. 2 i. V. m. Art. 73 der Verfassung der türkischen Republik grundsätzlich keine steuerrechtlichen Verantwortlichkeiten von Personen reguliert werden.

¹¹³ An verschiedenen Stellen im KDVK werden dem Finanz- und Zollministerium („Maliye ve Gümrük Bakanlığı“) Regelungsbefugnisse zugesprochen. Da dieses bei Erlass des KDVK existierende Ministerium mittlerweile in zwei Ministerien, das Finanzministerium („Maliye Bakanlığı“) und das Zoll- und Wirtschaftsministerium („Gümrük ve Ticaret Bakanlığı“) mit eigenständigen Ressorts aufgeteilt ist und die Mehrwertsteuer dem Kompetenzbereich des Ministeriums für Finanzen zugeordnet ist, nimmt dieses die Rechtssetzungsaufgaben in Rahmen der Mehrwertbesteuerung wahr. Faktisch wird diese Aufgabe freilich von der im Jahr 2005 gegründeten Einkommensverwaltung („Gelir İdaresi Başkanlığı“) erfüllt, die eine der Aufsicht des Finanzministeriums unterstellte Behörde ist. Trotz nomineller Divergenzen sind die betreffenden Stellen im Gesetzestext bis dato unverändert.

¹¹⁴ Rumpf, Einführung in das türkische Recht, § 8 Rn. 65

¹¹⁵ Rumpf, a. a. O., § 2 Rn. 4, der eine Vergleichbarkeit der Rechtsverordnungen des türkischen Rechts mit den Rechtsverordnungen i. S. d. Art. 80 GG sieht.

¹¹⁶ Rumpf, a. a. O., § 2 Rn. 3

¹¹⁷ Rumpf, a. a. O., § 8 Rn. 66. Soweit Rumpf dem Ministerrat auch die Kompetenz zuschreibt, Verwaltungsverordnungen („yönetmelik“) i. S. d. Art. 124 Abs. 1 der Verfassung der türkischen Republik zu erlassen, ist zu beachten, dass die genannte Verfassungsnorm dem Ministerrat als eigenständigem Staatsorgan eine solche Zuständigkeit nicht expressis verbis einräumt. Zu Kompetenzträgern werden vielmehr das Ministerpräsidium („Başbakanlık“), die Ministerien („bakanlıklar“) sowie juristische Personen des öffentlichen Rechts („kamu tüzelkişileri“) gezählt, weshalb etwa Teziç (Anayasa Hukuku, S. 62 f.) den Kreis der Normadressaten durch den Verfassungswortlaut beschränkt sieht. Dessen ungeachtet hat das türkische Verfassungsgericht („Anayasa Mahkemesi“) in seiner Entscheidung vom 23. Oktober 1969 - Entsch.-Nr. 1969/57 - (Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi Heft 8, S. 40) auch den Ministerrat zum Subjekt der Rechtssetzungszuständigkeit für Verwaltungsverordnungen erklärt (im Ergebnis ebenso Özbudun, Türk Anayasa Hukuku, S. 218 f.). Die bisherige Staatspraxis entspricht dem Urteilsspruch.

Für die Darstellungen zum türkischen Mehrwertsteuerrecht ist es unentbehrlich, auf Verwaltungserlasse („tebliğler“) und Gerichtsentscheidungen („mahkeme kararları“), die beide normkonkretisierenden Charakter haben, nachhaltig einzugehen. Die Verwaltungserlasse in Gestalt von Mehrwertsteuer-Generalerlassen („KDV-Genelgeleri“) sowie Mehrwertsteuer-Rundschreiben („KDV-Sirkülerleri“) geben die allgemeine Steuerverwaltungspraxis in Angelegenheiten des Mehrwertsteuerrechts wieder. Daneben bedient sich die türkische Finanzverwaltung des Rechtsinstruments des Individualerlasses („Özelgeler“), die eine Art verbindliche Auskunft sind. Unter den Gerichtsentscheidungen sind solche des Verwaltungsgerichtshofs¹¹⁸ („Danıştay“) von erheblicher Tragweite, da sie de facto eine erga omnes-Geltung beanspruchen.¹¹⁹

1. Mehrwertsteuergesetz

Das in Anlehnung an das deutsche Umsatzsteuergesetz entstandene türkische Mehrwertsteuerrecht ist besonders im Mehrwertsteuergesetz („Katma Değer Vergisi Kanunu“) statuiert. Das am 25. Oktober 1984 vom türkischen Parlament unter der Bezeichnung Gesetz Nr. 3065¹²⁰ beschlossene Gesetz ist nach seiner Verkündung¹²¹ am 01. Januar 1985 in Kraft getreten. Die Türkei blickte vor Einführung der Mehrwertsteuer auf eine lange Tradition einer Reihe von speziellen und allgemeinen Umsatzsteuern zurück.¹²² Historisch reicht sie bis in die Gründungsjahre der Republik zurück. Im Jahr 1926 wurde das generelle

¹¹⁸ Rumpf, a. a. O., § 8 Rn. 99 f., übersetzt die Bezeichnung des höchsten (vgl. Art. 155 Abs. 1 der Verfassung der türkischen Republik) türkischen Verwaltungsgerichts mit „Staatsrat“. In dieser Arbeit wird der Begriff des Verwaltungsgerichtshofs verwendet, da dieser den Charakter dieses Rechtsprechungsorgans als Rechtsmittelinstanz in verwaltungsrechtlichen Streitigkeiten (vgl. Art. 23 lit. a) und Art. 25 des Gesetzes über den Verwaltungsgerichtshof/„Danıştay Kanunu“) besser zum Ausdruck bringen dürfte, zumal es in der Türkei – anders als in der Bundesrepublik – keine eigenständige und von der Verwaltungsgerichtsbarkeit losgelöste Finanzgerichtsbarkeit gibt und die Steuersachen in den Zuständigkeitsbereich der Verwaltungsgerichtsbarkeit fallen.

¹¹⁹ Der Vollständigkeit halber ist der Rat für die Vereinheitlichung der Rechtsprechung („İtihatları Birleştirme Kurulu“, Art. 39 des Gesetzes über den Verwaltungsgerichtshof) zu nennen, der – ähnlich dem Großen Senat beim Bundesverwaltungsgerichts und den deutschen Oberverwaltungsgerichten – im Falle uneinheitlicher Rechtsprechung innerhalb des Verwaltungsgerichtshofs zwecks Grundsatzentscheidung vom Präsidenten des Verwaltungsgerichtshofs („Danıştay Başkanı“) angerufen wird und an dessen Entscheidungen die Spruchkörper des Verwaltungsgerichtshofs nach Art. 40 Abs. 4 des Gesetzes über den Verwaltungsgerichtshof normgleich gebunden sind.

¹²⁰ Das türkische Rechtswesen pflegt für die Zitierung von Gesetzen in der Regel neben der Gesetzesbezeichnung eine chronologische Nummer zu verwenden.

¹²¹ Amtsbl. vom 02.11.1984, Heft-Nr. 18563

¹²² Generell werden in der Türkei Steuern, die auf den Verbrauch sowie auf im Rahmen von Handelsgeschäften ausgeführte Warenlieferungen und Dienstleistungen erhoben werden, auch heute noch Umsatzsteuern („Muamele Vergileri“) genannt. Siehe auch Gesetzesbegründung zum KDVK, Amtsbl. vom 02.11.1984, Heft-Nr. 18563, S. 316

Verkehrsteuersystem mit der Einführung einer allgemeinen Verbrauchsteuer und den Vergnügungs- und Sonderverbrauchsteuern errichtet. Nachdem diese Steuerarten den Erfolg, den man sich von ihnen versprochen hatte, nicht gezeitigt hatten, ist der türkische Fiskus im darauffolgenden Jahr zum Gesamtverkehrsteuersystem übergegangen. In diesem Zuge ist das Verkehrsteuergesetz (Gesetz Nr. 1039) in Kraft getreten. 1957 wurde dieses Gesetz durch das Umsatzsteuergesetz (Gesetz Nr. 6802) abgelöst. Die mit dem Umsatzsteuergesetz etablierten Steuerarten, bspw. die Produktionsteuer („İstihsal Vergisi“), Transportsteuer („Nakliyat Vergisi“), Steuer für Post- und Telekommunikationsdienstleistungen („PTT Hizmetleri Vergisi“), Zuckerverbrauchsteuer („Şeker İstihlak Vergisi“) oder die Betriebsteuer („İşletme Vergisi“), stellten bis zur Einführung des Mehrwertsteuersystems die wichtigsten indirekten Verbrauchsteuern dar. Mit Inkrafttreten des KDVK sind etliche Verbrauchsteuerarten, deren Rechtfertigung durch die neue, als „Allphasen-Nettosteuer mit Vorsteuerabzug“ konzipierte Steuer nurmehr entfallen war, abgeschafft worden. Nach den Motiven des türkischen Gesetzgebers¹²³ sollten durch den Übergang zum Mehrwertsteuersystem

- die negativen Auswirkungen der einstigen Umsatzsteuern auf Investitionen und Verbraucherpreise mit der relativ wettbewerbsfreundlichen und kostenneutralen Mehrwertsteuer beseitigt werden,
- die internationalen wirtschaftlichen Beziehungen der Türkei und insbesondere deren Exportfähigkeit verbessert werden,
- dem steuerrechtlichen Gerechtigkeitsgedanken mit Hilfe der Besteuerung der Kauf- und Konsumkraft der Verbraucher Rechnung getragen werden.

2. Steuerverfahrensgesetz

Das KDVK verweist für verfahrensrechtliche und verfahrenstechnische Zwecke auf das seinerzeit als Gesetz Nr. 213 erlassene Steuerverfahrensgesetz („Vergi Usul Kanunu“). Dieses mit der Abgabenordnung im deutschen Steuerrecht vergleichbare Gesetz lässt sich als allgemeines Verfahrensstatut für die türkische Steuerverwaltung beschreiben, das zugleich eine Sammlung wichtiger Besteuerungsprinzipien aufweist.

III. Grenzüberschreitende Warenlieferungen und Dienstleistungen

Zur Eingrenzung des Untersuchungsgegenstands verdient der grenzüberschreitende Waren- und Dienstleistungsverkehr als Tatsachengrundlage für die Bewertung von Vorsteuerabzugsregelungen besondere Beachtung, weil er zwar thematisch der Mehrwertbesteuerung

¹²³ Gesetzesbegründung zum KDVK, Amtsbl. vom 02.11.1984, Heft-Nr. 18563, S. 318 ff.

zuzuordnen ist, aber weder im Mehrwertsteuerrecht der EU noch im Mehrwertsteuerrecht der Türkei begrifflich definiert wird. Anders gewendet: Es existieren keine handfesten Kriterien für das Merkmal der Grenzüberschreitung. Dieses Merkmal unter Zuhilfenahme der Außenwirtschaftslehre, die sich mit grenzüberschreitenden Warenlieferungen oder Dienstleistungen befasst, mit Inhalt zu füllen, erscheint so möglich wie nützlich. Die Außenwirtschaft steht für alle wirtschaftlichen Beziehungen einer Volkswirtschaft zu anderen Volkswirtschaften, zur „übrigen Welt“.¹²⁴ Die auch als Außenhandel bezeichnete betriebliche Außenwirtschaft umfasst alle betriebswirtschaftlichen Tätigkeiten bei der Unterhaltung von wirtschaftlichen Beziehungen zum Ausland vor allem auf der Grundlage des grenzüberschreitenden Waren- und Dienstleistungsverkehrs.¹²⁵ Der Außenhandel steht begrifflich – im Kontext von Unternehmensaktivitäten¹²⁶ im grenzüberschreitenden Waren- und Dienstleistungsverkehr – zuvörderst für die Summe aller Exporte¹²⁷ und Importe¹²⁸ von Waren und Dienstleistungen¹²⁹ (Grundformen des Außenhandels).¹³⁰ Konstitutiv für diese Außenhandelsformen sind staatliche Grenzen überschreitende Leistungsbeziehungen,¹³¹ weshalb sie vom Absatz und Empfang von Waren und Dienstleistungen außerhalb des Landes, in dem sie „hergestellt“ wurden, gekennzeichnet sind.

¹²⁴ Reining, Lexikon der Außenwirtschaft, S. 37

¹²⁵ Siehe auch Büter, Außenhandel, S. 1 f.; Jahrmann, Außenhandel, S. 21

¹²⁶ Zentes/Morschett/Schramm-Klein, in: dies., Außenhandel, S. 3 (6)

¹²⁷ Unter Exporthandel wird die grenzüberschreitende Bereitstellung von wirtschaftlichen Leistungen an das Ausland verstanden (Jahrmann, Außenhandel, S. 21). Zur Unterscheidung zwischen direktem und indirektem Export siehe Dülfer, Internationales Management in unterschiedlichen Kulturbereichen, S. 176

¹²⁸ Importe werden begrifflich u. a. als „grenzüberschreitender Bezug von Waren und Dienstleistungen aus dem Ausland“ definiert (Zentes/Morschett/Schramm-Klein, in: dies., Außenhandel, S. 3 (8); siehe auch Jahrmann, Außenhandel, S. 49). Zur Unterscheidung zwischen indirektem und indirektem Import siehe Dülfer, Internationales Management in unterschiedlichen Kulturbereichen, S. 176 f.

¹²⁹ Einige Autoren nehmen die Dienstleistungen vom Begriff des Im- und Exports aus und betrachten sie als eigene außenwirtschaftliche Kategorie (siehe Jahrmann, Außenhandel, S. 21).

¹³⁰ Zentes/Morschett/Schramm-Klein, in: dies., Außenhandel, S. 3 (7) („Basisformen“). Büter, Außenhandel, S. 1, prägt in diesem Zusammenhang den Begriff des Außenhandels im engeren Sinne. Zu den Grundformen wird auch der Transithandel gezählt, der die grenzüberschreitende Durchleitung von wirtschaftlichen Leistungen zum Ausdruck bringt (Jahrmann, Außenhandel, S. 21). Er stellt lediglich eine Kombination aus Ex- und Importen dar, an der sich drei verschiedene Länder – das Export-, das Import- und Transitland – beteiligen (Büter, a. a. O., S. 1). Hierbei werden die Geschäfte über das Transitland abgewickelt (siehe Abbildung in Büter, a. a. O., S. 83). Neben den Grundformen des Außenhandels sind auch Sonderformen des Außenhandels (oder auch Außenhandel im weiteren Sinne bezeichnet) als spezielle Ausgestaltungen und Kombinationen anzutreffen, die in ihren Wesenszügen den Grundformen gleichen. Für Details zu vielfältigen Sonderformen siehe Büter, a. a. O., S. 86 ff.; Jahrmann, Außenhandel, S. 60 ff.

¹³¹ Büter, Außenhandel, S. 61

1. „Grenzübergang“ von Waren und Dienstleistungen

Ist außenwirtschaftlich für die Grenzüberschreitung von Waren und Dienstleistungen maßgebend, dass sie in außerhalb des Landes abgesetzt und empfangen werden, in dem sie „hergestellt“ wurden, muss für Zwecke der Mehrwertsteuer grundsätzlich darauf abgestellt werden, ob das jeweilige Objekt eines zwischen zwei¹³² Personen¹³³ getätigten Umsatzes die Grenze des Inlandsgebiets verlässt.¹³⁴ Im allgemeinen Wirtschaftsverkehr¹³⁵ manifestiert sich dies bei Waren physisch durch den Transport ins Ausland. Wo die Beteiligten der Warenlieferung ansässig sind, ist für die Grenzüberschreitung grundsätzlich unerheblich. Als Objekt von Warenlieferungen kommen nur transportfähige Gegenstände in Betracht, womit unkörperliche (bspw. Rechte) oder unbewegliche (z.B. Grundstücke) Gegenstände ausscheiden. Daher können Warenlieferungen regelmäßig nur bewegliche körperliche Gegenstände betreffen. Dagegen entziehen sich Dienstleistungen, die als solche prinzipiell keine „Verkörperung“ erfahren¹³⁶, in der Regel einem physischen Grenzübertritt. Sie können alle Leistungen sein, die keine Warenlieferungen sind (z.B. Beratungs-, Montage-, Service-, Transport- sowie Versicherungsleistungen).¹³⁷ Unbeschadet des mehrwertsteuerlichen Grundsatzes, dass es für die Steuerpflichtigkeit des Umsatzbeteiligten nicht auf deren Ansässigkeit ankommt¹³⁸, ist den Dienstleistungen der grenzüberschreitende Charakter nur dann zu Eigen, wenn sie zwischen Personen erbracht werden, die in zwei verschiedenen

¹³² Zur unionsrechtlichen Behandlung von Reihengeschäften siehe Wäger, Besteuerung innergemeinschaftlicher Reihengeschäfte, S. 33 ff., sowie Aefis, Umsatzbesteuerung von Reihengeschäften an der Schwelle zum EG-Binnenmarkt, S. 133 ff.

¹³³ Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen im Rahmen der diplomatischen und konsularischen Beziehungen, für anerkannte internationale Einrichtungen und deren Angehörige sowie für die NATO-Streitkräfte sind außer Acht zu lassen.

¹³⁴ Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen im Rahmen von zollrechtlichen Lager- und Versandverfahren sollen nicht vertiefend behandelt werden.

¹³⁵ Außer Betracht bleiben Vorumsätze in der Schifffahrt und in der Luftfahrt, wie etwa Lieferungen, Umbau, Reparatur, Wartung, Vercharterung und Vermietung von Passagier- und Handelsschiffen und sonstigen Schiffen sowie von bestimmten Luftfahrzeugen und auch Leistungen zu deren Versorgung und weitere Dienstleistungen. Ferner sind Warenlieferungen nicht zu berücksichtigen, die im Rahmen ihrer Tätigkeit auf humanitärem, karitativem oder erzieherischem Gebiet ausgeführt werden.

¹³⁶ Deshalb wird deren Ex- oder Import in der Außenwirtschaftslehre das Attribut „unsichtbar“ zugeschrieben, dementsprechend wird der zwischenstaatliche Warenverkehr als „sichtbarer“ Ex- oder Import bezeichnet (Büter, Außenhandel, S. 66).

¹³⁷ Büter, a. a. O., S. 61

¹³⁸ Vgl. Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 1 RL 2006/112/EG („Als Steuerpflichtiger gilt, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort (...) ausübt.“) oder Art. 1 Abs. 3 KDVK („Für das Wesen der Umsätze (...) ist es irrelevant, ob derjenige, der die Tätigkeit ausübt, (...) in der Türkei seinen Wohnsitz oder seine Arbeitsstätte und seinen statuarischen Sitz oder seine Geschäftsleitung hat.“).

Staatsgebieten ansässig sind.¹³⁹ Die Ansässigkeit wird mehrwertsteuerrechtlich unter räumlichen Gesichtspunkten bestimmt, weshalb örtliche Fixierungen wie Wohnsitz und gewöhnlicher Aufenthalt oder Unternehmenssitz und Betriebsstätten entscheidend sind. Somit weisen Dienstleistungen immer dann grenzüberschreitenden Charakter auf, wenn sie von einem im Inland ansässigen Steuerpflichtigen an einen im Ausland ansässigen Empfänger oder – umgekehrt – von einem im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen an einen im Inland ansässigen Empfänger erbracht werden.¹⁴⁰

2. Steuererhebungsgebiete

Bei grenzüberschreitenden Handelsbeziehungen sind stets mindestens zwei staatliche Steuerjurisdiktionen berührt, zum einen am Ort der Erbringung der wirtschaftlichen Leistungen und zum anderen am Ort des Empfangs der Wirtschaftsleistungen. Da hier die Leistungsbeziehungen zwischen Wirtschaftsteilnehmern aus den EU-Mitgliedstaaten einerseits und der Türkei andererseits im Mittelpunkt stehen, wird durch die betreffenden Handelsgeschäfte jeweils deren Steuererhebungsgebiet tangiert. Infolgedessen ist in diesem Gebiet regelmäßig der (räumliche) Anwendungsbereich der Steuergesetze und weiterer einschlägiger Rechtsnormen eröffnet.¹⁴¹ So können sowohl bei den Warenlieferungen als auch bei den Dienstleistungen zwischen einem EU-Mitgliedstaat und der Türkei hier wie dort Mehrwertsteuern entstehen, die tauglicher Gegenstand eines Vorsteuerabzugs sein können. Zur rechtlichen Abgrenzung der Erhebungsgebiete voneinander ist das jeweils anwendbare Mehrwertsteuerrecht zu konsultieren. In der Gebietsterminologie des Mehrwertsteuerrechts der EU bezeichnet das „Gebiet der Gemeinschaft“ (oder nur „Gemeinschaft“) nach Art. 5 Abs. 1 RL 2006/112/EG das Gebiet aller Mitgliedstaaten. Das „Gebiet aller Mitgliedstaaten“ (oder nur „Mitgliedstaat“) wiederum ist das Gebiet jedes Mitgliedstaats der Gemeinschaft, auf das der Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft¹⁴² gemäß dessen Art. 299 Anwendung findet¹⁴³, mit Ausnahme der „Drittgebiete“ (Art. 5 Abs. 3 RL 2006/112/EG) i. S. d. Art. 6 RL 2006/112/EG. Die Drittgebiete sind in solche Gebiete, die Teil des Zollgebiets der Gemeinschaft sind (Art. 6

¹³⁹ Büter, a. a. O., S. 66. Meyding, Umsatzbesteuerung und Europäischer Binnenmarkt, S. 23, erhebt die Ansässigkeit der Beteiligten auch für die Grenzüberschreitung von Waren zum maßgeblichen Kriterium. Der Lieferungsempfänger wird, wenn auch nicht ausschließlich, so doch im Regelfall im Ausland ansässig sein.

¹⁴⁰ Für die Ansässigkeit des Steuerpflichtigen genügt bereits, wenn er die Dienstleistung von einer im Inland bzw. im Ausland gelegenen Betriebsstätte aus erbracht hat.

¹⁴¹ Für „sonstige Leistungen“ (Dienstleistungen) Nonnenmacher, Ort der sonstigen Leistungen, S. 2 f. Für Lieferungen von Gegenständen kann freilich mit Blick auf den Grundsatz der Wettbewerbsneutralität nichts anderes gelten.

¹⁴² Mittlerweile: Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (konsolidierte Fassung, ABl. C 115 vom 09.05.2008, S. 47)!

¹⁴³ Entsprechend Art. 1 Nr. 2 RL 86/560/EWG

C. Gegenstand der Untersuchung

Abs. 1 RL 2006/112/EG)¹⁴⁴, und solche Gebiete, die nicht Teil des Zollgebiets der Gemeinschaft sind (Art. 6 Abs. 2 RL 2006/112/EG)¹⁴⁵, unterteilt. Staaten oder Gebiete, auf die der EGV (AEUV) keine Anwendung findet, werden gemäß Art. 5 Abs. 4 RL 2006/112/EG „Drittländer“ genannt. Demgegenüber ist das Erhebungsgebiet der Türkei im KDVK rechtlich nicht ausdrücklich bestimmt. Indes wird im steuerrechtlichen Schrifttum¹⁴⁶ das Erhebungsgebiet für Mehrwertsteuerzwecke als das Hoheits-/Staatsgebiet der Türkei deklariert, so dass dieses Gebiet das steuerliche Inland ist und sämtliche Gebiete außerhalb des Inlands das Ausland darstellen.

¹⁴⁴ Es handelt sich hierbei um die Gebiete: a) Berg Athos, b) Kanarische Inseln, c) französische überseeische Departments, d) Åland-Inseln, e) Kanalinseln.

¹⁴⁵ Dies sind die Gebiete: a) Insel Helgoland, b) Gebiet von Büsingen, c) Ceuta, d) Melilla, e) Livigno, f) Campione d’Italia, g) der zum italienischen Gebiet gehörende Teil des Luganer Sees.

¹⁴⁶ Statt vieler Maç, KDV, Art. 1, S. 3

D. Gang der Untersuchung

Das erste Kapitel befasst sich mit den Kriterien für Handelshemmnisse im Vorsteuerabzugsrecht. Diese Kriterien stellen die Grundlage für die Erörterung der Frage dar, ob der Vorsteuerabzug nach den Regeln des Unionsrechts oder des türkischen Rechts zu Handelshemmnissen im grenzüberschreitenden Waren- oder Dienstleistungsverkehr führt. Zunächst soll der Ausdruck Handelshemmnisse begrifflich konkretisiert und aus (außen-)wirtschaftlicher Perspektive betrachtet werden. Alsdann soll der (vor allem völker-)rechtliche Hintergrund der territorialen Besteuerung des grenzüberschreitenden Handelsverkehrs aufgezeigt werden. Hierbei sollen die sich ergebenden Kollisionen bei der Erhebung von Steuern auf staatenübergreifende Vorgänge sollen dargelegt werden. Im Anschluss werden die Ursachen für in diesen fiskalischen Kollisionen existierende, mehrwertsteuerlichen Handelsbeschränkungen eruiert werden. Bei der Feststellung der steuerlichen Ursachen für die Gefährdung des grenzüberschreitenden Leistungshandels soll zum einen auf die Abkommenspraxis zwischen der EU und der Türkei, zum anderen auf das welthandelsrechtliche Regelwerk rekurriert werden, um etwaige rechtliche Maßstäbe für steuerbedingte Handelshemmnisse aufzuarbeiten. Daraufaufgehend werden die mehrwertsteuersystematischen Anforderungen an eine grenzüberschreitende Besteuerungsübung dargetan, um sodann die vorsteuerabzugsrechtlichen Implikationen festzustellen und darauf folgend die Kriterien eines den grenzüberschreitenden Leistungshandel hemmenden Vorsteuerabzugsrechts zu entwickeln.

Im zweiten Kapitel schließt sich zunächst eine Einführung in den Vorsteuerabzug im Mehrwertsteuerrecht der EU an. Hierzu werden anhand der unter C.I. genannten Rechtsquellen die Grundlagen des unionsrechtlichen Vorsteuerabzugssystems aufgearbeitet, wobei bewusst die für grenzüberschreitende Leistungen relevanten Stellen eingehende Erläuterungen erfahren sollen. Daher werden nicht alle Teilbereiche des gesamten Vorsteuerabzugsmechanismus gleichgewichtig behandelt, sondern in den Ausführungen mit Blick auf die Zielsetzung der Untersuchung Akzente gesetzt. Mit den Grundlagen des Vorsteuerabzugs im Mehrwertsteuerrecht der Türkei im dritten Kapitel fortfahrend, wird – wie im vorangegangenen Kapitel – auf die normativen Rechtsquellen des türkischen Vorsteuerabzugssystems eingegangen. Die Einzelelemente des Vorsteuerabzugs sind für die Erläuterungen zu den Wesenszügen des türkisch-rechtlichen Abzugssystems signifikant. Zwar gibt es gewisse Unterschiede zwischen dem Vorsteuerabzugssystem der EU und dem der Türkei, diese schlagen sich aber in der Darstellung der Wesenszüge des Vorsteuerabzugs nicht nieder. Für die Auseinandersetzung mit dem Vorsteuerabzug bei grenzüberschreitenden Sachverhalten finden juristische Kontroversen zu rechtlichen Details der Mehrwertbesteuerung in der Türkei nur insoweit Erwähnung, wie sie einen Beitrag zur Klärung von Fragen leisten, deren Beantwortung für die Behandlung solcher Sachverhalte notwendig ist.

Ein Abzug von Vorsteuern kommt nur in Frage, wenn diese Vorsteuern

für den jeweiligen Steuerpflichtigen tatsächlich anfallen. Daher sollen im vierten Kapitel die grenzüberschreitenden Sachverhalte, welche das Tatsachenmaterial für die Untersuchung verkörpern, mehrwertsteuerrechtlich beurteilt werden. Dieses Kapitel dient insbesondere der Darstellung der für die Feststellung von Handelshemmnissen relevanten mehrwertsteuerrechtlichen Behandlung typischer Fallkonstellationen des grenzüberschreitenden Waren- und Dienstleistungsverkehrs zwischen EU-Staaten und der Türkei und der. Den tatsächlichen Ausgangspunkt für die Prüfung des Vorsteuerabzugs bieten die länderübergreifenden Leistungsbeziehungen, die entweder die Lieferung von Waren oder die Erbringung von Dienstleistungen zum Inhalt haben. Methodisch werden die als Ausgangslage der rechtlichen Würdigung dienenden Sachverhalte zu Untersuchungszwecken in die Terminologie und Umsatz-Dogmatik der Mehrwertbesteuerung eingefasst, um auf diese Weise die zu untersuchenden Fallgestaltungen im grenzüberschreitendem Leistungsverkehr der Art und dem Umfang nach mehrwertsteuerrechtlich zu bestimmen und zu prüfen, ob und wieweit sie Mehrwertsteuern auslösen, die im Rahmen des Vorsteuerabzugs geltend gemacht werden können. Prüfungsmaßstab ist jeweils das Mehrwertsteuerrecht der EU oder das der Türkei.

Im fünften Kapitel wird auf der Grundlage der vorgeschalteten mehrwertsteuerrechtlichen Beurteilung der Vorsteuerabzug bei „grenzüberschreitenden“ Umsätzen zwischen den EU-Mitgliedstaaten und der Türkei untersucht. Aufbauend auf den im vorangegangenen Kapitel näher erörterten Leistungskonstellationen wird nunmehr die Möglichkeit der Steuerpflichtigen zum Abzug der in dem betreffenden EU-Mitgliedstaat sowie in der Türkei anfallenden Mehrwertsteuer einer erschöpfenden Prüfung unterzogen, indem die einzelnen Sachverhaltsgestaltungen unter die in Betracht kommenden Rechtssätze der unionsrechtlichen Richtlinien einerseits und der türkischen Rechtsvorschriften andererseits subsumiert werden. Angestrebt wird eine Darstellung sämtlicher Fallvarianten, um allfällige Handelshemmnisse im Vorsteuerabzugsrecht der EU und der Türkei zu Tage zu fördern. Die Befunde der Fallprüfung werden anhand der im ersten Kapitel entwickelten Kriterien gewürdigt und Schlussfolgerungen auf das Bestehen oder das Nichtbestehen von Handelshemmnissen gezogen. Hierbei werden als Problemfelder die betreffenden Komponenten des Vorsteuerabzugsapparats zusammen mit den hervortretenden systematischen Schwachstellen in ihrer Reichweite und Intensität analysiert.

Schließlich werden im sechsten Kapitel die wesentlichen Ergebnisse der Untersuchung zusammengefasst. Hierbei werden die wesentlichen, für den grenzüberschreitenden Waren- und Dienstleistungsverkehr zwischen der EU und der Türkei entscheidenden Vorsteuerabzugsregelungen und ihre wirtschaftlichen Folgen resümierend nachgezeichnet. Dazu wird auf jene Prüfungsfeststellungen im besonderen eingegangen, denen ein handelshemmender Charakter zukommt. In den abschließenden Bemerkungen soll eine Wegweisung für

Einleitung

die Vermeidung von vorsteuerabzugsrechtlichen Handelshemmnissen gegeben werden.

1. Kapitel

Kriterien für Handelshemmnisse im Recht des Vorsteuerabzugs

Ob und unter welchen Bedingungen in den Regelungen über den Vorsteuerabzug Handelshemmnisse begründet liegen können, ist aus dem Mehrwertsteuerrecht als solchem nicht herzuleiten. Vielmehr muss unter Berücksichtigung der Funktionsweise des Vorsteuerabzugssystems darauf abgestellt werden, welche unmittelbaren wie mittelbaren tatsächlichen Effekte aus dem Vorsteuerabzug für den grenzüberschreitenden Handelsverkehr resultieren können. Aus der Frage, wie und in welchem Maße der Außenhandelsverkehr von Vorsteuerabzugsregelungen betroffen sein kann, lassen sich Kriterien für Handelshemmnisse im Vorsteuerabzugsrecht entwickeln. Diese Frage hängt eng mit der Frage zusammen, warum der zwischenstaatliche Handel betrieben wird. Daher sollen die Motive für den Außenhandel kurz umrissen werden.

Der Hauptgrund für den Außenhandel liegt nach der „klassischen“ Außenhandelstheorie in der Tatsache, dass in den einzelnen Ländern bei der Produktion von gleichen Gütern unterschiedliche Kosten entstehen.¹⁴⁷ Die eigene Volkswirtschaft eines Landes kann etwa aus Gründen der Ressourcenknappheit und der geringen Arbeitsproduktivität ein erhebliches Interesse und ein außerordentliches Bedürfnis nach Wirtschaftsleistungen aus dem Ausland haben. Sollen diese Leistungen in das Inland gelangen, müssen gangbare Handelswege zum ausländischen Wirtschaftsraum eröffnet werden. Hieran kann auch der ausländischen Volkswirtschaft gelegen sein, wenn die zu erwartende Gegenleistung der inländischen Abnehmer bei ihr zu einem Wohlstandsgewinn führt. In der Außenwirtschaftslehre ist die Rechtfertigung für den freien Außenhandel historisch tief verwurzelt. Als erster Markstein werden die Arbeiten von Adam Smith im 18. Jhd. genannt, der anhand von Berechnungsmodellen dargelegt hat, dass zwei im Güteraustauschverhältnis stehende Länder bei einer Spezialisierung ihrer Produktionskapazität auf die Erzeugung jeweils eines Gutes „absolute Kostenvorteile“ und damit höhere Konsummöglichkeiten für sich erzielen können.¹⁴⁸ Im 19. Jhd. war es David Ricardo, der den Ansatz von Smith um die modellhafte Erkenntnis ergänzte, dass auch dann, wenn eines der Länder insgesamt hinsichtlich aller Handelsgüter produktiver ist, die Spezialisierung unter Umständen beiden Ländern „komparative Kostenvorteile“ verschafft und so zu einer höheren Prosperität verhilft.¹⁴⁹ Diese Erkenntnis dürfte heutzutage zumindest mitursächlich für die Erschließung ausländischer Absatz- und

¹⁴⁷ So etwa Martini, WTO und die rechtliche Entwicklung der Dienstleistungsfreiheit in den Mitgliedstaaten, S. 23

¹⁴⁸ Zu Einzelheiten siehe Siebert/Lorz, Außenwirtschaft, S. 16 ff., und Göttsche, in: Hilf/Oeter, WTO-Recht, § 2 Rn. 18

¹⁴⁹ Genaueres nachzulesen in Ströbele/Wacker, Außenwirtschaft, S. 9 ff.; Borchert, Außenwirtschaftslehre, S. 26 ff.

Beschaffungsmärkte sein und stellt im Rahmen der Globalisierung der Wirtschaftstätigkeiten eine wesentliche Voraussetzung für die Realisierung internationaler Wertschöpfungsprozesse dar.¹⁵⁰ Getragen von der Überzeugung, der grenzüberschreitende Handel mit Waren und Dienstleistungen ermögliche den beteiligten Staaten eine wechselseitige Vorteilsziehung, wird jeder Handelsbeteiligte durch Förderung der ökonomischen Austauschprozesse mehrerer Volkswirtschaften die Erreichung nationaler und internationaler Wettbewerbsvorteile anstreben.

A. Begriffsbestimmung: „Handelshemmnisse“

Jede Behinderung dieser Austauschprozesse führt zur Reduzierung des sog. Freihandels. Unter Freihandel wird in der Wirtschaftslehre der von Handelshemmnissen unbeschränkte Austausch von Wirtschaftsgütern zwischen zwei Wirtschaftsräumen verstanden.¹⁵¹ Trotz der grundsätzlichen Vorteilhaftigkeit des ungestörten internationalen Handels ist nicht ausgeschlossen, dass Beschränkungen der Außenhandelswirtschaft für ein einzelnes Land unter bestimmten Umständen – zumindest kurzfristig – ebenso von Vorteil sein kann.¹⁵² Vor allem ihre endogenen wirtschaftlichen Probleme¹⁵³ bewegen Länder dazu, den Freihandel zum Schutze der eigenen Gesamtwirtschaft vor Auslandskonkurrenz durch protektionistische Handelsmaßnahmen einzuschränken.¹⁵⁴ Derartige handelspolitische Maßnahmen tangieren die Wirtschaftlichkeit des freien Welthandels und erschweren die Wettbewerbsbedingungen für ausländische Anbieter durch Verteuerung der Importgüter.¹⁵⁵ Dies führt zur Fehlallokation knapper Ressourcen und Reduktion der weltweiten Herstellung von Wirtschaftsgütern.¹⁵⁶ Der Protektionismus, der gegen die als negativ empfundenen Auswirkungen des Freihandels für die wirtschaftlichen Belange eines Landes eingesetzt wird, kann sogar die nahezu vollständige Auflösung der wirtschaftlichen Beziehungen zum Ausland zur Folge haben.¹⁵⁷

Bei der Betrachtung der wirtschaftspolitischen Einflussfaktoren auf grenzüberschreitende Handelsgeschäfte spielen Handelshemmnisse für die Auslandsbeziehungen eine besondere Rolle.¹⁵⁸ Handelshemmnisse sind protektionistische Maßnahmen, die sich unmittelbar oder mittelbar auf den außenwirtschaftlichen Handel mit Waren und Dienstleistungen

¹⁵⁰ Zentes/Morschett/Schramm-Klein, in: dies., Außenhandel, S. 5

¹⁵¹ Reining, Lexikon der Außenwirtschaft, S. 178

¹⁵² Quambusch, Nicht-tarifäre Handelshemmnisse, S. 15. Siehe auch die Abwägung der Argumente für und wider den Einsatz von Handelshemmnissen in Senti, GATT, S. 127 ff.

¹⁵³ Etwa negative Außenhandelsbilanz und hohe Arbeitslosigkeit (weiterführend Martini, WTO und die rechtliche Entwicklung der Dienstleistungsfreiheit in den Mitgliedstaaten, S. 32 f.)

¹⁵⁴ Vgl. Reining, Lexikon der Außenwirtschaft, S. 342

¹⁵⁵ Siehe auch Martini, WTO und die rechtliche Entwicklung der Dienstleistungsfreiheit in den Mitgliedstaaten, S. 31 f.

¹⁵⁶ Raible, Protektionismusbote im Recht der Wirtschaftsintegration, S. 41

¹⁵⁷ Sell, Einführung in die internationalen Wirtschaftsbeziehungen, S. 205

¹⁵⁸ Zentes/Morschett/Schramm-Klein, in: dies., Außenhandel, S. 9

und damit auf den Freihandel hemmend auswirken¹⁵⁹ und „eine ungleiche Behandlung inländischer und ausländischer Wirtschaftsinteressen bei direkt konkurrierendem Leistungsangebot bewirken“.¹⁶⁰ Durch den Eingriff in den freien internationalen Leistungsaustausch wird die außenwirtschaftliche Handelsfreiheit von ausländischen Wirtschaftssubjekten beeinträchtigt.¹⁶¹ Handelshemmnisse engen daher die Freiheit internationaler Wirtschaftsbeziehungen zu Lasten ausländischer Wirtschaftsgüter ein. Diese Freiheit erfordert als Kehrseite der Handelshemmnisse daher eine Nichtdiskriminierung von ausländischen Waren.¹⁶²

Im wirtschaftswissenschaftlichen Schrifttum werden sog. tarifäre und nicht-tarifäre¹⁶³ Handelshemmnisse unterschieden. Unter tarifären Handelshemmnissen werden Import- und Exportzölle, mithin traditionelle handelspolitische Instrumente verstanden. Dagegen sind nicht-tarifäre Handelshemmnisse alle übrigen Maßnahmen, die den Handel behindern, mit Ausnahme des Zolls.¹⁶⁴ In der heutigen Realität der Weltökonomie spielen nicht-tarifäre Handelshemmnisse eine weit größere Rolle als Zölle.¹⁶⁵ Diese Art staatlicher Handelsbeschränkungen zielt zwar unmittelbar darauf ab, Leistungsströme zwischen dem In- und dem Ausland zu beeinflussen. Maßnahmen, die zwar anderen als den Handelsverkehr betreffenden Zwecken (etwa steuerpolitischen Zwecken) dienen, aber eine Verzerrung des Wettbewerbs zum Nachteil ausländischer Wirtschaftsteilnehmer nach sich ziehen, sind jedoch ebenfalls umfasst.¹⁶⁶ Wirken sich Reglementierungen (mittelbar) auf grenzüberschreitende Leistungsströme aus, obgleich sie in erster Linie nicht handelspolitisch motiviert¹⁶⁷ (so etwa bei ausländerdiskriminierenden steuerrechtlichen Regelungen¹⁶⁸), sind ebenfalls als Handelshemmnisse (im weiteren Sinne) zu qualifizieren.

¹⁵⁹ Reining, Lexikon der Außenwirtschaft, S. 207

¹⁶⁰ Siehe etwa Koehler, GATS, S. 43

¹⁶¹ Quambusch, Nicht-tarifäre Handelshemmnisse, S. 18

¹⁶² Quambusch, Nicht-tarifäre Handelshemmnisse, S. 19, die weitergehend zwischen der Nichtdiskriminierung von Inländern und Ausländern (Inländerparität) und der Nichtdiskriminierung der Ausländer untereinander differenziert (Ausländerparität).

¹⁶³ Zur Ethymologie des Ausdrucks siehe Quambusch, Nicht-tarifäre Handelshemmnisse, S. 4 f.

¹⁶⁴ Ins Englische übersetzt, bedeutet „Zoll“ tariff, weshalb „nicht-tarifär“ für die Art von Handelshemmnissen steht, die keine Zölle sind. Siehe Heertje/Wenzel, Grundlagen der Volkswirtschaftslehre, S. 547. Quambusch (Nicht-tarifäre Handelshemmnisse, S. 9) vertritt einen sehr weiten Begriff von nicht-tarifären Handelshemmnissen und zählt zu ihnen alle sichtbaren und unsichtbaren, versteckten und offenen, direkten und indirekten, mittelbaren und unmittelbaren Handelshemmnisse.

¹⁶⁵ Dies nennt sich auch Neuer Protektionismus (Cezanne, Allgemeine Volkswirtschaftslehre, S. 566).

¹⁶⁶ Quambusch, Nicht-tarifäre Handelshemmnisse, S. 25 f.

¹⁶⁷ Siebert/Lorz, Außenwirtschaft, S. 150

¹⁶⁸ Bender, in: Hilf/Oeter, WTO-Recht, § 10 Rn. 15; Weiß/Herrmann, Welthandelsrecht, Rn. 507

B. Territoriale Besteuerungshoheit

Durch die Erhebung von Steuern finanziert ein jeder Staat die Erfüllung seiner öffentlichen Aufgaben. Die Besteuerungshoheit ist allerdings räumlich durch das Staatsgebiet begrenzt (sog. Territorialitätsprinzip).¹⁶⁹ Dieses völkerrechtlich verankerte Prinzip ist in lokaler Hinsicht Ausdruck der Reichweite und Grenzen der staatlichen Hoheitsgewalt unter Ausschluss anderer Staatsgewalten. Darf daher jeder Staat grundsätzlich nur auf seinem Gebiet Hoheitsgewalt ausüben, ist die Erstreckung der Staatsgewalt auf das Gebiet anderer Staaten grundsätzlich unzulässig und völkerrechtswidrig.¹⁷⁰ Das Staatsgebiet ist völkerrechtlich der Raum, in dem ein Staat die prinzipiell andere Staaten ausschließende Zuständigkeit zur Setzung von Rechtsakten besitzt.¹⁷¹ Zur staatlichen Regelung eines Sachverhalts ist es folglich erforderlich, dass sich das zu regelnde Geschehen ganz oder teilweise auf dem Staatsgebiet des regelnden Staates vollzieht oder es um den Status von Sachen und Rechten geht, die auf dem Staatsgebiet belegen sind.¹⁷² Ist der Regelungsgegenstand menschliches Verhalten, so kann der Staat seine Regelungsmacht auf einzelne Elemente dieses Verhaltens (die Handlung oder der Erfolg) gründen, soweit diese unter die Gebietshoheit des jeweiligen Staates fallen.¹⁷³ Die Gebietshoheit drückt die exklusive Befugnis zur Vornahme von Hoheitsakten auf einem bestimmten Territorium aus und stellt einen Anknüpfungspunkt für die Inanspruchnahme staatlicher Regierungsgewalt dar.¹⁷⁴ Sie begründet daher die Befugnis, auf dem betreffenden Staatsgebiet gegenüber allen Personen und Sachen Akte der Staatsgewalt zu setzen.¹⁷⁵ Begrifflich ist die Gebietshoheit von der territorialen Souveränität zu unterscheiden.¹⁷⁶ Die Gebietshoheit gibt die tatsächliche Herrschaft wieder, während die territoriale Souveränität über die Gebietshoheit hinaus auch das von ihm beherrschte Gebiet erfasst.¹⁷⁷ Unter die territoriale Souveränität wird somit die Befugnis des

¹⁶⁹ Auch der EuGH akzeptiert grundsätzlich die Geltungskraft des Territorialitätsprinzips im Mehrwertsteuerrecht (vgl. Urteil vom 23.01.1986, Rs. 283/84 („Trans Tirreno Express“), Slg. 1986, 231). Mössner (Einführung in das Völkerrecht, S. 194 f.) differenziert zwischen positivem und negativem Territorialitätsprinzip. Ersteres besage, dass jeder Staat Regelungen eines anderen Staates hinzunehmen hat, die dieser im eigenen Staatsgebiet im Rahmen seiner Jurisdiktion trifft. Letzteres impliziere dagegen, dass Staaten die Ausübung ihrer Hoheitsmacht im Staatsgebiet eines anderen Staates (grundsätzlich) zu unterlassen haben.

¹⁷⁰ Hobe, Einführung in das Völkerrecht, S. 96, spricht vom „Grundsatz der Undurchdringlichkeit der Staatsgewalt“ oder vom „Grundsatz der Gebietsausschließlichkeit“.

¹⁷¹ Biehl, Ausfuhrland-Prinzip, Einfuhrland-Prinzip und Gemeinsamer-Markt-Prinzip, S. 26; Hailbronner/Kau, in: Graf Vitzthum, Völkerrecht, 3. Abschn. Rn. 128 („Kompetenztheorie“)

¹⁷² Herdegen, Völkerrecht, § 26 Rn. 4

¹⁷³ Herdegen, a. a. O., Rn. 4 f.

¹⁷⁴ Hobe, Einführung in das Völkerrecht, S. 96

¹⁷⁵ Epping, in: Ipsen, Völkerrecht, § 23 Rn. 67.

¹⁷⁶ Verdross/Simma, Universelles Völkerrecht, § 1039

¹⁷⁷ Hailbronner/Kau, in: Graf Vitzthum, Völkerrecht, 3. Abschn. Rn. 129

souveränen Staats gefasst, das Staatsgebiet oder Teile desselben (endgültig und ohne Einschaltung anderer Stellen) zu beherrschen.¹⁷⁸ Insofern kann ein Staat auf das Territorialitätsprinzip rekurren, um Rechte und Pflichten für Personen aufzustellen, die sich auf seinem Staatsgebiet aufhalten, sowie den Status von Personen und Sachen auf seinem Staatsgebiet zu regeln.¹⁷⁹ Darüber hinaus können nach diesem Prinzip Hoheitsakte auch an ein Geschehen im Ausland anknüpfen, das sich auf das Inland auswirkt (sog. Wirkungsprinzip).¹⁸⁰

Mag auch die zur Gebietshoheit zählende Besteuerungshoheit¹⁸¹ als ein elementarer Bestandteil der staatlichen Souveränität verstanden werden,¹⁸² kann ein Staat einen Steueranspruch nach dem Territorialitätsprinzip nur insoweit erheben und durchsetzen, wie er nicht von einer anderen Staatsgewalt oder übergeordneten Hoheit daran gehindert wird.¹⁸³ Dieses in der Gebietshoheit verkörperte Prinzip schlägt sich mithin grundsätzlich negativ in der auf das nationalstaatliche Territorium beschränkten Anwendbarkeit und Durchsetzbarkeit von Steuergesetzen nieder.¹⁸⁴ Ein Staat vermag daher Steuergesetze nur zu erlassen und zu vollziehen, wenn er seine Abgabengewalt ohne Einschränkungen durch eine andere Staatsgewalt geltend machen kann.¹⁸⁵ Das als Legitimationsgrundlage für die Besteuerung dienende Territorialitätsprinzip beschränkt nämlich grundsätzlich die fiskalische Autonomie eines Staates auf dessen Staatsgebiet. Die Grenzen des Erhebungsgebiets eines Landes spiegeln somit die Grenzen von dessen Besteuerungskompetenz wider. Nur Besteuerungstatbestände, die innerhalb seines Erhebungsgebietes verwirklicht werden, können von dessen Steuerhoheit in Bezug genommen werden. Bei Umsatztatbeständen, die den Verbrauch ins Ausland verlagern, stößt die Besteuerungskompetenz eines Landes mithin buchstäblich an ihre Grenzen. Daraus, dass sich die Gebietsgrenzen mit den

¹⁷⁸ Mössner, Einführung in das Völkerrecht, S. 192. Mössner vergleicht die Begriffe „Gebietshoheit“ und „territorialen Souveränität“ mit den zivilrechtlichen Termini „Besitz“ und „Eigentum“.

¹⁷⁹ Ähnlich Herdegen, Völkerrecht, § 26 Rn. 4

¹⁸⁰ Hobe, Einführung in das Völkerrecht, S. 97; Herdegen, Völkerrecht, § 26 Rn. 2 und 5 ff. Herdegen zieht neben dem Wirkungsprinzip auch das sog. aktive Personalitätsprinzip, welches auch an das Verhalten von eigenen Staatsangehörigen und Personen mit ständigem Inlandsaufenthalt anknüpft, und das passive Personalitätsprinzip zum Schutze von eigenen Staatsangehörigen im Ausland als Anknüpfungspunkt für die Ausübung von staatlicher Hoheitsgewalt heran (a. a. O., Rn. 2 und 9 ff.).

¹⁸¹ Schaumburg, Internationales Steuerrecht, Rn. 13.1

¹⁸² Mössner, in: Mössner u. a., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, Rn. A 6; Penke, Der Ort der sonstigen Leistung im Umsatzsteuerrecht, S. 49. Ähnlich Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, S. 542, der die Legitimität der Existenz eines Staates wohl als hinreichende Rechtfertigungsgrundlage für die Erhebung von Steuern ansieht.

¹⁸³ Vogel, Grenzüberschreitender Dienstleistungs- und Warenverkehr im Lichte der Mehrwertsteuer, S. 13

¹⁸⁴ Biehl, Ausfuhrland-Prinzip, Einfuhrland-Prinzip und Gemeinsamer-Markt-Prinzip, S. 26 f.

¹⁸⁵ Biehl, a. a. O.

Besteuerungsgrenzen¹⁸⁶ decken, folgt für den durchzusetzenden staatlichen Steueranspruch, dass er nur solche Personen, Sachen und Rechtsakte betreffen kann, die innerhalb seiner Staatsgrenzen lokalisierbar sind.¹⁸⁷

Beruft sich jeder beteiligte Staat zur Begründung seiner Steuerforderungen auf das Territorialitätsprinzip, kann sich generell bei Sachverhalten, die sich über mehrere Staatsgebiete erstrecken, nach dem Recht des einen Staates eine Steuerpflicht unabhängig davon ergeben, ob ein anderer Staat, dessen Hoheitsgebiet ebenfalls berührt ist, eine Steuererhebung begehrt.¹⁸⁸ Da im Rahmen der Mehrwertbesteuerung eine Vielzahl von territorialen Merkmalen als Grundlage für hoheitliche Maßnahmen in Betracht kommen, sei es etwa der Ort, von dem aus der leistungserbringende oder leistungsempfangende Steuerpflichtige tätig wird, oder sei es auch der Ort, wo der Verbraucher ansässig ist, und die Steuererhebung in den Ländern grundsätzlich an unterschiedliche Kriterien anknüpft, zumal vom (allgemeinen) Völkerrecht insoweit keine verbindlichen und einheitlichen Vorgaben erteilt werden¹⁸⁹, kann die parallele und unverbundene Existenz mehrerer unabhängiger nationalstaatlicher Steuerregime bei grenzüberschreitender Leistungserbringung zu Überschneidungen des räumlichen Anwendungsbereichs der Steuergesetze in den betroffenen Staaten und schließlich zur Zuständigkeitskonkurrenz führen.¹⁹⁰ So können die territorialen Kompetenzbereiche zweier Hoheitsträger bereits eröffnet sein, wenn die Leistungshandlung in einem anderen Hoheitsgebiet durchgeführt wird als dem, in dem der Leistungsempfang stattfindet.¹⁹¹

¹⁸⁶ Terra, Sales Taxation, S. 18

¹⁸⁷ Biehl, Ausfuhrland-Prinzip, Einfuhrland-Prinzip und Gemeinsamer-Markt-Prinzip, S. 27

¹⁸⁸ Ähnlich Biehl, a. a. O., S. 28

¹⁸⁹ Stadie, in: Mössner u. a., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, Rn. G 3

¹⁹⁰ Siehe auch Vogel, Grenzüberschreitender Dienstleistungs- und Warenverkehr im Lichte der Mehrwertsteuer, S. 14

¹⁹¹ Penke, Der Ort der sonstigen Leistung im Umsatzsteuerrecht, S. 50

C. Zuweisung der Besteuerungskompetenz

Aufgrund der generell selbstbestimmten und in ihrer Ausübung voneinander unabhängigen Besteuerungsgewalten der beteiligten Staaten sind unterschiedliche fiskalische Zugriffe auf Leistungen mit Auslandsbezug möglich. Sieht sich etwa das Land, von dem aus die Leistung erbracht wird (Ursprungsland), aufgrund des örtlichen Moments der Ansässigkeit des Leistungserbringers zu einer Steuerfestsetzung veranlasst und besteuert es dessen Umsatz, erfährt dieser Umsatz eine einfache Besteuerung im Ursprungsland. Verzichtet das Ursprungsland auf eine Besteuerung und unterwirft stattdessen das Land, in dem die Leistung zu Konsumzwecken empfangen wird¹⁹² (Bestimmungsland), den Umsatz – mit Blick auf den Verbrauchsort – der Mehrwertsteuer, ist eine einfache Besteuerung im Bestimmungsland die Folge. Entscheiden sich beide Länder zugleich für eine steuerliche Erfassung desselben Umsatzes, tritt eine grenzüberschreitende Doppelbesteuerung ein, von der womöglich unterschiedliche Personen (der Leistungserbringer im Ursprungsland und der Leistungsempfänger im Bestimmungsland¹⁹³) betroffen sind.¹⁹⁴ Im konträren Fall, dass beide Länder parallel von einer Besteuerung absehen, führt dies zu einer doppelten Nichtbesteuerung oder internationalen Doppelbefreiung, so dass der Umsatz nirgendwo besteuert wird. Demnach sind die möglichen Ergebnisse des Fehlens von einheitlichen örtlichen Besteuerungskriterien bei grenzüberschreitenden Leistungen wie folgt:¹⁹⁵

- Besteuerung nur im Ursprungsland;
- Besteuerung nur im Bestimmungsland;
- Besteuerung sowohl im Ursprungsland als auch im Bestimmungsland (Doppelbesteuerung);
- Besteuerung weder im Ursprungsland noch im Bestimmungsland (doppelte Nichtbesteuerung).

Können Staaten ein in ihrem steuerlichen Erhebungsgebiet liegendes Geschehen(-selement) für die Besteuerung eines bilateralen Geschäftsvorgangs aufgrund ihres nicht aufeinander abgestimmten (kollidierenden) Steuerrechts zum Anlass nehmen, um ihre Abgabengewalt zu entfalten, führt dies also die Gefahr der internationalen Doppelbesteuerung oder doppelten Nichtbesteuerung

¹⁹² Konsumiert werden kann die Leistung entweder durch den unmittelbaren Adressaten der aus dem Ausland stammenden Leistung oder durch Dritte, an die der Adressat die Leistung im Rahmen einer wirtschaftlichen Tätigkeit weiterreicht.

¹⁹³ Meyding, Umsatzbesteuerung und Europäischer Binnenmarkt, S. 24

¹⁹⁴ Zur Unterscheidung zwischen juristischer und wirtschaftlicher Doppelbesteuerung siehe Englisch, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel, S. 763, und Haase, Internationales und Europäisches Steuerrecht, Rn. 30 ff.

¹⁹⁵ Waldhoff/Kahl, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 113 AEUV, Rn. 9

herbei.¹⁹⁶ Dieser Gefahr ist daher jede unternehmerische Tätigkeit ausgesetzt, die die Staatsgrenzen des Inlands überquert und in die Hoheitssphäre eines ausländischen Staates eindringt. Der leistende Unternehmer, der den wirtschaftlichen Auswirkungen der Doppelbesteuerung einer grenzüberschreitenden Leistung ausgesetzt ist,¹⁹⁷ wird allerdings die gesamte Steuerbelastung entsprechend der mehrwertsteuerlichen Belastungsneutralität möglichst in die Preisstruktur einfließen lassen und infolgedessen auf seine Kunden weiterwälzen. Im Verhältnis zu Leistungsanbietern im Bestimmungsland, deren Leistungen mit den Leistungen aus dem Ursprungsland im Wettbewerb stehen und lediglich einer einfachen Besteuerung im Bestimmungsland unterliegen, erleidet der ausländische Anbieter einen dem Gebot der mehrwertsteuerrechtlichen Wettbewerbsneutralität zuwiderlaufenden, steuerbedingten Preisnachteil. Ebenso wenig lässt die doppelte Nichtbesteuerung („Steuerlücke“) – als Kehrseite der Doppelbesteuerung¹⁹⁸ – eine Konformität mit diesem Gebot erkennen, da der inländischen Konkurrenz eine wettbewerbliche Schlechterstellung zugemutet würde, wenn sie einer ungleich höheren Kostenbelastung unterworfen und die Nachfrage der Kunden den unbesteuerten Leistungen zuneigen würde.

I. Zuweisungsprinzipien

Im Bereich der Umsatzbesteuerung von Leistungen, die über die Grenzen unabhängiger Steuerjurisdiktionen (unabhängige Nationen oder politische Untereinheiten) gehandelt werden, ist die Wettbewerbsneutralität der Mehrwertsteuer folglich nur zu bewerkstelligen, wenn die Besteuerungsbefugnis an den Umsätzen nur einem der in ihrem fiskalischen Zuständigkeitsbereich berührten staatlichen Hoheitsträger zugestanden und diese Besteuerungsbefugnis wahrgenommen wird. Die übrigen, steuerbegehrenden Hoheitsträger müssten sich eine Besteuerung versagen. Nachdem also von den vier genannten Ergebnissen der unabhängigen staatlichen Machtausübung die Doppelbesteuerung und die doppelte Nichtbesteuerung auszusondern

¹⁹⁶ Stadie, in: Mössner u. a., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, Rn. G 3; Vural, Vergi Dünyası 230 (2000), 22

¹⁹⁷ Stadie, a. a. O., Rn. G 232

¹⁹⁸ Meyding, Umsatzbesteuerung und Europäischer Binnenmarkt, S. 26

sind, bleibt als Leitbild für die Zuweisung der Besteuerungskompetenz¹⁹⁹ an einen Staat (und – vice versa – für den Ausschluss vom Besteuerungsrecht) eines der nachfolgenden, einheitlich anzuwendenden Steuerzuständigkeits-Prinzipien: das Ursprungslandprinzip und das Bestimmungslandprinzip.²⁰⁰

1. Ursprungslandprinzip

Nach dem Ursprungslandprinzip wird das Besteuerungsrecht an einem Handelsgeschäft demjenigen Land zugesprochen, von dem aus die betreffende Leistung erbracht wird, sprich: dem Ursprungsland.²⁰¹ Besteuert wird damit in dem Staat, in dem der leistende Unternehmer sein Unternehmen betreibt.²⁰² Ob die Leistung im In- oder aber im Ausland verbraucht wird, ist kein Kriterium für die Zuweisung der Besteuerungsgewalt.²⁰³ In der Folge werden nach diesem Prinzip Leistungen im Wirtschaftsverkehr zwischen mehreren Ländern lediglich im Ursprungsland der Mehrwertsteuer unterworfen. Im Fall der Leistungsausfuhr behält das Ursprungsland damit die Steuererhebungsbefugnis. Leistungen in das Ausland werden also im Ursprungsland prinzipiell steuerlich nicht entlastet. Die Höhe der steuerlichen Endbelastung folgt demgemäß aus der Steuerrechtsordnung des Ursprungslandes. Bestimmt damit das Ursprungsland die zu erhebende Steuer, ist der Ansässigkeitsstaat des Verbrauchers grundsätzlich irrelevant.²⁰⁴ Damit werden ausgeführte Leistungen nicht anders behandelt als Leistungen an inländische Empfänger, die den Konsum innerhalb der Grenzen des Hoheitsgebiets des Ursprungslandes tätigen, so dass sie in gleicher Weise steuerpflichtig sind wie im Inland

¹⁹⁹ Mit der Besteuerungskompetenz ist prinzipiell auch die Befugnis verbunden, das generierte Steueraufkommen zu behalten (Meyding, Umsatzbesteuerung und Europäischer Binnenmarkt, S. 29; Scheffler, Besteuerung der Unternehmen, Bd. I, S. 382). Denkbar wäre allerdings auch ein zwischenstaatlicher Steuerausgleich durch einen grenzüberschreitenden Vorsteuerabzug verbunden mit einer Aufteilung des Steueraufkommens, etwa nach dem Vorbild des in der EU vor einiger Zeit diskutierten Clearing-Verfahrens (siehe hierzu den Vorschlag für eine Vollendung des Binnenmarktes: Einführung eines Clearingmechanismus für die Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Handelsverkehr, KOM (87) 323 endg./2, in: BT-Drs. 11/1324, und BMF, Gutachten der Ursprungslandkommission, S. 67 ff. und 102 ff.). In diesen Fällen ist vom Gemeinsamer-Markt-Prinzip die Rede, obgleich das Ursprungslandprinzip dem Bestimmungslandprinzip sehr angenähert ist (siehe dazu Ruppe, CDFI LXIIIb (1983), S. 15 ff. (24), der sogar das Ursprungslandprinzip mit grenzüberschreitendem Vorsteuerabzug dem Bestimmungslandprinzip gleichsetzt). Zudem erscheint es zumindest diskussionswürdig, ob in diesen Fällen nicht eine Art „internationale Organleihe“ an das Bestimmungsland (oder auch „internationale Mischverwaltung“) vorliegt.

²⁰⁰ Sullivan, The Tax on Value Added, S. 30; EWG, Neumark-Bericht, S. 79

²⁰¹ Sullivan, a. a. O.

²⁰² Schaumburg, Internationales Steuerrecht, Rn. 9.5

²⁰³ Wäger, Besteuerung innergemeinschaftlicher Reihengeschäfte, S. 9 f.

²⁰⁴ Scheffler, Besteuerung der Unternehmen, Bd. I, S. 383

erbrachte Leistungen.²⁰⁵ Allerdings sind Leistungen aus dem Ausland, die im Inland verbraucht werden, nicht steuerbar. Die Besteuerung der grenzüberschreitenden Leistungen ist damit dem Ursprungsland vorbehalten; im Ausland darf indes keine weitere Besteuerung vorgenommen werden. Folglich entlastet das Ursprungsland diese Leistungen nicht von der eigenen Steuer²⁰⁶, so dass ein steuerlicher Grenzausgleich für den Leistungsexport ausbleibt. Der Erfolg der Steuererhebung – das Steueraufkommen – fließt grundsätzlich in den Etat des Ursprungslandes.²⁰⁷

Die im Ursprungsland angefallene Steuer wird der inländische Steuerpflichtige getreu dem Prinzip der indirekten Besteuerung dem ausländischen Abnehmer in Rechnung stellen. Ist der Abnehmer im Bestimmungsland ein zum Vorsteuerabzug berechtigter Steuerpflichtiger, wird ihm daran gelegen sein, sich der wirtschaftlichen Belastung mit der in Rechnung gestellten Steuer zu entledigen. Da das Ursprungsland unter der Geltung des Ursprungslandprinzips mit der Besteuerungsbefugnis grundsätzlich auch die Aufkommenshoheit innehat, wird es dem ausländischen Steuerpflichtigen kein Recht zum Vorsteuerabzug, genauer: keinen Erstattungsanspruch hinsichtlich der inländischen Vorsteuer, einräumen. Das Bestimmungsland, das in vielen Fällen zugleich der Ansässigkeitsstaat des Abnehmers sein wird, dürfte diesem ebenso wenig einen Vorsteuerabzug für die im Ursprungsland gezahlte Steuer ohne Weiteres zu gewähren bereit sein, auch wenn der Abnehmer ein Steuerpflichtiger ist. Damit wäre für ihn die in Rechnung gestellte Steuer eine Kostenlast, die er, nur soweit überwälzbar, an seine Kunden (im Bestimmungsland) weiterreichen und ansonsten selbst tragen müsste. Jedenfalls wären die Produkte aus dem Ursprungsland auf dem Auslandsmarkt teurer. Dies würde eine Missachtung des Grundsatzes der Wettbewerbsneutralität der Mehrwertsteuer darstellen, da der Preis für Leistungen inländischer Steuerpflichtiger an ausländische Kunden sowohl im Vergleich zu Leistungen inländischer Steuerpflichtiger an inländische Kunden als auch im Vergleich zu Leistungen ausländischer Steuerpflichtiger an ausländische Kunden kaum wettbewerbsfähig wäre. Für Leistungen im Inland und für Leistungen im Ausland wäre nämlich im Ursprungsland bzw. im Bestimmungsland ein den effektiven Preis reduzierender Vorsteuerabzug grundsätzlich möglich. Daher muss zur Herstellung von gleichen Wettbewerbsverhältnissen auch für ausländische Empfänger inländischer Leistungen die Vorsteuerabzugsmöglichkeit, gepaart mit einem bilateralen

²⁰⁵ Sullivan, *The Tax on Value Added*, S. 30

²⁰⁶ Schaumburg, *Internationales Steuerrecht*, Rn. 9.5

²⁰⁷ Die Steuererhebungsbefugnis hat in diesem Kontext zur Bedeutung, dass der Steuerpflichtige die Steuer endgültig, also ohne Rückzahlung (Erstattung) durch die staatlichen Finanzverwaltung, zu entrichten hat.

Finanzausgleich der beteiligten Staaten, vorgesehen werden.²⁰⁸

2. Bestimmungslandprinzip

Spiegelbildlich zum Ursprungslandprinzip weist das Bestimmungslandprinzip²⁰⁹ die Besteuerungskompetenz dem Bestimmungsland zu, also dem Land, in dessen Erhebungsgebiet der Vorgang der Leistungsausführung (die Warenlieferung oder die Erbringung der Dienstleistung) endet sowie der private Verbrauch und die Einkommensverwendung als das Besteuerungsmotiv der Mehrwertsteuer stattfinden.²¹⁰ Aus Sicht des Bestimmungslandes erfasst dieses Prinzip den gesamten Verbrauch im Inland, vorausgesetzt, die erworbenen Güter werden in dessen Gebiet konsumiert. Im Bestimmungsland verbrauchte Waren und Dienstleistungen aus dem Ausland werden somit genauso besteuert wie im Inland gelieferte Waren und erbrachte Dienstleistungen.²¹¹ Für grenzüberschreitende Leistungen in das Bestimmungsland verbietet dieses Prinzip eine Besteuerung im Ursprungsland, weshalb bei einer Leistungsausfuhr die Steuerbelastung im Ursprungsland ausgeschlossen ist, die Leistung stattdessen im Bestimmungsland einer Besteuerung unterworfen wird, die der Steuerbelastung für innerstaatliche Leistungen entspricht (sog. steuerlicher Grenzausgleich).²¹² Das Niveau der Steuerbelastung auf den Umsätzen hängt mithin von den rechtlichen Besteuerungsverhältnissen im Bestimmungsland ab,²¹³ so dass die dort erhobene Steuer für den Belastungsumfang maßgebend ist.²¹⁴ Da das Steueraufkommen grundsätzlich der Besteuerungskompetenz folgt, verbucht die Einnahmen aus der Abgabenerhebung das erhebungsbefugte Bestimmungsland für sich, während im Ursprungsland kein Steueraufkommen generiert wird.²¹⁵ Verbrauchererwerbe, die im Ausland verwendet werden, sind allerdings aus der Besteuerungskompetenz des Bestimmungslandes

²⁰⁸ Unter diesen Umständen würde das Ursprungslandprinzip in das sog. Gemeinsamer-Markt-Prinzip umgewandelt. So auch Vogel, Grenzüberschreitender Dienstleistungs- und Warenverkehr im Lichte der Mehrwertsteuer, S. 17, sowie Meyding, Umsatzbesteuerung und Europäischer Binnenmarkt, S. 36 ff.

²⁰⁹ Auch Verbrauchsortprinzip genannt, siehe Stadie, in: Mössner u. a., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, Rn. 4. Der Begriff des Bestimmungslandprinzips wird teilweise auch nur für den Warenverkehr verwendet, während das Verbrauchsortprinzip als übergeordnetes Prinzip verstanden wird (so etwa Tumpel, in: Seer, Umsatzsteuer im Europäischen Binnenmarkt, S. 53 (66)).

²¹⁰ Schaumburg, Internationales Steuerrecht, Rn. 9.2

²¹¹ Sullivan, The Tax on Value Added, S. 30

²¹² EWG, Neumark-Bericht, S. 78; Meyding, Umsatzbesteuerung und Europäischer Binnenmarkt, S. 28; Schaumburg, Internationales Steuerrecht, Rn. 9.3 („Steuerausgleich“)

²¹³ Stadie, in: Mössner u. a., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, Rn. G 5 ff.

²¹⁴ Husmann, in: Rau/Dürrwächter, UStG, Bd. III, § 4 Nr. 1, Rn. 4

²¹⁵ Scheffler, Besteuerung der Unternehmen, Bd. I, S. 383 („Steuerbefreiung“)

ausgenommen.²¹⁶ Das Bestimmungslandprinzip wahrt im Ergebnis die Wettbewerbsverhältnisse im Ursprungsland und tastet die Bedingungen auf dem Wirtschaftsmarkt im Bestimmungsland nicht an.

II. Völkerrechtliche Maßstäbe

Das allgemeine Völkerrecht verpflichtet die Staaten prinzipiell nicht, die Besteuerungskompetenz nach mehrwertsteuerlichen Grundsätzen einheitlich zu regeln und so aufeinander abzustimmen, dass sie zur Vermeidung von Doppelbesteuerung oder doppelter Nichtbesteuerung nicht an denselben Tatbestand steuerliche Folgen anknüpfen.²¹⁷ Doch können auf völkervertragsrechtlicher Ebene bestehende bilaterale Sonderbeziehungen, die für die EU und für die Türkei verbindlich sind und fiskalischen Handelsbeschränkungsmaßnahmen zu begegnen suchen, als Basis für die Verbindlichkeit eines der genannten Kompetenzzuweisungsprinzipien dienen, um daraus die für handelshemmende Wirkungen von Vorsteuerabzugsregeln maßgebenden Kriterien abzuleiten.

1. Das Recht des Assoziierungsabkommens

Bereits Ende der 1950er Jahre begann die ökonomische Integration der Türkei in den Zusammenschluss der wichtigsten europäischen Industrienationen, die damals noch unter der EWG, der EGKS und der EAG vereinigt waren.²¹⁸ Den juristisch ersten Schritt in dem Integrationsprozess markiert der Antrag der Türkei vom 31. Juli 1959 mit dem Begehren, Assoziierungsverhandlungen aufzunehmen. In der Folgezeit war die türkische Republik – über die Jahre bald mehr, bald weniger – bemüht, den weiteren Fortgang des Prozesses erfolgreich zu gestalten. Ihre Bemühungen trugen erste Früchte, als unter dem 12. September 1963 zwischen der heutigen EU und ihr das sog. Ankara-Abkommen²¹⁹ zustande kam. Dieses Abkommen sollte das Assoziierungsverfahren einleiten und „eine beständige und ausgewogene Verstärkung der Handels- und Wirtschaftsbeziehungen zwischen den Vertragsparteien unter voller Berücksichtigung der Notwendigkeit fördern, dass hierbei der beschleunigte Aufbau der türkischen Wirtschaft sowie die Hebung des Beschäftigungsstandes und der

²¹⁶ Sullivan, *The Tax on Value Added*, S. 32. Es ist zweifelhaft, ob in diesem Fall als Bestimmungsland das Land gelten kann, in dem die Leistung bezogen, um sie wiederum in ein anderes Land auszuführen, in dem sie schließlich verbraucht wird. Per definitionem kann nämlich ein Land nur dann das Bestimmungsland, wenn dort der Verbrauch stattfindet.

²¹⁷ Stadie, in: Mössner u. a., *Steuerrecht international tätiger Unternehmen*, Rn. G 3

²¹⁸ Zur Genesis der wirtschaftlichen Annäherung der Türkei an die EU siehe Gökaş, *Yaklaşım* 96 (2000), 74 ff.; Öz/Aslan, *Vergi Sorunları* 205 (2005), 150 f.

²¹⁹ Abkommen zur Gründung einer Assoziation zwischen der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft und der Türkei, geschlossen, gebilligt und bestätigt durch den Beschluss des Rates vom 23. Dezember 1963 (64/732/EWG), ABl. 1964, Nr. 217, S. 3687

Lebensbedingungen des türkischen Volkes gewährleistet werden“ (Art. 2 Abs. 1 des Ankara-Abkommens). Das Assoziierungsverfahren, das eine schrittweise Errichtung einer Zollunion zum Gegenstand hat²²⁰, war in drei Phasen unterteilt: die Vorbereitungs-, die Übergangs- und die Endphase. In Entsprechung zu Art. 3 Abs. 1 des Ankara-Abkommens hat die Türkei in der Vorbereitungsphase „ihre Wirtschaft mit Hilfe der EWG“ stabilisiert, „um die ihr in der Übergangs- und Endphase erwachsenden Verpflichtungen erfüllen zu können.“ Die Übergangsphase diente den Vertragsparteien dazu, die sukzessive Entstehung der Zollunion durch ausgewogene gegenseitige Verpflichtungen sicherzustellen und die Wirtschaftspolitik der Vertragsparteien derart anzunähern, dass das ordnungsgemäße Funktionieren der Assoziation und die Entwicklung des dazu erforderlichen gemeinsamen Handelns ermöglicht wird (Art. 4 Abs. 1 des Ankara-Abkommens). Durch das im Winter 1970 beschlossene sog. Zusatzprotokoll²²¹, das dem Ankara-Abkommen als Anhang beigefügt wurde, sind die Bedingungen, die Einzelheiten und der Zeitplan für den Ablauf der Übergangsphase festgelegt worden. Schließlich sollte in der Endphase gemäß Art. 5 des Ankara-Abkommens die zollrechtliche Vereinheitlichung vervollkommen und die Wirtschaftspolitik der Vertragsbeteiligten verstärkt miteinander koordiniert werden. Dies wurde Ende 1995 mit dem Beschluss Nr. 1/95 des Assoziationsrates²²², der eine Zollunion zwischen der einstigen Europäischen Gemeinschaft und der Türkei herstellte, fast plangemäß ins Werk gesetzt.

Im einleitend kurz dargestellten Assoziierungsverfahren der Türkei waren auch Steuern schon in den Verhandlungen zum Ankara-Abkommen Gegenstand von Diskussionen, die schließlich in den Art. 16 dieses Abkommens Eingang gefunden haben. Darin wurde festgehalten, dass die „Vertragsparteien (...) an[erkennen], dass die Grundsätze der Bestimmungen des Dritten Teils Titel I des Vertrages zur Gründung der Gemeinschaft über (...) die Steuern (...) auch im Rahmen ihres Assoziationsverhältnisses anwendbar zu machen sind.“ Im Zusatzprotokoll wurden die Bestimmungen zur Behandlung des grenzüberschreitenden Warenverkehrs fast wörtlich aus diesem Vertrag in den Art. 44 des Ankara-Abkommens übernommen. Schließlich sind sie später in den Art. 50 des Beschlusses Nr. 1/95 des Assoziationsrates tradiert. Nach dessen Abs. 1 erheben die Vertragsparteien auf Waren der jeweils anderen Vertragspartei weder unmittelbar noch mittelbar höhere inländische Abgaben gleich welcher Art, als gleichartige inländische Waren unmittelbar oder mittelbar zu tragen haben. Darin kommt die Maxime der gleich hohen Abgabenbelastung von inländischen wie

²²⁰ Art. 2 Abs. 2 des Ankara-Abkommens

²²¹ Zusatzprotokoll, unterzeichnet am 23. November 1970 und mit Verordnung (EWG) Nr. 2760/72 des Rates vom 19. Dezember 1972 (ABl. L 293, S. 1) geschlossen, gebilligt und bestätigt

²²² Beschluss Nr. 1/95 des Assoziationsrates EG-Türkei vom 22. Dezember 1995 über die Durchführung der Endphase der Zollunion, ABl. 1996, L 35, S. 1

ausländischen Produkten und damit der Willen der Vertragsschließenden zum Ausdruck, sich bei der Abgabenerhebung im Bestimmungsland eines fiskalischen Eingriffs in die Wettbewerbslage zu enthalten. Diese protektionistische Steuermaßnahmen verbietende Regelung beruht offenbar auf der Annahme, dass dem Bestimmungsland eine Besteuerungskompetenz zustehen kann. Ergänzend ist in Art. 50 Abs. 2 des Beschlusses 1/95 reglementiert, dass im Ursprungsland für in das Gebiet einer der Vertragsparteien ausgeführte Waren keine Rückvergütungen indirekter inländischer Abgaben gewährt werden dürfen, die höher sind als die auf diese Waren unmittelbar oder mittelbar erhobenen indirekten Abgaben. Auch diese Regelung setzt eine Obergrenze für die Be-/Entsteuerung grenzüberschreitender Warenlieferungen. Das Ursprungsland, der Adressat der Regelung, darf dementsprechend eigenen Erzeugnissen, die zur Bedienung der Auslandsnachfrage in das Bestimmungsland befördert werden, nicht über die auf diese Erzeugnisse erhobenen Abgaben hinaus gehende Vergütungen einräumen. Der Vertragsklausel ist allerdings keine Vergütungsuntergrenze für ausgeführte Waren zu entnehmen. Wenn das Ursprungsland keine volle Rückvergütung zuerkennt und damit einen Teil oder die Gesamtheit der erhobenen Abgaben einbehält, verstößt es nicht gegen Art. 50 Abs. 2 des Beschlusses 1/95. Demzufolge ist das Ursprungslandprinzip nicht per se mit dieser Regelung unvereinbar. Lässt der Beschluss 1/95 des Assoziationsrates sowohl das Bestimmungslandprinzip als auch das Ursprungslandprinzip zu, ist ihm keine zwingende Zuweisung der Besteuerungskompetenz für den grenzüberschreitenden Warenverkehr inhärent.

2. Das Recht der Welthandelsorganisation

Auf ein weitläufigeres Anwendungsgebiet erstreckt sich angesichts des globalisierten Welthandelsgeschäfts der heutigen Zeit das Recht der Welthandelsorganisation (World Trade Organisation). Zur Verhinderung von Handelshemmnissen, die bereits seit längerem exportstarken Ländern und den Wirtschaftsteilnehmern in diesen Staaten ein „Dorn im Auge“ waren, sind auf internationaler Ebene schon kurz nach dem 2. Weltkrieg rechtliche Vorkehrungen getroffen worden. Seinerzeit trafen Weltstaaten zusammen, um eine internationale Welthandelsorganisation ins Leben zu rufen. Was damals noch fehlschlug, gelang einige Jahrzehnte danach. In der achten Welthandelsrunde, die in Punta del Este (Uruguay) begann, haben die Verhandlungsparteien am 15. April 1994 in Marrakesch (Marokko) durch Unterzeichnung der Schlussakte zum Übereinkommen über die Errichtung der Welthandelsorganisation die WTO gegründet. Für die aus den zusehends dichter gebündelten Wirtschaftsverflechtungen hervorgegangene Weltwirtschaft ist mit Inkrafttreten des WTO-Übereinkommens am 01. Januar 1995 eine eigenständige

institutionalisierte Rechtsordnung zustande gekommen.²²³ Mit dem staatenübergreifenden völkerrechtlichen Handels-Reglement soll das Vertragsregime der WTO, zu deren Mitgliedern neben der EU²²⁴ auch die einzelnen EU-Mitgliedstaaten²²⁵ sowie die Türkei gehören, vor allem der politischen Neigung zu protektionistischen Maßnahmen ein Riegel vorschoben.

Der Welthandel findet in dem WTO-Recht nicht nur eine internationale Organisation, sondern auch ein materielles Regelwerk.²²⁶ Das als Gründungsvertrag ausgestaltete WTO-Übereinkommen selbst enthält allerdings keine materiellen Bestimmungen, sondern lediglich organisatorische Rahmenvorschriften. Es ist gewissermaßen die Verfassung der WTO.²²⁷ Das materielle WTO-Recht ist vielmehr in den Anhängen zum WTO-Übereinkommen niedergeschrieben. Es fußt im Wesentlichen auf drei Säulen: dem Allgemeinen Zoll- und Handelsabkommen (General Agreement on Tariffs and Trade)²²⁸, dem Allgemeinen Übereinkommen über den Handel mit Dienstleistungen (General Agreement on Trade in Services)²²⁹ und dem Übereinkommen über handelsbezogene Aspekte der Rechte am geistigen Eigentum (Agreement on Trade-Related Aspects of Intellectual Property Rights). Diese für sämtliche Mitglieder verbindlichen WTO-Übereinkünfte²³⁰ bilden die ersten drei Anhänge zum WTO-Übereinkommen.

Für die Beurteilung des zwischenstaatlichen Waren- und Dienstleistungshandels sind das GATT²³¹ und das GATS von Belang. Unabhängig davon, wie das WTO-Recht auf das Recht der Mitglieder Einfluss nimmt²³² oder sich Privatpersonen gegenüber der staatlichen Gewalt auf die welthandelsrechtlichen Regelungen berufen können²³³, kommt es für die Frage nach dem Maßstab, der an die Zuweisung des Steueraufkommens anzulegen ist, auf die Regelungen zur Vermeidung von steuerlichen Beschränkungen des grenzüberschreitenden

²²³ Zur Entstehungsgeschichte siehe Martini, WTO und die rechtliche Entwicklung der Dienstleistungsfreiheit in den Mitgliedstaaten, S. 35 ff.

²²⁴ Zur Frage, ob die EU eine alleinige Abschlusskompetenz zur Unterzeichnung des WTO-Übereinkommens samt Anhängen hatte, siehe EuGH-Gutachten vom 15.11.1994 (1/94), Slg. 1994, I-5267

²²⁵ Barth, NJW 1994, 2811 (2812); Martini, WTO und die rechtliche Entwicklung der Dienstleistungsfreiheit in den Mitgliedstaaten, S. 48

²²⁶ Götsche, in: Hilf/Oeter, WTO-Recht, § 5 Rn. 77

²²⁷ Oppermann, RIW 1995, 919 (925) („Welthandelsverfassung“)

²²⁸ BGBl. 1994 II 1437, 1625 (deutsche Fassung)

²²⁹ BGBl. 1994 II 1437, 1643 (deutsche Fassung) und ABl. L 336 vom 23.12.1994, S. 191 ff.

²³⁰ Daher werden sie auch als multilaterale Übereinkommen qualifiziert. Hingegen werden die Anhänge des WTO-Übereinkommens, die nicht von allen Mitgliedern angenommen wurden, als plurilaterale Übereinkommen eingestuft.

²³¹ Zur Unterscheidung des GATT unter der WTO von dem GATT, das ursprünglich unter dem 30./31. Oktober 1947 durch Unterzeichnung des Protokolls über die vorläufige Anwendung von den 23 Teilnehmern der Ersten Welthandelsrunde zum 01. Januar 1948 in Kraft gesetzt wurde, wird nach Art. II Abs. 4 WTO-Übereinkommen jenes GATT 1994 genannt.

²³² Hörmann, in: Hilf/Oeter, WTO-Recht, § 9 Rn. 26 ff.

²³³ Siehe hierzu Neugärtner, in: Hilf/Oeter, WTO-Recht, § 28 S. 541 ff.

Handelsverkehrs an.

a. Allgemeines Zoll- und Handelsabkommen (GATT)

Das GATT kann als das materiellrechtliche Fundament für die Einzelregelungen über den Warenhandel angesehen werden, weist es doch die Leitprinzipien zur Reduzierung von Zöllen und die Abschaffung nicht-tarifärer Handelshemmnisse im globalen Warenverkehr auf.²³⁴ In dem Vertrag werden im Hinblick auf die Bewahrung vor Diskriminierungen und den Schutz gegen den Einsatz tarifärer wie nicht-tarifärer Handelshemmnisse verschiedene Vermeidungsmaßnahmen ergriffen.²³⁵ Statt eines generellen Verbots jedweder Ungleichbehandlung inkorporiert das Abkommen insbesondere die Prinzipien der Meistbegünstigung (most-favoured nation treatment) sowie der Inländerbehandlung (national treatment) in verschiedene spezielle Normen. Das in Art. I Abs. 1 Satz 1 GATT festgeschriebene Meistbegünstigungsprinzip verpflichtet jedes WTO-Mitglied, die für Waren aus einem WTO-Mitgliedstaat gewährten Begünstigungen (auch auf steuerlicher Ebene) auf die Einfuhr von Waren aus anderen WTO-Mitgliedstaaten auszudehnen, um damit einer unterschiedlichen (steuerlichen) Behandlung von eingeführten Waren aus verschiedenen Ursprungsländern vorzubeugen.²³⁶ Dem Grundsatz der Inländerbehandlung wird in Art. III GATT Ausdruck verliehen. Aus steuerlicher Sicht besagt der Art. III Abs. 1 GATT, „dass Steuern und andere Abgaben (...) nicht auf die eingeführten oder inländischen Waren zum Zwecke des Schutzes der inländischen Erzeugung angewendet werden dürfen.“ Neben diese Untersagung von protektionistischen Abgaben tritt in Abs. 2 Satz 1 des Art. III GATT das Verbot, die „aus dem Gebiet eines Vertragspartners in das Gebiet eines anderen Vertragspartners eingeführten Erzeugnisse weder direkt noch indirekt mit irgendwie gearteten Steuern oder anderen inneren Abgaben“ zu belasten, „welche höher sind als diejenigen, die die gleichartigen Erzeugnisse einheimischen Ursprungs direkt oder indirekt belasten.“ Der Grundsatz der Inländerbehandlung verbietet keine innerstaatlichen Steuern, sondern sucht sicherzustellen, dass diese Steuern den internationalen Handel nicht diskriminieren.²³⁷ Die GATT-rechtliche Inländerbehandlung gebietet der steuerlichen Ungleichbehandlung zwischen eingeführten Waren und gleichartigen Waren nationaler Hersteller Einhaltung. Irrelevant ist hierbei, welche Art von Steuer ungleich erhoben wird.²³⁸ In Betracht kommt insbesondere die Mehrwertsteuer.

Die Nichtdiskriminierungsvorschriften des Art. I und III GATT

²³⁴ Bender, in: Hilf/Oeter, WTO-Recht, § 10 Rn. 1

²³⁵ Bender, in: Hilf/Oeter, WTO-Recht, § 10 Rn. 28 ff.; Martini, WTO und die rechtliche Entwicklung der Dienstleistungsfreiheit in den Mitgliedstaaten, S. 22

²³⁶ van Thiel, General Report, in: Lang/Herdin/Hofbauer, WTO and Direct Taxation S. 18

²³⁷ van Thiel, a. a. O.

²³⁸ Hinderer, Rechtsschutz von Unternehmen in der WTO, S. 93

enthalten zwar für innerstaatliche fiskalische Maßnahmen Gleichbehandlungsgebote, sehen aber unmittelbar keine Besteuerungsbefugnisse für nur einen der am grenzüberschreitenden Handel beteiligten Staaten vor. Sie lassen die Zuweisungsfrage unbeantwortet. Ausgehend davon, dass Waren aus dem Ausland im Bestimmungsland besteuert werden, widmen sich die Vertragsklauseln, den WTO-Leitmotiven entsprechend, hauptsächlich der Vermeidung von (auch auf steuerrechtlicher Ebene möglichen) Handelshemmnissen. Für die Besteuerung im Ursprungsland besagt nur so viel, dass eine Subventionierung von Ausfuhrgegenständen prinzipiell unzulässig ist (vgl. Art. XVI GATT). In der Anlage I (Anmerkungen und ergänzende Bestimmungen) wird zu Art. XVI GATT ausgeführt, dass die Befreiung ausgeführter Waren von Steuern oder die Erstattung/Vergütung solcher Steuern nicht als Subvention gelten (Abs. 1). Vielmehr soll dem Ursprungsland erlaubt sein, einer Doppelbesteuerung mittels der Steuerfreiheit oder der Steuerrückzahlung entgegenzuwirken.²³⁹ Eine Verpflichtung ist damit nicht verbunden, weshalb die Ausfuhrbesteuerung nicht ausgeschlossen wird. In der Folge gibt das GATT keine Zuweisung von Besteuerungskompetenzen verbindlich vor.²⁴⁰

b. Allgemeines Übereinkommen über den Handel mit Dienstleistungen (GATS)

Im gewissermaßen als „WTO-Säule“ betrachteten GATS ist eine dem GATT strukturverwandte wirtschaftsliberalisierende Handelsordnung für transnationale Dienstleistungen konzipiert.²⁴¹ Folgerichtig findet dieses Übereinkommen gemäß seinem Art. I Abs. 1 „auf die Maßnahmen der Mitglieder Anwendung, die den Handel mit Dienstleistungen beeinträchtigen“. Oberstes Gebot des GATS ist nach dessen Art. II Abs. 1 – wie beim GATT – das Meistbegünstigungsprinzip, wonach „[j]edes Mitglied hinsichtlich aller Maßnahmen, die unter dieses Übereinkommen fallen, den Dienstleistungen und Dienstleistungserbringern eines anderen Mitglieds sofort und bedingungslos eine Behandlung [gewährt], die nicht weniger günstig ist als diejenige, die es den gleichen Dienstleistungen oder Dienstleistungserbringern eines anderen Landes gewährt.“ Daneben gelten sog. spezifische Verpflichtungen (Teil III des GATS), zu denen auch die Inländerbehandlung zählt. Diese bedarf allerdings zu ihrer Anwendbarkeit – anders als im GATT – erst noch der Umsetzung im Wege weiterer Vereinbarungen zwischen den Mitgliedern entsprechend den Vorschriften des Teil IV. Der Stand der Liberalisierungsbemühungen der Mitglieder kann den sog. Listen spezifischer Verpflichtungen (Art. XX GATS) abgelesen werden, die enumerativ-abschließend die

²³⁹ Siehe hierzu ausführlich Schön, RIW 2004, 50 (58 f.), und Ohlhoff, EuZW 2000, 645 (649)

²⁴⁰ Vgl. Schön, a. a. O., 50 (57)

²⁴¹ Weiß/Herrmann, a. a. O., Rn. 858

eingegangenen spezifischen Verpflichtungen aufzeigen.²⁴² Jedes Mitglied darf nach Art. XVII Abs. 1 GATS in den in seiner Liste aufgeführten Sektoren unter den darin festgelegten Bedingungen und Vorbehalten die Dienstleistungen und die Dienstleistungserbringer eines anderen Mitglieds hinsichtlich aller Maßnahmen, welche die Erbringung von Dienstleistungen beeinträchtigen, nicht schlechter behandeln als seine eigenen gleichen Dienstleistungen und Dienstleistungserbringer. Lässt Art. XVII Abs. 2 GATS eine formal unterschiedliche Behandlung zu, folgt daraus, dass die Inländerbehandlung i. S. d. GATS als materielles Diskriminierungsverbot ausgestaltet ist und auf die Beseitigung faktischer und rechtlicher Ungleichbehandlungen bzw. auf das umfassende Verbot staatlichen Protektionismus im Wettbewerb zwischen den einheimischen und den ausländischen Dienstleistungserbringern abzielt.²⁴³ Ungeachtet der formalen („de jure“) Behandlung liegt nach Art. XVII Abs. 3 GATS „de facto“ ein Gleichheitsverstoß vor, wenn die Wettbewerbsbedingungen zugunsten der eigenen Dienstleistungen oder Dienstleistungserbringer verändert werden.²⁴⁴ Kommt demnach den GATS-Normen die Qualität von (lediglich) Diskriminierungen verbietenden Bestimmungen zu, kann ihnen keine Bedeutung für die territoriale Zuordnung von Besteuerungskompetenzen beigemessen werden, solange sowohl im Ursprungsland als auch im Bestimmungsland eine steuerliche Gleichbehandlung von in- und ausländischen Dienstleistungen gewährleistet ist.

III. Mehrwertsteuerrechtliche Vorgaben

Neben den völkervertraglichen Rechtsmaßstäben verdienen nun die Prinzipien des Mehrwertsteuersystems eine genauere Betrachtung unter dem Blickwinkel der Vermeidung der Doppelbesteuerung oder doppelten Nichtbesteuerung bei grenzüberschreitenden Leistungen durch einheitliche Zuweisung der Besteuerungskompetenz an einen der beteiligten Länder.

1. „Grenzüberschreitende“ Neutralität

Die Mehrwertsteuer muss unter dem Blickwinkel einer wettbewerbsschonenden belastungsneutralen Besteuerung auf eine wirtschaftliche Gleichbehandlung von Handelsvorgängen ausgelegt sein.²⁴⁵ Wird ein Umsatz nicht nur innerhalb eines bestimmten Erhebungsgebietes bewirkt, sondern unterfällt er mehreren staatlichen Jurisdiktionen, erfordert der mehrwertsteuerliche Neutralitätsgrundsatz an sich auch jenseits der Staatsgrenzen eine belastungs- und wettbewerbsneutrale Besteuerung der Steuerpflichtigen.²⁴⁶ Die

²⁴² Weiß/Herrmann, a. a. O., Rn. 835

²⁴³ Vertiefend Koehler, GATS, S. 128 f.

²⁴⁴ Ähnlich Martini, WTO und die rechtliche Entwicklung der Dienstleistungsfreiheit in den Mitgliedstaaten, S. 118

²⁴⁵ EWG, ABC-Bericht, S. 22

²⁴⁶ EWG, a. a. O.

Belastungs- und Wettbewerbsneutralität der Mehrwertsteuer verlangt im Prinzip eine universelle Gültigkeit. Sind etwa die Beteiligten, der Gegenstand oder der Ort der Tätigkeit nicht nur im Hoheitsgebiet von lediglich einem Steuergläubiger befindlich, darf der Steuerpflichtige im Grundsatz nirgendwo einer erhöhten steuerlichen Endbelastung unterworfen sein. Da somit bei Umsätzen, welche die fiskalischen Zuständigkeitsgrenzen eines Staates überschreiten, der Bezugspunkt der steuerlichen Neutralität die Grenzüberschreitung ist, könnte die staatenübergreifende steuerliche „Nichtbelastung“ als grenzüberschreitende Neutralität bezeichnet werden.²⁴⁷ Als Ausfluss der Wettbewerbsneutralität, nach der gleichartige Umsätze steuerlich gleich zu belasten sind,²⁴⁸ bezweckt die Mehrwertsteuer insgesamt, den freien zwischenstaatlichen Waren- und Dienstleistungsverkehr unter unverfälschten Wettbewerbsbedingungen dadurch zu gewährleisten, dass jede Form des Schutzes, die aus einer die Leistungen aus anderen Staaten diskriminierenden inländischen Besteuerung folgen könnte, beseitigt wird. Damit wird die vollkommene Wettbewerbsneutralität der inländischen Besteuerung für einheimische und eingeführte Erzeugnisse sichergestellt. Aus diesem Grund verbietet die Mehrwertsteuer alle steuerlichen Maßnahmen, welche die Gleichbehandlung von inländischen und eingeführten Erzeugnissen berühren können.²⁴⁹

Dennoch zwingt der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität den umsatzbesteuernden Staaten weder das Ursprungslandprinzip noch das Bestimmungslandprinzip auf. Aufgrund der drohenden unterschiedlichen steuerlichen Belastung der Preise von eingeführten und inländischen Leistungen auf dem Auslandsmarkt kann das Ursprungslandprinzip lediglich als Besteuerungsmodell zwischen Staaten ernsthaft in Erwägung gezogen werden, deren Steuersystem ein nahezu identisches Besteuerungsniveau aufweist – wie es bei den EU-Mitgliedstaaten²⁵⁰

²⁴⁷ Sie wird in Terra, Sales Taxation, S. 18, auch externe Neutralität („external neutrality“) genannt, der er zur Unterscheidung von der Neutralität hinsichtlich der Steuererhebung bei rein innerstaatlichen Sachverhalten die interne Neutralität („internal neutrality“, S. 15) gegenüberstellt. Siehe zu dieser Unterscheidung auch Lohse, Die Zuordnung im Mehrwertsteuerrecht, S. 107, und Lohse, in: Achatz/Tumpel, EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis, S. 47 (49 f.)

²⁴⁸ Siehe in der Einleitung unter A.II.2.

²⁴⁹ EuGH-Urteil vom 09.07.1987, Rs. 356/85 (Kommission/Belgien), Slg. 1987, 3299, Rn. 6; vom 11.07.1989, Rs. 323/87 (Kommission/Italien), Slg. 1989, 2275, Rn. 7

²⁵⁰ Kürzlich hat die Kommission allerdings angesichts politisch unüberwindbar erscheinender Hindernisse für die Einführung des Ursprungslandprinzips von der Endlösung eines Gemeinsamer-Markt-Prinzips Abschied genommen und nunmehr als neue Zielkoordinate die konsequente Umsetzung des Bestimmungslandprinzips festgelegt (siehe Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss, KOM (2011) 851/3). Die Richtlinie 2006/112/EG bekennt sich in Art. 402 Abs. 1 noch zum Ursprungslandprinzip als Endziel für das gemeinsame Mehrwertsteuersystem der Mitgliedstaaten. Diese Norm muss nun wohl überarbeitet werden.

möglich ist.²⁵¹ Mit dem Grundsatz der grenzüberschreitenden Neutralität ist einem Staat, der seine Priorität auf das Ursprungslandprinzip setzt, gleichwohl nicht beizukommen. Das Prinzip der Wettbewerbs- und des Belastungsneutralität kann – unbeschadet des völkerrechtlichen Rechtsinstrumentariums – den Staat nicht dazu zwingen, Verzicht zu leisten, um die Wettbewerbsverhältnisse im Bestimmungsland steuerlich nicht zu verzerren. Denn Wettbewerbsverzerrungen auf dem Auslandsmarkt (im Bestimmungsland) können – unter der Annahme exakt gleicher Steuerbelastungen in beiden Ländern – nicht nur dadurch vermieden werden, dass das Ursprungsland die Besteuerung dem Bestimmungsland überlässt, sondern alternativ auch dadurch, dass das Ursprungsland Vorrang genießt. Dies würde und dürfte das Ursprungsland gegen den Vorwurf einer Besteuerung im Herkunftsland einwenden. Die Wettbewerbs- und Belastungsneutralität diktiert die Anwendung des Bestimmungslandprinzips nicht, da dieses Prinzip nicht verlangt, dass das Bestimmungsland besteuert.²⁵² Die Neutralität ist auch gewahrt, wenn nur das Ursprungsland die der Höhe nach gleiche Steuer auf die betreffende Leistung erhebt.²⁵³ Hingegen ist das mehrwertsteuerliche Neutralitätsgebot verletzt, wenn das Bestimmungsland die Leistung aus dem Ausland höher besteuert als Leistungen im Inland. Dies spricht aber nicht gegen das Bestimmungslandprinzip, sondern nur gegen die unterschiedliche Steuerbelastung von im Wettbewerb um die nachfragenden Kunden im Bestimmungsland stehenden Leistungen. Daher steht der Neutralitätsgesichtspunkt ebenso wenig der Geltung des Ursprungslandprinzips entgegen. Die Wettbewerbs- und Belastungsneutralität können dagegen sogar in Fällen, in denen sich das Ursprungsland im Hinblick auf die Besteuerung im Bestimmungsland einer Steuererhebung enthält, das Bestimmungsland aber seinerseits die Leistung unbesteuert lässt, eine Besteuerung im Ursprungsland gebieten, um eine Belastungsgleichheit auf dem Auslandsmarkt herzustellen. Würde nämlich das Ursprungsland angesichts der Nichtbesteuerung im Bestimmungsland dazu übergehen, die Leistung nach dem Ursprungslandprinzip zu besteuern, könnten bei gleicher Bemessungsgrundlage und gleich hohem Steuersatz im Ursprungsland keinerlei Wettbewerbsverzerrungen eintreten – weder auf dem

²⁵¹ Schaumburg, Internationales Steuerrecht, Rn. 9.5; Vogel, Grenzüberschreitender Dienstleistungs- und Warenverkehr im Lichte der Mehrwertsteuer, S. 17 ff. (mit Rechenbeispielen). Zu den administrativen und verwaltungsökonomischen Missfälligkeiten des Ursprungslandprinzips Penke, Der Ort der sonstigen Leistung, S. 51

²⁵² Entgegen EWG, ABC-Bericht, S. 22, und Ruppe, UStG, Einf Tz. 54

²⁵³ Zwar dürfte bei abweichenden Steuersätzen eine Angleichung im Ursprungsland an die Steuerlast im Bestimmungsland die Finanzverwaltung vor gewisse administrative Herausforderungen stellen, wenn für jede einzelne ausgeführte Leistung eine Korrektur vorzunehmen wäre. Darin kann es allerdings kein „Entschuldigungsgrund“, geschweige denn eine Rechtfertigung, dafür gesehen werden, dass dem Ursprungsland die Besteuerungshoheit entzogen wird.

Inlandsmarkt noch auf dem Auslandsmarkt.²⁵⁴ Selbst wenn aber bei Anwendung des Ursprungslandprinzips im Ursprungsland eine höhere oder niedrigere Steuerlast drohen würde als im Bestimmungsland, würde dann nicht der Neutralitätsgrundsatz statt einer Besteuerung im Bestimmungsland eine Steuerbelastung im Ursprungsland erfordern, der die Unternehmer im Bestimmungsland ausgesetzt sind? Schlussfolgernd kann gesagt werden, dass der Neutralitätsgrundsatz der Mehrwertsteuer keine Zuweisung der Besteuerungskompetenz an das Ursprungs- oder das Bestimmungsland anordnet, sondern lediglich eine steuerlich gleiche Belastung von eingeführten wie inländischen Leistungen, gleichviel ob durch das Ursprungs- oder das Bestimmungsland.

Die mehrwertsteuerliche Belastungs- und Wettbewerbsneutralität bauen auf der Befugnis zur Steuererhebung auf, sie setzen diese gleichsam voraus. Nur wenn ein Staat die Besteuerungshoheit innehat und er Steuern erheben kann, besagen die beiden genannten Neutralitätselemente, dass dies für die Steuerpflichtigen ohne Kostenbelastung und ohne Verfälschung der Wettbewerbsverhältnisse zu geschehen hat. Ist der betreffende Staat jedoch nicht zum steuerlichen Zugriff befugt und unterbleibt daher eine Steuererhebung, kommen die Neutralitätsgebote nicht zum Zuge. Auch die grenzüberschreitende Neutralität ist nur eine Eigenschaft des staatlichen Besteuerungsgebarens, gebietet oder erlaubt allerdings nicht die Besteuerung durch einen bestimmten Staat. Damit kann sich kein Staat zur Besteuerung eines Umsatzes auf den Neutralitätsgrundsatz berufen. In der Folge können aus ihr keine Rechtfertigung oder gar Vorgaben für die Zuweisung der Besteuerungskompetenz an das Ursprungs- oder das Bestimmungsland hergeleitet werden.

2. Legitimation der Verbrauchsbesteuerung

Die Zuweisung der Besteuerungskompetenz folgt dagegen aus dem die Mehrwertsteuer legitimierenden Moment des Endverbrauchs. Mit Blick auf die eine Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer rechtfertigende Zielvorgabe, den Konsum steuerlich indirekt zu erfassen, kann es bei der Frage, welchem Staat die Besteuerungsbefugnis hinsichtlich des Tatbestands der Erbringung einer verbrauchsfähigen Leistung zustehen sollte oder gar muss, nur darauf ankommen, wo die Leistungen konsumiert werden.²⁵⁵ Die Zwecksetzung einer Verbrauchsbesteuerung lässt nur eine Abgabenerhebung auf den inländischen Endverbrauch zu, also auf den auf eigenem Hoheitsgebiet verwirklichten Tatbestand, an den die endgültige Mehrwertsteuerbelastung anknüpft. Wird demzufolge an die in den privaten Aufwendungen für Waren und Dienstleistungen zum Ausdruck kommende steuerliche Leistungsfähigkeit angeknüpft, ist für das Besteuerungsrecht darauf abzustellen, wo diese Aufwendungen

²⁵⁴ Genaus Penke, Der Ort der sonstigen Leistung, S. 51

²⁵⁵ Stadie, in: Mössner u. a., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, Rn. G 4

und der Verbrauch der Leistungen getätigt werden.²⁵⁶ Daher müssen Umsätze das Ursprungsland unbesteuert verlassen können. Das auf die Gleichstellung von im Inland verbrauchten Leistungen mit im Ausland verbrauchten Leistungen gerichtete Grundkonzept des Ursprungslandprinzips würde dem Ursprungsland zu Unrecht die Besteuerungskompetenz zuweisen. Dieses Land könnte auf ein außerhalb seines fiskalischen Zugriffsbereichs stattfindendes Verbrauchsgeschehen keine (Verbrauch-)Steuern erheben, ohne das Territorialitätsprinzip in der unter B. wiedergegebenen Bedeutung zu verletzen. Diesem Prinzip ist die exklusive Besteuerungsmacht eines Staates auf seinem Hoheitsgebiet innewohnend. Anderen Staaten ist grundsätzlich ein Eingriff in dieses Hoheitsgebiet, gerade wenn dieser fiskalisch motiviert ist, untersagt. Wenngleich Staaten damit grundsätzlich Herr über ihr Besteuerungsgebiet sind, können ihre Steuergesetze nur auf diesem Gebiet uneingeschränkt Geltung beanspruchen. Hieran ändert auch das Wirkungsprinzip nichts, welches das Territorialitätsprinzip amplifiziert und auch nur „Auswirkungen“ eines Geschehens im Ausland als Grundlage für staatliches Vorgehen ansieht. Unbeschadet der Frage, welche eine Besteuerungskompetenz begründenden „Auswirkungen“ der Endverbrauch im Ausland auf das Inland haben soll, zieht das System einer von dem betreffenden Staat mit Verbrauchsteuercharakter versehenen Mehrwertsteuer dem Besteuerungsbegehren dieses Staates Grenzen, jenseits deren die fiskalische Souveränität eines anderen Staates beginnt und eine Konsumbesteuerung nicht legitim ist. Ein Verstoß dagegen mit dem Erhalt der staatseigenen Souveränität zu begründen, ist daher zwecklos. Vom verbrauchsteuerlichen Mehrwertsteuersystem ist folglich nur der Staat zur Besteuerung zugelassen, in dessen Gemeinwesen die konsumtive Einkommensverwendung geschieht. Fällt danach das Besteuerungsgut in das Hoheitsgebiet des Bestimmungslandes, ist es nur füglich, dass das Bestimmungsland die Steuer erhebt und sie als Ausdruck seiner Aufkommenshoheit für sich vereinnahmt.²⁵⁷

Das dem Verbrauchsprinzip verhaftete Mehrwertsteuerrecht erheischt die Anwendung des Bestimmungslandprinzips, das jenes Verbrauchsprinzip als Legitimationsgrundlage für die Besteuerung von Umsatztatbeständen für grenzüberschreitende Fälle nachzeichnet.²⁵⁸ Werden Verbraucher danach unterschieden, ob sie Waren oder Dienstleistung im Inland oder aus dem Ausland beziehen, und wird an die Herkunft der Leistungen eine ungleiche Steuerbelastung in den Ursprungsländern geknüpft, entbehren diese Belastungsdifferenzen allenfalls bei internationaler (welt- oder kontinental-)wirtschaftlicher Betrachtung einer Rechtfertigung nach mehrwertsteuerlichen Grundsätzen. Die Ursprungsländer könnten sich nämlich darauf

²⁵⁶ Schaumburg, Internationales Steuerrecht, Rn. 9.2

²⁵⁷ Ähnlich Kirchhof, Umsatzsteuergesetzbuch, Vor §§ 15 - 20 Ort des Umsatzes, Rn. 44

²⁵⁸ Ebenso Pohmer/Pflugmann-Hohlstein, UR 1993, 37 (44)

zurückziehen, dass sie Verbraucher von in ihrer terra politicae erzeugten Waren oder Dienstleistungen mit keiner Ungleichbehandlung belasten, sie also ausländischen Verbrauchern kein Sonderopfer abverlangen. Jedem einzelnen Ursprungsland kann daher kein isolierter Diskriminierungsvorwurf wegen Gleichheitsverletzung bei (mit dem Bestimmungsland) gemeinsamen Handelsgeschäften gemacht werden. Vorgehalten werden kann ihm aber, dass es sich über das Verbrauchsprinzip als systemtragendes Leitprinzip der Mehrwertbesteuerung hinwegsetzt. Das Ursprungsland kann für sich demzufolge mangels Inlandsverbrauchs keine Besteuerungslegitimation reklamieren. Da die Mehrwertsteuer nicht zum Zwecke hat, die Ausgaben der Verbraucher oder das Einkommen der Einzelnen, die nicht zum Gemeinwesen eines Staates gehören, der Besteuerung zu unterwerfen, wäre die Besteuerung von exportierten Leistungen nicht gerechtfertigt. Aufgrund der Rechtsnatur der Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer müssen stattdessen Leistungsimporte erfasst werden, gleichviel ob die Leistungen unmittelbar von einem Letztverbraucher oder einem Steuerpflichtigen erworben werden, der sie erst für seine wirtschaftliche Tätigkeit verwenden will, um sie sodann bei Ausführung von Umsätzen dem Endverbrauch zugänglich zu machen.²⁵⁹ So werden im Bestimmungsland nur die Konsumenten zur Besteuerung herangezogen, die in den Genuss der u. a. mit der Mehrwertsteuer finanzierten Staatsleistungen in diesem Land kommen.²⁶⁰ Folglich ist es nachgerade ein Gebot der im Mehrwertsteuersystem verrechtlichten Idee der Verbrauchsbesteuerung, die staatliche Besteuerungsbefugnis bezüglich einer jenseits der eigenen Grenzen verbrauchten Leistung dem Fiskus des Bestimmungslandes zuzuweisen.²⁶¹ Der Verbrauch von Gegenständen oder Dienstleistungen ist unabhängig davon mit der Mehrwertsteuer zu belegen, ob die Umsätze von einem inländischen oder einem ausländischen Steuerpflichtigen ausgeführt werden. Findet daher der Verbrauch als maßgeblicher Anknüpfungspunkt für den Steueranspruch im Erhebungsgebiet eines anderen als des Landes statt, aus dem der verbrauchte Gegenstand oder die in Anspruch genommene Dienstleistung stammt, darf in diesem Land an sich keine finale Umsatzbelastung mit Mehrwertsteuer verwirklicht werden.

²⁵⁹ Sullivan, *The Tax on Value Added*, S. 31 f.

²⁶⁰ Ruppe, CDFI LXIIIb (1983) S. 15 (26)

²⁶¹ Ähnlich Kirchhof, UR 2002, 541 (547), sowie Ruppe, CDFI LXIIIb (1983) S. 15 (23)

D. Folgerungen für das Vorsteuerabzugsrecht

Wird die allgemeine wirtschaftswissenschaftliche Begriffsbestimmung der Handelshemmnisse auf die Kriterien für die möglichen handelshemmenden Effekte im Rahmen des Vorsteuerabzugssystems projiziert, offenbaren sich in der Zusammenschau mit dem Vorsteuerabzugsrecht unter Heranziehung einschlägiger und verbindlicher völkerrechtlicher Verträge, wie des Assoziierungsabkommens EU – Türkei samt den Beschlüssen des Assoziierungsrates und der als Anhänge zum WTO-Übereinkommen in Kraft gesetzten GATT sowie GATS die Kriterien für handelsbeschränkende Elemente im Vorsteuerabzugsrecht. Die unter A. dargestellten Details zu Handelshemmnissen müssen um die Prinzipien der grenzüberschreitend neutralen Mehrwertbesteuerung erweitert werden. Bestehen Handelshemmnisse darin, dass der Handel mit Ausländern diskriminiert wird, kann die Diskriminierung im Zusammenhang mit abgabenrechtlichen Vorgängen darin liegen, dass der Handel mit Ausländern einer höheren finanziellen Belastung mit Steuern unterworfen ist als der Handel mit Inländern oder mit anderen Ausländern. Handelshemmnisse können daher nur nicht aus der Diskriminierung von wirtschaftlichen Leistungen aus dem Ausland, sondern auch aus der Diskriminierung von wirtschaftlichen Leistungen in das Ausland erwachsen. Die hierin ihren Ausdruck findende (Belastungs- und) Wettbewerbsneutralität und – in den Worten des WTO-Übereinkünfte – Inländerbehandlung im Bestimmungsland der gehandelten Leistungen verordnet der mehrwertsteuerlichen Behandlung solcher Leistungen die Vermeidung von Doppel- oder Nichtbesteuerungen. Während das Bestimmungsland hierfür jedwede „Überbelastung“ der importierten Leistungen zu unterlassen hat, darf im Ursprungsland keine „Übererstattung“ erhobener Steuern an inländische Steuerpflichtige für exportierte Leistungen gewährt werden. Diese – auch im Assoziationsrecht zwischen der EU und der Türkei vorgeschriebenen – steuerlichen Folgen grenzüberschreitender Handelsbeziehungen beschränken rechtlich die Besteuerungsgewalt des Ursprungs- und Bestimmungslandes, ohne ihnen eines der unter C.I. behandelten Zuweisungsprinzipien aufzuzwingen. Dagegen erfordert die Rechtsnatur der Mehrwertsteuer als einer Verbrauchsteuer eine Besteuerung im und damit die Zuweisung der Besteuerungskompetenz an das Bestimmungsland. In der Folge muss die Nichtdiskriminierung durch Vermeidung von handelshemmender Doppel- und doppelter Nichtbesteuerung unter der Prämisse des Bestimmungslandprinzips erfolgen. Im Gefolge dieses Prinzips entfällt für im Bestimmungsland verbrauchte Leistungen eine Besteuerung im Ursprungsland, während diese Leistungen im Bestimmungsland der gleichen steuerlichen Belastung unterworfen sind wie Leistungen, die innerhalb des

Bestimmungslandes erbracht und verbraucht werden.²⁶² Abgesehen von den Fällen einer zwischenstaatlichen Aufkommensumverteilung – darf im Ursprungsland eine Steuerbelastung weder auf den grenzüberschreitenden Leistungen noch auf Eingangsleistungen, die als Kostenbestandteile in den Preis jener Leistungen Eingang finden, verbleiben.

Als die Belastungs- und Wettbewerbsneutralität des Mehrwertsteuersystems sicherstellendes Rechtsinstitut sollte dementsprechend die Funktion des Vorsteuerabzugs bei grenzüberschreitenden Warenlieferungen und Dienstleistungen darin bestehen – im Einklang mit dem Bestimmungslandprinzip –, eine etwaige Steuerbelastung im Ursprungsland abzuwenden und im Bestimmungsland eine ungleiche Belastungswirkung aufgrund des Leistungsmerkmals der Grenzüberschreitung zu unterbinden. Zwar kann der Vorsteuerabzugsmechanismus nicht vermeiden, dass weder im Ursprungsland noch im Bestimmungsland Steuern erhoben werden, da er keine originäre Steuererhebung bewirkt. Verhindern kann er aber den Abzug erhobener Steuern, um dem steuererhebenden Fiskus des Bestimmungslandes die Steuereinnahmen aus dem betreffenden grenzüberschreitenden Umsatz belassen. Zugleich kann er den Abzug erhobener Steuern gebieten, um die Generierung von Steuereinnahmen durch den steuererhebenden Fiskus des Ursprungslandes zu unterbinden. Damit kann er mehrwertsteuerlich einerseits eine doppelte Nichtbelastung und andererseits eine Doppelbelastung des Umsatzes im Ursprungs- und Bestimmungsland abwenden. Handelshemmnisse innerhalb des juristischen Vorsteuerabzugsmechanismus sind daher bei grenzüberschreitender Leistungserbringung im Gewande eines vollständigen oder teilweisen Ausschlusses des Abzugs einer zur steuerlichen Mehrfachbelastung führenden Vorsteuer oder als eine doppelte Nichtbesteuerung herbeiführende Gewährung des Rechts auf Vorsteuerabzug denkbar. Dass und wie der Vorsteuerabzugsapparat Nichtbesteuerungen bei Endverbrauchern oder Doppelbesteuerungen bei Steuerpflichtigen zuvorkommt und so einen Kaskaden- und Kumulierungseffekt entfallen lässt, wurde in der Einleitung unter A.II.2.b.bb. geschildert. Um die dort ausführlich beschriebenen Wirkungen entfalten zu können, muss der Vorsteuerabzug bei grenzüberschreitenden Warenlieferungen und Dienstleistungen für im Ursprungsland auf die betreffenden Waren und Dienstleistungen sowie auf die im Zusammenhang mit ihnen stehende Eingangsleistungen erhobene Mehrwertsteuern rechtlich möglich sein und darf nicht mit Verweis auf den grenzüberschreitenden Charakter erschwert oder gar verwehrt werden. Dies gilt für das Bestimmungsland mit der Maßgabe, dass eine steuerliche Belastungsgleichheit zwischen ausländischen und inländischen Leistungen herrscht. Demgemäß ist es dem Ursprungsland

²⁶² Zu den gesetzestechnischen Möglichkeiten im Mehrwertsteuersystem, das Bestimmungslandprinzip umzusetzen, siehe Meyding, Umsatzbesteuerung und Europäischer Binnenmarkt, S. 28 f.

1. Kapitel

Kriterien für Handelshemmnisse im Recht des Vorsteuerabzugs

bei einer wettbewerbs- und belastungsneutralen Besteuerung im Bestimmungsland grundsätzlich nicht gestattet, für grenzüberschreitende Leistungen materiell das Recht auf Vorsteuerabzug und formell die Ausübung dieses Rechts einzuschränken oder auszuschließen, und dem Bestimmungsland verboten, den Vorsteuerabzug bei derartigen Leistungen materiell oder formell anderen Regeln zu unterwerfen als bei inländischen Leistungen und damit eine ungleiche Steuerbelastung herbeizuführen. Positiv formuliert, stellen Regelungen des Vorsteuerabzugsrechts des Ursprungslandes oder des Bestimmungslandes Handelshemmnisse dar, wenn

- sie den unmittelbar an grenzüberschreitenden Leistungen Beteiligten nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen oder
- an die Ausübung des Abzugsrechts übermäßig erschwerende Bedingungen knüpfen, die von Bedingungen für die Rechtsausübung durch Steuerpflichtige mit Inlandsleistungen abweichen und
- dadurch die aus dem Ausland erbrachten Leistungen im Bestimmungsland steuerlich höher belastet sind als im Inland entstehende Leistungen.

2. Kapitel

Grundlagen des Vorsteuerabzugs im Mehrwertsteuerrecht der EU

Der hohe Stellenwert, den der Vorsteuerabzug im Mehrwertsteuersystem hat, kommt im Unionsrecht darin deutlich zum Ausdruck, dass der Vorsteuerabzug in der Zielsetzungsnorm (Art. 1) der Richtlinie 2006/112/EG verankert ist. In Art. 1 Abs. 2 RL 2006/112/EG trifft der Richtliniengeber der EU Grundaussagen über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem. Eine dieser Grundaussagen ist im Unterabs. 2 niedergelegt, der das Prinzip des Vorsteuerabzugs mit folgenden Worten formuliert: „Bei allen Umsätzen wird die Mehrwertsteuer, die nach dem auf den Gegenstand oder die Dienstleistung anwendbaren Steuersatz auf den Preis des Gegenstands oder der Dienstleistung errechnet wird, abzüglich des Mehrwertsteuerbetrags geschuldet, der die verschiedenen Kostenelemente unmittelbar belastet hat.“

Über den normsystematischen „Rang“ hinaus wird das Recht auf Vorsteuerabzug in vielen EuGH-Judikaten verschiedentlich betitelt und ihm damit eine besondere richterrechtliche Würde verliehen. So kommt dies in Entscheidungssentenzen wie denen zum Ausdruck, dass das Recht auf Vorsteuerabzug „ein fundamentaler Grundsatz“²⁶³, „ein grundlegendes Element“²⁶⁴ und „ein wesentliches Merkmal“²⁶⁵ des durch das Unionsrecht geschaffenen gemeinsamen Mehrwertsteuersystems sowie „ein integraler“²⁶⁶ (oder auch: „integrierender“²⁶⁷) und „fester“²⁶⁸ Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer“ sei.

Als Rechtsinstitut ist der Vorsteuerabzug in Titel X der Richtlinie 2006/112/EG eingebettet, der in fünf Kapitel unterteilt ist.

²⁶³ EuGH-Urteil vom 25.10.2001, Rs. C-78/00 (Kommission/Italien), Slg. 2001, I-8195, Rn. 28; vom 12.05.2011, Rs. C-107/10 („Enel Maritsa“), UR 2011, 507, Rn. 31; vom 28.07.2011, Rs. C-274/10 (Kommission/Ungarn), UR 2011, 755, Rn. 42

²⁶⁴ EuGH-Urteil vom 14.02.1985, Rs. 268/83 („Rompelman“), Slg. 1985, 655, Rn. 16; vom 10.07.2008, Rs. C-25/07 („Sosnowska“), Slg. 2008, I-5129, Rn. 14

²⁶⁵ EuGH-Urteil vom 13.03.1992, Rs. C-200/90 („Dansk Denkavit und Poulsen Trading“), Slg. 1992, I-2217, Rn. 11; vom 07.05.1992, Rs. C-347/90 („Bozzi“), Slg. 1992, I-2947, Rn. 12; vom 08.06.1999, Rs. C-338/97, 344/97 und 390/97 („Pelzl“ u. a.), Slg. 1999, I-3319, Rn. 21; vom 11.10.2007, Rs. C-283/06 und C-312/06 („KÖGÁZ u. a.“), Slg. 2007, I-8463, Rn. 37

²⁶⁶ EuGH-Urteil vom 13.03.2008, Rs. C-437/06 („Securenta“), Slg. 2008, I-1597, Rn. 24; vom 04.06.2009, Rs. C-102/08 („SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft“), Slg. 2009, I-4629, Rn. 70; vom 29.10.2009, Rs. C-29/08 („SKF“), Slg. 2009, I-10413, Rn. 55; vom 15.04.2010, Rs. C-538/08 und C-33/09 („X Holding“ u. a.), Slg. 2010, I-3129, Rn. 37; vom 22.04.2010, Rs. 536/08 und 539/08 („X“ u. a.), Slg. 2010, I-3581, Rn. 28; vom 12.05.2011, Rs. 107/10 („Enel Maritsa“), UR 2011, 507, Rn. 31

²⁶⁷ EuGH-Urteil vom 06.07.1995, Rs. C-62/93 („BP Soupergaz“), Slg. 1995, I-1883, Rn. 18; vom 21.03.2000, Rs. C-110/98 bis C-147/98 („Gabalfrisa u. a.“), Slg. 2000, I-1577, Rn. 43; vom 08.01.2002, Rs. C-409/99 („Metropol und Stadler“), Slg. 2002, I-81, Rn. 42

²⁶⁸ EuGH-Urteil vom 26.05.2005, Rs. C-465/03 („Kretztechnik“), Slg. 2005, I-4357, Rn. 33

Unter Berücksichtigung der Kapitelüberschriften können die wesentlichen Merkmale des Vorsteuerabzugssystems der EU systemlogisch erschlossen und wie folgt aufgereiht werden²⁶⁹:

- Voraussetzungen des Rechts auf Vorsteuerabzug
- Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug
- Einschränkungen des Rechts auf Vorsteuerabzug
- Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug
- Berichtigung des Vorsteuerabzugs

A. Voraussetzungen des Rechts auf Vorsteuerabzug

Heimstatt der Voraussetzungen für das Recht auf Vorsteuerabzug ist Art. 168 RL 2006/112/EG, der unter dem Kapitel „Entstehung und Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug“ steht. Bestätigt wird dies durch die Feststellung in der EuGH-Rechtsprechung, dass in Art. 168 RL 2006/112/EG die Voraussetzungen für die Entstehung des Rechts auf Vorsteuerabzug genau angegeben sind.²⁷⁰ Vervollständigt wird der Regelungsbereich der Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs durch Art. 169 RL 2006/112/EG, der für bestimmte Fallgestaltungen²⁷¹, in denen Art. 168 RL 2006/112/EG nicht einschlägig ist, ergänzenden Charakter hat. Damit sind in Art. 168 und 169 RL 2006/112/EG die (materiellen) Voraussetzungen für das Bestehen des Vorsteuerabzugsrechts erschöpfend bestimmt.²⁷²

Birkenfeld erblickt in Art. 168 RL 2006/112/EG offenbar eine Norm, die ausschließlich den Umfang des Vorsteuerabzugs regelt, während sich die Entstehung des Vorsteuerabzugsrechts aus Art. 167 RL 2006/112/EG ergebe.²⁷³ Letzterem kann nur insoweit zugestimmt werden, als in Art. 167 RL 2006/112/EG lediglich der Zeitpunkt der Entstehung des Rechts auf Vorsteuerabzug bestimmt wird; Voraussetzungen für das Recht auf Vorsteuerabzug enthält diese Richtlinienbestimmung jedoch nicht. Ihr unmittelbarer Aussagegehalt erschöpft sich in der Antwort auf die Frage, wann das Abzugsrecht entsteht. Die Frage nach dem Ob kann anhand dieses Artikels nicht beantwortet werden. Dagegen lassen sich dem Art. 168 (und 169) RL 2006/112/EG die Voraussetzungen für das Recht auf Vorsteuerabzug entnehmen. Ob darüber hinaus auch der Umfang

²⁶⁹ Sie sind zwar richtlinienseitig nicht zwingend vorgegeben, lassen sich jedoch auch bei dogmatischer Betrachtung der Einzelbestimmungen ermitteln. Auch in der Literatur (siehe etwa Birkenfeld, Umsatzsteuer-Handbuch, § 171 Rn. 1ff.) wird eine ähnliche Systematisierung vollzogen.

²⁷⁰ EuGH-Urteil vom 06.07.1995, Rs. C-62/93 („BP Soupergaz“), Slg. 1995, I-1883, Rn. 35

²⁷¹ Auf diese wird in den folgenden Abschnitten dieses Kapitels noch eingegangen.

²⁷² EuGH-Urteil vom 22.12.2010, Rs. 438/09 („Dankowski“), UR 2011, 435, Rn. 26: „materielle Voraussetzungen der Entstehung des Abzugsrechts“

²⁷³ Birkenfeld, Umsatzsteuer-Handbuch, § 171, Rn. 11 f. Und 61 ff.; ders., Mehrwertsteuer der EU, S. 103 ff.

dieses Rechts aus dieser Norm („Soweit ...“) folgt, kann dahinstehen.²⁷⁴

Nach dem Wortlaut des Art 168 RL 2006/112/EG setzt das Abzugsrecht voraus, dass der Betreffende Steuerpflichtiger i. S. dieser Richtlinie ist und dass die bezogenen Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet worden sind.²⁷⁵ Damit beinhaltet die Richtlinienbestimmung einige grundsätzliche Anforderungen, die an den Vorsteuerabzug im Allgemeinen gestellt werden. Diese sind die Eigenschaft als Steuerpflichtiger, die Eingangsumsätze, für welche abzugsfähige Vorsteuerbeträge entstehen, und die Ausführung besteuertener Ausgangsumsätze sowie die Verwendung der erworbenen Gegenstände und empfangenen Dienstleistungen für die Zwecke dieser Umsätze.²⁷⁶

I. Steuerpflichtiger

Den Vorsteuerabzug kann nur für sich in Anspruch nehmen, wer als Steuerpflichtiger anzusehen ist.²⁷⁷ Wer hingegen kein Steuerpflichtiger ist, hat kein Recht auf Vorsteuerabzug.²⁷⁸ Die Eigenschaft des Steuerpflichtigen ist ausschließlich nach den in Art. 9 bis 13 RL 2006/112/EG genannten Kriterien zu beurteilen.²⁷⁹

1. Regeltyp eines Steuerpflichtigen

Ausweislich des Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 1 RL 2006/112/EG gilt als Steuerpflichtiger, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbständig ausübt.

Im ersten Satz des Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 RL 2006/112/EG werden als „wirtschaftliche Tätigkeit“ alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe definiert. Der Ausdruck „Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers und Dienstleistenden“ schließt angesichts des Wortes „einschließlich“ sämtliche Stadien der Erzeugung, des Handels und der Erbringung von

²⁷⁴ Der EuGH scheint im Urteil vom 06.07.1995, Rs. C-62/93 („BP Soupergaz“), Slg. 1995, I-1883, Rn. 35, auch den Umfang des Abzugsrechts aus Art. 168 RL 2006/112/EG (ex-Art. 17 Abs. 2 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie) herauslesen zu wollen. Dagegen lässt er die Frage in seinem Urteil vom 08.06.2000 (Rs. C-98/98 („Midland Bank“), Slg. 2000, I-4177, Rn. 26) bewusst offen.

²⁷⁵ EuGH-Urteil vom 29.04.2004, Rs. C-137/02 („Faxworld“), Slg. 2004, I-5547, Rn. 24

²⁷⁶ Die abweichenden Voraussetzungen des Art. 169 RL 2006/112/EG werden an dogmatisch entsprechender Stelle erläutert.

²⁷⁷ EuGH-Urteil vom 11.07.1991, Rs. C-97/90 („Lennartz“), Slg. 1991, I-3795, Rn. 8

²⁷⁸ EuGH-Urteil vom 02.06.2005, Rs. 378/02 („Waterschap Zeeuws Vlaanderen“), Slg. 2005, I-4685, Rn. 33

²⁷⁹ EuGH-Urteil vom 04.12.1990, Rs. C-186/89 („Van Tiem“), Slg. 1990, I-4363, Rn. 25

Dienstleistungen ein.²⁸⁰ Die rechtliche Identität dessen, der die fragliche wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, ist irrelevant („Rechtsformneutralität“)²⁸¹, so dass grundsätzlich jedwede Gesellschafts- oder Gemeinschaftsform als Steuerpflichtige in Betracht kommt. Für Zwecke der Mehrwertsteuer erstrecken sich die genannten Tätigkeiten damit auf einen sehr weiten Anwendungsbereich²⁸² und sind dabei von objektiver Natur.²⁸³ Selbst die Einstufung der Tätigkeit als strafbar führt grundsätzlich nicht dazu, dass der fragliche Vorgang nicht steuerbar ist.²⁸⁴

Im zweiten Satz des Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 RL 2006/112/EG ist als Fallbeispiel für eine wirtschaftliche Tätigkeit die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen genannt. Der Begriff „Nutzung“ bezieht sich entsprechend den Erfordernissen des steuerlichen Neutralitätsgrundsatzes auf alle Vorgänge ohne Rücksicht auf ihre rechtliche Ausgestaltung, die darauf abzielen, mit dem betreffenden Gegenstand nachhaltig Einnahmen zu erzielen.²⁸⁵ Zu den mit dem Gegenstand nachhaltig zu erzielenden Einnahmen rechnet der EuGH in ständiger Rechtsprechung nur Zahlungen, die die Gegenleistung für einen Umsatz oder eine wirtschaftliche Tätigkeit darstellen, der bzw. die in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fällt. Damit sind Zahlungen ausgenommen, die auf dem bloßen „Eigentum an einem Gegenstand“,

²⁸⁰ EuGH-Urteil vom 26.06.2003, Rs. C-305/01 („MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring“), Slg. 2003, I-6729, Rn. 42; vom 12.01.2006, Rs. C-354/03, C-355/03 und C-484/03 („Optigen“ u. a.), Slg. 2006, I-483, Rn. 41; vom 21.02.2006, Rs. 255/02 („Halifax u. a.“), Slg. 2006, I-1609, Rn. 54

²⁸¹ EuGH-Urteil vom 17.02.2005, Rs. C-453/02 und 462/02 („Linneweber“ u. a.), Slg. 2005, I-1131, Rn. 25; vom 12.01.2006, Rs. C-246/04 („Turn- und Sportunion Waldburg“), Slg. 2006, I-589, Rn. 34

²⁸² EuGH-Urteil vom 15.06.1989, Rs. 348/87 („Stichting Uitvoering Financiële Acties“), Slg. 1989, 1737, Rn. 10; vom 04.12.1990, Rs. C-186/89 („Van Tiem“), Slg. 1990, I-4363, Rn. 17

²⁸³ EuGH-Urteil vom 26.03.1987, Rs. 235/85 (Kommission/Niederlande), Slg. 1987, 1471, Rn. 8

²⁸⁴ Der mehrwertsteuerliche Neutralitätsgrundsatz verbietet eine allgemeine Differenzierung zwischen erlaubten und unerlaubten Geschäften. Unbeschadet dessen erfasst die Steuerbarkeit keine Waren, die aufgrund ihrer Art und ihrer besonderen Merkmale weder in den erlaubten Handel gebracht, noch in den Wirtschaftskreislauf einbezogen werden können. Dies ist nur in spezifischen Situationen der Fall, in denen wegen der besonderen Eigenschaften bestimmter Waren oder Dienstleistungen jeder Wettbewerb zwischen einem legalen und einem illegalen Wirtschaftssektor (bspw. Drogenhandel) ausgeschlossen ist (EuGH-Urteil vom 29.06.1999, Rs. C-158/98, („Coffeeshop „Siberië““), Slg. 1999, I-3971, Rn. 14 und 21; vom 29.06.2000, Rs. C-455/98 („Salumets u. a.“), Slg. 2000, I-4993, Rn. 19; vom 12.01.2006, Rs. C-354/03, C-355/03 und C-484/03 („Optigen“ u. a.), Slg. 2006, I-483, Rn. 49; vom 06.07.2006, Rs. C-439/04 und 440/04 („Kittel“ u. a.), Slg. 2006, I-6161, Rn. 50).

²⁸⁵ EuGH-Urteil vom 04.12.1990, Rs. C-186/89 („Van Tiem“), Slg. 1990, I-4363, Rn. 18

wie etwa der Inhaberschaft einer Gesellschaftsbeteiligung²⁸⁶, beruhen. Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 RL 2006/112/EG betreffe ausschließlich Tätigkeiten mit wirtschaftlichem Charakter, der dem bloßen Eigentum an einem Gegenstand nicht zukomme.²⁸⁷

Neben der wirtschaftlichen Tätigkeit setzt die Qualifizierung als Steuerpflichtiger nach Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 RL 2006/112/EG voraus, dass der Betreffende die wirtschaftliche Tätigkeit selbständig ausübt. Die Richtlinie 2006/112/EG sieht für das Merkmal der Selbständigkeit keine Legaldefinition vor. Stattdessen stellt Art. 10 RL 2006/112/EG negativ abgrenzend klar, dass die selbständige Ausübung der wirtschaftlichen Tätigkeit Lohn- und Gehaltsempfänger und sonstige Personen von der Besteuerung ausschließt, soweit sie an ihren Arbeitgeber durch einen Arbeitsvertrag oder ein sonstiges Rechtsverhältnis gebunden sind, das hinsichtlich der Arbeitsbedingungen und des Arbeitsentgelts sowie der Verantwortlichkeit des Arbeitgebers ein Verhältnis der Unterordnung schafft. Der EuGH folgert im Umkehrschluss aus dem Art. 10 RL 2006/112/EG, dass die betreffende Tätigkeit nur dann selbständig ausgeübt werde, wenn kein Verhältnis der Unterordnung besteht, das die Selbständigkeit entfallen lässt. Von einem derartigen Unterordnungsverhältnis sei nicht auszugehen, wenn die Tätigkeit im eigenen Namen, auf eigene Rechnung und auf eigenes Risiko ausgeübt wird.²⁸⁸

Wie aus der in Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 Satz 1 RL 2006/112/EG verwendeten Formulierung („...alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden...“) zu ersehen, muss die „selbständige wirtschaftliche Tätigkeit“ nicht notwendigerweise aus einer einzigen Handlung bestehen, sondern kann mehrere aufeinanderfolgende

²⁸⁶ Das bloße Erwerben, Halten und Veräußern von Beteiligungen stellen keine wirtschaftliche Tätigkeit im mehrwertsteuerrechtlichen Sinne dar (EuGH-Urteil vom 20.06.1991, Rs. 60/90 („Polysar Investments Netherlands“), Slg. 1991, I-3111, Rn. 13; vom 22.06.1993, Rs. C-333/91 („Sofitam“), Slg. 1993, I-3513, Rn. 12 f.; vom 20.06.1996, Rs. C-155/94 („Wellcome Trust“), Slg. 1996, I-3013, Rn. 32 f.; vom 06.02.1997, Rs. C-80/95 („Harnas & Helm“), Slg. 1997, I-745, Rn. 15; vom 12.07.2001, Rs. C-102/00 („Welthgrove“), Slg. 2001, I-5679, Rn. 15; vom 26.06.2003, Rs. C-442/01 („KapHag“), Slg. 2003, I-6851, Rn. 38 ff.). Etwas anderes gilt nur, wenn die Beteiligung unbeschadet der Rechte aus dieser Beteiligung mit unmittelbaren oder mittelbaren Eingriffen in die Verwaltung des Unternehmens, an dem die Beteiligung besteht, einhergeht, soweit die Eingriffe Tätigkeiten einschließen, die gemäß Art. 2 RL 2006/112/EG der Mehrwertsteuer unterliegen (EuGH-Urteil vom 14.11.2000, Rs. C-142/99 („Floridienne u. a.“), Slg. 2000, I-9567, Rn. 18 f.).

²⁸⁷ EuGH-Urteil vom 11.07.1996, Rs. C-306/94 („Régie dauphinoise“), Slg. 1996, I-3695, Rn. 17; vom 29.04.2004, Rs. C-77/01 („EDM“), Slg. 2004, I-4295, Rn. 49; vom 21.10.2004, Rs. C-8/03 („BBL“), Slg. 2004, I-10157, Rn. 40; vom 26.05.2005, Rs. C-465/03 („Kretztechnik“), Slg. 2005, I-4357, Rn. 19

²⁸⁸ EuGH-Urteil vom 23.03.1987, Rs. 235/85 (Kommission/Niederlande), Slg. 1987, I-1471, Rn. 14; vom 25.07.1991, Rs. C-202/90 („Ayuntamiento de Sevilla“), Slg. 1991, I-4247, Rn. 10 ff.; vom 27.01.2000, Rs. C-23/98 („Heerma“), Slg. 2000, I-419, Rn. 18; vom 18.10.2007, Rs. C-355/06 („Van der Steen“), Slg. 2007, I-8863, Rn. 23 f.

Handlungen umfassen.²⁸⁹ Die zu diesen Handlungen gehörenden vorbereitenden Tätigkeiten, wie der Erwerb der für die Tätigkeit erforderlichen Mittel, sind der selbständigen wirtschaftlichen Tätigkeit zuzurechnen.²⁹⁰ Voraussetzung ist jedoch, dass der Betreffende die Erklärung der Absicht, die zum Vorsteuerabzug berechtigende wirtschaftliche Tätigkeit selbständig auszuüben, in gutem Glauben abgegeben hat.²⁹¹ In Fällen von Betrug oder Missbrauch, in denen der Betreffende die Absicht, eine bestimmte wirtschaftliche Tätigkeit aufzunehmen, nur vorspiegelt, in Wirklichkeit jedoch versucht, Gegenstände oder Dienstleistungen, deren Erwerb zum Vorsteuerabzug berechtigen kann, seinem Privatvermögen zuzuführen, wird die Steuerpflichtigeneigenschaft nicht erworben.²⁹² Sind die Gutgläubigkeit hinreichend nachgewiesen und Investitionsausgaben bereits getätigt, wird die Steuerpflichtigeneigenschaft endgültig erlangt.²⁹³ Sie entfällt – vorbehaltlich Betrug oder Missbrauch – auch dann nicht (rückwirkend), wenn die beabsichtigten Umsätze nie getätigt werden.²⁹⁴

Auch in der Phase zwischen Einstellung und Beendigung der Tätigkeit muss der Betreffende für den Abzug der noch anfallenden Vorsteuern die Eigenschaft als Steuerpflichtiger auf- und nachweisen.²⁹⁵ Derjenige, der seine wirtschaftliche Tätigkeit eingestellt, aber nachlaufende Kosten, die ihre Ursache in dieser Tätigkeit haben, zu tragen hat, ist daher als Steuerpflichtiger anzusehen, soweit zwischen den geleisteten Zahlungen und der wirtschaftlichen Tätigkeit ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang besteht und feststeht, dass keine betrügerische oder missbräuchliche Absicht vorliegt.²⁹⁶ Daher sind Vorgänge wie die

²⁸⁹ EuGH-Urteil vom 14.02.1985, Rs. 268/83 („Rompelman“), Slg. 1985, 655, Rn. 22

²⁹⁰ EuGH-Urteil vom 29.02.1996, Rs. C-110/94 („INZO“), Slg. 1996, I-857, Rn. 16 f.; vom 21.03.2000, Rs. C-110/98 bis 141/98 („Gabalfrisa“), Slg. 200, I-1577, Rn. 45; vom 03.03.2005, Rs. C-32/03 („Fini H“), Slg. 2005, I-1599, Rn. 22

²⁹¹ EuGH-Urteil vom 29.02.1996, Rs. C-110/94 („INZO“), Slg. 1996, I-857, Rn. 23 f.; vom 15.01.1998, Rs. C-37/95 („Ghent Coal Terminal“), Slg. 1998, I-1, Rn. 17; vom 21.03.2000, Rs. C-110/98 bis C-147/98 („Gabalfrisa u. a.“), Slg. 2000, I-1577, Rn. 47

²⁹² EuGH-Urteil vom 29.02.1996, Rs. C-110/94 („INZO“), Slg. 1996, I-857, Rn. 24; vom 21.03.2000, Rs. C-110/98 bis C-147/98 („Gabalfrisa“ u. a.), Slg. 2000, I-1577, Rn. 46; vom 08.06.2000, Rs. C-400/98 („Breitsohl“), Slg. 2000, I-4321, Rn. 39

²⁹³ EuGH-Urteil vom 08.06.2000, Rs. C-400/98 („Breitsohl“), Slg. 2000, I-4321, Rn. 34; vom 29.04.2004, Rs. C-487/01 und 7/02 („Gemeente Leusden“), Slg. 2004, I-5337, Rn. 60

²⁹⁴ EuGH-Urteil vom 29.02.1996, Rs. C-110/94 („INZO“), Slg. 1996, I-857, Rn. 20 ff.; vom 15.01.1998, Rs. C-37/95 („Ghent Coal Terminal“), Slg. 1998, I-1, Rn. 19; vom 08.06.2000, Rs. C-396/98 („Schloßstraße“), Slg. 2000, I-4279, Rn. 42; vom 08.06.2000, Rs. C-400/98 („Breitsohl“), Slg. 2000, I-4321, Rn. 41. Dies dürfte auch im Umkehrschluss aus Art. 18 lit. c) RL 2006/112/EG folgen.

²⁹⁵ EuGH-Urteil vom 22.02.2001, Rs. 408/98 („Abbey National“) Slg. 2001, I-1361, Rn. 35; vom 29.04.2004, Rs. C-137/02 („Faxworld“), Slg. 2004, I-5547, Rn. 39; vom 03.03.2005, Rs. C-32/03 („Fini H“), Slg. 2005, I-1599, Rn. 23

²⁹⁶ EuGH-Urteil vom 03.03.2005, Rs. C-32/03 („Fini H“), Slg. 2005, I-1599, Rn. 26

Zahlungen, die ein Steuerpflichtiger während der Zeit der Liquidation seines Geschäftsbetriebs weiter leisten muss, als Bestandteil der selbständigen wirtschaftlichen Tätigkeit i. S. v. Art. 9 Abs. 1 RL 2006/112/EG anzusehen.

2. Besondere Typen eines Steuerpflichtigen

In Art. 9 ff. RL 2006/112/EG sind einige besondere Fälle von Steuerpflichtigen geregelt und Personen beschrieben, die wie Steuerpflichtige behandelt werden können:

Als Steuerpflichtige gelten gemäß Art. 9 Abs. 2 RL 2006/112/EG Personen, die gelegentlich ein neues Fahrzeug aus einem EU-Mitgliedstaat in einen anderen durch Versendung oder Beförderung liefern. Des Weiteren sind gemäß Art. 13 RL 2006/112/EG Gebietskörperschaften (Staaten, Länder oder Gemeinden) und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts grundsätzlich als Steuerpflichtige anzusehen, soweit sie Tätigkeiten ausüben oder Umsätze bewirken, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, sofern eine Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.²⁹⁷ Ferner können die Mitgliedstaaten in ihrem Staatsgebiet ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind („Mehrwertsteuer-Gruppe“), gemäß Art. 11 RL 2006/112/EG nach Konsultation des Beratenden Ausschuss für die Mehrwertsteuer²⁹⁸ zusammen als einen Steuerpflichtigen behandeln.²⁹⁹ Schließlich steht es den Mitgliedstaaten gemäß Art. 12 RL 2006/112/EG frei, Personen prinzipiell als Steuerpflichtige zu qualifizieren, die gelegentlich eine wirtschaftliche Tätigkeit (Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 RL 2006/112/EG)

²⁹⁷ Die Steuerpflichtigeneigenschaft öffentlich-rechtlicher Einrichtungen für Tätigkeiten, die nicht im Rahmen der öffentlichen Gewalt ausgeübt werden, ergibt sich direkt aus Art. 9 Abs. 1 RL 2006/112/EG und im Umkehrschluss aus Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 1 und 2 RL 2006/112/EG (siehe Küffner, Umsatzsteuerliche Behandlung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Lichte der 6. EG-Richtlinie, S. 136).

²⁹⁸ Der Beratende Ausschuss für die Mehrwertsteuer ist nach der Terminologie der Richtlinie 2006/112/EG der Mehrwertsteuerausschuss (siehe Art. 398 Abs. 1 RL 2006/112/EG). Dieser Ausschuss, der aus Vertretern der Mitgliedstaaten und der Kommission besteht (vgl. Art. 398 Abs. 2 Satz 1 RL 2006/112/EG), hat neben der Konsultationsfunktion die Kompetenz, vom Ausschussvorsitzenden vorgelegte Fragen im Zusammenhang mit der Anwendung der gemeinschaftsrechtlichen Mehrwertsteuer-Vorschriften zu prüfen, Art. 398 Abs. 4 RL 2006/112/EG.

²⁹⁹ Die Mehrwertsteuer-Gruppe wird als ein einziger Steuerpflichtiger betrachtet, so dass die Gruppe die gleichen Rechte und Pflichten hat wie jeder andere Steuerpflichtige. Aufgrund der Behandlung der Mehrwertsteuer-Gruppe als ein einziger Mehrwertsteuerpflichtiger wird das Recht auf Vorsteuerabzug ausgehend von den Umsätzen, die die Gruppe als solche mit Dritten bewirkt, festgelegt. Umsätze zwischen den Gruppenmitgliedern unterliegen nicht der Mehrwertsteuer, es handelt sich bei diesen Umsätzen um sog. Innenumsätze (Kommission, KOM(2009) 325 endg., S. 11).

ausüben und insbesondere Gebäude(-teile) – einschließlich Grund und Boden – vor dem Erstbezug oder Baugrundstücke liefern.

II. Abzugsfähige Vorsteuer

Eine weitere Voraussetzung für das Recht auf Vorsteuerabzug ist, dass die Vorsteuer, die zum Abzug gebracht werden soll, abzugsfähig ist. Abzugsfähig sind nur diejenigen Vorsteuerbeträge, die im Einzelnen und abschließend in Art. 168 lit. a bis e RL 2006/112/EG genannt sind.

1. Vorsteuern für Umsätze gemäß Art. 168 lit. a bis e RL 2006/112/EG

In der bezeichneten Norm sind alle in Betracht kommenden abzugsfähigen Vorsteuern wie folgt aufgeführt:

“(…)

- a) die in diesem Mitgliedstaat geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert bzw. erbracht wurden oder werden;
- b) die Mehrwertsteuer, die für Umsätze geschuldet wird, die der Lieferung von Gegenständen beziehungsweise dem Erbringen von Dienstleistungen gemäß Art. 18 lit. a sowie Art. 27 RL 2006/112/EG gleichgestellt sind;
- c) die Mehrwertsteuer, die für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen gemäß Art. 2 Abs. 1 lit. b Ziff. i RL 2006/112/EG geschuldet wird;
- d) die Mehrwertsteuer, die für dem innergemeinschaftlichen Erwerb gleichgestellte Umsätze gemäß den Art. 21 und 22 RL 2006/112/EG geschuldet wird;
- e) die Mehrwertsteuer, die für die Einfuhr von Gegenständen in *diesem Mitgliedstaat geschuldet wird oder entrichtet worden ist.*“

a. Lieferung von Gegenständen oder Erbringung von Dienstleistungen

Zu den abziehbaren Vorsteuerbeträgen zählt die in dem betreffenden Mitgliedstaat geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für die Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert bzw. erbracht wurden oder werden (Art. 168 lit. a RL 2006/112/EG). Demnach müssen an den Steuerpflichtigen, der den Vorsteuerabzug begehrt, steuerpflichtig Gegenstände gemäß Art. 2 Abs. 1 lit. a RL 2006/112/EG liefert oder Dienstleistungen gemäß Art. 2 Abs. 1 lit. c RL 2006/112/EG erbracht worden sein. Nach Art. 2 Abs. 1 lit. a RL 2006/112/EG unterliegen Lieferungen von Gegenständen der Mehrwertsteuer, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaates gegen Entgelt tätigt. Dienstleistungen unterliegen nach Art. 2 Abs. 1 lit. c RL 2006/112/EG der Mehrwertsteuer, wenn sie ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaates gegen

Entgelt erbringt.

b. Umsätze gemäß Art. 18 lit. a und Art. 27 RL 2006/112/EG

Ferner rechnet zu den abziehbaren Vorsteuern gemäß Art. 168 lit. b RL 2006/112/EG die Mehrwertsteuer, die für Umsätze geschuldet wird, die ein Mitgliedstaat der Lieferung von Gegenständen bzw. dem Erbringen von Dienstleistungen gemäß Art. 18 lit. a sowie Art. 27 RL 2006/112/EG gleichgestellt hat. Diese Richtlinienbestimmungen ermächtigen die Mitgliedstaaten, die dort genannten unternehmensinternen Vorgänge, die grundsätzlich nicht der Mehrwertsteuer unterliegen, unter gewissen Umständen wie die Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt bzw. die Erbringung einer Dienstleistung gegen Entgelt zu behandeln. Diese Vorgänge sind für den Vorsteuerabzug im (mehrseitigen) grenzüberschreitenden Waren- und Dienstleistungsverkehr kaum relevant und sollen deshalb nicht weiter vertieft werden.

c. Innergemeinschaftlicher Erwerb

Gemäß Art. 168 lit. c RL 2006/112/EG ist die Mehrwertsteuer für den (steuerpflichtigen) innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen gemäß Art. 2 Abs. 1 lit. b Ziff. i RL 2006/112/EG eine abzugsfähige Vorsteuer. Gemäß Art. 2 Abs. 1 lit. b RL 2006/112/EG unterliegt der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen im Gebiet eines Mitgliedstaats unter bestimmten Voraussetzungen der Mehrwertsteuer. Unter innergemeinschaftlichem Erwerb von Gegenständen ist nach Art. 20 Abs. 1 RL 2006/112/EG die Erlangung der Befähigung zu verstehen, wie ein Eigentümer über einen beweglichen körperlichen Gegenstand zu verfügen, der durch den Verkäufer oder durch den Erwerber oder für ihre Rechnung nach einem anderen Mitgliedstaat als dem, in dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt des Beginns der Versendung oder der Beförderung befand, an den Erwerber versandt oder befördert wird. Im Wirtschaftsverkehr zwischen den EU-Mitgliedstaaten und der Türkei, einem Drittland, spielen Erwerbsvorgänge innerhalb der EU keine besondere Rolle.

d. Umsätze gemäß Art. 21 und Art. 22 RL 2006/112/EG

Weiterhin ist die Mehrwertsteuer für Umsätze, die gemäß Art. 21 und Art. 22 RL 2006/112/EG dem innergemeinschaftlichen Erwerb gleichgestellt sind, nach Art. 168 lit. d RL 2006/112/EG abzugsfähig. Einem innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen gegen Entgelt ist gemäß Art. 21 RL 2006/112/EG die Verwendung eines Gegenstands durch den Steuerpflichtigen in seinem Unternehmen gleichgestellt, der von einem Steuerpflichtigen oder für seine Rechnung aus einem anderen Mitgliedstaat, in dem der Gegenstand von dem Steuerpflichtigen im Rahmen seines in diesem Mitgliedstaat gelegenen Unternehmens hergestellt, gewonnen, be- oder verarbeitet, gekauft, i. S. d. Art. 2 Abs. 1 lit. b RL 2006/112/EG innergemeinschaftlich erworben oder eingeführt

worden ist, versandt oder befördert wurde. Damit wird die sog. Verbringung eines Gegenstands durch ein und denselben Steuerpflichtigen aus einem Mitgliedstaat in einen anderen im Bestimmungsstaat wie ein innergemeinschaftlicher Erwerb (eines Steuerpflichtigen von einem anderen Steuerpflichtigen) behandelt.³⁰⁰ Einem innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen gegen Entgelt ist ferner nach Art. 22 RL 2006/112/EG unter bestimmten Bedingungen die Verwendung von Gegenständen zum Ge- oder Verbrauch durch die Streitkräfte von Staaten, die Vertragsparteien des Nordatlantikvertrags sind, oder durch ihr ziviles Begleitpersonal gleichgestellt. Genauso wie der innergemeinschaftliche Erwerb sind diesem gleichgestellte Tatbestände für Leistungsbeziehungen mit einem Drittland eher unerheblich.

e. Einfuhr von Gegenständen

Schließlich ist gemäß Art. 168 lit. e RL 2006/112/EG als abzugsfähige Vorsteuer die Mehrwertsteuer zu qualifizieren, die für die Einfuhr von Gegenständen in einem Mitgliedstaat geschuldet wird oder entrichtet worden ist. Die Einfuhr von Gegenständen ist gemäß Art. 2 Abs. 1 lit. d RL 2006/112/EG als der Mehrwertsteuer unterliegender Umsatz anzusehen. Gemäß Art. 30 Abs. 1 RL 2006/112/EG gilt als „Einfuhr eines Gegenstands“ die Verbringung eines Gegenstands, der sich nicht im freien Verkehr i. S. d. Art. 24 EGV, d.h. im Gemeinschaftsgebiet, befindet, in das Gemeinschaftsgebiet. Daneben gilt als Einfuhr eines Gegenstands auch die Verbringung eines im freien Verkehr befindlichen Gegenstands mit Herkunft aus einem Drittgebiet³⁰¹, das Teil des Zollgebiets der Gemeinschaft ist, in das Gemeinschaftsgebiet (Art. 30 Abs. 2 RL 2006/112/EG).

2. Falscher Steuerausweis in einer Rechnung

Das Recht auf Vorsteuerabzug besteht gemäß Art. 168 und 169 RL 2006/112/EG nur für diejenigen Steuern, die für einen der Mehrwertsteuer unterworfenen Umsatz geschuldet werden oder entrichtet worden sind, sofern sie geschuldet waren.³⁰² Empfängt der Steuerpflichtige eine mehrwertsteuerpflichtige Eingangsleistung und eine entsprechende ordnungsgemäße Rechnung, in der die angefallene Mehrwertsteuer ausgewiesen ist, kann er daher die ausgewiesene Mehrwertsteuer grundsätzlich als Vorsteuer abziehen. Wird die Mehrwertsteuer in der Rechnung ausgewiesen, obwohl diese dem Grunde oder der Höhe nach nicht für die empfangene Eingangsleistung mehrwertsteuerrechtlich geschuldet war, muss zwar der

³⁰⁰ Im Ursprungsstaat wird die Verbringung in einen anderen Mitgliedstaat gemäß Art. 17 RL 2006/112/EG grundsätzlich einer (innergemeinschaftlichen) Lieferung von Gegenständen gleichgestellt.

³⁰¹ Zum Begriff des Drittgebiets siehe in der Einleitung unter C.III.2.

³⁰² EuGH-Urteil vom 13.12.1989, Rs. C-342/87 („Genius Holding“), Slg. 1989, 4227, Rn. 13

Rechnungsaussteller nach Art. 203 RL 2006/112/EG die ausgewiesene Steuer abführen. Nach dieser Richtlinienbestimmung schuldet nämlich jede Person, welche die Mehrwertsteuer in einer Rechnung oder einem ähnlichen Dokument ausweist, diese Steuer. Allerdings kann der Rechnungsempfänger diese Steuer nicht im Rahmen des Vorsteuerabzugs nach Art. 167 ff. RL 2006/112/EG geltend machen. Daher ist eine in der Eingangsrechnung unberechtigt oder unrichtig ausgewiesene und vom Rechnungsaussteller abzuführende Steuer nicht abzugsfähig. Das in der Richtlinie 2006/112/EG vorgesehene Recht auf Vorsteuerabzug erstreckt sich damit nicht auf eine Steuer, die ausschließlich deshalb geschuldet wird, weil sie in einer Eingangsrechnung ausgewiesen ist.³⁰³

III. Zum Vorsteuerabzug berechtigende Ausgangsumsätze

Des Weiteren setzt das Recht auf Vorsteuerabzug grundsätzlich nach Art. 168 RL 2006/112/EG voraus, dass der Steuerpflichtige „besteuerte Umsätze“ ausführt (oder auszuführen beabsichtigt³⁰⁴). Nach der Logik des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems können Steuern, mit denen auf der Vorstufe die Gegenstände oder Dienstleistungen belastet waren, die ein Steuerpflichtiger für die Zwecke seiner „besteuerten Umsätze“ verwendet, abgezogen werden.³⁰⁵ Der Vorsteuerabzug ist damit an die rechtlich mögliche (nicht aber zwingend vollzogene) Erhebung der Steuern auf der folgenden Stufe geknüpft, ohne dass das Recht auf Vorsteuerabzug quasi im Akzessorietätsverhältnis zur Zahlung der Steuer steht.³⁰⁶ Führt der Steuerpflichtige keine steuerpflichtigen Umsätze aus oder beabsichtigt er dies nicht, so kann es grundsätzlich nicht zum Abzug der Vorsteuer nach Art. 168 RL 2006/112/EG kommen. Abweichend von diesem Grundsatz begründet Art. 169 RL 2006/112/EG über die Bestimmung des Art. 168 RL 2006/112/EG hinaus das Recht zum Vorsteuerabzug bei Ausführung bestimmter, nicht besteuerten Umsätze. Demgemäß ist es für den Vorsteuerabzug erforderlich, dass der Steuerpflichtige entweder besteuerte Umsätze i. S. d. Art. 168 RL 2006/112/EG oder die in Art. 169 RL 2006/112/EG genannten, nicht besteuerten Umsätze ausführt. Führt der Steuerpflichtige diese Umsätze aus, ist er (unter weiteren Voraussetzungen) zum Vorsteuerabzug berechtigt, weshalb diese Umsätze auch oberbegriffsartig zum Vorsteuerabzug berechtigende Ausgangsumsätze genannt werden.

³⁰³ EuGH, a. a. O., Rn. 19

³⁰⁴ EuGH-Urteil vom 11.07.1991, Rs. C-97/90 („Lennartz“), Slg. 1991, I-3795, Rn. 15 ff.; vom 21.03.2000, Rs. C-110/98 bis 147/98 („Gabalfrisa“), Rn. 47; vom 15.12.2005, Rs. C-63/04 („Centralan Property“), Slg. 2005, I-11087, Rn. 54

³⁰⁵ EuGH-Urteil vom 30.03.2006, Rs. C-184/04 („Uudenkaupungin kaupunki“) Slg. 2006, I-3039, Rn. 24

³⁰⁶ EuGH-Beschluss vom 03.03.2004, Rs. C-395/02 („Transport Service“), Slg. 2004, I-1991, Rn. 26; Urteil vom 12.01.2006, Rs. C-354/03, C-355/03 und C-484/03 („Optigen“ u. a.), Slg. 2006, I-483, Rn. 54; vom 06.07.2006, Rs. C-439/04 und 440/04 („Kittel“ u. a.), Slg. 2006, I-6161, Rn. 49

1. „Besteuerte“ Umsätze i. S. d. Art. 168 RL 2006/112/EG

Gemäß Art. 168 RL 2006/112/EG berechtigen den Steuerpflichtigen lediglich besteuerte Ausgangsumsätze zum Vorsteuerabzug, so dass im Grundsatz die Ausführung nicht steuerbarer oder steuerfreier Ausgangsumsätze keine Vorsteuerabzugsberechtigung nach sich zieht. Besteuerte Umsätze sind nicht etwa – wie es bei erstmaligem Lesen klingt – nur Umsätze, für die bereits die Steuer abgeführt wurde. Vielmehr sind besteuerte Umsätze im Kontext des Vorsteuerabzugsmechanismus auch Umsätze, die noch ausgeführt werden sollen und voraussichtlich eine Steuer auslösen werden.³⁰⁷ Daher sind für Zwecke des Vorsteuerabzugs die Begriffe „besteuerte Umsätze“ und „steuerpflichtige Umsätze“ synonym verwendbar. Steuerpflichtige Umsätze sind solche, die vom Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer erfasst werden, mithin steuerbar sind, jedoch keiner Steuerbefreiung unterfallen.³⁰⁸ Das EU-rechtliche Mehrwertsteuersystem erhebt die (beabsichtigte) Bewirkung steuerpflichtiger Ausgangsumsätze in Art.168 RL 2006/112/EG folglich zu einer hinreichenden Voraussetzung für das Recht auf Vorsteuerabzug.

a. Steuerbare Ausgangsumsätze

Steuerbar sind die in Art. 2 RL 2006/112/EG näher beschriebenen, der Mehrwertsteuer unterliegenden Umsätze. Zum Vorliegen steuerbarer Umsätze sieht Art. 2 Abs. 1 lit. a und c RL 2006/112/EG als allgemeinen Grundsatz vor, dass Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt, der Mehrwertsteuer unterliegen. Ferner erfasst der Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer gemäß Art. 2 Abs. 1 lit. b und d RL 2006/112/EG – in verschiedenen Varianten – den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen im Gebiet eines Mitgliedstaates sowie die Einfuhr von Gegenständen. Die genannten Umsatzarten wurden bereits unter II.1.a., c. und e. im Einzelnen kurz erläutert.

b. Steuerpflichtige Ausgangsumsätze

Das Vorsteuerabzugsrecht nach Art. 168 RL 2006/112/EG setzt die Ausführung steuerpflichtiger Umsätze voraus; steuerfreie Ausgangsumsätze reichen insoweit nicht aus. Unter Titel IX der Richtlinie 2006/112/EG sind die Steuerbefreiungen geregelt. Sollten steuerbare Umsätze einer der dort aufgeführten Steuerbefreiungsnormen unterfallen, sind sie als steuerfreie Umsätze zu qualifizieren. Greift für

³⁰⁷ EuGH-Urteil vom 26.05.2005, Rs. C- 465/03 („Kretztechnik“), Slg. 2005, I-4357, Rn. 35; vom 08.02.2007, Rs. C-435/05 („Investrand“), Slg. 2007, I-1315, Rn. 23; vom 13.03.2008, Rs. C-437/06 („Securenta“), Slg. 2008, I-1597, Rn. 27

³⁰⁸ EuGH-Urteil vom 30.03.2006, Rs. C-184/04 („Uudenkaupungin kaupunki“), Slg. 2006, I-3039, Rn. 24; vom 14.09.2006, Rs. C-72/05 („Wollny“), Slg. 2006, I-8297, Rn. 17; vom 29.10.2009, Rs. C-29/08 („SKF“), Slg. 2009, I-10413, Rn. 59

einen steuerbaren Umsatz keine Steuerfreiheit, berechtigt er als steuerpflichtiger Umsatz des Steuerpflichtigen gemäß Art. 168 RL 2006/112/EG zum Vorsteuerabzug.

2. Weitere zum Vorsteuerabzug berechtigende Ausgangsumsätze

Über die in Art. 168 RL 2006/112/EG genannten Ausgangsumsätze hinaus stellen bestimmte, in Art. 169 RL 2006/112/EG genannte nicht steuerbare und steuerfreie Umsätze zum Vorsteuerabzug berechtigende Ausgangsumsätze dar. Hierzu hat der EuGH zwar ausgeführt, dass es, soweit die von einem Steuerpflichtigen erworbenen Gegenstände oder empfangenen Dienstleistungen für die Zwecke steuerbefreiter Umsätze oder solcher Umsätze verwendet werden, die nicht vom Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer erfasst werden und damit nicht steuerbar sind, grundsätzlich weder zur Erhebung der Steuer auf der folgenden Umsatzstufe noch zum Abzug der Vorsteuer kommen kann. Hinzugefügt hat er, dass es in mancher Hinsicht inkohärent erscheinen möge, davon auszugehen, dass ein Steuerpflichtiger den Vorsteuerabzug geltend machen kann, ohne auf der folgenden Stufe Mehrwertsteuer entrichtet zu haben, doch räumt er ein, dass dies nicht rechtfertigen könne, die Richtlinienbestimmung des Art. 169 RL 2006/112/EG unangewendet zu lassen.³⁰⁹

a. Nicht steuerbare Ausgangsumsätze i. S. d. Art. 169 lit. a RL 2006/112/EG

Gemäß Art. 169 lit. a RL 2006/112/EG hat der Steuerpflichtige das Recht, die in Art. 168 lit. a bis e RL 2006/112/EG genannten Vorsteuern abzuziehen, soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner Umsätze verwendet werden, die sich aus der wirtschaftlichen Tätigkeit i. S. d. Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 RL 2006/112/EG ergeben, die außerhalb des Mitgliedstaats, in dem diese Steuer geschuldet oder entrichtet wird, bewirkt werden und für die das Recht auf Vorsteuerabzug bestünde, wenn sie in diesem Mitgliedstaat bewirkt worden wären.

aa. Umsätze im Rahmen der wirtschaftlichen Tätigkeit

Zunächst müssen sich die Umsätze aus der wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen i. S. d. Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 RL 2006/112/EG ergeben. Zur wirtschaftlichen Tätigkeit in diesem Sinne wurden unter I. bereits eingehende Ausführungen gemacht. Aus der expliziten und ausschließlichen Erwähnung von Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 RL 2006/112/EG ist umgekehrt zu schlussfolgern, dass die sonstigen, die Steuerpflichtigeneigenschaft begründenden Tätigkeiten in Art. 9 bis 13 RL 2006/112/EG³¹⁰ für einen Vorsteuerabzug auf der Grundlage von Art. 169 lit. a RL 2006/112/EG nicht ausreichend sind.

³⁰⁹ EuGH, a. a. O.

³¹⁰ Siehe hierzu unter I.

bb. Bewirkung der Umsätze außerhalb des Ursprungsmitgliedstaats

Weiterhin müssen die Umsätze außerhalb des Mitgliedstaates, in dem die Vorsteuer geschuldet oder entrichtet wird, bewirkt werden. Erfordert das sich aus Art. 169 lit. a RL 2006/112/EG ergebende Abzugsrecht eines Steuerpflichtigen die Bewirkung von Umsätzen, die in einem anderen Mitgliedstaat ausgeführt werden als dem „Vorsteuer-Mitgliedstaat“, in dem die Vorsteuer geschuldet oder entrichtet wird, ist es nicht zwingend, dass diese Umsätze in einem anderen Mitgliedstaat ausgeführt sein müssen. Es genügt vielmehr, dass die Umsätze außerhalb der Gemeinschaft bewirkt werden.³¹¹ Die Ausgangsumsätze des Steuerpflichtigen werden außerhalb des Ursprungsmitgliedstaats bewirkt, wenn der Ort des Umsatzes nach Art. 31 bis 61 RL 2006/112/EG nicht im Gebiet dieses Mitgliedstaats liegt. Dazu wird im vierten Kapitel Näheres dargetan.

cc. Hypothetisches Recht auf Vorsteuerabzug

Schließlich setzt das Recht auf Vorsteuerabzug nach Art. 169 lit. a RL 2006/112/EG voraus, dass für die außerhalb des Ursprungsmitgliedstaats bewirkten Umsätze das Recht auf Vorsteuerabzug bestünde, wenn sie in diesem Mitgliedstaat bewirkt worden wären. Zur Prüfung dieser Voraussetzung muss unterstellt werden, dass der Ort der fraglichen Ausgangsumsätze des Steuerpflichtigen im Ursprungsmitgliedstaat befindlich ist. Ausgehend hiervon müssen alle weiteren Voraussetzungen für ein Recht auf Vorsteuerabzug nach Art. 168 und Art. 169 lit. b oder c RL 2006/112/EG erfüllt sein. Das Recht auf Vorsteuerabzug hängt daher bei im Ausland auf der folgenden Umsatzstufe getätigten Umsätzen davon ab, ob dieses Abzugsrecht bestünde, wenn alle diese Umsätze in ein und demselben Mitgliedstaat getätigt würden.³¹² Die für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Bestimmungen gelten danach trotz Fehlens eines steuerbaren Umsatzes im Ursprungsmitgliedstaat.³¹³ Art. 169 lit. a RL 2006/112/EG hilft daher über die dem Tatbestandsmerkmal der steuerpflichtigen Ausgangsumsätze i. S. d. Art. 168 RL 2006/112/EG und der steuerfreien Ausgangsumsätze i. S. d. Art. 169 lit. b und c RL 2006/112/EG immanente Voraussetzung der Steuerbarkeit dieser Ausgangsumsätze im Ursprungsmitgliedstaat hinweg. Damit wird dogmatisch der Weg für die Anwendung der Art. 168 und 169 lit. b und c

³¹¹ Dies folgt bereits aus der Bezugnahme des Art. 170 lit. a RL 2006/112/EG auf die Umsätze des Art. 169 RL 2006/112/EG für den Erstattungsanspruch von Steuerpflichtigen aus einem Drittland.

³¹² EuGH-Urteil vom 22.12.2010, Rs. C-277/09 („RBS Deutschland Holdings“), UR 2011, 222, Rn. 32

³¹³ Es soll hier nur am Rande die Frage aufgeworfen werden, ob für das Vorliegen des hypothetischen Rechts auf Vorsteuerabzug bei unverändertem Sachverhalt unterstellt werden muss, dass rein rechtlich der Ort des Umsatzes im Vorsteuer-Mitgliedstaat liegt, oder muss tatsächlich ein Sachverhalt so unterstellt werden, als wäre der Vorsteuer-Mitgliedstaat der Staat, in dem nach den Art. 31 ff. RL 2006/112/EG der Steuerpflichtige seine Umsätze bewirkt.

RL 2006/112/EG geöffnet. Daher kann im Falle eines außerhalb des Ursprungsmitgliedstaats ausgeführten Umsatzes das Recht auf Vorsteuerabzug durch die Art. 168 und 169 lit. b und c RL 2006/112/EG begründet werden. Damit sind diese Bestimmungen dem Art. 169 lit. a RL 2006/112/EG inhärent, so dass diese inzidenter Anwendung finden, wenn der Steuerpflichtige seine Umsätze nicht im Ursprungsmitgliedstaat bewirkt.

b. Steuerfreie Ausgangsumsätze i. S. d. Art. 169 lit. b RL 2006/112/EG

Art. 169 lit. b RL 2006/112/EG räumt dem Steuerpflichtigen bei Ausführung bestimmter steuerfreier Ausgangsumsätze die Möglichkeit zum Vorsteuerabzug ein. Danach hat der Steuerpflichtige über den Vorsteuerabzug nach Art. 168 RL 2006/112/EG hinaus das Recht, die in diesem Artikel genannten Vorsteuern abzuziehen, soweit die (vorsteuerbelasteten) Gegenstände und Dienstleistungen für seine Umsätze, die gemäß den Art. 138, 142, 144, 146 bis 149, 151, 152, 153, 156 und dem Art. 157 Abs. 1 lit. b RL 2006/112/EG, den Art. 158 bis 161 und Art. 164 RL 2006/112/EG steuerbefreit sind, verwendet werden. Die Steuerbefreiung in diesen Fällen wird, da sie mit einem Vorsteuerabzugsrecht einhergeht und der Steuerpflichtige sämtlicher Steuerbelastung entledigt ist, „echte Steuerbefreiung“ genannt.³¹⁴ Dagegen werden die übrigen Steuerbefreiungen als „unechte Steuerbefreiung“ bezeichnet³¹⁵, da sie zwar die Ausgangsumsätze des Steuerpflichtigen einer Steuerpflicht entheben, jedoch die Vorsteuerbelastung für Eingangsumsätze mangels Abzugsrechts nicht „neutralisiert“ wird und ein Rest an Steuerbelastung verbleibt.³¹⁶

Die steuerfreien Abzugsumsätzen i. S. d. Art. 169 lit. b RL 2006/112/EG bestehen aus verschiedenen Arten grenzüberschreitender Umsätze, die sich generell in „innergemeinschaftliche Lieferungen und gleichgestellte Umsätze“ (Art. 138 RL 2006/112/EG)³¹⁷, „innergemeinschaftliche Güterbeförderungen von und nach den Azoren und Madeira“ (Art. 142 RL 2006/112/EG), „Dienstleistungen bei Einfuhrvorgängen“ (Art. 144 RL 2006/112/EG), „Ausfuhrumsätze“ (Art. 146 und 147 RL 2006/112/EG), „weitere grenzüberschreitende Beförderungsleistungen“ (Art. 148 und 149 RL 2006/112/EG), „Umsätze an diplomatische Vertretungen,

³¹⁴ Bei Steuerbefreiungen mit Vorsteuerabzug pflegt man auch, vom „Nullsteuersatz“ zu sprechen, um den Begriff „Steuerbefreiungen“ den Fällen vorzubehalten, in denen kein Vorsteuerabzug zugelassen ist (siehe Pohmer/Pflugmann-Hohlstein, UR 1993, 37 (Fn. 31)).

³¹⁵ Ausgangsumsätze, die unter diese Steuerbefreiungen fallen, werden auch Ausschlussumsätze genannt.

³¹⁶ EuGH-Urteil vom 06.04.1995, Rs. C-4/94 („BLP“), Slg. 1995, I-983, Rn. 28

³¹⁷ Das Abzugsrecht eines Steuerpflichtigen i. S. d. Art. 9 Abs. 2 RL 2006/112/EG für gelegentliche (innergemeinschaftliche) Lieferungen von neuen Fahrzeugen wird in Art. 172 Abs. 1 RL 2006/112/EG (deklaratorisch) geregelt.

internationale Einrichtungen und Nato-Streitkräfte“ (Art. 151 RL 2006/112/EG), „Lieferung von Gold an Zentralbanken“ (Art. 152 RL 2006/112/EG), „Vermittlung von Exportumsätzen“ (Art. 153 RL 2006/112/EG) sowie bestimmte „fakultative Steuerbefreiungen“ (Art. 156, 157 Abs. 1 lit. b, Art. 158 bis 161 und Art. 164 RL 2006/112/EG) unterscheiden lassen.

c. Steuerfreie Ausgangsumsätze i. S. d. Art. 169 lit. c RL 2006/112/EG

Art. 169 lit. c RL 2006/112/EG gewährt dem Steuerpflichtigen bei Ausführung bestimmter steuerfreier Ausgangsumsätze das Recht zum Vorsteuerabzug. So hat der Steuerpflichtige das Recht, die im Art. 168 lit. a bis e RL 2006/112/EG genannten Vorsteuern abzuziehen, soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für seine gemäß Art. 135 Abs. 1 lit. a bis f RL 2006/112/EG befreiten Umsätze verwendet werden, wenn der Dienstleistungsempfänger außerhalb der Gemeinschaft ansässig ist oder wenn diese Umsätze unmittelbar mit Gegenständen zusammenhängen, die zur Ausfuhr aus der Gemeinschaft bestimmt sind.

Bei diesen steuerbefreiten Ausgangsumsätzen des Steuerpflichtigen gemäß Art. 135 Abs. 1 lit. a bis f RL 2006/112/EG handelt es sich im Allgemeinen um verschiedene Arten von Finanz- und Versicherungsumsätzen. Die Steuerbefreiungen für diese Umsätze stellen „echte Steuerbefreiungen“ dar. Soweit dies der Umsatzart nach Dienstleistungen sind und der Empfänger dieser Dienstleistungen in einem Drittland (Art. 5 Abs. 4 RL 2006/112/EG) oder einem Drittgebiet (Art. 5 Abs. 3 i. V. m. Art. 6 RL 2006/112/EG) ansässig ist, greift Art. 169 lit. c Var. 1 RL 2006/112/EG. Daneben ist Art. 169 lit. c Var. 2 RL 2006/112/EG einschlägig, wenn die Umsätze unmittelbar mit Gegenständen zusammenhängen, die zur Ausfuhr aus der Gemeinschaft bestimmt sind. Als Beispiel für Umsätze der letztgenannten Art lässt sich der Fall anführen, dass eine zur Ausfuhr bestimmte Ware gegen Diebstahl versichert wird.³¹⁸ Ein solcher Versicherungsumsatz eröffnet das Recht auf Vorsteuerabzug nach Art. 169 lit. c Var. 2 RL 2006/112/EG, selbst wenn der Empfänger der Dienstleistung im Gemeinschaftsgebiet ansässig ist.

IV. Verwendung für zum Vorsteuerabzug berechtigende Ausgangsumsätze

Schließlich ist für das Recht auf Vorsteuerabzug nach Art. 168 und 169 RL 2006/112/EG erforderlich, dass der Steuerpflichtige die mit der abzugsfähigen Vorsteuer belasteten Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke der zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsätze

³¹⁸ Das Fallbeispiel ist dem Abschnitt 15.14 Abs. 4 des (deutschen) Umsatzsteuer-Anwendungserlasses entlehnt.

verwendet.³¹⁹ Der EuGH hat aus dem Gebrauch der Worte „für (...) verwendet werden“ im Normtext den Schluss gezogen, dass das Recht auf Vorsteuerabzug nur entsteht, wenn die vorsteuerbelasteten Gegenstände oder Dienstleistungen direkt und unmittelbar mit zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsätzen zusammenhängen, ohne dass es dabei auf den vom Steuerpflichtigen letztlich verfolgten Zweck ankommt.³²⁰ Das Gericht lässt es unter bestimmten Voraussetzungen sogar genügen, wenn ein Verwendungszusammenhang nur der redlichen Intention des Steuerpflichtigen nach hergestellt werden kann, ungeachtet dessen, ob der Steuerpflichtige die Gegenstände oder Dienstleistungen, die zum Vorsteuerabzug geführt haben, aufgrund von Umständen, die von seinem Willen unabhängig waren, tatsächlich nicht im Rahmen der beabsichtigten Umsätze verwenden und damit seine Absicht verwirklichen konnte.³²¹ Mit Verweis auf Art. 1 Abs. 2 Unterabs. 2 RL 2006/112/EG konkretisiert der Gerichtshof das Erfordernis des direkten und unmittelbaren Zusammenhanges dergestalt, dass die für die vorsteuerbelasteten Gegenstände und Dienstleistungen getätigten Aufwendungen zu den Kostenelementen der zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsätze gehören müssen. Diese Aufwendungen müssen somit Teil der Kosten für die Ausgangsumsätze sein, für die die Gegenstände und Dienstleistungen verwendet werden (sollen).³²² Das Kriterium des „direkten und unmittelbaren Zusammenhanges“ ist auf den jeweiligen Sachverhalt unter Berücksichtigung aller Umstände, unter denen die betreffenden Umsätze ausgeführt worden sind, anzuwenden.³²³ Abzustellen ist auf die "objektive Natur des betreffenden Umsatzes".³²⁴ Somit ist anhand objektiver Umstände zu beurteilen, ob die Aufwendungen für den Bezug von Gegenstände und Dienstleistungen zu den Kostenelementen des betreffenden Ausgangsumsatzes gehören.³²⁵

1. Verwendung für die Tätigkeit als Steuerpflichtiger

Der Verwendungszusammenhang zwischen vorsteuerbelasteten

³¹⁹ EuGH-Urteil vom 08.06.2000, Rs. C-98/98 („Midland Bank“), Slg. 200, I-4177, Rn. 20; vom 27.09.2001, Rs. 16/00 („Cibo Participations“), Slg. 2001, I-6663, Rn. 28

³²⁰ EuGH-Urteil vom 06.04.1995, Rs. C-4/94 („BLP“), Slg. 1995, I-983, Rn. 19; vom 08.06.2000, Rs. C-98/98 („Midland Bank“), Slg. 2000, I-4177, Rn. 20 und 24; vom 22.02.2001, Rs. C-408/98 („Abbey National“), Slg. 2001, I-1361, Rn. 26

³²¹ EuGH-Urteil vom 29.02.1996, Rs. C-110/94 („INZO“), Slg. 1996, I-857, Rn. 20 und 21; vom 15.01.1998, Rs. C-37/95 („Ghent Coal Terminal“), Slg. 1998, I-1, Rn. 20; vom 08.06.2000, Rs. C-396/98 („Schloßstraße“), Slg. 2000, I-4279, Rn. 42

³²² EuGH-Urteil vom 06.04.1995, Rs. C-4/94 („BLP“), Slg. 1995, I-983, Rn. 25; vom 08.06.2000, Rs. C-98/98 („Midland Bank“), Slg. 2000, I-4177, Rn. 30

³²³ EuGH vom 08.06.2000, Rs. C-98/98 („Midland Bank“), Slg. 2000, I-4177, Rn. 25; vom 29.10.2009, Rs. C-29/08 („SKF“), Slg. 2009, I-10413, Rn. 63

³²⁴ EuGH-Urteil vom 06.04.1995, Rs. C-4/94 („BLP“), Slg. 1995, I-983, Rn. 24

³²⁵ EuGH vom 08.03.2001, Rs. C- 415/98 („Bakcsi“), Slg. 2001, I-1831, Rn. 29

Gegenständen oder Dienstleistungen einerseits und den aus der Tätigkeit als Steuerpflichtiger hervorgehenden Ausgangsumsätzen andererseits setzt zunächst voraus, dass die bezogenen Gegenstände oder Dienstleistungen im Rahmen der Tätigkeit als Steuerpflichtiger verwendet werden. Dies wiederum setzt voraus, dass die Eingangsleistung mit dieser Tätigkeit als Steuerpflichtiger direkt und unmittelbar zusammenhängt. Das Bestehen eines Rechts auf Vorsteuerabzug hängt somit davon ab, in welcher Eigenschaft der Steuerpflichtige bei Erwerb eines Gegenstands oder Empfang einer Dienstleistung handelt.³²⁶ Kein Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Steuerpflichtige die Gegenstände nicht für Zwecke seiner Tätigkeiten i. S. d. Art. 9 ff. RL 2006/112/EG³²⁷, sondern etwa für seinen eigenen³²⁸ oder den privaten Verbrauch seines Personals verwendet.³²⁹

Die Vorsteuer auf Aufwendungen im Zusammenhang mit der „nichtwirtschaftlichen“ und als solcher nicht in den Anwendungsbereich der Richtlinie 2006/112/EG fallenden Tätigkeit kann nur dann zum Abzug berechtigen, wenn die Aufwendungen den wirtschaftlichen Tätigkeiten des Betroffenen dienen sollen.³³⁰ Diese Aufwendungen müssen daher zu den Kostenelementen der zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätze gehören.³³¹ Die Aufwendungen für Leistungen, die nicht ausschließlich wirtschaftlichen Ausgangstätigkeiten des Steuerpflichtigen zuzurechnen sind, gehören nicht (allein) zu den Kostenelementen der auf diese Tätigkeiten entfallenden Umsätze.³³² Für den Fall, dass ein Steuerpflichtiger zugleich (steuerpflichtigen oder steuerfreien) wirtschaftlichen Tätigkeiten und nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten nachgeht, ist der Abzug der Vorsteuer auf Aufwendungen des Steuerpflichtigen nur insoweit zulässig, als diese Aufwendungen der wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen zuzurechnen sind.³³³ Die

³²⁶ EuGH-Urteil vom 11.07.1991, Rs. C-97/90 („Lennartz“), Slg. 1991, I-3795, Rn. 8; vom 21.04.2005, Rs. C-25/03 („HEFehler! Textmarke nicht definiert.“), Slg. 2005, I-3123, Rn. 43

³²⁷ EuGH-Urteil vom 08.03.1988, Rs. 165/86 („Intiem“), Slg. 1988, 1471, Rn. 13 f.; vom 11.07.1991, Rs. C-97/90 („Lennartz“), Slg. 1991, I-3795, Rn. 9

³²⁸ EuGH-Urteil vom 11.07.1991, Rs. C-97/90 („Lennartz“), Slg. 1991, I-3795, Rn. 9; vom 04.10.1995, Rs. C-291/92 („Armbrecht“), Slg. 1995, I-2775, Rn. 20. Beachte auch den relativ neu eingeführten Art. 168a RL 2006/112/EG bei teils privat genutzten Grundstücken.

³²⁹ EuGH-Urteil vom 11.07.1991, Rs. C-97/90 („Lennartz“), Slg. 1991, I-3795, Rn. 26; vom 08.03.2001, Rs. C-415/98 („Bakcsi“), Slg. 2001, I-1831, Rn. 30; vom 08.05.2003, Rs. C-269/00 („Seeling“), Slg. 2003, I-4101, Rn. 42. Ebenso Wäger, DStR 2011, 433 (436) („private Lebensführung des Unternehmers und seines Personals“). Vgl. auch Art. 26 Abs. 1 lit. a) und b) RL 2006/112/EG

³³⁰ EuGH-Urteil vom 13.03.2008, Rs. C-437/06 („Securenta“), Slg. 2008, I-1597, Rn. 28

³³¹ EuGH-Urteil vom 27.09.2001, Rs. C-16/00 („Cibo Participations“), Slg. 2001, I-6663, Rn. 31; vom 03.03.2005, Rs. C-32/02 („Fini H“), Slg. 2005, I-1599, Rn. 26; vom 08.02.2007, Rs. C-435/05 („Investrand“), Slg. 2007, I-1315, Rn. 23

³³² EuGH-Urteil vom 13.03.2008, Rs. C-437/06 („Securenta“), Slg. 2008, I-1597, Rn. 29 f.

³³³ EuGH, a. a. O., Rn. 31

Richtlinie 2006/112/EG sieht keine Regelung vor, die Methoden oder Kriterien zur Aufteilung der Vorsteuerbeträge danach bereitstellt, ob die Aufwendungen der wirtschaftlichen oder der nichtwirtschaftlichen Tätigkeit eines Steuerpflichtigen zugerechnet werden.³³⁴ Es obliegt daher dem Ermessen der Mitgliedstaaten, die hierfür geeigneten Methoden und Kriterien für die objektive Berechnung festzulegen, welcher Teil der Eingangsaufwendungen jeder dieser beiden Tätigkeiten objektiv tatsächlich zuzurechnen ist.³³⁵

2. Verwendung für einen oder mehrere Ausgangsumsätze

Die Erlangung eines Rechts auf Vorsteuerabzug richtet sich nach den Ausgangsumsätzen, mit denen die Eingangsumsätze im direkten und unmittelbaren Zusammenhang stehen.³³⁶ Der Verwendungszusammenhang kann zwischen vorsteuerbelasteten Gegenständen oder Dienstleistungen einerseits und einem oder mehreren zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsätzen andererseits bestehen. In diesem Fall liegt ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang nur dann vor, wenn die Kosten der Eingangsleistungen jeweils Eingang in den Preis dieser Ausgangsumsätze findet.³³⁷ Besteht dieser Verwendungszusammenhang, erlangt der Steuerpflichtige das Abzugsrecht nach Art. 168 oder 169 RL 2006/112/EG.³³⁸ Wenn von einem Steuerpflichtigen bezogene Gegenstände oder Dienstleistungen mit einem oder mehreren Ausschlussumsätzen zusammenhängen, kann es nicht zum Abzug der Vorsteuer kommen, auch wenn der endgültige Zweck die Bewirkung eines Abzugsumsatzes ist.³³⁹ Ein Steuerpflichtiger, der sowohl Umsätze tätigt, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch solche, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen, kann die Mehrwertsteuer abziehen, mit der die Lieferung bzw. Erbringung der von ihm bezogenen Gegenstände oder Dienstleistungen belastet sind, sofern diese Leistungen mit den Ausgangsumsätzen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, direkt und unmittelbar zusammenhängen.³⁴⁰

³³⁴ EuGH, a. a. O., Rn. 33

³³⁵ EuGH, a. a. O., Rn. 39

³³⁶ EuGH-Urteil vom 29.10.2009, Rs. C-29/08 („SKF“), Slg. 2009, I-10413, Rn. 60

³³⁷ EuGH-Urteil vom 27.09.2001, Rs. C-16/00 („Cibo Participations“), Slg. 2001, I-6663, Rn. 31; vom 26.05.2005, Rs. C-465/03 („Kretztechnik“), Slg. 2005, I-4357, Rn. 35

³³⁸ EuGH-Urteil vom 08.06.2000, Rs. C-98/98 („Midland Bank“), Slg. 2000, I-4177, Rn. 24; vom 22.02.2001, Rs. C-408/98 („Abbey National“), Slg. 2001, I-1361, Rn. 26; vom 08.02.2007, Rs. C-435/05 („Investrand“), Slg. 2007, I-1315, Rn. 23

³³⁹ EuGH-Urteil vom 06.04.1995, Rs. C-4/94 („BLP“), Slg. 1995, I-983, Rn. 28; vom 30.03.2006, Rs. C-184/04 („Uudenkaupungin kaupunki“), Slg. 2006, I-3039, Rn. 24; vom 14.09.2006, Rs. C-72/05 („Wollny“), Slg. 2006, I-8297, Rn. 20; vom 12.02.2009, Rs. C-515/07 („Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie“), Slg. 2009, I-839, Rn. 28; vom 23.04.2009, Rs. C-460/07 („Puffer“), Slg. 2009, I-3251, Rn. 49

³⁴⁰ EuGH-Urteil vom 29.10.2009, Rs. C-29/08 („SKF“), Slg. 2009, I-10413, Rn. 60

Da für den direkten und unmittelbaren Zusammenhang die für die Vorsteuern getätigten Ausgaben zu den Kostenelementen der zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätze gehören müssen³⁴¹, müssen diese Ausgaben in der Regel getätigt sein, bevor der Steuerpflichtige die Ausgangsumsätze ausgeführt hat, denen sie zuzurechnen sind.³⁴² In der Regel besteht daher kein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem Ausgangsumsatz und Eingangsleistungen, die ein Steuerpflichtiger als Folge und nach Abwicklung dieses Umsatzes verwendet hat. Die Kosten für solche Eingangsleistungen gehören grundsätzlich zu den Gemeinkosten des Steuerpflichtigen, so dass die Eingangsleistungen direkt und unmittelbar mit der Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen zusammenhängen.³⁴³

3. Verwendung für die Gesamttätigkeit als Steuerpflichtiger

Weist ein der Mehrwertsteuer unterworfenen Eingangsumsatz keinen direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit einem oder mehreren Ausgangsumsätzen auf, für die das Recht auf Vorsteuerabzug eröffnet ist, ist zu prüfen, ob die Ausgaben, die für den Bezug von Gegenständen oder Dienstleistungen auf der vorausgehenden Umsatzstufe getätigt wurden, zu den allgemeinen Aufwendungen gehören, die mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen zusammenhängen. Ein solcher Zusammenhang liegt nur dann vor, wenn die Kosten für den Eingangsumsatz zu den allgemeinen Aufwendungen des Steuerpflichtigen gehören und – als solche – Kostenelemente der von ihm gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen sind.³⁴⁴ Dies setzt voraus, dass die Kosten des Eingangsumsatzes jeweils Eingang in den Preis aller Ausgangsumsätze oder in den Preis der Gegenstände oder Dienstleistungen finden, die der Steuerpflichtige im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit liefert bzw. erbringt.³⁴⁵

Im Konkurrenzverhältnis zu der Bestimmung des Verwendungszusammenhangs mit einzelnen (nicht steuerbaren oder steuerbaren und steuerpflichtigen oder steuerfreien) Ausgangsumsätzen ist der Verwendungszusammenhang mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit subsidiär.³⁴⁶ Hängt der Eingangsumsatz mit der

³⁴¹ EuGH-Urteil vom 27.09.2001, Rs. C-16/00 („Cibo Participations“), Slg. 2001, I-6663, Rn. 31; vom 26.05.2005, Rs. C-465/03 („Kretztechnik“), Slg. 2005, I-4357, Rn. 35; vom 08.02.2007, Rs. C-435/05 („Investrand“), Slg. 2007, I-1315, Rn. 23

³⁴² EuGH-Urteil vom 08.06.2000, Rs. C-98/98 („Midland Bank“), Slg. 2000, I-4177, Rn. 30

³⁴³ EuGH, a. a. O., Rn. 31

³⁴⁴ EuGH-Urteil vom 08.06.2000, Rs. C-98/98 („Midland Bank“), Slg. 2000, I-4177, Rn. 23 und 31; vom 22.02.2001, Rs. C-408/98 („Abbey National“), Slg. 2001, I-1361, Rn. 35; vom 26.05.2005, Rs. C-465/03 („Kretztechnik“), Slg. 2005, I-4357, Rn. 36; vom 08.02.2007, Rs. C-435/05 („Investrand“), Slg. 2007, I-1315, Rn. 24

³⁴⁵ EuGH-Urteil vom 29.10.2009, Rs. C-29/08 („SKF“), Slg. 2009, I-10413, Rn. 60

³⁴⁶ Wäger, DStR 2011, 433 (434)

Gesamttätigkeit als Steuerpflichtiger zusammen, orientiert sich der Vorsteuerabzug dem Grunde und dem Umfang nach an der mehrwertsteuerrechtlichen Qualifikation dieser Tätigkeit. So ist der Steuerpflichtige zum Abzug der Vorsteuer auf den Eingangsumsatz, der in direktem und unmittelbarem Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen steht, berechtigt, wenn die Gesamttätigkeit ausschließlich in der Ausführung zum Vorsteuerabzug berechtigender Ausgangsumsätze besteht.³⁴⁷ Wenn die Gesamttätigkeit in der Ausführung nicht zum Vorsteuerabzug berechtigender Ausgangsumsätze besteht, ist das Recht auf Vorsteuerabzug nicht gegeben. Führt der Steuerpflichtige sowohl Umsätze aus, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch Umsätze, für die dieses Recht nicht besteht, kann er grundsätzlich nur – wie sogleich unter „II. Umfang des Vorsteuerabzugs“ zu sehen sein wird – den Teil der Mehrwertsteuer abziehen, der auf den Betrag der erstgenannten Umsätze entfällt (Art. 173 RL 2006/112/EG).³⁴⁸

³⁴⁷ EuGH-Urteil vom 22.02.2001, Rs. C-408/98 („Abbey National“), Slg. 2001, I-1361, Rn. 40

³⁴⁸ EuGH-Urteil vom 08.06.2000, Rs. C-98/98 („Midland Bank“), Slg. 2000, I-4177, Rn. 33

B. Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug

Durch den direkten und unmittelbaren Zusammenhang zwischen einem besteuerten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen, die das Recht auf Vorsteuerabzug eröffnen, lässt sich die Vorsteuerabzugsberechtigung des Steuerpflichtigen grundsätzlich nicht nur dem Grunde nach bestimmen, sondern auch der Höhe nach. Die tatsächliche oder beabsichtigte Verwendung der Gegenstände oder Dienstleistungen ist somit auch für den Umfang des Vorsteuerabzugs maßgeblich, zu dem der Steuerpflichtige nach Art. 167 ff. RL 2006/112/EG befugt ist.³⁴⁹ Der Umfang des Vorsteuerabzugs richtet sich nach der mehrwertsteuerrechtlichen Beurteilung der Ausgangsumsätze, für die vorsteuerbelastete Eingangsumsätze verwendet werden. Werden vorsteuerbelastete Eingangsumsätze für zum Vorsteuerabzug berechtigende Ausgangsumsätze verwendet, können die Vorsteuern in vollem Umfang zum Abzug gebracht werden. Werden vorsteuerbelastete Eingangsumsätze für nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende Ausgangsumsätze verwendet, können die Vorsteuern nicht zum Abzug gebracht werden. Tätigt der Steuerpflichtige beide Arten von Ausgangsumsätzen und steht ein Eingangsumsatz mit beiden Umsatzarten im Verwendungszusammenhang, so ist Art. 173 Abs. 1 Unterabs. 1 RL 2006/112/EG einschlägig.³⁵⁰

Danach gilt für Fälle der gemischten Verwendung von vorsteuerbelasteten Gegenständen und Dienstleistungen („(...) sowohl für Umsätze verwendet werden, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug gemäß den Art. 168, 169 und 170 RL 2006/112/EG besteht, als auch für Umsätze, für die kein Recht auf Vorsteuerabzug besteht (...)“), dass der Vorsteuerabzug nur für den Teil der Mehrwertsteuer zulässig ist, der auf die zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsätze entfällt (Art. 173 Abs. 1 Unterabs. 1 RL 2006/112/EG). Darin liegt eine Aufteilung der Vorsteuerbeträge in einen abziehbaren und einen nicht abziehbaren Teil begründet. Der Pro-rata-Satz wird nach dem in Art. 174 RL 2006/112/EG festgelegten Verfahren berechnet. Somit sollen es die Vorschriften der Art. 173 bis 175 RL 2006/112/EG einem Steuerpflichtigen mit gemischt verwendeten Eingangsumsätzen ermöglichen, den Teil der angefallenen Vorsteuer, der dem Anteil entspricht, zu dem eine Verwendung für zum Vorsteuerabzug berechtigende Ausgangsumsätze beabsichtigt oder vorgenommen wird, in vollem Umfang als Vorsteuer abzuziehen.³⁵¹

³⁴⁹ EuGH-Urteil vom 11.07.1991, Rs. C-97/90 („Lennartz“), Slg. 1991, I-3795, Rn. 15

³⁵⁰ EuGH-Urteil vom 11.07.1996, Rs. C-306/94 („Régie dauphinoise“), Slg. 1996, I-3695, Rn. 3; vom 13.07.2000, Rs. C-136/99 („Monte Dei Paschi Di Siena“), Slg. 2000, I-6109, Rn. 24; vom 29.10.2009, Rs. 174/08 („NCC Construction Danmark“), Slg. 2009, I-10567, Rn. 28

³⁵¹ EuGH-Urteil vom 06.03.2008, Rs. C-98/07 („Nordania Finans u. a.“), Slg. 2008, I-1281, Rn. 20

I. Vorsteueraufteilung mithilfe des Pro-rata-Satzes

Der abziehbare Teil der Vorsteuerbeträge wird dabei grundsätzlich anhand eines Pro-rata-Satzes ermittelt. Dieser Pro-rata-Satz wird nach einem festgelegten Verfahren berechnet und für die Gesamtheit der von dem Steuerpflichtigen bewirkten Umsätze angewandt. Das Berechnungsverfahren steht in den Art. 174 und 175 RL 2006/112/EG detailliert beschrieben (Art. 173 Abs. 1 Unterabs. 2 RL 2006/112/EG).

1. Ermittlung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs

Der Pro-rata-Satz des Vorsteuerabzugs ergibt sich – wie es Art. 174 Abs. 1 Unterabs. 1 RL 2006/112/EG normiert – aus einem Bruch. Dieser Bruch enthält im Zähler den jährlichen Gesamtbetrag der zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsätze, abzüglich der Mehrwertsteuer, und im Nenner den jährlichen Gesamtbetrag der zum Vorsteuerabzug berechtigenden sowie der nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsätze, abzüglich der Mehrwertsteuer. Vorgänge, die keine Umsätze i. S. d. Art. 2 Abs. 1 RL 2006/112/EG sind und auf die die Richtlinie 2006/112/EG nicht anwendbar ist, müssen bei der Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs unberücksichtigt bleiben. Mathematisch lässt sich der Pro-rata-Satz des Vorsteuerabzugs wie folgt darstellen:

$$\frac{\text{Gesamtbetrag der Abzugsumsätze}}{\text{Gesamtbetrag der Abzugs- und Ausschlussumsätze}} = \text{Pro-rata-Satz des Vorsteuerabzugs}$$

Art. 174 Abs. 1 Unterabs. 2 RL 2006/112/EG stellt es den Mitgliedstaaten anheim, in den Nenner auch den Betrag der Subventionen einzubeziehen, die nicht unmittelbar mit dem Preis der Lieferungen von Gegenständen oder der Dienstleistungen i. S. d. Art. 73 RL 2006/112/EG zusammenhängen.³⁵² Durch eine Erhöhung des im Nenner stehenden Wertes wird das Recht auf Vorsteuerabzug unter Berücksichtigung dieser Subventionen bei gemischt Steuerpflichtigen beschränkt.³⁵³

2. Vom Pro-rata-Satz ausgeschlossene Umsätze

Bestimmte Umsatzbeträge sind in Abweichung zu Art. 174 Abs. 1 RL 2006/112/EG bei der Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs nicht in Ansatz zu bringen (Art. 174 Abs. 2 RL 2006/112/EG). Es handelt sich dabei um Umsätze, die nicht in den Rahmen der regelmäßig ausgeübten Tätigkeit des Steuerpflichtigen

³⁵² Subventionen, die unmittelbar mit dem Preis zusammenhängen, sind Bestandteil der Besteuerungsgrundlage (Art. 73 RL 2006/112/EG) und müssen daher nach Art. 174 Abs. 1 Unterabs. 1 RL 2006/112/EG bei der Ermittlung des anwendbaren Pro-rata-Satzes in dem Nenner berücksichtigt werden.

³⁵³ EuGH vom 06.10.2005, Rs. C-204/03 (Kommission/Spanien), Slg. 2005, I-8389, Rn. 25

fallen.³⁵⁴ Durch die Nichtberücksichtigung dieser Beträge im Nenner des Bruches, der zur Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs dient, sollen die negativen Auswirkungen der Berechnung für den Steuerpflichtigen neutralisiert werden, um zu verhindern, dass diese Umsätze die Berechnung verfälschen³⁵⁵, und somit sicherzustellen, dass der Pro-rata-Satz den jeweiligen Anteil der zum Vorsteuerabzug berechtigenden und der übrigen Ausgangsumsätze an der Verwendung der gemischt genutzten Gegenstände oder Dienstleistungen widerspiegelt³⁵⁶. Bei der Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs bleibt gemäß Art. 174 Abs. 2 lit. a RL 2006/112/EG zunächst grundsätzlich der Betrag außer Ansatz, der auf die Lieferung von Investitionsgütern entfällt, die vom Steuerpflichtigen in seinem Unternehmen verwendet werden.³⁵⁷ Von der Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs ist nach Art. 174 Abs. 2 lit. b RL 2006/112/EG ferner der Betrag ausgenommen, der auf Hilfsumsätze mit Grundstücks- und Finanzgeschäften entfällt. Nicht in den Pro-rata-Satz des Vorsteuerabzugs einzubeziehen ist schließlich der Betrag, der auf (Finanz-)Umsätze i. S. d. Art. 135 Abs. 1 lit. b bis g RL 2006/112/EG entfällt, sofern es sich dabei um Hilfsumsätze handelt (Art. 174 Abs. lit. c RL 2006/112/EG).³⁵⁸

3. Anwendung des Pro-rata-Satzes

Zur Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs wird in Art. 173 Abs. 1 Unterabs. 2 RL 2006/112/EG auch auf Art. 175 RL 2006/112/EG verwiesen, der detaillierte Berechnungsmodalitäten festlegt.³⁵⁹ Der Pro-rata-Satz des Vorsteuerabzugs wird gemäß Art. 175 Abs. 1 RL 2006/112/EG auf Jahresbasis in Prozent festgesetzt und auf einen vollen Prozentsatz aufgerundet. Für das jeweilige Jahr wird ein vorläufig geltender Pro-rata-Satz bestimmt. Der für ein Jahr vorläufig geltende Pro-rata-Satz bestimmt sich gemäß Art. 175 Abs. 2

³⁵⁴ EuGH-Urteil vom 06.03.2008, Rs. C-98/07 („Nordania Finans u. a.“), Slg. 2008, I-1281, Rn. 22

³⁵⁵ EuGH-Urteil vom 11.07.1996, Rs. C-306/94 („Régie dauphinoise“), Slg. 1996, I-3695, Rn. 21; vom 29.04.2004, Rs. C-77/01 („EDM“), Slg. 2004, I-4295, Rn. 75

³⁵⁶ EuGH-Urteil vom 06.03.2008, Rs. C-98/07 („Nordania Finans u. a.“), Slg. 2008, I-1281, Rn. 24. Die Mitgliedstaaten können gleichwohl in den in Art. 174 Abs. 3 RL 2006/112/EG beschriebenen speziellen Fällen den Erlös aus dem Verkauf dieser Investitionsgüter bei der Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs berücksichtigen.

³⁵⁷ Güter, deren Verkauf für den betreffenden Steuerpflichtigen eine regelmäßig ausgeübte wirtschaftliche Tätigkeit darstellt, sind keine Investitionsgüter (EuGH-Urteil vom 06.03.2008, Rs. C-98/07 („Nordania Finans u. a.“), Slg. 2008, I-1281, Rn. 25).

³⁵⁸ Als Hilfsumsätze i. S. v. Art. 174 Abs. 2 lit. b und c RL 2006/112/EG sind Umsätze nur anzusehen, sofern die vorsteuerbelasteten Gegenstände oder Dienstleistungen in allenfalls sehr begrenztem Umfang für diese Umsätze verwendet werden (EuGH-Urteil vom 11.07.1996, Rs. 306/94 („Régie dauphinoise“), Slg. 1996, I-3695, Rn. 21; vom 29.04.2004, Rs. C-77/01 („EDM“), Slg. 2004, I-4295, Rn. 76).

³⁵⁹ EuGH-Urteil vom 18.12.2008, Rs. C-488/07 („Royal Bank of Scotland“), Slg. 2008, I-10411, Rn. 22

RL 2006/112/EG auf der Basis der Umsätze des jeweiligen vorangegangenen Jahres. Ist die Zugrundelegung der Umsätze des vorangegangenen Jahres nicht möglich (z.B. im ersten Jahr der Tätigkeit als Steuerpflichtiger) oder nicht stichhaltig, wird der Pro-rata-Satz nach Art. 175 Abs. 2 Unterabs. 1 RL 2006/112/EG vom Steuerpflichtigen unter Überwachung durch die Finanzverwaltung nach den voraussichtlichen Verhältnissen vorläufig geschätzt. Der endgültige Pro-rata-Satz eines jeden Jahres wird im Laufe des jeweils folgenden Jahres festgesetzt. Die Festsetzung des endgültigen Pro-rata-Satzes führt Art. 175 Abs. 3 RL 2006/112/EG zufolge zur Berichtigung der nach dem vorläufigen Pro-rata-Satz vorgenommenen Vorsteuerabzüge.

II. Weitere Aufteilungsregeln

Art. 173 Abs. 2 RL 2006/112/EG ermächtigt die Mitgliedstaaten, mehr oder weniger umfangreiche Ausnahmen von der Regel vorzusehen, die Vorsteueraufteilung für die Gesamtheit der vom Steuerpflichtigen bewirkten Umsätze mithilfe des Pro-rata-Satzes durchzuführen.³⁶⁰ Für eine von dem Pro-rata-Satz abweichende, zulässige Berechnungsmethode stellt Art. 173 Abs. 2 RL 2006/112/EG den Mitgliedstaaten eine Anzahl von speziellen Aufteilungsmöglichkeiten frei, namentlich die Festlegung eines besonderen Pro-rata-Satzes für jeden Tätigkeitsbereich des Steuerpflichtigen, den Abzug der Vorsteuer nach der Zuordnung aller oder eines Teiles der Gegenstände und Dienstleistungen zu einer bestimmten Tätigkeit oder unter bestimmten Voraussetzungen sogar den Ausschluss des Rechts auf Vorsteuerabzug.³⁶¹ Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Wortlaut der Richtlinienbestimmung verwiesen.

³⁶⁰ EuGH, a. a. O., Rn. 23

³⁶¹ EuGH, a. a. O.

C. Einschränkungen des Rechts auf Vorsteuerabzug

Das Recht auf Vorsteuerabzug darf grundsätzlich nicht eingeschränkt werden.³⁶² Da das Abzugsrecht für die gesamte Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen aus Gründen der steuerlichen Kostenneutralität ausgeübt werden können muss³⁶³, wirkt sich jede Einschränkung des Rechts auf Vorsteuerabzug auf die Höhe der steuerlichen Belastung aus. Eine solche Einschränkung ist nur in den von der Richtlinie 2006/112/EG ausdrücklich vorgesehenen Fällen zulässig.³⁶⁴

I. Einschränkungen nach Art. 176 RL 2006/112/EG

Das Recht auf Vorsteuerabzug wird in erster Linie durch die Ausnahmebestimmung des Art. 176 RL 2006/112/EG eingeschränkt.³⁶⁵

1. Einschränkungen nach Art. 176 Abs. 1 RL 2006/112/EG

Art. 176 Abs. 1 Satz 1 RL 2006/112/EG ermächtigt den Rat, auf Vorschlag der Kommission festzulegen, welche Ausgaben kein Recht auf Vorsteuerabzug zulassen. Es ist nämlich Sache des „Unionsgesetzgebers“, eine gemeinsame Unionsregelung der Ausschlussstatbestände zum Vorsteuerabzugsrecht zu erlassen und auf diese Weise die schrittweise Harmonisierung der nationalen Rechtsvorschriften im Bereich der Mehrwertsteuer zu verwirklichen.³⁶⁶ Bislang hat der Rat jedoch keinen der ihm von der Kommission

³⁶² EuGH-Urteil vom 08.01.2002, Rs. C-409/99 („Metropol und Stadler“), Slg. 2002, I-81, Rn. 42; vom 26.05.2005, Rs. C-465/03 („Kretztechnik“), Slg. 2005, I-4357, Rn. 33; vom 13.03.2008 („Securita“), C-437/06, Slg. 2008, I-1597, Rn. 24; vom 04.06.2009, Rs. C-102/08 („SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft“), Slg. 2009, I-4629, Rn. 70; vom 29.10.2009, Rs. C-29/08 („SKF“), Slg. 2009, I-10413, Rn. 55; vom 15.04.2010, Rs. C-538/08 und 33/09 („X Holding“ u. a.), Slg. 2010, I-3129, Rn. 37; vom 22.04.2010, Rs. 536/08 und 539/08 („X“ u. a.), Slg. 2010, I-3581, Rn. 28

³⁶³ EuGH-Urteil vom 21.09.1988, Rs. 50/87 (Kommission/Frankreich), Slg. 1988, 4797, Rn. 16; vom 11.07.1991, Rs. C-97/90 („Lennartz“), Slg. 1991, I-3795, Rn. 27

³⁶⁴ EuGH-Urteil vom 21.09.1988, Rs. 50/87 (Kommission/Frankreich), Slg. 1988, 4797, Rn. 17; vom 11.07.1991, Rs. C-97/90 („Lennartz“), Slg. 1991, I-3795, Rn. 27; vom 06.07.1995, Rs. C-62/93 („BP Soupergaz“), Slg. 1995, I-1883, Rn. 18; vom 19.09.2000, Rs. C-177/99 und 181/99 („Ampafrance und Sanofi“), Slg. 2000, I-7013, Rn. 34; vom 08.01.2002, Rs. C-409/99 („Metropol und Stadler“), Slg. 2002, I-81, Rn. 42; vom 11.12.2008, Rs. C-371/07 („Danfoss“ u. a.), Slg. 2008, I-9549, Rn. 26; vom 22.12.2008, Rs. C-414/07 („Magoora“), Slg. 2008, I-10921, Rn. 28

³⁶⁵ EuGH-Urteil vom 14.06.2001, Rs. C-345/99 (Kommission/Frankreich), Slg. 2001, I-4493, Rn. 19; vom 08.01.2002, Rs. C-409/99 („Metropol und Stadler“), Slg. 2002, I-81, Rn. 44; vom 11.12.2008, Rs. 371/07 („Danfoss“ u. a.), Slg. 2008, I-9549, Rn. 28; vom 22.12.2008, Rs. C-414/07 („Magoora“), Slg. 2008, I-10921, Rn. 29; vom 30.09.2010, Rs. C-395/09 („Oasis East“), UR 2010, 827, Rn. 19

³⁶⁶ EuGH-Urteil vom 05.10.1999, Rs. C-305/97 („Royscot Leasing“), Slg. 1999, I-6671, Rn. 31

vorgelegten Vorschläge³⁶⁷ angenommen, weshalb das Unionsrecht bis heute keine Vorschrift enthält, welche die vom Abzugsrecht ausgeschlossenen Ausgaben aufzählt.³⁶⁸ Art. 176 Abs. 1 Satz 2 RL 2006/112/EG stellt klar, dass Ausgaben, die keinen streng geschäftlichen Charakter haben, wie Luxusausgaben, Ausgaben für Vergnügungen und Repräsentationsaufwendungen, unter allen Umständen vom Recht auf Vorsteuerabzug ausgeschlossen werden. Die Bestimmungen, die der Rat nach Art. 176 Abs. 1 Satz 1 RL 2006/112/EG erlassen kann, müssen daher in jedem Fall derartige Ausgaben vom Recht auf Vorsteuerabzug ausnehmen, sind aber nicht auf diese beschränkt.³⁶⁹

2. Einschränkungen nach Art. 176 Abs. 2 RL 2006/112/EG

Durch die Bestimmung des Art. 176 Abs. 2 RL 2006/112/EG sind die Mitgliedstaaten berechtigt, Regelungen über den Ausschluss des Vorsteuerabzugsrechts, die ihre am 01. Januar 1979 (Zeitpunkt des Inkrafttretens der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie) bzw. – im Falle der nach diesem Datum der EU beigetretenen Mitgliedstaaten – am Tag ihres Beitritts bestehenden nationalen Rechtsvorschriften vorsahen, beizubehalten, bis der Rat seinerseits einschlägige Bestimmungen nach Art. 176 Abs. 1 RL 2006/112/EG erlässt (sog. Stillhalte- oder „stand still“-Klausel³⁷⁰). Der Begriff der „bestehenden Rechtsvorschriften“ i. S. v. Art. 176 Abs. 2 RL 2006/112/EG bezieht sich auf die zum Stichtag bestehende und tatsächlich angewandte Vorsteuerabzugsregelung³⁷¹ und umfasst nicht nur Rechtssetzungsakte im eigentlichen Sinne, sondern auch Verwaltungsakte und Verwaltungspraktiken der Behörden des betroffenen Mitgliedstaats.³⁷² Die Mitgliedstaaten können daher alle Regelungen des nationalen Rechts über den Ausschluss des Vorsteuerabzugsrechts beibehalten, die ihre Behörden zum maßgeblichen Zeitpunkt tatsächlich anwandten.³⁷³ Diese Regelungen dürfen allerdings nicht so weit gehen, dass sie allgemein auf jede Ausgabe für den Erwerb

³⁶⁷ Vorschlag einer Richtlinie des Rates zur Änderung der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie bezüglich des Vorsteuerabzugs vom 17.06.1998, ABl. EG Nr. C 219/1998, 16; siehe dazu Vellen, UR 1998, 402 (403 ff.)

³⁶⁸ EuGH-Urteil vom 08.12.2005, Rs. C-280/04 („Jyske Finans“), Slg. 2005, I-10683, Rn. 23; vom 11.12.2008, Rs. 371/07 („Danfoss“ u. a.), Slg. 2008, I-9549, Rn. 29

³⁶⁹ EuGH-Urteil vom 18.06.1998, Rs. C-43/96 (Kommission/Frankreich), Slg. 1998, I-3903, Rn. 17 f.

³⁷⁰ EuGH-Urteil vom 08.01.2002, Rs. C-409/99 („Metropol und Stadler“), Slg. 2002, I-81, Rn. 48; vom 19.09.2000, Rs. C-177/99 und 181/99 („Ampafrance und Sanofi“), Slg. 2000, I-7013, Rn. 5; vom 11.12.2008, Rs. 371/07 („Danfoss“ u. a.), Slg. 2008, I-9549, Rn. 30

³⁷¹ EuGH-Urteil vom 22.12.2008, Rs. C-414/07 („Magoora“), Slg. 2008, I-10921, Rn. 38

³⁷² EuGH-Urteil vom 08.01.2002, Rs. C-409/99 („Metropol und Stadler“), Slg. 2002, I-81, Rn. 49

³⁷³ EuGH-Urteil vom 08.01.2002, Rs. C-409/99 („Metropol und Stadler“), Slg. 2002, I-81, Rn. 48; vom 11.12.2008, Rs. 371/07 („Danfoss“ u. a.), Slg. 2008, I-9549, Rn. 31; vom 22.12.2008, Rs. C-414/07 („Magoora“), Slg. 2008, I-10921, Rn. 35

von Gegenständen oder Dienstleistungen – unabhängig von ihrer Art und ihrem Zweck – Anwendung finden können.³⁷⁴

II. Einschränkungen nach Art. 177 RL 2006/112/EG

Art. 177 RL 2006/112/EG sieht eines der in der Richtlinie 2006/112/EG geregelten Verfahren zur Genehmigung von Ausnahmeregelungen bzw. Ermächtigungsverfahren für abweichende Maßnahmen vor, indem er den Mitgliedstaaten die Möglichkeit einräumt, nach Konsultation des Mehrwertsteuerausschusses Gegenstände von der Vorsteuerabzugsregelung ganz oder teilweise auszuschließen.³⁷⁵ Somit wird eine Konsultationsverpflichtung vorgesehen, der die Mitgliedstaaten genügen müssen, um sich auf die Ausnahmeregelung berufen zu können, die diese Bestimmung aufstellt. Zur Erfüllung dieser Verfahrensverpflichtung haben die Mitgliedstaaten damit den Mehrwertsteuerausschuss darüber zu informieren, dass sie den Erlass einer von der allgemeinen Vorsteuerabzugsregelung abweichenden nationalen Maßnahme beabsichtigen, und diesem Ausschuss so weitreichende Informationen zu liefern, dass er diese Maßnahme in voller Kenntnis der Sachlage prüfen kann.³⁷⁶ Die Mitgliedstaaten können den Ausschluss des Vorsteuerabzugs nur „aus Konjunkturgründen“ anordnen. Sie sind daher nur zu zeitlich begrenzten Maßnahmen befugt, die einer konjunkturellen Lage gegensteuern sollen, in der sich ihre Wirtschaft zu einem bestimmten Zeitpunkt befindet. Daher muss die Anwendung der Maßnahmen befristet sein, und es darf sich dabei nicht um strukturelle Maßnahmen handeln.³⁷⁷

III. Einschränkungen durch Sonderregelungen

Ferner enthält die Richtlinie 2006/112/EG einige von den allgemeinen Besteuerungsregelungen abweichende Sonderregelungen, die das Recht auf Vorsteuerabzug modifizieren und einschränken.

Für Kleinunternehmen³⁷⁸ können Mitgliedstaaten, in denen die normale Besteuerung der Kleinunternehmen wegen deren Tätigkeit oder Struktur auf Schwierigkeiten stoßen würde, unter den von ihnen festgelegten Beschränkungen und Voraussetzungen nach Konsultation des Mehrwertsteuerausschusses vereinfachte Modalitäten für die Besteuerung

³⁷⁴ EuGH-Urteil vom 05.10.1999, Rs. C-305/97 („Royscot Leasing“ u. a.), Slg. 1999, I-6671, Rn. 24; vom 14.07.2005, Rs. C-434/03 („Charles u. a.“), Slg. 2005, I-7037, Rn. 33 und 35; vom 23.04.2009, Rs. C-74/08 („PARAT Automotive Cabrio“), Slg. 2009, I-3459, Rn. 28; vom 15.04.2010, Rs. C-538/08 und 33/09 („X Holding“ u. a.), Slg. 2010, I-3129, Rn. 43

³⁷⁵ EuGH-Urteil vom 14.09.2006, Rs. 228/05 („Stradasfalti“), Slg. 2006, I-8391, Rn. 27

³⁷⁶ EuGH, a. a. O., Rn. 30

³⁷⁷ EuGH-Urteil vom 08.01.2002, Rs. C-409/99 („Metropol und Stadler“), Slg. 2002, I-81, Rn. 69; vom 14.09.2006, Rs. 228/05 („Stradasfalti“), Slg. 2006, I-8391, Rn. 34

³⁷⁸ Kleinunternehmen sind Unternehmen, deren Jahresumsatz eine von jedem Mitgliedstaat individuell gesetzte Betragsgrenze nicht übersteigt.

und Steuererhebung anwenden, die jedoch nicht zu einer Steuerermäßigung führen dürfen, Art. 281 RL 2006/112/EG. Die Mitgliedstaaten können grundsätzlich für Lieferungen von Gegenständen und für Dienstleistungen, die von Kleinunternehmen bewirkt werden, nach Art. 282 bis 288 RL 2006/112/EG Steuerbefreiungen und Steuerermäßigungen gewähren. Kleinunternehmen, die eine gewährte Steuerbefreiung in Anspruch nehmen, haben nach Art. 289 RL 2006/112/EG kein Recht auf Vorsteuerabzug gemäß Art. 167 bis 171 und 173 bis 177 RL 2006/112/EG.

Auf Steuerpflichtige mit einem land-, forst- oder fischwirtschaftlichen Betrieb (= landwirtschaftliche Erzeuger, Art. 295 Abs. 1 Nr. 1 RL 2006/112/EG), bei denen die Anwendung der allgemeinen Mehrwertsteuerregelung oder ggf. der Sonderregelung über Kleinunternehmen auf Schwierigkeiten stoßen würde, können die Mitgliedstaaten als Ausgleich für die Belastung durch die Mehrwertsteuer, die auf die von diesen Steuerpflichtigen bezogenen Gegenstände und Dienstleistungen gezahlt wird, eine Pauschalregelung vorsehen (Art. 296 RL 2006/112/EG). Nimmt ein landwirtschaftlicher Erzeuger eine Pauschalregelung in Anspruch, wird er zum „Pauschallandwirt“ (Art. 295 Abs. 1 Nr. 3 RL 2006/112/EG) und hat nach Art. 302 RL 2006/112/EG in Bezug auf die der Pauschalregelung unterliegenden Tätigkeiten kein Recht auf Vorsteuerabzug.

Für Umsätze von Reisebüros³⁷⁹ sehen Art. 306 ff. RL 2006/112/EG insoweit einige Sonderbestimmungen vor, als sie gegenüber dem Reisenden in eigenem Namen auftreten und zur Durchführung der Reise Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen anderer Steuerpflichtiger in Anspruch nehmen. In diesen Fällen wird gemäß Art. 308 RL 2006/112/EG lediglich die Marge³⁸⁰ des Reisebüros besteuert, sog. Margenbesteuerung. Vorsteuerbeträge, die einem Reisebüro von anderen Steuerpflichtigen für dessen zur Durchführung der Reise bewirkte Umsätze in Rechnung gestellt werden, welche dem Reisenden unmittelbar zugutekommen, sind nach Art. 310 RL 2006/112/EG nicht abziehbar oder erstattungsfähig.

Steuerpflichtige, die im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit zum Zwecke des Wiederverkaufs Gebrauchsgüter³⁸¹, Kunstgegenstände, Sammlungsstücke oder Antiquitäten kaufen, ihrem Unternehmen zuordnen oder einführen (steuerpflichtige Wiederverkäufer, Art. 311 Abs. 1 Nr. 5 RL 2006/112/EG), unterliegen nach Maßgabe der Art. 312 ff. RL 2006/112/EG der sog. Differenzbesteuerung. Unter dem

³⁷⁹ Reiseveranstalter gelten nach Art. 306 Abs. 2 RL 2006/112/EG insoweit als Reisebüro.

³⁸⁰ Differenz zwischen dem vom Reisenden zu zahlenden Gesamtbetrag ohne Mehrwertsteuer und den tatsächlichen Kosten für die Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen anderer Steuerpflichtiger, soweit diese Umsätze dem Reisenden unmittelbar zugute kommen (vgl. Art. 308 RL 2006/112/EG).

³⁸¹ Grundsätzlich gilt dies auch für Gebrauchtfahrzeuge. Für Ausnahmen siehe Art. 326 ff. RL 2006/112/EG

Regime der Differenzbesteuerung ist die mehrwertsteuerliche Bemessungsgrundlage grundsätzlich die von dem steuerpflichtigen Wiederverkäufer erzielte Handelsspanne³⁸², abzüglich der auf diese Spanne erhobenen Mehrwertsteuer (Art. 315 RL 2006/112/EG). Da mit der zu besteuerten Handelsspanne bereits die Vorsteuern von der Besteuerung ausgenommen sind, steht dem Wiederverkäufer nach Art. 322 f. RL 2006/112/EG kein Abzugsrecht zu.

Ebenso können Mitgliedstaaten gemäß Art. 333 RL 2006/112/EG Veranstalter von öffentlichen Versteigerungen einer Differenzbesteuerung unterwerfen, die Gebrauchtgegenstände, Kunstgegenstände, Sammlungsstücke und Antiquitäten im eigenen Namen aufgrund eines Kommissionsvertrages über den Verkauf dieser Gegenstände im Wege einer öffentlichen Versteigerung für Rechnung des Kommittenten liefern. Infolge der Differenzbesteuerung (Art. 336 f. RL 2006/112/EG) ist ein Vorsteuerabzug des Veranstalters ausgeschlossen.

Die Lieferung, der innergemeinschaftliche Erwerb und die Einfuhr von Anlagegold i. S. d. Art. 346 RL 2006/112/EG sowie Dienstleistungen zur Vermittlung von Anlagegold an den Auftraggeber des Vermittlers (Art. 347 RL 2006/112/EG), werden – unter dem Vorbehalt des Wahlrechts für die Besteuerung dieser Umsätze – grundsätzlich von der Steuer befreit. Für die steuerbefreiten Umsätze ist gemäß Art. 354 RL 2006/112/EG nur ein eingeschränktes Abzugsrecht gegeben, es sei denn, der Steuerpflichtige stellt selbst Anlagegold her oder wandelt Gold in Anlagegold um (Art. 355 RL 2006/112/EG).

Nicht in der EU ansässigen Steuerpflichtigen, die elektronische Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige erbringen, die in einem Mitgliedstaat ansässig sind oder dort ihren Wohnsitz oder ihren Aufenthaltsort haben, ist es nach Art. 359 Satz 1 RL 2006/112/EG gestattet, die in den Art. 360 ff. RL 2006/112/EG begründeten verfahrensrechtlichen Sonderregelungen in Anspruch zu nehmen. Bei Inanspruchnahme dieser Sonderregelungen ist nach Art. 368 RL 2006/112/EG ein Vorsteuerabzug nach Art. 168 RL 2006/112/EG ausgeschlossen. Der Steuerpflichtige kann allerdings nach der Richtlinie 86/560/EWG – unter leicht abgewandelten Bedingungen – eine Vorsteuererstattung verlangen. Entsprechendes gilt nach Art. 369 j RL 2006/112/EG für im Gemeinschaftsgebiet ansässige Steuerpflichtige, die Telekommunikationsdienstleistungen, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen oder elektronische Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige erbringen, die in einem Mitgliedstaat ansässig sind oder dort ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben.

IV. Betrugs- und Missbrauchsvorbehalt

Neben den vorstehenden Einschränkungen, die sich aus der lex scripta unmittelbar-normativ ergeben, sind in der Rechtsprechung des EuGH

³⁸² Differenz zwischen dem Verkaufs- und Einkaufspreis des Wiederverkäufers

zudem ungeschriebene Einschränkungen anerkannt. Rechtsdogmatisch sind diese auch als negative Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs einordbar.

Im Grundsatz gilt, dass das Recht auf Vorsteuerabzug bei Vorliegen der Voraussetzungen nach Art. 167 ff. RL 2006/112/EG gegeben ist. Dies gilt ungeachtet dessen, ob die vorsteuerbelasteten Eingangsumsätze ausschließlich in der Absicht getätigt wurden, einen Steuervorteil zu erlangen, und sonst keinen wirtschaftlichen Zweck verfolgen.³⁸³ Dagegen ist die Fallgestaltung, in der die Voraussetzungen zwar objektiv gegeben sind, jedoch der Steuerpflichtige unredlich ist, problematisch und kann zum Fortfall des Abzugsrechts führen, wenn der Fall einer betrügerischen oder einer missbräuchlichen Rechtsausübung vorliegt. Eine betrügerische oder missbräuchliche Berufung auf das Unionsrecht ist nach ständiger EuGH-Rechtsprechung nicht erlaubt.³⁸⁴

1. Betrügerische Rechtsausübung

Einem Steuerpflichtigen, der selbst das Recht auf Vorsteuerabzug in betrügerischer Weise geltend macht und so einen Mehrwertsteuerbetrug begeht, ist der Vorsteuerabzug zu verwehren.³⁸⁵ Die betrügerische Rechtsausübung ist aufgrund der im konkreten Einzelfall gegebenen objektiven Umstände festzustellen.³⁸⁶ Sollte die Steuerbehörde positiv feststellen, dass das Recht auf Vorsteuerabzug in betrügerischer Weise ausgeübt wurde, kann sie rückwirkend die Erstattung der abgezogenen Beträge verlangen.³⁸⁷ Wie eine betrügerische Rechtsausübung³⁸⁸ ist der Fall zu behandeln, dass ein Steuerpflichtiger weiß oder wissen muss, dass er sich mit dem Erwerb von Gegenständen oder dem Empfang von Dienstleistungen an einem Umsatz beteiligt, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen ist. Dieser Steuerpflichtige ist für die Zwecke der Richtlinie 2006/112/EG als an dieser Hinterziehung Beteiligter anzusehen, da er in einer solchen Situation den Urhebern der Hinterziehung zur Hand geht und sich macht ihrer mitschuldig.³⁸⁹

³⁸³ EuGH-Urteil vom 21.02.2006, Rs. 255/02 („Halifax u. a.“), Slg. 2006, I-1609, Rn. 59 f.

³⁸⁴ EuGH-Urteil vom 12.05.1998, Rs. C-367/96 („Kefalas u. a.“), Slg. 1998, I-2843, Rn. 20; vom 23.03.2000, Rs. C-373/97 („Diamantis“), Slg. 2000, I-1705, Rn. 33; vom 03.03.2005, Rs. C-32/03 („Fini H“), Slg. 2005, I-1599, Rn. 32; vom 21.02.2006, Rs. 255/02 („Halifax u. a.“), Slg. 2006, I-1609, Rn. 68

³⁸⁵ EuGH-Urteil vom 03.03.2005, Rs. C-32/03 („Fini H“), Slg. 2005, I-1599, Rn. 34; vom 06.07.2006, Rs. C-439/04 und C-440/04 („Kittel“ u. a.), Slg. 2006, I-6161, Rn. 55

³⁸⁶ EuGH, a. a. O.

³⁸⁷ EuGH-Urteil vom 29.02.1996, Rs. C-110/94 („INZO“), Slg. 1996, I-857, Rn. 24; vom 21.03.2000, Rs. C-110/98 bis C-147/98 („Gabalfrisa“ u. a.), Slg. 2000, I-1577, Rn. 46; vom 03.03.2005, Rs. C-32/03 („Fini H“), Slg. 2005, I-1599, Rn. 33; vom 08.06.2000, Rs. C-400/98 („Breitsohl“), Slg. 2000, I-4321, Rn. 39

³⁸⁸ Ob der EuGH diesen Fall als einen Unterfall der betrügerischen Rechtsausübung oder als eine eigenständige(n) Fall(gruppe) ansieht, scheint noch ungeklärt zu sein.

³⁸⁹ EuGH-Urteil vom 06.07.2006, Rs. C-439/04 und C-440/04 („Kittel“ u. a.), Slg. 2006, I-6161, Rn. 56 f.

2. Missbräuchliche Rechtsausübung

Nach ständiger EuGH-Rechtsprechung kann sich der Steuerpflichtige zudem nicht auf das Recht auf Vorsteuerabzug berufen, wenn die Umsätze, die dieses Recht begründen, eine missbräuchliche Praxis darstellen.³⁹⁰ Der Gerichtshof verlangt für die tatbestandliche Feststellung einer missbräuchlichen Praxis das Zusammentreffen zweier Bedingungen: Zum einen müssen die fraglichen Umsätze trotz formaler Anwendung der Bedingungen der einschlägigen Richtlinienbestimmungen und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts einen Steuervorteil zum Ergebnis haben, dessen Gewährung einem oder mehreren mit diesen Bestimmungen verfolgten Zielen zuwiderliefe; zum anderen muss aus einer Reihe objektiver Anhaltspunkte ersichtlich sein, dass mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen der betreffende Steuervorteil bezweckt wird.³⁹¹ Zur Festlegung der Rechtsfolge einer missbräuchlichen Rechtsausübung müssen die Umsätze, die Teil einer missbräuchlichen Praxis sind, in der Weise neu definiert werden, dass auf die Lage abgestellt wird, die ohne die diese missbräuchliche Praxis darstellenden Umsätze bestanden hätte.³⁹² Die Feststellung einer missbräuchlichen Praxis lässt den Rechtsgrund der Vorsteuerabzüge ganz oder teilweise entfallen, so dass der Steuerpflichtige zur Rückzahlung der Abzugsbeträge verpflichtet ist.³⁹³ Somit kann die Steuerverwaltung rückwirkend die Erstattung der abgezogenen Beträge für alle Umsätze verlangen, hinsichtlich derer sie feststellt, dass das Recht auf Vorsteuerabzug in missbräuchlicher Weise ausgeübt wurde.³⁹⁴

³⁹⁰ EuGH-Urteil vom 21.02.2006, Rs. 255/02 („Halifax u. a.“), Slg. 2006, I-1609, Rn. 69 f.

³⁹¹ EuGH-Urteil vom 21.02.2006, Rs. 255/02 („Halifax u. a.“), Slg. 2006, I-1609, Rn. 75; vom 21.02.2008, Rs. C-425/06 („Part Services“), Slg. 2008, I-897, Rn. 42; vom 22.12.2010, Rs. 103/09 („Weald Leasing“), UR 2011, 705, Rn. 29 f.; vom 22.12.2010, Rs. C-277/09 („RBS Deutschland Holdings“), UR 2011, 222, Rn. 49 (siehe auch eingehende Analyse dieses Urteils durch Wäger, DStR 2011, 49)

³⁹² EuGH-Urteil vom 21.02.2006, Rs. 255/02 („Halifax u. a.“), Slg. 2006, I-1609, Rn. 94

³⁹³ EuGH, a. a. O., Rn. 93

³⁹⁴ EuGH-Urteil vom 03.03.2005, Rs. C-32/03 („Fini H“), Slg. 2005, I-1599, Rn. 33; vom 21.02.2006, Rs. 255/02 („Halifax u. a.“), Slg. 2006, I-1609, Rn. 95

D. Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug

Steht dem Steuerpflichtigen nach den bisherigen Ausführungen das Abzugsrecht zu, stellt sich für ihn die Frage, wie er dieses Recht ausüben kann. Die Ausübung des Vorsteuerabzugs folgt bestimmten unionsrechtlichen Regeln, die im Folgenden dargestellt werden.

Im Grundsatz ist allerdings eine Angelegenheit der mitgliedstaatlichen Rechtsordnung, das Verfahren in Mehrwertsteuersachen unter Beachtung des Unionsrechts auszugestalten. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH sind die Verfahrensmodalitäten, die den Schutz der dem Bürger aus dem Unionsrecht erwachsenden Rechte gewährleisten sollen, Teil der Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten.³⁹⁵ Das normale Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems, das die Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten gewährleisten soll, setzt die genaue Erhebung der Steuer voraus. Zu diesem Zweck muss jeder Mitgliedstaat alle Rechts- und Verwaltungsvorschriften erlassen, die geeignet sind, die Erhebung der gesamten in seinem Hoheitsgebiet geschuldeten Mehrwertsteuer zu gewährleisten.³⁹⁶ Daher sind sie etwa gehalten, die Beachtung der Verpflichtungen sicherzustellen, denen die Steuerpflichtigen unterliegen, verfügen jedoch insoweit insbesondere hinsichtlich der Art des Einsatzes der ihnen zu Gebote stehenden Mittel über einen gewissen Spielraum.³⁹⁷ Grenzen werden diesem Spielraum durch die Pflicht der Mitgliedstaaten gezogen, die Mehrwertsteuer als Eigenmittel der EU wirksam zu erheben und bei der Behandlung von Steuerpflichtigen keine bedeutsamen Unterschiede zu schaffen.³⁹⁸ Die verfahrensrechtlichen Regelungen dürfen jedoch nicht ungünstiger gestaltet sein als für Verfahren, die auf Bestimmungen des innerstaatlichen Rechts begrenzt sind (Grundsatz der Gleichwertigkeit oder Äquivalenzprinzip).³⁹⁹ Zudem dürfen sie die Ausübung der durch das Unionsrecht verliehenen Rechte nicht praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren (Grundsatz der

³⁹⁵ EuGH-Urteil vom 16.05.2000, Rs. C-78/98 („Preston u. a.“), Slg. 2000, I-3201, Rn. 31; vom 19.09.2006, Rs. C-392/04 und C-422/04 („i-21 Germany“ u. a.), Slg. 2006, I-8559, Rn. 57; vom 15.03.2007, Rs. C-35/05 („Reemtsma Cigarettenfabrik“), Slg. 2007, I-2425, Rn. 40

³⁹⁶ EuGH-Urteil vom 17.07.2008, Rs. C-132/06 (Kommission/Italien), Slg. 2008, I-5457, Rn. 37; vom 29.07.2010, Rs. C-188/09 („Profaktor Kulesza u. a.“), Slg. 2010, I-7639, Rn. 21; vom 12.05.2011, Rs. C-107/10 („Enel Maritsa“), UR 2011, 507, Rn. 52

³⁹⁷ EuGH-Urteil vom 17.07.2008, Rs. C-132/06 (Kommission/Italien), Slg. 2008, I-5457, Rn. 38

³⁹⁸ EuGH-Urteil vom 16. September 2004, Rs. C-382/02 („Cimber Air“), Slg. 2004, I-8379, Rn. 24

³⁹⁹ EuGH-Urteil vom 15.09.1998, Rs. C-231/96 („Edis“), Slg. 1998, I-4951, Rn. 19; vom 01.12.1998, Rs. C-326/96 („Levez“), Slg. 1998, I-7835, Rn. 18; vom 16.05.2000, Rs. C-78/98 („Preston u. a.“), Slg. 2000, I-3201, Rn. 31; vom 19.09.2006, Rs. C-392/04 und C-422/04 („i-21 Germany“ u. a.), Slg. 2006, I-8559, Rn. 57

praktischen Wirksamkeit oder Effektivitätsprinzip).⁴⁰⁰

Das Verfahren zur Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug ist allerdings der Regelungsmacht der Mitgliedstaaten weitgehend entzogen, da das Unionsrecht insoweit die maßgebenden Bestimmungen verpflichtend vorgibt. Für die Ausübung des Abzugsrechts ist unionsrechtlich zwischen dem Regelbesteuerungsverfahren und dem Vorsteuererstattungsverfahren zu unterscheiden.

I. Regelbesteuerungsverfahren

Im Regelbesteuerungsverfahren hat nach Art. 213 Abs. 1 RL 2006/112/EG jeder Steuerpflichtige die Aufnahme seiner Tätigkeit anzuzeigen. Trotz der Bedeutung, die eine derartige Registrierung für das ordnungsgemäße Funktionieren des Mehrwertsteuersystems hat, kann der Verstoß eines Steuerpflichtigen gegen diese Verpflichtung aber das Abzugsrecht nicht in Frage stellen.⁴⁰¹ Art. 213 Abs. 1 RL 2006/112/EG sieht nur eine Anzeigepflicht der Steuerpflichtigen vor, ohne die Mitgliedstaaten zu ermächtigen, dem Steuerpflichtigen die Ausübung des Abzugsrechts zu versagen oder erst vom tatsächlichen Beginn der Vornahme der besteuerten Umsätze an zuzulassen, wenn eine Anzeige unterbleibt.⁴⁰²

1. Verfahren für die Ausübung des Vorsteuerabzugs

Nach der Registrierung hat der Steuerpflichtige gemäß Art. 250 Abs. 1 RL 2006/112/EG eine Mehrwertsteuererklärung abzugeben, die alle für die Festsetzung des geschuldeten Steuerbetrags und der vorzunehmenden Vorsteuerabzüge erforderlichen Angaben enthält, ggf. einschließlich des Gesamtbetrags der für diese Steuer und Abzüge maßgeblichen Umsätze sowie des Betrags der steuerfreien Umsätze, soweit dies für die Feststellung der Steuerbemessungsgrundlage erforderlich ist. Die weiteren Einzelheiten zur Abgabe der Mehrwertsteuererklärung sind in den Art. 251 ff. RL 2006/112/EG geregelt. Der grundsätzlich bei der Abgabe der Mehrwertsteuererklärung zu entrichtende (Art. 206 S. 1 RL 2006/112/EG) Mehrwertsteuerbetrag wird durch Subtraktion der auf die Eingangsumsätze eines Besteuerungszeitraums entfallenden abziehbaren Vorsteuerbeträge von den in denselben Besteuerungszeitraum fallenden geschuldeten Mehrwertsteuerbeträgen ermittelt. In besonderen Fällen (Einfuhr von Gegenständen u. a.) gelten

⁴⁰⁰ EuGH-Urteil vom 14.12.1995, Rs. C-312/93 („Peterbroek u. a.“), Slg. 1995, I-4599, Rn. 12; vom 06.07.1995, Rs. C-62/93 („BP Soupergaz“), Slg. 1995, I-1883, Rn. 41; vom 17.06.2004, Rs. C-30/02 („Recheio – Cash & Carry“), Slg. 2004, I-6051, Rn. 17; vom 06.10.2005, Rs. C-291/03 („MyTravel“), Slg. 2005, I-8477, Rn. 17

⁴⁰¹ EuGH-Urteil vom 18.12.1997, Rs. C-286/94, 340/95, 401/95 und 47/96 („Molenheide“ u. a.), Slg. 1997, 7281, Rn. 47

⁴⁰² EuGH-Urteil vom 21.03.2000, Rs. C-110/98 bis C-147/98 („Gabalfrisa“ u. a.), Slg. 2000, I-1577, Rn. 51; vom 21.10.2010, Rs. C-385/09 („Nidera Handelscompagnie“), UR 2011, 27, Rn. 48; vom 22.12.2010, Rs. C-438/09 („Dankowski“), UR 2011, 435, Rn. 34

für die Entrichtung der Mehrwertsteuer die speziellen Regelungen der Art. 207 ff. RL 2006/112/EG.

2. Bedingungen für die Ausübung des Vorsteuerabzugs

Die Richtlinie 2006/112/EG hält Bestimmungen über Einzelheiten der Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug in Art. 178 ff. vor, die nur die Bedingungen für die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug, nicht aber dessen Entstehung betreffen.⁴⁰³ Um das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben zu können, muss der Steuerpflichtige danach für die in Art. 168 lit. a bis e RL 2006/112/EG genannten vorsteuerbelasteten Umsätze bestimmte Nachweismittel vorlegen können. Die Mitgliedstaaten können gemäß Art. 180 RL 2006/112/EG einem Steuerpflichtigen gestatten, einen Vorsteuerabzug vorzunehmen, ohne die Voraussetzungen des Art. 178 RL 2006/112/EG zu erfüllen.

Hinsichtlich der Modalitäten der Ausübung des Abzugsrechts nach Art. 168 lit. a RL 2006/112/EG in Bezug auf die Lieferungen von Gegenständen und das Erbringen von Dienstleistungen sieht Art. 178 Abs. 1 lit. a RL 2006/112/EG vor, dass der Steuerpflichtige eine gemäß Titel XI Kap. 3 Abschn. 3 bis 6 ausgestellte Rechnung besitzen muss.⁴⁰⁴ Einem Steuerpflichtigen steht das Recht auf Vorsteuerabzug nur zu, wenn die vorliegende Rechnung alle vorgeschriebenen Angaben enthält.⁴⁰⁵ Sofern die Rechnungen sämtliche in der Richtlinie 2006/112/EG vorgeschriebenen Angaben enthalten, ist davon auszugehen, dass die formellen Voraussetzungen für das Recht auf einen Abzug der auf die jeweils erbrachte Leistung entfallenden Mehrwertsteuer als Vorsteuer erfüllt sind.⁴⁰⁶ Für den Abzug der Vorsteuer nach Art. 168 lit. b RL 2006/112/EG für der Lieferung von Gegenständen und dem Erbringen von Dienstleistungen gleichgestellte Umsätze gemäß Art. 18 lit. a bzw. Art. 27 RL 2006/112/EG muss der Steuerpflichtige die von dem jeweiligen Mitgliedstaat vorgeschriebenen Formalitäten erfüllen. Beim innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen muss der Steuerpflichtige nach Art. 178 lit. e RL 2006/112/EG für den Abzug der Vorsteuer gemäß Art. 168 lit. c RL 2006/112/EG in der Mehrwertsteuererklärung alle Angaben gemacht haben, die erforderlich sind, um die Höhe der Steuer festzustellen, die für die von ihm erworbenen Gegenstände geschuldet wird, und eine gemäß Titel XI Kap. 3 Abschn. 3 bis 5 ausgestellte Rechnung besitzen. Die Mitgliedstaaten können allerdings nach Art. 181 RL 2006/112/EG Steuerpflichtige, die nicht im Besitz einer solchen Rechnung sind,

⁴⁰³ EuGH-Urteil vom 08.11.2001, Rs. C-338/98 (Kommission/Niederlande), Slg. 2001, I-8265, Rn. 71

⁴⁰⁴ EuGH-Urteil vom 22.12.2010, Rs. C-438/09 („Dankowski“), UR 2011, 435, Rn. 27

⁴⁰⁵ EuGH-Urteil vom 15.07.2010, Rs. 368/09 („Pannon Gép Centrum“), Slg. 2010, I-7467, Rn. 40; vom 22.12.2010, Rs. C-438/09 („Dankowski“), UR 2011, 435, Rn. 28

⁴⁰⁶ Ähnlich EuGH-Urteil vom 15.07.2010, Rs. 368/09 („Pannon Gép Centrum“), Slg. 2010, I-7467, Rn. 41

ermächtigen, den Vorsteuerabzug für innergemeinschaftliche Erwerbe von Gegenständen dennoch vorzunehmen. Beim Abzug der Vorsteuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen gleichgestellte Umsätze gemäß Art. 168 lit. d RL 2006/112/EG muss der Steuerpflichtige nach Art. 178 lit. d RL 2006/112/EG die von dem jeweiligen Mitgliedstaat vorgeschriebenen Formalitäten erfüllen. Um das Recht auf Abzug der Vorsteuer für die Einfuhr von Gegenständen nach Art. 168 lit. e RL 2006/112/EG auszuüben, muss der Steuerpflichtige entsprechend Art. 178 lit. e RL 2006/112/EG ein die Einfuhr bescheinigendes Dokument besitzen, das ihn als Empfänger der Lieferung oder Importeur ausweist und den Betrag der geschuldeten Mehrwertsteuer ausweist oder deren Berechnung ermöglicht.

Schließlich muss der Steuerpflichtige für den Abzug der Vorsteuer, die er in seiner Eigenschaft als Dienstleistungsempfänger oder als Erwerber gemäß den Art. 194 bis 197 sowie 199 RL 2006/112/EG zu entrichten hat, nach Art. 178 lit. f RL 2006/112/EG die von dem jeweiligen Mitgliedstaat vorgeschriebenen Formalitäten erfüllen. In den Fällen der Art. 194 bis 197 und 199 RL 2006/112/EG⁴⁰⁷ schuldet der Leistungsempfänger die Mehrwertsteuer für den steuerpflichtigen Umsatz nicht dem Leistungserbringer, sondern unmittelbar dem Fiskus (sog. Umkehrung der Steuerschuldnerschaft oder Reverse-Charge-Verfahren). Auch dem die Mehrwertsteuer als Leistungsempfänger schuldenden Steuerpflichtigen kann das Recht auf Vorsteuerabzug nach Art. 168 lit. a RL 2006/112/EG zustehen. Die Mitgliedstaaten können für den Fall der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft entsprechend Art. 178 lit. f RL 2006/112/EG Förmlichkeiten vorschreiben, die der Steuerpflichtige erfüllen muss, um sein Abzugsrecht ausüben zu können.⁴⁰⁸ Die den Mitgliedstaaten durch die genannte Bestimmung eröffnete Befugnis muss im Einklang mit den Zielen der Richtlinie 2006/112/EG ausgeübt werden, die darin bestehen, die Erhebung der Mehrwertsteuer und ihre Überprüfung durch die Steuerverwaltung sicherzustellen.⁴⁰⁹ Außerdem kann diese Befugnis nur ausgeübt werden, soweit die Auferlegung der Förmlichkeiten nicht der Zahl oder dem technischen Charakter nach die

⁴⁰⁷ Im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Leistungen ist es wichtig die Fälle des Art. 194 RL 2006/112/EG und des Art. 196 RL 2006/112/EG. Die erstgenannte Bestimmung ermächtigt die Mitgliedstaaten, für steuerpflichtige Lieferung von Gegenständen oder die steuerpflichtige Dienstleistung eines Steuerpflichtigen, der nicht im Inland ansässig ist, die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft vorzusehen. Die zweitgenannte Vorschrift regelt die zwingende Steuerschuldnerschaft eines Steuerpflichtigen oder einer nicht steuerpflichtigen juristischen Person mit einer Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer für sog. B2B-Dienstleistungen (Art. 44 RL 2006/112/EG) eines nicht im Inland ansässigen Steuerpflichtigen. Hierzu im 4. Kap. mehr.

⁴⁰⁸ EuGH-Urteil vom 01.04.2004, Rs. 90/02 („Bockemühl“), Slg. 2004, I-3303, Rn. 41; vom 30.09.2010, Rs. 392/09 („Uszodaépitó“), UR 2010, 948, Rn. 37

⁴⁰⁹ EuGH-Urteil vom 14.07.1988, Rs. 123/87 und 330/87 („Jeunehomme“ u. a.), Slg. 1988, 4517, Rn. 16 f.; vom 05.12.1996, Rs. C-85/95 („Reisdorf“), Slg. 1996, I-6257, Rn. 24; vom 17.09.1997, Rs. C-141/96 („Langhorst“), Slg. 1997, I-5073, Rn. 17

Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts praktisch unmöglich macht oder übermäßig erschwert.⁴¹⁰ Grundsätzlich ist der Vorsteuerabzug zu gewähren, wenn die materiellen Anforderungen erfüllt sind, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Anforderungen nicht genügt hat.⁴¹¹ Nach der Rechtsprechung des EuGH dürfen diese Förmlichkeiten - der Zahl und dem Umfang nach - nicht über das zur Gewährleistung der korrekten Anwendung des betreffenden Verfahrens der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft absolut Notwendige hinausgehen.⁴¹² Der Steuerpflichtige braucht im Rahmen eines Verfahrens der Steuerverlagerung für die Ausübung seines Vorsteuerabzugsrechts insbesondere keine gemäß den Formvorgaben der Richtlinie 2006/112 ausgestellte Rechnung zu besitzen.⁴¹³

3. „Globaler“ Abzug der Vorsteuern

Art. 179 RL 2006/112/EG sieht vor, dass der Steuerpflichtige den Vorsteuerabzug grundsätzlich global vornimmt, indem er von dem Steuerbetrag, den er für einen bestimmten Steuerzeitraum⁴¹⁴ schuldet, den Betrag der Mehrwertsteuer absetzt, für die während des gleichen Steuerzeitraums das Abzugsrecht entstanden ist und gemäß Art. 178 RL 2006/112/EG ausgeübt wird (sog. Grundsatz des sofortigen Vorsteuerabzugs).⁴¹⁵ Der Vorsteuerabzug ist danach für den Steuerzeitraum vorzunehmen, in dem beide Voraussetzungen – die Entstehung des Abzugsrechts und die Rechtsausübung nach Art. 178

⁴¹⁰ EuGH-Urteil vom 14.07.1988, Rs. 123/87 und 330/87 („Jeunehomme“ u. a.), Slg. 1988, 4517, Rn. 17

⁴¹¹ EuGH-Urteil vom 08.05.2008, Rs. C-95/07 und C-96/07 („Ecotrade“), Slg. 2008, I-3457, Rn. 63; vom 30.09.2010, Rs. 392/09 („Uzodaépítő“), UR 2010, 948, Rn. 39

⁴¹² EuGH-Urteil vom 01.04.2004, Rs. 90/02 („Bockemühl“), Slg. 2004, I-3303, Rn. 50

⁴¹³ EuGH, a. a. O., Rn. 47

⁴¹⁴ Die Mitgliedstaaten können den Steuerzeitraum gemäß Art. 252 Abs. 2 RL 2006/112/EG auf einen, zwei oder drei Monate, maximal aber auf ein Jahr festlegen.

⁴¹⁵ Gemäß Art. 372 RL 2006/112/EG dürfen Mitgliedstaaten, die am 1. Januar 1978 Bestimmungen angewandt haben, die vom Grundsatz des sofortigen Vorsteuerabzugs des Art. 179 Abs. 1 abweichen, diese weiterhin anwenden. Art. 372 RL 2006/112/EG stellt insofern eine Ausnahmeregelung dar, als er den Mitgliedstaaten erlaubt, bestimmte Vorschriften ihrer nationalen Regelungen aus der Zeit vor Erlass dieser Richtlinie aufrechtzuerhalten, die von dem in Art. 179 Abs. 1 RL 2006/112/EG geregelten Grundsatz des Sofortabzugs abweichen.

RL 2006/112/EG – erfüllt sind.⁴¹⁶ Im Bezug auf die Rechtsausübung nach Art. 178 RL 2006/112/EG gelten die Ausführungen unter 2.

a. Zeitpunkt der Entstehung des Rechts auf Vorsteuerabzug

Das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht gemäß Art. 167 RL 2006/112/EG, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht.⁴¹⁷ Die Entstehung des Rechts auf Vorsteuerabzug ist daher mit der Entstehung des Anspruchs auf die abziehbare Steuer für die vorsteuerbelasteten Umsätze verknüpft. Wann der Steueranspruch entsteht, richtet sich nach den Art. 63 ff. RL 2006/112/EG. Diese Bestimmungen über die Entstehung der Steuer differenzieren nach dem jeweiligen steuerpflichtigen Umsatz.

Gemäß Art. 63 RL 2006/112/EG tritt der Steueranspruch⁴¹⁸ zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Lieferung des Gegenstands oder die Dienstleistung bewirkt wird. Das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht damit grundsätzlich unabhängig davon, ob die Zahlung der für diesen Umsatz geschuldeten Gegenleistung erfolgt ist (sog. Prinzip der Soll-Besteuerung).⁴¹⁹ Für den Vorsteuerabzug ist es auch nicht von Bedeutung, ob die in Abzug zu bringende Vorsteuer vom Steuerschuldner tatsächlich an den Fiskus entrichtet wurde.⁴²⁰ Werden Anzahlungen geleistet, bevor die Lieferung von Gegenständen bewirkt oder die Dienstleistung erbracht ist, entsteht nach Art. 65 RL 2006/112/EG der Steueranspruch zum Zeitpunkt der Vereinnahmung entsprechend dem vereinnahmten Betrag (sog. Prinzip der Ist-Besteuerung). Daraus ergibt sich, dass der Steueranspruch und die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs außer bei Anzahlungen, bei denen der Steueranspruch zum Zeitpunkt der Vereinnahmung entsteht, an die tatsächliche Ausführung der Lieferung

⁴¹⁶ Der EuGH hat entschieden, dass es nicht gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz verstößt, wenn der Steuerpflichtige den Vorsteuerabzug für den Steuerzeitraum vorzunehmen hat, in dem beide dieser Voraussetzungen vorliegen, da dies zum einen mit dem Ziel der Richtlinie 2006/112/EG, die Erhebung der Mehrwertsteuer und ihre Überprüfung sicherzustellen⁴¹⁶, im Einklang stehe und zum anderen die Zahlung der Vorsteuer regelmäßig nicht vor Erhalt eines Nachweises – etwa einer Rechnung – erfolge (Urteil vom 29.04.2004, Rs. C-152/02 („Terra Baubedarf-Handel“), Slg. 2004, I-5583, Rn. 37).

⁴¹⁷ Als Ausnahme hiervon ordnet Art. 172 Abs. 1 Unterabs. 2 RL 2006/112/EG bei Steuerpflichtigen gemäß Art. 9 Abs. 2 RL 2006/112/EG an, dass das Recht auf Vorsteuerabzug für die steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung von neuen Fahrzeugen zum Zeitpunkt dieser Lieferung entsteht.

⁴¹⁸ Art. 62 Nr. 2 RL 2006/112/EG definiert den Steueranspruch als den „Anspruch auf Zahlung der Steuer, den der Fiskus kraft Gesetzes gegenüber dem Steuerschuldner von einem bestimmten Zeitpunkt an geltend machen kann, selbst wenn Zahlungsaufschub gewährt werden kann“.

⁴¹⁹ EuGH-Urteil vom 28.07.2011, Rs. C-274/10 (Kommission/Ungarn), UR 2011, 755, Rn. 46 f.

⁴²⁰ EuGH-Beschluss vom 03.03.2004, Rs. C-395/02 („Transport Service“), Slg. 2004, I-1991, Rn. 26; Urteil vom 12.01.2006, Rs. C-354/03, C-355/03 und C-484/03 („Optigen“ u. a.), Slg. 2006, I-483, Rn. 54; vom 06.07.2006, Rs. C-439/04 und 440/04 („Kittel“ u. a.), Slg. 2006, I-6161, Rn. 49

oder der Dienstleistung anknüpfen.⁴²¹ Abweichend hiervon können die Mitgliedstaaten gemäß Art. 66 Abs. 1 RL 2006/112/EG für bestimmte Umsätze oder Gruppen von Steuerpflichtigen⁴²² regeln, dass der Steueranspruch spätestens bei der Ausstellung der Rechnung (lit. a), spätestens bei der Vereinnahmung des Preises (lit. b)⁴²³ oder im Falle der Nichtausstellung oder nicht fristgerechten Ausstellung der Rechnung nach Fristablauf entsteht (lit. c). Bei der Einfuhr von Gegenständen entsteht der Steueranspruch gemäß Art. 70 RL 2006/112/EG grundsätzlich zu dem Zeitpunkt, zu dem die Einfuhr erfolgt.

b. Abweichungen nach Art. 180 RL 2006/112/EG

Nach dem Wortlaut von Art. 179 RL 2006/112/EG wird zwar das Abzugsrecht grundsätzlich „während des gleichen Zeitraums“ ausgeübt, in dem es entstanden ist. Die Mitgliedstaaten können gemäß Art. 180 RL 2006/112/EG jedoch einem Steuerpflichtigen gestatten, einen Vorsteuerabzug vorzunehmen, der nicht gemäß Art. 179 RL 2006/112/EG vorgenommen wurde. So kann einem Steuerpflichtigen die Ausübung des Abzugsrechts, das er nicht während des Zeitraums, in dem es entstanden ist, ausgeübt hat, auch später gewährt werden.⁴²⁴ Die Mitgliedstaaten können dafür, dass das Abzugsrecht über den Zeitraum hinaus, in dem es entstanden ist, ausgeübt werden kann, in ihren nationalen Regelungen die Einhaltung bestimmter Bedingungen und Einzelheiten für die Rechtsausübung verlangen.⁴²⁵ Sie können sich aber auf Art. 180 RL 2006/112/EG nicht für ihre Absicht berufen, die Bedingungen der Ausübung eines Rechts auf Vorsteuerabzug zu regeln, das nach der RL 2006/112/EG nicht zugelassen ist.⁴²⁶

4. Vorsteuerüberschuss

Bleibt in einem bestimmten Steuerzeitraum nach Abzug des Betrags der abziehbaren Vorsteuer von dem Betrag der geschuldeten Mehrwertsteuer ein überschießender Vorsteuerbetrag übrig und kann der

⁴²¹ EuGH-Urteil vom 26.05.2005, Rs. C-536/03 („António Jorge“), Slg. 2005, I-4463, Rn. 25

⁴²² Gemäß Art. 66 Abs. 2 RL 2006/112/EG sind die Fälle der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft nach Art. 196 RL 2006/112/EG und der innergemeinschaftlichen Lieferungen oder Verbringungen von Gegenständen ausgenommen.

⁴²³ Für sog. Ist-Versteuerer, bei denen der Steueranspruch ausschließlich – spätestens – bei der Vereinnahmung des „Preises“ (Art. 66 lit. b RL 2006/112/EG) entsteht, können Mitgliedstaaten nach Maßgabe von Art. 167a Abs. 1 RL 2006/112/EG im Rahmen einer fakultativen Regelung vorsehen, dass das Recht auf Vorsteuerabzug erst dann ausgeübt werden darf, wenn der Lieferer oder Dienstleistungserbringer die Mehrwertsteuer auf die dem Ist-Versteuerer gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen erhalten hat. Für weitere Einzelheiten siehe auch Art. 167a Abs. 2 und 3 RL 2006/112/EG.

⁴²⁴ EuGH-Urteil vom 08.05.2008, Rs. C-95/07 und 96/07 („Ecotrade“), Slg. 2008, I-3457, Rn. 42

⁴²⁵ EuGH, a. a. O., Rn. 43

⁴²⁶ EuGH-Urteil vom 08.11.2001, Rs. C-338/98 (Kommission/Niederlande), Slg. 2001, I-8265, Rn. 73

Steuerpflichtige daher den Vorsteuerabzug nicht gemäß Art. 179 Abs. 1 RL 2006/112/EG durch Absetzung von der Steuerschuld vornehmen, findet auf den Vorsteuerüberschuss Art. 183 RL 2006/112/EG Anwendung. Die Mitgliedstaaten dürfen den übersteigenden Vorsteuerbetrag eines Steuerzeitraums entweder auf den folgenden Zeitraum vortragen lassen oder ihn nach den von ihnen festgelegten Einzelheiten erstatten (Art. 183 Abs. 1 RL 2006/112/EG). In Abs. 2 räumt Art. 183 RL 2006/112/EG den Mitgliedstaaten die Befugnis ein festzulegen, dass geringfügige Überschüsse weder vorgetragen noch erstattet werden.

a. Erstattung des Vorsteuerüberschusses

Aus dem Wortlaut des Art. 183 Abs. 1 RL 2006/112/EG (insbesondere aus dem Ausdruck „nach den von ihnen festgelegten Einzelheiten“) folgt, dass die Mitgliedstaaten bei der Festlegung der Einzelheiten der Erstattung des Vorsteuerüberschusses über einen gewissen Spielraum verfügen.⁴²⁷ Die Durchsetzung des in Art. 183 RL 2006/112/EG vorgesehenen Anspruchs auf Erstattung des Vorsteuerüberschusses ist damit zwar grundsätzlich Sache der Mitgliedstaaten.⁴²⁸ Die von den Mitgliedstaaten festgelegten Einzelheiten der Ausübung dieses Rechts dürfen jedoch nicht so beschaffen sein, dass sie den Grundsatz der mehrwertsteuerlichen Neutralität beeinträchtigen, indem sie den Steuerpflichtigen ganz oder zum Teil mit der Mehrwertsteuer belasten.⁴²⁹ Insbesondere müssen es diese Einzelheiten dem Steuerpflichtigen erlauben, unter angemessenen Bedingungen den gesamten aus dem Vorsteuerüberschuss resultierenden Forderungsbetrag zu erlangen.⁴³⁰ Dies ist auch Ausfluss des Effektivitätsprinzips.⁴³¹ Damit muss die Erstattung innerhalb einer angemessenen Frist durch Auszahlung flüssiger Mittel oder auf gleichwertige Weise erfolgen, wobei dem Steuerpflichtigen durch die gewählte Methode der Erstattung auf jeden

⁴²⁷ EuGH-Urteil vom 25.10.2001, Rs. C-78/00 (Kommission/Italien), Slg. 2001, I-8195, Rn. 32; vom 10.07.2008, Rs. C-25/07 („Sosnowska“), Slg. 2008, I-5129, Rn. 17; vom 12.05.2011, Rs. C-107/10 („Enel Maritsa“), UR 2011, 507, Rn. 33 und 64; vom 28.07.2011, Rs. C-274/10 (Kommission/Ungarn), UR 2011, 755, Rn. 39

⁴²⁸ EuGH-Urteil vom 12.05.2011, Rs. 107/10 („Enel Maritsa“), UR 2011, 507, Rn. 29

⁴²⁹ EuGH-Urteil vom 25.10.2001, Rs. C-78/00 (Kommission/Italien), Slg. 2001, I-8195, Rn. 33

⁴³⁰ EuGH-Urteil vom 25.10.2001, Rs. C-78/00 (Kommission/Italien), Slg. 2001, I-8195, Rn. 34; vom 10.07.2008, Rs. C-25/07 („Sosnowska“), Slg. 2008, I-5129, Rn. 17; vom 12.05.2011, Rs. 107/10 („Enel Maritsa“), UR 2011, 507, Rn. 33 und 64; vom 28.07.2011, Rs. C-274/10 (Kommission/Ungarn), UR 2011, 755, Rn. 45

⁴³¹ EuGH-Urteil vom 21.01.2010, Rs. C-472/08 („Alstom Power Hydro“), Slg. 2010, I-623, Rn. 17 und 19 f.

Fall kein finanzielles Risiko entstehen darf.⁴³² Ferner müssen sich die Mitgliedstaaten gemäß dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit solcher Mittel bedienen, die es zwar erlauben, das vom innerstaatlichen Recht verfolgte Ziel wirksam zu erreichen, die jedoch die Ziele und Grundsätze des Unionsrechts wie das fundamentale Prinzip des Rechts auf Vorsteuerabzug möglichst wenig beeinträchtigen.⁴³³ Somit sind Maßnahmen der Mitgliedstaaten legitim, die dazu dienen, die Ansprüche der Staatskasse möglichst wirksam zu schützen, solange sie nicht über das hinausgehen, was hierzu erforderlich ist.⁴³⁴ Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit steht umgekehrt nationalen Maßnahmen entgegen, die über das zur Erreichung ihres Zieles Erforderliche hinausgehen und hierbei den Grundsatz des Vorsteuerabzugs beeinträchtigen.

b. Verrechnung des Vorsteuerüberschusses

Der Vorsteuerüberschuss kann nicht nur durch Auszahlung erstattet werden, sondern auch durch Verrechnung mit Forderungen des Staates, die keine mehrwertsteuerlichen Ansprüche darstellen. Die Verrechnung führt zum vollständigen oder teilweisen Erlöschen der gegenübergestellten Forderungen, wodurch es dem jeweiligen Mitgliedstaat ermöglicht wird, seiner Verpflichtung zur Erstattung nachzukommen.⁴³⁵ Art. 183 RL 2006/112/EG steht einer Erstattung des Vorsteuerüberhangs im Wege einer Verrechnung nicht entgegen, da auf diesem Wege die Forderung des Steuerpflichtigen sofort getilgt wird, ohne diesen einem finanziellen Risiko auszusetzen.⁴³⁶ Diese gilt nach der EuGH-Rechtsprechung auch für den Fall, dass der Steuerpflichtige die Forderung des Mitgliedstaats bestreitet, sofern dem Steuerpflichtigen wirksame Rechtsbehelfe offenstehen, um vor Gericht seinen Standpunkt in Bezug auf die staatliche Forderung, die zur Verrechnung gestellt wird, geltend zu machen.⁴³⁷

c. Vortrag des Vorsteuerüberschusses

Überdies ermöglicht es Art. 183 Abs. 1 RL 2006/112/EG den Mitgliedstaaten, den Vorsteuerüberschuss aus einem Steuerzeitraum auf den nächstfolgenden Steuerzeitraum vorzutragen. Der Vortrag über

⁴³² EuGH-Urteil vom 25.10.2001, Rs. C-78/00 (Kommission/Italien), Slg. 2001, I-8195, Rn. 34; vom 10.07.2008, Rs. C-25/07 („Sosnowska“), Slg. 2008, I-5129, Rn. 17; vom 12.05.2011, Rs. 107/10 („Enel Maritsa“), UR 2011, 507, Rn. 33 und 64; vom 28.07.2011, Rs. C-274/10 (Kommission/Ungarn), UR 2011, 755, Rn. 45

⁴³³ EuGH-Urteil vom 18.12.1997, Rs. C-286/94, C-340/95, C-401/95 und C-47/96 („Molenheide“ u. a.), Slg. 1997, I-7281, Rn. 46; vom 27.09.2007, Rs. C-409/04 („Teleos“ u. a.), Slg. 2007, I-7797, Rn. 52; vom 21.02.2008, Rs. C-271/06 („Netto Supermarkt“), Slg. 2008, I-771, Rn. 19

⁴³⁴ EuGH-Urteil vom 27.09.2007, Rs. C-409/04 („Teleos“ u. a.), Slg. 2007, I-7797, Rn. 53; vom 21.02.2008, Rs. C-271/06 („Netto Supermarkt“), Slg. 2008, I-771, Rn. 20

⁴³⁵ EuGH-Urteil vom 12.05.2011, Rs. 107/10 („Enel Maritsa“), UR 2011, 507, Rn. 63

⁴³⁶ EuGH, a. a. O., Rn. 65

⁴³⁷ EuGH, a. a. O., Rn. 66

mehrere, auf den Zeitraum der Entstehung des Überschusses folgende Steuerzeiträume ist nach der EuGH-Judikatur per se mit Art. 183 Abs. 1 RL 2006/112/EG nicht unvereinbar.⁴³⁸ Die Mitgliedstaaten können den Überschuss zwar dem Wortlaut der Richtlinienbestimmung zufolge auf „den folgenden Zeitraum“ vortragen lassen. Ein Vortrag, der eine Rückvergütung binnen eines angemessenen Zeitraums einschließt, liegt jedoch noch innerhalb des den Mitgliedstaaten eingeräumten Spielraums für die „Festlegung der Einzelheiten“ (im Sinne des letzten Satzteils in Art. 183 Abs. 1 RL 2006/112/EG) über die Erstattung des Vorsteuerüberschusses.⁴³⁹ In Hinblick auf die Kombination von Vortrag und Erstattung des Vorsteuerüberschusses ist es nach Art. 183 RL 2006/112/EG nicht unzulässig, dass ein Mitgliedstaat vorsieht, den Überschuss in der Weise zu vergüten, dass er erst vorgetragen und anschließend erstattet wird. Denn der Vorsteuervortrag und die Vorsteuererstattung schließen sich nicht gegenseitig aus.⁴⁴⁰

II. Vorsteuererstattungsverfahren

Grundsätzlich ist die Ansässigkeit der Steuerpflichtigen für den Vorsteuerabzug irrelevant. Mit anderen Worten: Der Steuerpflichtige ist unabhängig davon, ob er im Inland, im übrigen Gemeinschaftsgebiet, in einem Drittgebiet (Art. 6 RL 2006/112/EG) oder in einem Drittland ansässig ist, grundsätzlich potentieller Inhaber des Rechts auf Vorsteuerabzug. Die für die Entstehung, den Umfang oder die Einschränkung dieses Rechts geltenden Vorschriften der Art. 167 ff. RL 2006/112/EG sind in ihrer Anwendbarkeit nicht davon abhängig, wo der Steuerpflichtige ansässig ist.⁴⁴¹ Allerdings sind hinsichtlich der Vorsteuerentlastung und des Besteuerungsverfahrens für Steuerpflichtige, die nicht in dem EU-Mitgliedstaat ansässig sind, in dem sie Gegenstände oder Dienstleistungen mehrwertsteuerpflichtig beziehen oder mit der Mehrwertsteuer belastete Gegenstände einführen, in Art. 170 und 171 RL 2006/112/EG besondere Regeln für die Vorsteuererstattung vorgesehen. „Ausländischen“ Steuerpflichtigen, die im Inland eines Mitgliedstaats zwar mit abzugsfähigen Vorsteuern belastet, aber für keinen Ausgangsumsatz Schuldner der Mehrwertsteuer sind, steht gemäß Art. 170 RL 2006/112/EG ein Anspruch auf Erstattung der Vorsteuern zu, der dem Abzugsrecht eines inländischen Steuerpflichtigen entspricht.⁴⁴² Nach dieser Norm hat jeder Steuerpflichtige, der i. S. d. Art. 1 RL 86/560/EWG, des Art. 2 Nr. 1 und Art. 3 RL 2008/9/EG sowie

⁴³⁸ EuGH-Urteil vom 28.07.2011, Rs. C-274/10 (Kommission/Ungarn), UR 2011, 755, Rn. 55

⁴³⁹ EuGH-Urteil vom 12.05.2011, Rs. 107/10 („Enel Maritsa“), UR 2011, 507, Rn. 48 f.

⁴⁴⁰ EuGH, a. a. O., Rn. 47

⁴⁴¹ Im Übrigen lässt sich dies aus Art. 9 Art. 1 RL 2006/112/EG ersehen, der die Eigenschaft als Steuerpflichtiger nicht vom Ort der wirtschaftlichen Tätigkeit abhängig macht.

⁴⁴² Für einen EU-Ausländer siehe EuGH-Urteil vom 28.06.2007, Rs. C-73/06 („Planzer Luxembourg“), Slg. 2007, I-5655, Rn. 35

des Art. 171 RL 2006/112/EG nicht in dem Mitgliedstaat ansässig ist, in dem er mit der Vorsteuer belastete Gegenstände und Dienstleistungen erwirbt oder mit der Vorsteuer belastete Gegenstände einführt, einen Anspruch auf Erstattung dieser Vorsteuern, soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke der in Art. 169 RL 2006/112/EG genannten Umsätze oder der Umsätze, bei denen die Steuer nach den Art. 194 bis 197 und 199 RL 2006/112/EG⁴⁴³ lediglich vom Empfänger geschuldet wird, verwendet werden. Im Hinblick auf das Verfahren zur Durchsetzung des Erstattungsanspruchs nach Art. 170 RL 2006/112/EG unterscheidet Art. 171 RL 2006/112/EG zwischen Steuerpflichtigen aus dem Gemeinschaftsgebiet einerseits und Steuerpflichtigen außerhalb der Gemeinschaft, insbesondere aus einem Drittland, andererseits.

1. Verfahren für Steuerpflichtige aus dem Gemeinschaftsgebiet

Art. 171 Abs. 1 RL 2006/112/EG sieht für die Erstattung der Mehrwertsteuer an Steuerpflichtige, die nicht in dem Mitgliedstaat, in dem sie die Gegenstände und Dienstleistungen erwerben oder mit der Mehrwertsteuer belastete Gegenstände einführen, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind, das Vorsteuererstattungsverfahren nach der Richtlinie 2008/9/EG vor.

a. Erstattungsberechtigte Steuerpflichtige

Erstattungsberechtigt ist gemäß Art. 1 RL 2006/112/EG jeder nicht im Mitgliedstaat der Erstattung ansässige Steuerpflichtige, der die Voraussetzungen des Art. 3 RL 2008/9/EG erfüllt. Ein nicht im Mitgliedstaat der Erstattung ansässiger Steuerpflichtiger ist gemäß Art. 2 Nr. 1 RL 2008/9/EG jeder Steuerpflichtige i. S. d. Art. 9 Abs. 1 RL 2006/112/EG, der nicht im Mitgliedstaat der Erstattung, sondern im Gebiet eines anderen Mitgliedstaats ansässig ist. Der Mitgliedstaat der Erstattung ist gemäß Art. 2 Nr. 2 RL 2008/9/EG der Mitgliedstaat, mit dessen Mehrwertsteuer die dem nicht im Mitgliedstaat der Erstattung ansässigen Steuerpflichtigen von anderen Steuerpflichtigen in diesem Mitgliedstaat gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen oder die Einfuhr von Gegenständen in diesen Mitgliedstaat belastet werden. Art. 3 lit. a RL 2008/9/EG bestimmt zur Nichtansässigkeit im

⁴⁴³ An Stelle der Durchführung des Vorsteuererstattungsverfahrens gemäß Richtlinie 86/560/EWG oder 2008/9/EG können die Mitgliedstaaten für diese Umsätze, für die der Empfänger die Steuer gemäß den Art. 194 bis 197 oder Art. 199 RL 2006/112/EG schuldet, den Vorsteuerabzug nach dem Regelbesteuerungsverfahren gemäß Art. 168 RL 2006/112/EG erlauben (Art. 171a Abs. 1 Satz 1 RL 2006/112/EG). Diese Regelung ist vor dem Hintergrund zu sehen, dass in den Fällen des Art. 194 bis 197 und 199 RL 2006/112/EG die Steuerschuld des nicht gebietsansässigen Leistungserbringers selbst dann auf den Leistungsempfänger übergehen kann, wenn dieser ebenfalls nicht gebietsansässig ist. Kann der Leistungsempfänger im Rahmen des Regelbesteuerungsverfahrens den Vorsteuerabzug begehren, können ihn die Mitgliedstaaten nach Art. 171 Abs. 2 RL 2006/112/EG vom Vorsteuererstattungsverfahren ausschließen.

Mitgliedstaat der Erstattung, dass der Steuerpflichtige während des Erstattungszeitraums⁴⁴⁴ im Mitgliedstaat der Erstattung weder den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit noch eine feste Niederlassung haben darf, von der aus Umsätze bewirkt wurden. Verfügt der Steuerpflichtige weder über einen solchen Sitz noch über eine solche feste Niederlassung, kommt es darauf an, dass er weder seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort im Mitgliedstaat der Erstattung hat. Zudem grenzt Art. 3 lit. b RL 2008/9/EG den Personenkreis der Erstattungsberechtigten auf Steuerpflichtige ein, die während des Erstattungszeitraums keine Gegenstände geliefert oder Dienstleistungen erbracht haben, die als im Mitgliedstaat der Erstattung bewirkt gelten, mit Ausnahme der Erbringung von Beförderungsleistungen und damit verbundenen Nebentätigkeiten, die gemäß den Art. 144, 146, 148, 149, 151, 153, 159 oder Art. 160 RL 2006/112/EG steuerfrei sind, und Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen, deren Empfänger nach den Art. 194 bis 197 und Art. 199 RL 2006/112/EG die Mehrwertsteuer schuldet.

b. Erstattungsfähige Vorsteuern

Erstattungsfähig ist gemäß Art. 5 Abs. 1 RL 2008/9/EG die Mehrwertsteuer, mit der die ihm von anderen Steuerpflichtigen in diesem Mitgliedstaat gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen oder die Einfuhr von Gegenständen in diesen Mitgliedstaat belastet wurde, erstattungsfähig, sofern die betreffenden Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke der in Art. 169 lit. a und b RL 2006/112/EG⁴⁴⁵ genannten Umsätze oder Umsätze verwendet werden, deren Empfänger nach den Art. 194 bis 197 und Art. 199 RL 2006/112/EG, wie sie im Mitgliedstaat der Erstattung angewendet werden, Schuldner der Mehrwertsteuer ist. Gemäß Art. 5 Abs. 2 RL 2008/9/EG ist es für den Anspruch auf Vorsteuererstattung nach der Richtlinie 2006/112/EG maßgebend, wie diese Richtlinie im Mitgliedstaat der Erstattung angewendet wird.⁴⁴⁶ Dagegen bestimmt Art. 6 Abs. 1 RL 2008/9/EG als Voraussetzung für die Erstattung, dass der nicht im Mitgliedstaat der Erstattung ansässige Steuerpflichtige Umsätze bewirkt, die in dem Mitgliedstaat, in dem er ansässig ist, ein Recht auf Vorsteuerabzug begründen. Das Recht auf Vorsteuererstattung darf also nach dem Recht des Mitgliedstaates der Ansässigkeit nicht

⁴⁴⁴ Der Erstattungszeitraum ist gemäß Art. 2 Nr. 3 RL 2008/9/EG der Zeitraum nach Art. 16 RL 2008/9/EG, auf den im Erstattungsantrag Bezug genommen wird. Nach Art. 16 RL 2008/9/EG darf dieser Zeitraum nicht mehr als ein Kalenderjahr und nicht weniger als drei Kalendermonate betragen, es sei denn, bei diesem Zeitraum handelt es sich um den Rest eines Kalenderjahres.

⁴⁴⁵ Die in Art. 169 lit. c RL 2006/112/EG genannten Umsätze sind nicht mitumfasst. Zum Parallellfall der Vorsteuererstattung an Steuerpflichtige außerhalb der Gemeinschaft nach der Richtlinie 86/560/EWG siehe unter 2.b.

⁴⁴⁶ EuGH-Urteil vom 13.07.2000, Rs. C-136/99 („Monte Dei Paschi Di Siena“), Slg. 2000, I-6109, Rn. 21; vom 15.03.2007, Rs. C-35/05 („Reemtsma Cigarettenfabrik“), Slg. 2007, I-2425, Rn. 26

ausgeschlossen sein.⁴⁴⁷ Damit ist für die Beurteilung zum Vorsteuerabzug berechtigender Ausgangsumsätze i. S. d. Art. 168 und 169 lit. a und b RL 2006/112/EG das Recht des Ansässigkeitsmitgliedstaats maßgebend. Bewirkt ein nicht im Mitgliedstaat der Erstattung ansässiger Steuerpflichtiger im Ansässigkeitsmitgliedstaat sowohl Umsätze, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch Umsätze, für die dieses Recht in diesem Mitgliedstaat nicht besteht, darf der Mitgliedstaat der Erstattung gemäß Art. 6 Abs. 2 RL 2008/9/EG aus dem nach Art. 5 RL 2008/9/EG erstattungsfähigen Betrag nur den Teil der Mehrwertsteuer erstatten, der gemäß der Anwendung von Art. 173 RL 2006/112/EG im Ansässigkeitsmitgliedstaat auf den Betrag der erstgenannten Umsätze entfällt. Folglich richtet sich der Umfang der Vorsteuererstattung nach dem Recht des Ansässigkeitsmitgliedstaats.⁴⁴⁸

Keine erstattungsfähigen Vorsteuern sind die nach den Rechtsvorschriften des Mitgliedstaates der Erstattung fälschlich in Rechnung gestellten Mehrwertsteuerbeträge sowie in Rechnung gestellte Mehrwertsteuerbeträge für Lieferungen von Gegenständen, die gemäß Art 138 RL 2006/112/EG („innergemeinschaftliche Lieferung und gleichgestellte Umsätze“) oder Art. 146 Abs. 1 lit. b RL 2006/112/EG („Ausfuhr durch im sog. Abhol-Lieferung“) von der Steuer befreit sind oder befreit werden können (Art. 4 RL 2008/9/EG).

c. Formelle Voraussetzungen

Der Steuerpflichtige muss gemäß Art. 7 RL 2008/9/EG den Erstattungsantrag⁴⁴⁹ in elektronischer Form an den Mitgliedstaat der Erstattung richten, indem er ihn in dem Ansässigkeitsmitgliedstaat über das eigens dafür eingerichtete elektronische Portal einreicht. Der Antrag darf nach Art. 14 Abs. 1 lit. a) RL 2008/9/EG grundsätzlich nur die Erstattung der Mehrwertsteuer zum Inhalt haben, die den Bezug von Gegenständen oder Dienstleistungen belasten, der innerhalb des Erstattungszeitraums in Rechnung gestellt worden ist, sofern der Steueranspruch vor oder zum Zeitpunkt der Rechnungsausstellung entstanden ist, oder für den der Steueranspruch während des Erstattungszeitraums entstanden ist, sofern der Erwerb vor Anspruchsentstehung in Rechnung gestellt wurde. Für Fälle der Einfuhr von Gegenständen darf sich der Erstattungsantrag gemäß Art. 14 Abs. 1 lit. b) RL 2008/9/EG grundsätzlich auf die im Erstattungszeitraum getätigte Einfuhr beziehen.

Neben weiteren zwingenden formellen Anforderungen des Mitgliedstaats der Erstattung (Art. 8, 9 und 11 RL 2008/9/EG) ist zu

⁴⁴⁷ Siehe hierzu auch EuGH-Urteil vom 26.09.1996, Rs. C-302/93 („Debouche“), Slg. 1996, I-4495, Rn. 15; vom 13.07.2000, Rs. 136/99 („Monte Dei Paschi Di Siena“), Slg. 2000, I-6109, Rn. 23. Zur unionsrechtlichen Beurteilung der Maßgeblichkeit der Vorsteuerabzugsregeln im Ansässigkeitsstaat siehe Heidemann, Die Umsatzsteuerbefreiungen von Finanzdienstleistungen, S. 184 ff.

⁴⁴⁸ Siehe hierzu unter B.

⁴⁴⁹ Art. 2 Nr. 4 RL 2008/9/EG bestimmt den Begriff des Erstattungsantrags.

beachten, dass der Erstattungsstaat befugt ist, von dem Steuerpflichtigen die Kopie der Rechnungen bzw. der Einfuhrdokumente zu verlangen, wenn die Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer in den betreffenden Rechnungen bzw. den Einfuhrdokumenten mindestens 1.000,- EUR oder den Gegenwert in der jeweiligen Landeswährung beträgt.

d. Frist

Der Erstattungsantrag ist fristgebunden. Die Antragsfrist läuft nach Art. 15 Abs. 1 Satz 1 RL 2008/9/EG für die Erstattungszeiträume ab 2010 am 30. September des auf den Erstattungszeitraum folgenden Kalenderjahres ab. Vor Ablauf der Frist muss der Steuerpflichtige gemäß Art. 15 Abs. 1 Satz 2 RL 2008/9/EG die vollständigen Antragsunterlagen mit dem nach Art. 8, 9 und 11 RL 2008/9/EG geforderten Inhalt abgegeben haben.

e. Allgemeiner Verfahrensablauf

Der Ansässigkeitsmitgliedstaat prüft anhand der eingereichten Unterlagen, ob der Antragsteller ein erstattungsberechtigter Steuerpflichtiger im Sinne des Art. 18 Abs. 1 RL 2008/9/EG ist. Bejahendenfalls übermittelt der Ansässigkeitsmitgliedstaat den Erstattungsantrag an den Mitgliedstaat der Erstattung. Stellt er fest, dass der Antragsteller kein Steuerpflichtiger in diesem Sinne ist, teilt er nach Art. 18 Abs. 2 RL 2008/9/EG dies dem Steuerpflichtigen auf elektronischem Wege mit.

Der Erstattungsstaat setzt den Antragsteller auf elektronischem Weg unverzüglich vom Eingangsdatum des Antrags in Kenntnis und teilt innerhalb von vier Monaten ab Antragseingang seine Entscheidung über die Erstattung mit (Art. 19 RL 2008/9/EG). In demselben Zeitraum kann der Erstattungsstaat gemäß Art. 20 Abs. 1 Unterabs. 1 Satz 1 und Unterabs. 3 Satz 1 RL 2008/9/EG elektronisch zusätzliche Informationen, unter Umständen sogar die Originale der Rechnungen oder Einfuhrdokumente, anfordern. Gibt der Mitgliedstaat der Erstattung dem Antrag statt, zahlt er den zu erstattenden Betrag, der nach Maßgabe des Art. 26 und 27 RL 2008/9/EG verzinst wird, spätestens 10 Arbeitstage nach der jeweiligen Bearbeitungsfrist aus (Art. 22 Abs. 1 RL 2008/9/EG). Lehnt er den Antrag ab, versieht er seine Entscheidung nach Art. 23 Abs. 1 RL 2008/9/EG mit einer Begründung. Gegen die Ablehnungsentscheidung kann der Antragsteller nach Art. 23 Abs. 2 Unterabs. 1 RL 2008/9/EG Einspruch erheben, dessen Form und Frist durch das für inländische Personen geltende Recht des Mitgliedstaats der Erstattung bestimmt wird.

2. Verfahren für Steuerpflichtige außerhalb der Gemeinschaft

Dem Art. 171 Abs. 2 Unterabs. 1 RL 2006/112/EG zufolge wird die Vorsteuer an nicht im Gebiet der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige nach dem in der Richtlinie 86/560/EWG vorgesehenen Verfahren erstattet.

a. Erstattungsberechtigte Steuerpflichtige

Gemäß Art. 2 Abs. 1 RL 86/560/EWG ist erstattungsberechtigt, wer als Steuerpflichtiger nicht im Gebiet der Gemeinschaft ansässig ist. Als nicht im Gebiet der Gemeinschaft ansässiger Steuerpflichtiger gilt gemäß Art. 1 Nr. 1 RL 86/560/EWG derjenige Steuerpflichtige nach Art. 9 Abs. 1 RL 2006/112/EG⁴⁵⁰, der innerhalb des Zeitraums i. S. d. Art. 3 Abs. 1 RL 86/560/EWG im Gemeinschaftsgebiet weder den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit noch eine feste Niederlassung, von wo aus die Umsätze bewirkt worden sind, oder – in Ermangelung eines Sitzes oder einer festen Niederlassung – weder seinen Wohnsitz noch seinen üblichen Aufenthaltsort gehabt hat und der in dem gleichen Zeitraum in dem in Art. 2 RL 86/560/EWG genannten Erstattungsmitgliedstaat keine Gegenstände geliefert oder Dienstleistungen erbracht hat, mit Ausnahme von:

- a) Beförderungsumsätzen und den damit verbundenen Nebentätigkeiten, die gemäß Art. 144 („Dienstleistungen bei Einfuhrvorgängen“) oder Art. 146 bis 153 RL 2006/112/EG („Ausfuhrumsätze“ u. a.) sowie Art. 16 Abs. 1 Teile B, C und D der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie⁴⁵¹ steuerfrei sind;
- b) Dienstleistungen, bei denen die Steuer gemäß Art. 21 Nr. 1 lit. b der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie⁴⁵² lediglich vom Empfänger geschuldet wird.

Der Zeitraum i. S. d. Art. 3 RL 86/560/EWG ist der Zeitraum, auf den

⁴⁵⁰ Der Wortlaut von Normen der Richtlinie 86/560/EWG, die auf Bestimmungen der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie verweisen, wurde nach Inkrafttreten der Richtlinie 2006/112/EG angepasst. Gleichwohl sind die Verweisungsnormen so zu verstehen, dass grundsätzlich die Bestimmungen der Richtlinie in Bezug genommen werden (siehe hierzu EuGH-Urteil vom 15.07.2010, Rs. C-582/08 (Kommission/Vereinigtes Königreich Großbritannien und Nordirland), Slg. 2010, I-7191, Rn. 25). Daher werden hier nur die entsprechenden Artikel der RL 2006/112/EG zitiert.

⁴⁵¹ Da die Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie insoweit laut Entsprechungstabelle (Anhang XII zur RL 2006/112/EG) keine unmittelbar entsprechende Bestimmung in der Richtlinie 2006/112/EG hat, kann nur ihre Vorschrift zitiert werden.

⁴⁵² Auch diese Bestimmung hat keine vollständige Entsprechung in der aktuellen Fassung der Richtlinie 2006/112/EG. Stattdessen sieht Art. 171 Abs. 2 Unterabs. 2 RL 2006/112/EG eine Erweiterung des Personenkreises der erstattungsberechtigten Steuerpflichtigen auf solche Steuerpflichtigen vor, die in dem Mitgliedstaat der Erstattung ausschließlich Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen bewirken, für die gemäß Art. 194 bis 197 und 199 RL 2006/112/EG die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft bestimmt ist.

sich der Antrag bezieht (Art. 3 Abs. 1 Satz 2 RL 86/560/EWG). Diesen Zeitraum bestimmt jeder Mitgliedstaat selbst. Mitgliedstaat i. S. d. Art. 2 RL 86/560/EWG ist der Mitgliedstaat, in dem der nicht im Gebiet der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige mit der Mehrwertsteuer für im Inland erbrachte Dienstleistungen und gelieferte bewegliche Gegenstände sowie für die Einfuhr von Gegenständen ins Inland belastet wurde.

b. Erstattungsfähige Vorsteuern

Erstattungsfähig sind die Vorsteuern für die von einem anderen Steuerpflichtigen im Mitgliedstaat der Erstattung erbrachten Dienstleistungen oder gelieferten beweglichen Gegenstände oder für die Einfuhr von Gegenständen in das Inland, wenn und soweit diese Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke der in Art. 169 lit. a und b RL 2006/112/EG⁴⁵³ bezeichneten (nicht steuerbaren und steuerfreien) Umsätze oder der in Art. 1 Nr. 1 lit. b RL 86/560/EWG bezeichneten Dienstleistungen verwendet werden. Ein Erstattungsanspruch scheidet dagegen in den Fällen des Art. 169 lit. c RL 2006/112/EG (steuerfreie Versicherungs- und Finanzumsätze gemäß Art. 135 lit. a bis f RL 2006/112/EG) entgegen dem Art. 170 lit. a) RL 2006/112/EG aus (Umkehrschluss aus Art. 2 Abs. 1 RL 86/560/EWG).⁴⁵⁴

Für nach den Rechtsvorschriften des Mitgliedstaats der Erstattung fälschlich in Rechnung gestellte Mehrwertsteuerbeträge gilt die Richtlinie 86/560/EWG nicht.⁴⁵⁵ Dies ist klarstellend auch in Art. 171 Abs. 3 lit. a RL 2006/112/EG festgeschrieben. Ebenso wenig gilt sie nach Art. 4 Abs. 3 RL 86/560/EWG für in Rechnung gestellte Mehrwertsteuerbeträge bezüglich Lieferungen von Gegenständen, die gemäß Art. 138 oder 146 Abs. 1 lit. b RL 2006/112/EG von der Steuer befreit sind oder befreit werden können (Art. 171 Abs. 3 lit. a) RL 2006/112/EG). Weitergehend schließt Art. 4 Abs. 3 RL 86/560/EWG für sämtliche steuerfreien sowie für solche Lieferungen von Gegenständen, die nach Art. 146 und 147 RL 2006/112/EG⁴⁵⁶ von der Steuer befreit werden können, die Anwendung des Vorsteuererstattungsverfahrens aus.

Grundsätzlich ergibt sich der durch die Vorsteuererstattung zu erfüllende Anspruch des Antragstellers aus Art. 167 ff. RL 2006/112/EG, wie diese in dem Mitgliedstaat der Erstattung angewandt werden (Art. 4 Abs. 1 RL 86/560/EWG).⁴⁵⁷ Gleichwohl sind die Mitgliedstaaten nach

⁴⁵³ Diese Richtlinienbestimmungen entsprechen dem noch im Normtext des Art. 2 Abs. 1 RL 86/560/EWG genannten Art. 17 Abs. 3 lit. a und b der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie.

⁴⁵⁴ So wohl auch EuGH-Urteil vom 15.07.2010, Rs. C-582/08 (Kommission/Vereinigtes Königreich Großbritannien und Nordirland), Slg. 2010, I-7191, Rn. 42 ff

⁴⁵⁵ Vgl. hierzu die Ausführungen unter A.I.2.

⁴⁵⁶ Art. 146 und 147 RL 2006/112/EG entsprechen Art. 15 Abs. 2 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie, der im Text des Art. 4 Abs. 3 RL 86/560/EWG zitiert wird.

⁴⁵⁷ In der Literatur wird für Drittlandansässige, die in ihrem Ansässigkeitsstaat nicht oder nur teilweise zum Vorsteuerabzug berechtigt wären, genauso wie für

Art. 4 Abs. 2 RL 86/560/EWG befugt, bestimmte Ausgaben von der Erstattung auszuschließen.

c. Weitere Verfahrens- und Erstattungsvoraussetzungen

Die Erstattung erfolgt Art. 3 Abs. 1 Satz 1 RL 86/560/EWG zufolge nur auf Antrag des vergütungsberechtigten Steuerpflichtigen. Die Modalitäten für die Antragstellung werden gemäß Art. 3 Abs. 1 Satz 2 RL 86/560/EWG von den Mitgliedstaaten bestimmt. Zu diesen Modalitäten gehören u. a. die Antragsfristen, die für die Einreichung zuständigen Behörden und die Mindesterstattungsbeträge je Antrag. Sie legen auch die Einzelheiten für die Erstattung, einschließlich der Fristen, fest. Zudem erlegen sie dem Antragsteller die Pflichten auf, deren Erfüllung erforderlich ist, um die Begründetheit des Antrags beurteilen zu können und um Steuerhinterziehungen zu vermeiden, und verlangen insbesondere den Nachweis, dass er eine wirtschaftliche Tätigkeit gemäß Art. 9 Abs. 1 RL 86/560/EWG ausübt. Der Antragsteller hat durch eine schriftliche Erklärung zu bestätigen, dass er in dem festgelegten Zeitraum keinen Umsatz bewirkt hat, der nicht den in Art. 1 Nr. 1 RL 86/560/EWG genannten Bedingungen entspricht. Nach Art. 3 Abs. 2 RL 86/560/EWG darf die Erstattung nicht zu günstigeren Bedingungen erfolgen als für in der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige.

Die Richtlinie 86/560/EWG regelt nicht nur die formalen Voraussetzungen für die Durchsetzung des Anspruchs auf Vorsteuererstattung, sondern sieht auch einige Ausnahmen von diesem Anspruch vor.⁴⁵⁸ Zu diesen Ausnahmen gehört auch, dass die Mitgliedstaaten die Erstattung nach Art. 2 Abs. 2 RL 86/560/EWG von der Gewährung vergleichbarer Vorteile im Bereich der Umsatzsteuern durch Drittländer abhängig machen können (sog. Gegenseitigkeit⁴⁵⁹).⁴⁶⁰ Ferner können die Mitgliedstaaten nach Art. 2 Abs. 3 RL 86/560/EWG die Benennung eines steuerlichen Vertreters verlangen.⁴⁶¹ Zudem sind die Mitgliedstaaten ermächtigt, die Erstattung an zusätzliche Bedingungen zu knüpfen, Art. 4 Abs. 2 RL 86/560/EWG.

EU-Ansässige verlangt, dass der Vorsteuerstattungsanspruch durch den Umfang des Abzugsrechts nach den Regelungen im Ansässigkeitsstaat gedeckelt wird. Dieses Postulat wird auf das in Art. 3 Abs. 2 RL 86/560/EWG normierte Verbot der Besserstellung von Drittlandsansässigen gestützt (Huschens, in: Plückerbaum/Widmann, UStG, Bd. II/6, § 18 Abs. 9 Rn. 134; dagegen unklar von Streit/Duyfjes, UStB 2009, 357 (363)).

⁴⁵⁸ EuGH-Urteil vom 15.07.2010, Rs. C-582/08 (Kommission/Vereinigtes Königreich Großbritannien und Nordirland), Slg. 2010, I-7191, Rn. 34

⁴⁵⁹ Die Kautelen der Gegenseitigkeit sehen Mitgliedstaaten wie Deutschland, Griechenland, Litauen, Polen, Portugal, Spanien, Ungarn, Tschechien und Zypern vor. Vgl. Vademecum der einzelnen EU-Mitgliedstaaten auf http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/traders/vat_refunds/index_de.htm

⁴⁶⁰ EuGH-Urteil vom 15.07.2010, Rs. C-582/08 (Kommission/Vereinigtes Königreich Großbritannien und Nordirland), Slg. 2010, I-7191, Rn. 34

⁴⁶¹ Einen steuerlichen Vertreter verlangen etwa Bulgarien, Frankreich, die Niederlande, Portugal, Rumänien, Spanien. Vgl. Vademecum aller EU-Mitgliedstaaten (Fn. 541)

E. Berichtigung des Vorsteuerabzugs

Der Vorsteuerabzug wird grundsätzlich insoweit gewährt, wie die Voraussetzungen für das Recht auf Vorsteuerabzug dem Grunde und dem Umfang nach nicht nur zum Zeitpunkt der Entstehung des Rechts erfüllt sind, sondern auch in der Zeit (bis zu einem bestimmten Moment) danach. Ändern sich die dem ursprünglichen Vorsteuerabzug zugrunde liegenden rechtsbegründenden Verhältnisse nachträglich, kommt eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs in Betracht. Die Aufrechterhaltung des Vorsteuerabzugs erfordert daher nicht nur die Entstehung des Vorsteuerabzugsrechts, sondern ist vielmehr auch davon abhängig, dass die maßgeblichen Umstände (zumindest für eine gewisse Dauer) fortbestehen.

I. Berichtigungsvoraussetzungen

Die Richtlinie 2006/112/EG statuiert in den Art. 184 ff. die Voraussetzungen dafür, dass der Vorsteuerabzug beim Empfänger der Lieferung oder der Dienstleistung berichtigt werden kann⁴⁶² und grundsätzlich muss. Der (ursprüngliche) Vorsteuerabzug wird gemäß Art. 184 RL 2006/112/EG berichtigt, wenn der Vorsteuerabzug höher oder niedriger ist als der, zu dessen Vornahme der Steuerpflichtige (ursprünglich) berechtigt war. Dies stellt den allgemeinen Berichtigungstatbestand dar. Art. 185 RL 2006/112/EG sieht gewisse Unterfälle dieses Berichtigungstatbestandes vor. So bestimmt Art. 185 Abs. 1 RL 2006/112/EG, dass die Berichtigung insbesondere dann erfolgt, wenn sich die Faktoren, die bei der Bestimmung des Vorsteuerabzugsbetrags berücksichtigt werden, nach Abgabe der Mehrwertsteuererklärung geändert haben. Als Fallbeispiel weist diese Bestimmung auf die Konstellation von rückgängig gemachten Käufen oder erlangten Rabatten hin. Der EuGH hat auch als einen Fall der Faktorenänderung i. S. d. Art. 185 RL 2006/112/EG den Fall einer Gesetzesänderung anerkannt.⁴⁶³ Aus dem Anwendungsbereich der Faktorenänderung nimmt dagegen Art. 185 Abs. 2 Unterabs. 1 RL 2006/112/EG einige Fallgestaltungen aus. Die Berichtigung unterbleibt demnach bei Umsätzen, bei denen keine oder eine nicht vollständige Zahlung geleistet wurde, in ordnungsgemäß nachgewiesenen oder belegten Fällen von Zerstörung, Verlust oder Diebstahl sowie bei Entnahmen für Geschenke von geringem Wert und Warenmuster i. S. d. Art. 16 RL 2006/112/EG⁴⁶⁴. Aus dieser Bestimmung folgt, dass ein

⁴⁶² EuGH-Beschluss vom 03.03.2004, Rs. C-395/02 („Transport Service“), Slg. 2004, I-1991, Rn. 27; Urteil vom 21.02.2006, Rs. 255/02 („Halifax u. a.“), Slg. 2006, I-1609, Rn. 90

⁴⁶³ EuGH-Urteil vom 29.04.2004, Rs. C-487/01 und C-7/02 („Gemeente Leusden“ u. a.), Slg. 2004, I-5337, Rn. 51 ff.

⁴⁶⁴ Hierbei handelt es um Entnahmen für Geschenke von geringem Wert und Warenmuster, die den Zwecken des Unternehmens dienen. Einer Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt werden sie gemäß Art. 16 Abs. 2 RL 2006/112/EG nicht gleichgestellt und sind daher nicht steuerbar.

Steuerpflichtiger unter von seinem Willen unabhängigen Umständen grundsätzlich nicht zur Berichtigung des Vorsteuerabzugs herangezogen werden kann.⁴⁶⁵ Allerdings ermächtigt Art. 185 Abs. 2 Unterabs. 2 RL 2006/112/EG die Mitgliedstaaten, bei Umsätzen, bei denen keine oder eine nicht vollständige Zahlung erfolgt, sowie bei Diebstahl doch eine Berichtigung zu verlangen.

II. Berichtigungsverfahren

Art. 184 und 185 RL 2006/112/EG sehen als Rechtsfolge die „Berichtigung“ vor, ohne dass diesen Begriff zu definieren und damit den Mitgliedstaaten verbindlich vorzugeben. Stattdessen erteilt Art. 186 RL 2006/112/EG den Mitgliedstaaten den Regelungsauftrag, die Einzelheiten für die Anwendung dieser Bestimmungen festzulegen. Grundsätzlich erfolgt die Berichtigung daher nach den Bestimmungen des jeweiligen Mitgliedstaates. Für das Berichtigungsverfahren bei Investitionsgütern sehen Art. 187 ff. RL 2006/112/EG dagegen Sondernormen vor, auf die hier aufgrund der thematischen Eingrenzung nur verwiesen werden soll.

⁴⁶⁵ EuGH-Urteil vom 15.01.1998, Rs. C-37/95 („Ghent Coal Terminal“), Slg. 1998, I-1, Rn. 20; vom 08.06.2000, Rs. C-396/98 („Schloßstraße“), Slg. 2000, I-4279, Rn. 42

3. Kapitel

Grundlagen des Vorsteuerabzugs

im Mehrwertsteuerrecht der Türkei

Das wichtigste Element des türkischen Mehrwertsteuersystems ist der Vorsteuerabzug. In gleicher Weise wie in den EU-Mitgliedstaaten wird in der Türkei auf allen Umsatzstufen bis zum Endverbrauch die Mehrwertsteuer unter Abzug der auf die vorangegangene Stufe entfallenden Steuer erhoben.⁴⁶⁶ Dies dient dem Ziel der Belastungsneutralität. Als Kompensationsvehikel in der indirekten Allphasenbesteuerung gewährleistet das Instrument des Vorsteuerabzugs zudem, dass Gegenstände und Dienstleistungen gleicher Art der gleichen Steuerlast unterworfen sind. Damit wird eine wettbewerbsneutrale Besteuerung sichergestellt. Die den Vorsteuerabzug zum juristischen „Inventar“ des Mehrwertsteuerrechts erhebenden Regeln des türkischen Mehrwertsteuerrechts sind in den Art. 29 bis 36 KDVK zu finden. Während Art. 29 KDVK die Grundnorm des Rechts auf Vorsteuerabzug darstellt, beziehen sich die darauf folgenden Artikel auf ergänzende oder damit zusammenhängende Regelungsgegenstände. Der Vorsteuerabzug im türkischen Mehrwertsteuersystem weist Wesenszüge und Bestandteile auf, die sich – genauso wie das unionsrechtliche System – in die folgenden Themen unterteilen lassen:

- Voraussetzungen des Rechts auf Vorsteuerabzug
- Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug
- Einschränkungen des Rechts auf Vorsteuerabzug
- Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug
- Berichtigung des Vorsteuerabzugs

A. Voraussetzungen des Rechts auf Vorsteuerabzug

Für die Entstehung des Rechts auf Vorsteuerabzug müssen die in Art. 29 ff. KDVK genannten Voraussetzungen erfüllt sein.⁴⁶⁷ Gemäß Art. 29 Abs. 1 (lit. a und b) KDVK können Steuerpflichtige – vorbehaltlich entgegenstehender Vorschriften im KDVK – von der auf ihre ausgeführten Umsätze erhobenen Mehrwertsteuer in der Regel die Steuer für Gegenstände und Dienstleistungen abziehen, die sie im Zusammenhang mit ihrer Tätigkeit als Steuerpflichtige bezogen oder eingeführt haben, wenn die Steuer in einem Eingangs- bzw. amtlichen Zollbeleg ausgewiesen ist.

⁴⁶⁶ Emiroğlu, Vergi Sorunları 2 (1985), 44

⁴⁶⁷ Verwaltungsgerichtshof, 7. Kammer, Entscheidung vom 08.04.2004, Az. 2002/1244, Entsch.-Nr. 2004/942, online im Internet: URL: <http://www.danistay.gov.tr> (Stand: 21.04.2012)

I. Steuerpflichtiger

Nach türkischem Mehrwertsteuerrecht ist zum Abzug von Vorsteuerbeträgen zunächst erforderlich, dass der Betreffende ein Steuerpflichtiger ist.⁴⁶⁸ Die Steuerpflichtigeneigenschaft wird durch die Aufnahme der Tätigkeit als Steuerpflichtiger gemäß Art. 8 Abs. 1 KDVK ipso iure begründet. Die Anmeldung bei der zuständigen Finanzbehörde ist keine konstitutive Voraussetzung für die subjektive Steuerpflicht.⁴⁶⁹ Schon bei Eingangsleistungen, die vor Beginn der steuerlich relevanten Tätigkeit bezogen werden, kann die Steuerpflichtigeneigenschaft begründet sein.⁴⁷⁰

Zudem ist diese Eigenschaft weder von der Rechtspersönlichkeit noch von der Rechtsform abhängig (Grundsatz der Rechtsformneutralität). Nach allgemeinem türkischen Steuerrecht können natürliche wie juristische Personen Steuerpflichtige sein (Art. 8 Abs. 1 VUK). Daneben folgt aus Art. 10 Abs. 1 VUK, dass auch Einrichtungen oder Gemeinschaften ohne juristische Persönlichkeit als Steuerpflichtige behandelt werden können. Grundsätzlich können demgemäß Gesellschafts- und Gemeinschaftsformen aller Art, auch ohne Rechtspersönlichkeit, Steuerpflichtiger sein. Im türkischen Handelsrecht werden zu den Handelsgesellschaften („ticaret şirketleri“) zum einen Kapitalgesellschaften („sermaye şirketleri“) und zum anderen Personengesellschaften („şahıs şirketleri“) gezählt. Gemäß Art. 124 Abs. 2 Var. 2 TTK sind als Kapitalgesellschaften „limited şirketi“ (vergleichbar mit der deutschen Gesellschaft mit beschränkter Haftung), „anonim şirketi“ (vergleichbar mit der deutschen Aktiengesellschaft) und „sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketi“ (vergleichbar mit der deutschen Kommanditgesellschaft auf Aktien) definiert, während als Personengesellschaften gemäß Art. 124 Abs. 2 Var. 1 TTK „kollektif şirketi“ (ähnlich der Offenen Handelsgesellschaft des deutschen Rechts) und „komandit şirketi“, auch: „adi komandit şirketi“, (entspricht der deutschen Kommanditgesellschaft) qualifiziert werden. Nicht als Handelsgesellschaft wird die sog. Einfache Gesellschaft („adi ortaklık“) verstanden, die nach Maßgabe der Regelungen in Art. 620 ff. des Türkischen Obligationengesetzes („Türk Borçlar Kanunu“) – Gesetz Nr. 6102⁴⁷¹ – wesensmäßig der deutschen Gesellschaft bürgerlichen Rechts entspricht. Das türkische Zivilrecht weist in Art. 125 Abs. 1 TTK nicht nur den Kapitalgesellschaften („sermaye şirketleri“), sondern – anders als

⁴⁶⁸ Dies wird durch die höchstrichterliche Rechtsprechung bestätigt. Siehe etwa Verwaltungsgerichtshof, 7. Kammer, Entscheidung vom 13.12.1988, Az. 1987/4642, Entsch.-Nr. 1988/2827, online im Internet: URL: <http://www.danistay.gov.tr> (Stand: 21.04.2012); 11. Kammer, Entscheidung vom 21.05.1996, Az. 1995/5115, Entsch.-Nr. 1996/2044, online im Internet: URL: <http://www.danistay.gov.tr> (Stand: 21.04.2012). Zu Einzelheiten der persönlichen Steuerpflicht wird auf Kesen, IWB 2010, 257, verwiesen.

⁴⁶⁹ Tolu, Yaklaşım 218 (2011), 152 (153)

⁴⁷⁰ Das Recht auf Vorsteuerabzug kann der Steuerpflichtige nur nach der Anmeldung bei der Finanzbehörde geltend machen (Tolu, a. a. O.).

⁴⁷¹ Amtsbl. vom 14.02.2011, Heft-Nr. 27846

im deutschen Recht – auch den Personengesellschaften („şahıs şirketleri“) eine Rechtspersönlichkeit zu. Die Einfache Gesellschaft weist zwar keine Rechtspersönlichkeit auf, erhält aber dennoch mehrwertsteuerrechtlich die Steuerpflichtigeneigenschaft.⁴⁷²

1. Steuerpflichtiger kraft Umsatztätigkeit

Gemäß Art. 8 Abs. 1 KDVK wird jemand als Steuerpflichtiger i. S. d. Mehrwertsteuerrechts bestimmt, wenn er einen in Art. 1 Abs. 1 KDVK genannten, steuerbaren Umsatz ausführt.⁴⁷³ Im Grundsatz stimmt die Tätigkeit als Steuerpflichtiger i. S. d. Art. 8 Abs. 1 KDVK daher mit der Ausführung steuerbarer Umsätze gemäß Art. 1 Abs. 1 KDVK materiell überein. Die subjektive (persönliche) Steuerpflicht ist mithin an das Vorliegen der objektiven Steuerpflicht (auch: Steuertatbestand) geknüpft. Das Abgrenzungskriterium zwischen Steuerpflichtigen und (nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten) Endverbrauchern besteht demnach in der Umsatztätigkeit.

So gilt gemäß Art. 8 Abs. 1 lit. a KDVK bei der Lieferung von Gegenständen und der Erbringung von Dienstleistungen i. S. d. Art. 1 Abs. 1 KDVK als Steuerpflichtiger, wer die Voraussetzungen der genannten Umsätze durch seine ausgeübte Tätigkeit erfüllt. Im Falle der Einfuhr von Gegenständen oder Dienstleistungen ist gemäß Art. 8 Abs. 1 lit. b KDVK Steuerpflichtiger, wer die Gegenstände bzw. Dienstleistungen einführt. Den Einfuhrtatbestand kann gemäß Art. 181 Abs. 2 des türkischen Zollgesetzes („Gümrük Kanunu“) jeder im eigenen Namen und bei entsprechender Bevollmächtigung auch im fremden Namen verwirklichen.

Darüber hinaus sieht Art. 8 Abs. 1 lit. c, d, e, g und h KDVK in einer Reihe von speziell gelagerten Fällen parallel zu einem Teil der besonderen Umsatzarten i. S. d. Art. 1 Abs. 1 Nr. 3 lit. a bis g KDVK Sonderregelungen zur persönlichen Steuerpflicht vor.⁴⁷⁴ Bspw. ist für die in Art. 1 Abs. 1 Nr. 3 lit. a KDVK genannten Post- und Telekommunikationsdienstleistungen die oberste Geschäftsleitung des

⁴⁷² Türkisches Finanzministerium, MwSt-Generalerlass Nr. 25, Amtsbl. vom 24.02.1987, Heft-Nr. 19382, Abschn. C, Ziff. 1

⁴⁷³ Der mehrwertsteuerrechtliche Begriff des Steuerpflichtigen (Art. 8 Abs. 1 KDVK) ist um den steuerverfahrensrechtlichen Begriff des Steuerpflichtigen (Art. 8 Abs. 1 YUK) zu ergänzen. Letzterer ist, wer (natürliche und juristische Personen) nach Steuergesetzen die jeweils betreffende Steuer schuldet. Dagegen ist es im Mehrwertsteuerrecht denkbar, dass nicht der den Umsatz tätige und die Steuer schuldenende Steuerpflichtige die Steuer entrichtet, sondern der Empfänger des Umsatzes als ein sog. Haftungsschuldner. Dieser hat unter bestimmten Voraussetzungen die Steuer einzubehalten und an die zuständige Finanzbehörde abzuführen. Hierzu unter D.IV. mehr

Der Mehrwertsteuerpflichtige unterscheidet sich jedoch von dem Steuerpflichtigen im Sinn des § 33 Abs. 1 der Abgabenordnung. Letzterer ist nicht nur jemand, der die Steuer schuldet, sondern er ist auch von vielen anderen steuerlichen Pflichten betroffen, wie etwa der Haftung für fremde Steuerverbindlichkeiten.

⁴⁷⁴ Im Übrigen gelten für die in Art. 1 Abs. 1 Nr. 3 lit. a bis g KDVK genannten Umsatzarten die Regelungen des Art. 8 Abs. 1 lit. a und b KDVK.

staatlichen Post- und Telekommunikationsunternehmens der türkischen Republik („T.C. *Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü*“, kurz: PTT) rechtlich als Steuerpflichtige anzusehen.⁴⁷⁵

2. Steuerpflichtiger kraft Wahlrechtsausübung

Die bloße Umsatztätigkeit i. S. d. Art. 1 Abs. 1 KDVK genügt für eine persönliche Steuerpflicht nach Art. 8 Abs. 1 KDVK ausnahmsweise in den Fällen nicht, in denen die Tätigkeit allein keine Steuerbarkeit der getätigten Umsätze auslöst. Dies gilt konkret für die in Art. 1 Abs. 1 Nr. 3 lit. h KDVK genannten Umsätze. Weist die ausgeübte Tätigkeit die Merkmale der in Art. 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 lit. a bis g KDVK aufgeführten Umsätze nicht auf, kommt eine Steuerbarkeit der Umsätze lediglich nach Art. 1 Abs. 1 lit. h KDVK in Betracht. Nach der letztgenannten Vorschrift kann der Betreffende zur Vermeidung von Wettbewerbsungleichheit auf Antrag die Steuerbarkeit seiner Lieferung von Gegenständen sowie seiner Dienstleistungen verlangen. Das für die objektive Steuerpflicht Gesagte gilt entsprechend für die subjektive Steuerpflicht: Gemäß Art. 8 Abs. 1 lit. 1) KDVK kann die persönliche Mehrwertsteuerpflicht auf Antrag begründet werden. Hierfür bedarf es nicht der Ausführung von in Art. 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 lit. a bis g KDVK bezeichneten steuerbaren Umsätzen. Es ist jedem die Option eingeräumt, sich als Mehrwertsteuerpflichtiger behandeln und zugleich seine Lieferung von Gegenständen und Erbringung von Dienstleistungen nach Art. 1 Abs. 1 lit. h KDVK der Steuer(-barkeit) unterwerfen zu lassen.⁴⁷⁶

II. Abzugsfähige Vorsteuer

Im Mehrwertsteuerrecht der Türkei sind grundsätzlich nur bestimmte Vorsteuern abzugsfähig. Dies sind gemäß Art. 29 Abs. 1 lit. a bis c KDVK folgende Vorsteuerbeträge:

- a) die Mehrwertsteuer, die aufgrund der an sie ausgeführten Lieferungen und Dienstleistungen in Rechnungen oder ähnlichen Belegen ausgewiesen wird,
- b) die Mehrwertsteuer, die aufgrund eines importierten Gegenstands oder einer eingeführten Dienstleistung entrichtet worden ist,
- c) die in Rechnungen oder ähnlichen Belegen ausgewiesene Mehrwertsteuer für Waren, welche nach dem Übergang des

⁴⁷⁵ Zwar unterfallen noch weitere Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die sich aus den in Art. 1 Abs. 1 Nr. 3 KDVK genannten besonderen Tätigkeiten ergeben, der Mehrwertsteuer. Soweit diese Tätigkeiten für den in der Einleitung definierten grenzüberschreitenden Waren- und Dienstleistungsverkehr überhaupt in Betracht kommen, gelten für sie dieselben Prinzipien wie für Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen im Sinne des Art. 1 Abs. 1 Nr. 1 KDVK und können daher zur Wahrung des thematischen Schwerpunkts im Folgenden außen vor gelassen werden. Im Übrigen wird für weitere Einzelheiten auf Kesen, *Das Steuerrecht der Türkei*, S. 164 f., verwiesen.

⁴⁷⁶ Ak, *Vergi Dünyası* 143 (1993), 83 (84)

Steuerpflichtigen von dem Pauschal- oder dem kompensatorischen Besteuerungsverfahren („götürü veya telafi edici usulde vergilendirme“) zum allgemeinen Besteuerungsverfahren („gerçek usulde vergilendirme“) in dem entnommenen betrieblichen Inventar zu Beginn des Geschäftsjahres vorhanden waren.⁴⁷⁷

1. Lieferungen und Dienstleistungen

Abzugsfähig ist zunächst die Mehrwertsteuer, die auf vom Steuerpflichtigen bezogene Gegenstände oder Dienstleistungen berechnet und in Rechnungen oder ähnlichen Belegen⁴⁷⁸ ausgewiesen wurden.⁴⁷⁹ Den Vorsteuerabzug bei Lieferungen und Dienstleistungen kann nur geltend machen, wer die vorsteuerbelasteten Gegenstände oder

⁴⁷⁷ Das Pauschal- und das kompensatorische Besteuerungsverfahren bildeten einst eine Ausnahme zum Regelbesteuerungsverfahren und galten nur für eine bestimmte Art von Steuerpflichtigen. Der Vorsteuerabzug war allenfalls in sehr eingeschränktem Umfang möglich. Die in diesen Verfahren nicht in Abzug gebrachte Vorsteuer „erstarkt“ nach dem Wechsel zum Regelbesteuerungsverfahren nunmehr zu abzugsfähigen Vorsteuern. Die vorgenannten Besteuerungsverfahren sind mittlerweile abgeschafft worden, das Pauschalbesteuerungsverfahren zum 31.12.1998 und das kompensatorische Besteuerungsverfahren, dessen Details in dem „vorläufigen“ Art. („Geçici Madde“) 1 der Übergangsbestimmungen zum KDVK noch wiedergegeben werden, bereits zum 31.12.1985. Mit dem 01.01.1999 ist der Gesetzgeber im Mehrwertsteuerrecht – parallel zum türkischen Einkommensteuerrecht – zur Besteuerung nach dem sog. vereinfachten Ermittlungsverfahren für gewerbliche Einkünfte („basit usulde ticari kazancın tesbiti“) übergegangen. Seither sind Steuerpflichtige, deren Einkünfte einkommensteuerrechtlich nach diesem Verfahren ermittelt werden, grundsätzlich von der Mehrwertsteuer befreit (Art. 17 Abs. 4 lit. a Var. 2 KDVK). Nachdem das Pauschal- und kompensatorische Besteuerungsverfahren historisch überwunden sind und die Abzugsfähigkeit von Vorsteuerbeträgen nurmehr nach Maßgabe der Vorschriften über das Regelbesteuerungsverfahren beurteilt wird, ist der Anwendungsbereich des Art. 29 Abs. 1 lit. c KDVK in praxi nur in überaus seltenen Fällen eröffnet. Die Finanzverwaltung will allenfalls offenbar Art. 29 Abs. 1 lit. c KDVK – entgegen dessen Wortlaut – auch auf Steuerpflichtige anwenden, die nach dem vereinfachten Ermittlungsverfahren für gewerbliche Einkünfte besteuert werden (siehe türkisches Finanzministerium, MwSt- Individualerlass vom 25.01.2012, Nr. B.07.1.GİB.4.10.15.01-KDV-2011/107-1326/-8, online im Internet: URL: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Stand: 21.04.2012); MwSt- Individualerlass vom 10.09.2011, Nr. B.07.1.GİB.4.06.17.01-KDV-4-14029-05-713, online im Internet: URL: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Stand: 21.04.2012); MwSt- Individualerlass vom 03.05.2011, Nr. B.07.1.GİB.4.16.16.02-300-10-34-52, online im Internet: URL: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Stand: 21.04.2012)).

⁴⁷⁸ Der Begriff der Rechnungen oder ähnlichen Belege wird gemäß Art. 53 KDVK in Anlehnung an die steuerverfahrensrechtliche Terminologie i. S. d. Art. 229 ff. VUK definiert. Die einzelnen Belegarten sind insbesondere in den Art. 229, 233, 234, 235 und 236 VUK kodifiziert. Zur Frage, welche Belegarten den Vorsteuerabzug zulassen, siehe *Öğüt*, Maliye Postası 325 (1994), 82 (83), und *Şimşek*, Maliye Postası 361 (1995), 68 (69 ff.)

⁴⁷⁹ Etwas Anderes gilt allerdings bei Vorsteuern, die der Steuerpflichtige als Haftungsschuldner i. S. d. Art. 9 KDVK unmittelbar an den Fiskus zu entrichten hat. In diesen Fällen bedarf es keines Steuerausweises in der Eingangsrechnung (*Özbalcı*, KDVK, Art. 34, S. 759). Für Einzelheiten zum Haftungsschuldner siehe D.IV.

Dienstleistungen bezogen hat. Der den Vorsteuerabzug geltend machende Steuerpflichtige muss also Leistungsempfänger sein.⁴⁸⁰ Zudem müssen die Rechnungen oder ähnlichen Belege über die gelieferten Gegenstände oder Dienstleistungen die wahren Verhältnisse und Umstände der Leistungserbringung wiedergeben. MaW der Inhalt der dem Vorsteuerabzug zugrunde gelegten Eingangsbelege muss zutreffend und vollständig sein.⁴⁸¹

2. Einfuhr von Gegenständen oder von Dienstleistungen

Gemäß Art. 29 Abs. 1 lit. b KDVK ist ferner die Mehrwertsteuer, die aufgrund eines importierten Gegenstands oder einer eingeführten Dienstleistung gezahlt worden ist, eine abzugsfähige Vorsteuer. Anders gewendet, kann derjenige, der die Einfuhr von Gegenständen oder von Dienstleistung versteuert hat, die entrichtete Steuer als abzugsfähige Vorsteuer dem Abzugsmechanismus unterwerfen. Demgegenüber ist die Einfuhrmehrwertsteuer nicht abzugsfähig, wenn sie nicht gezahlt wurde. Dasselbe gilt, wenn der Zollbeleg die Vorsteuer nicht offen ausweist (Art. 34 Abs. 1 KDVK). Wird die Mehrwertsteuer bei der Einfuhr gegen Sicherheitsleitung gemäß Art. 49 KDVK i. V. m. den einschlägigen zollrechtlichen Bestimmungen gestundet, ist die nicht gezahlte Steuer nach Auffassung der türkischen Finanzverwaltung grundsätzlich keinem Vorsteuerabzug zugänglich.⁴⁸²

3. Übergang zum allgemeinen Besteuerungsverfahren

Schließlich kann der Steuerpflichtige gemäß Art. 29 Abs. 1 lit. c KDVK die in Rechnungen oder ähnlichen Belegen ausgewiesene Mehrwertsteuer zum Abzug bringen, die für Waren derjenigen Steuerpflichtigen angefallen ist, die von dem Pauschal- oder dem kompensatorischen Besteuerungsverfahren zum allgemeinen Besteuerungsverfahren übergegangen sind. Sofern diese Waren zu Beginn des Geschäftsjahres, in dem der Wechsel der Besteuerungsart eingetreten ist, im Inventar befindlich waren, ist die auf die Waren entfallende Mehrwertsteuer als abzugsfähig anzusehen. Da die Steuerpflichtigen beim Übergang zur allgemeinen Besteuerung nur Vorsteuern für Inventargegenstände zu Beginn des betreffenden

⁴⁸⁰ Verwaltungsgerichtshof, 9. Kammer, Entscheidung vom 19.10.1995, Az. 1994/5257, Entsch.-Nr. 1995/2659, online im Internet: URL: <http://www.danistay.gov.tr> (Stand: 21.04.2012)

⁴⁸¹ Verwaltungsgerichtshof, 7. Kammer, Entscheidung vom 21.09.1992, Az. 1991/3146, Entsch.-Nr. 1992/4450, online im Internet: URL: <http://www.danistay.gov.tr> (Stand: 21.04.2012). In dieser Entscheidung wird allerdings auch betont, dass das Fehlen einer positiven Feststellung der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der Angaben in den Belegen dem Vorsteuerabzug nicht entgegensteht, selbst wenn der Rechnungsaussteller die ausgewiesene Mehrwertsteuer nicht abgeführt hat (Vertrauensschutz).

⁴⁸² Türkisches Finanzministerium, MwSt-Generalerlass Nr. 26, Amtsbl. vom 18.07.1986, Heft-Nr. 19168, Abschn. E; ebenso *Kızılot*, KDVK, Art. 49, S. 1558; a. A. *Özbalcı*, KDVK, Art. 49, S. 833

Geschäftsjahres zum Abzug bringen können/konnten, müssen sie innerhalb von einem Monat nach Übergangsdatum die betroffenen Inventargegenstände der zuständigen Finanzbehörde mitteilen.⁴⁸³

4. Falscher (unberechtigter oder unrichtiger) Steuerausweis

Art. 8 Abs. 2 Satz 1 und 2 KDVK regelt die Fälle, in denen in der Ausgangsrechnung oder einem ähnlichen Ausgangsbeleg trotz Fehlens eines steuerpflichtigen Umsatzes ein Mehrwertsteuerbetrag (unberechtigter Steuerausweis) oder eine höhere als die gesetzlich für den ausgeführten Umsatz anfallende Mehrwertsteuer (unrichtiger Steuerausweis) offen ausgewiesen wird. Die unberechtigt oder unrichtig ausgewiesene Steuer wird von dem Rechnungs- bzw. Belegaussteller geschuldet.⁴⁸⁴ Der Rechnungs- bzw. Belegempfänger kann die ausgewiesene Steuer nach den Vorschriften der Art. 29 ff. KDVK als abzugsfähigen Vorsteuerbetrag behandeln. Hierzu muss er allerdings ein vorsteuerabzugsberechtigter Steuerpflichtiger sein.⁴⁸⁵ Nichtsteuerpflichtigen ist der Abzug der unrichtig oder unberechtigt ausgewiesenen Steuer genauso verwehrt wie der Abzug der richtig und berechtigt ausgewiesenen, mithin gesetzlich geschuldeten Steuer.

Die aufgrund eines unberechtigten oder eines unrichtigen Steuerausweises geschuldete und gezahlte Mehrwertsteuer wird gemäß Art. 8 Abs. 2 Satz 3 KDVK nach den vom türkischen Finanzministerium bestimmten Verfahren und Grundsätzen zurückerstattet. In Ausübung seiner Regelungsbefugnis hat das türkische Finanzministerium zuletzt mit MwSt-Generalerlass vom 19. Januar 2012⁴⁸⁶ Bestimmungen für das Erstattungsverfahren festgelegt. Im Grundsatz wird mit diesen Bestimmungen die Wiederherstellung des status quo ante, also des Zustands vor Erhebung der ausgewiesenen Steuer, bezweckt. Die Erstattung der unberechtigt oder unrichtig ausgewiesenen Steuer kann sowohl bei Leistungsempfängern ohne Vorsteuerabzugsberechtigung als auch bei Leistungsempfängern mit Vorsteuerabzugsberechtigung erfolgen.⁴⁸⁷ Hierfür hat der Leistungserbringer allerdings eine bestimmte

⁴⁸³ Türkisches Finanzministerium, MwSt-Generalerlass Nr. 23, Amtsbl. vom 18.07.1986, Heft-Nr. 19168, Abschn. H, Ziff. 2

⁴⁸⁴ Der Schuldner der falsch ausgewiesenen Mehrwertsteuer avanciert nicht zum Mehrwertsteuerpflichtigen im unter I. beschriebenen Sinne. Dies folgt explizit aus dem Gesetzestext des Art. 8 Abs. 2 Satz 1 KDVK, der die falsch ausgewiesene Steuer dem Rechnungsaussteller lediglich als Zahlungsverbindlichkeit auferlegt.

⁴⁸⁵ Vgl. türkisches Finanzministerium, MwSt-Generalerlass Nr. 23, Amtsbl. vom 18.07.1986, Heft-Nr. 19168, Abschn. B. Zur Abzugsfähigkeit bei bewusst falschem Steuerausweis siehe Akyol, Vergi Dünyası 226 (2000), 42 (47)

⁴⁸⁶ Türkisches Finanzministerium, MwSt-Generalerlass Nr. 116, Amtsbl. vom 19.01.2012, Heft-Nr. 28178, Tz. 4

⁴⁸⁷ Früher war eine Erstattung nicht zulässig, wenn der Leistungsempfänger ein vorsteuerabzugsberechtigter Steuerpflichtiger war (siehe etwa türkisches Finanzministerium, MwSt-Generalerlass Nr. 23, Amtsbl. vom 18.07.1986, Heft-Nr. 19168, Abschn. B. Zur früheren Rechtslage siehe Pehlivan, Vergi Sorunları 145 (2005), 71

Verfahrensschrittfolge zu beachten:

Im ersten Schritt hat der Leistungserbringer (= Rechnungs-/Belegaussteller) die Steuer, sofern die Rechnung bereits bezahlt ist, an den Leistungsempfänger (= Rechnungs-/Belegempfänger) zurückzuerstatten. Ist der Leistungsempfänger kein zum Vorsteuerabzug berechtigter Steuerpflichtiger, hat der Leistungserbringer mit einem Nachweis über die Rückerstattung der zu viel eingezogenen Mehrwertsteuer den Erstattungsantrag an die zuständige Finanzbehörde zu richten. Bei Vorliegen einer Vorsteuerabzugsberechtigung des Leistungsempfängers kann dieser die Zahlung der zu hoch ausgewiesenen Steuer durch den Vorsteuerabzug wirtschaftlich wieder ausgleichen. Für diesen Fall hat der Leistungserbringer bei der Beantragung der Steuererstattung neben dem Nachweis über die Rückzahlung an den Leistungsempfänger auch einen Beleg der für den Leistungsempfänger zuständigen Finanzbehörde über die Rückgängigmachung des Vorsteuerabzugs vorzulegen. Zugleich muss der Leistungserbringer die betreffenden Mehrwertsteuererklärungen korrigieren.⁴⁸⁸

III. Zum Vorsteuerabzug berechtigte Ausgangsumsätze

Der Steuerpflichtige ist nur insoweit vorsteuerabzugsberechtigt, wie er Ausgangsumsätze tätigt, die einen Vorsteuerabzug zulassen. Welche Ausgangsumsätze den Vorsteuerabzug zulassen, lässt sich Art. 29 Abs. 1 i. V. m. Art. 30 lit. a KDVK sowie Art. 32 Abs. 1 Satz 1 KDVK entnehmen.

1. Ausgangsumsätze gemäß Art. 29 Abs. 1 i. V. m. 30 lit. a KDVK

Aus Art. 29 KDVK ergibt sich unmittelbar, dass es für das Recht auf Vorsteuerabzug ausreichend ist, wenn der Steuerpflichtige als solcher tätig ist. Somit erfordert das Recht zum Vorsteuerabzug gemäß Art. 29 KDVK (nur) einen Zusammenhang der mit der abzugsfähigen Vorsteuer belasteten Eingangsumsätze mit der Tätigkeit als Steuerpflichtiger.

Zwar genügt demnach für das Recht auf Vorsteuerabzug, dass der Steuerpflichtige die seine Eigenschaft als solcher begründende Tätigkeit ausübt, jedoch konzidiert Art. 29 Abs. 1 KDVK „entgegenstehende Vorschriften“. Art. 30 lit. a KDVK beinhaltet eine entgegenstehende Vorschrift. Danach ist der Abzug der Vorsteuer ausgeschlossen, wenn die Vorsteuer in Eingangsbelegen ausgewiesen ist, die in Zusammenhang mit der nicht steuerbaren oder steuerfreien Lieferung von Gegenständen oder Erbringung von Dienstleistungen stehen. Dies gilt nach selbiger Vorschrift auch für Vorsteuern, die Teil der Kosten für die nicht steuerbare oder (zwar steuerbare, aber) steuerfreie Lieferung von Gegenständen oder Erbringung von Dienstleistungen sind. Die Begründung des Rechts auf Vorsteuerabzug ist demnach grundsätzlich an

⁴⁸⁸ Zur Gesamtbeurteilung des Verfahrens zur Steuerkorrektur siehe Tolu, *Yaklaşım* 232 (2012), 176 (179) und Atila, *Vergi Dünyası* 368 (2012), 32

die Ausführung steuerpflichtiger Ausgangsumsätze geknüpft.⁴⁸⁹ Rechtssystematisch wäre es auch denkbar, in Art. 30 lit. a KDVK einen Einschränkungstatbestand zu erblicken, so dass allein eine Tätigkeit als Steuerpflichtiger genügen würde, um die Voraussetzungen für das Recht auf Vorsteuerabzug zu bejahen. Würde sich diese Tätigkeit in der Ausführung nicht steuerbarer oder steuerfreier Ausgangsumsätze erschöpfen, wäre allerdings der Tatbestand des Art. 30 lit. a KDVK erfüllt, so dass das Recht zum Vorsteuerabzug wieder entfiel.

Entsprechend dem Wortlaut des Art. 30 lit. a KDVK kann der Steuerpflichtige für die Ausführung nicht steuerbarer oder steuerfreier Ausgangsumsätze keinen Vorsteuerabzug geltend machen. Damit berechtigt die Ausführung von nicht steuerbaren oder steuerfreien Ausgangsumsätzen (grundsätzlich) nicht zum Vorsteuerabzug, während steuerpflichtige Ausgangsumsätze stets zum Vorsteuerabzug berechtigen. Folglich lassen den Vorsteuerabzug gemäß Art. 29 i. V. m. 30 lit. a KDVK nur solche Ausgangsumsätze zu, die steuerbar⁴⁹⁰ sind und keiner Steuerfreiheit unterfallen, mithin die objektive Steuerpflicht auslösen.⁴⁹¹

Steuerbar sind die in Art. 1 Abs. 1 KDVK bezeichneten Umsätze. Erfüllt der Steuerpflichtige mit seiner Tätigkeit die in der genannten Vorschrift statuierten Voraussetzungen für steuerbare Umsätze, bewirkt er mit seiner Tätigkeit steuerbare Umsätze. Steuerbare Umsätze können in den Anwendungsbereich einer Steuerbefreiungsnorm⁴⁹² fallen. In diesem Falle muss weder der leistungserbringende Steuerpflichtige noch der Leistungsempfänger für die Umsätze Mehrwertsteuer zahlen. Zugleich ist für den Steuerpflichtigen der Abzug der Vorsteuer für Eingangsleistungen, die im Zusammenhang mit von der Mehrwertsteuer freigestellten Ausgangsumsätzen des Steuerpflichtigen stehen,

⁴⁸⁹ Türkisches Finanzministerium, MwSt-Generalerlass Nr. 1, Amtsbl. vom 30.11.1984, Heft-Nr. 18591, Abschn. VIII, lit. A

⁴⁹⁰ Die Einfuhr von Gegenständen oder Dienstleistungen ist zwar gemäß Art. 1 Abs. 1 Nr. 1 KDVK an sich steuerbar, jedoch stellt sie eine abzugsfähige Vorsteuer im Sinne des Art. 29 Abs. 1 lit. b KDVK dar. Damit ist die der Einfuhrumsatz ein Eingangsumsatz des Steuerpflichtigen und kann nicht zugleich ein Ausgangsumsatz desselben Steuerpflichtigen sein.

⁴⁹¹ Türkisches Finanzministerium, MwSt-Rundschreiben vom 23.06.2010, Nr. KDV-57/2010-5, Tz. 3, online im Internet: URL: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Stand: 21.04.2012)

⁴⁹² Nach der Terminologie des KDVK ist der Begriff der „Steuerbefreiung“ („istisna“, was sich mit „Ausnahme (von der objektiven Steuerpflicht)“ übersetzen ließe) weiter als der im EU-Recht. Im türkischen Recht können dem Regelungsbereich einer „Steuerbefreiungsnorm“ nicht nur Umsätze unterfallen, die nicht zur Steuererhebung herangezogen werden, sondern auch Umsätze, für die zwar die Steuer anzumelden und ggf. abzuführen ist, jedoch der Leistungsempfänger die Erstattung dieser Steuer verlangen kann. Eine persönliche Steuerbefreiung von Steuerpflichtigen ist damit indes nicht verbunden. Insoweit ist die „Steuerbefreiung“ an sich gleichbedeutend mit der Aufhebung der Steuerpflichtigkeit von Umsätzen in besonderen Fällen. Bei der weiteren Verwendung des Begriffs der Steuerbefreiung im Zusammenhng mit dem türkischen Mehrwertsteuerrecht ist daher von dem soeben beschriebenen Bedeutungsgehalt auszugehen. Siehe auch Kesin, Das Steuerrecht der Türkei, S. 168

grundsätzlich gemäß Art. 30 lit. a Var. 2 KDVK unzulässig. Daher werden diese Steuerbefreiungen, die zwar auf der Ausgangsseite eine Steuerschuld abwenden, aber auf der Eingangsseite die Vorsteuerbelastung nicht neutralisieren, in der steuerjuristischen Fachsprache – analog zur unechten Steuerbefreiung im unionsrechtlichen Vorsteuerabzugssystem⁴⁹³ – als teilweise Steuerbefreiung⁴⁹⁴ bezeichnet.

Als Ausnahmen zu der in Art. 30 lit. a KDVK verankerten Regel, dass bei steuerbefreiten Ausgangsumsätzen der Abzug der betreffenden Vorsteuer ausgeschlossen ist, sind in verschiedenen Gesetzesnormen innerhalb des KDVK abweichende Bestimmungen vorgesehen. So ist bei Unternehmensübertragungs- und Umwandlungsvorgängen nach dem türkischen Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz (Art. 17 Abs. 4 lit. c KDVK), bei Übertragungen von Unternehmensbeteiligungen und Grundstücken aus dem Anlagevermögen des Veräußerers (Art. 17 Abs. 4 lit. r KDVK) und bei Lieferungen bestimmter Waren auf Fach- und besonders genehmigten Produktbörsen (Art. 17 Abs. 4 lit. t KDVK) die Anwendung des Art. 30 lit. a KDVK – wie explizit aus dem Gesetzeswortlaut der genannten Vorschriften ersichtlich – eingeschränkt.⁴⁹⁵ Da diese Steuerbefreiungen sowohl die Ausgangsumsätze der Steuerpflicht entheben, als auch Vorsteuern zum Abzug zulassen, so dass keinerlei Mehrwertsteuerbelastung übrig bleibt, ist für diese Art von Steuerbefreiung in der Terminologie des türkischen Mehrwertsteuerrechts die Bezeichnung „vollständige Steuerbefreiung“⁴⁹⁶ (als Pendant zu der echten Steuerbefreiung⁴⁹⁷ im Mehrwertsteuerrecht der EU⁴⁹⁸) gebräuchlich.

2. Ausgangsumsätze gemäß Art. 32 KDVK

Abweichend von der Regelung des Art. 30 lit. a KDVK eröffnet auch Art. 32 KDVK für bestimmte steuerfreie Ausgangsumsätze die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs. Nach der letztgenannten Gesetzesnorm sind von den Mehrwertsteuerschulden des Steuerpflichtigen solche Vorsteuern abziehbar, die in Rechnungen oder ähnlichen Belegen ausgewiesen werden, wenn diese Rechnungen oder Belege im Zusammenhang mit nach Art. 11 (Ausfuhr von Gegenständen und Dienstleistungen), Art. 13 (Bestimmte Lieferungen und Dienstleistungen im See-, Luft- und Bahnverkehr und an See- und Flughäfen erbrachte Dienstleistungen), Art. 14 (Frachtfahrten im Transitverkehr), Art. 15

⁴⁹³ Siehe 2. Kap. A.III.2.b.

⁴⁹⁴ *Özbalcı*, KDVK, Art. 30, S. 703

⁴⁹⁵ Der Vollständigkeit halber sind die in den „vorläufigen“ Art. („Geçici Maddeler“) 12 (betreffend bestimmte Privatisierungsvorgänge) und 23 (betreffend die Lieferung von EDV-Equipment an das türkische Bildungsministerium) der Übergangsbestimmungen zum KDVK geregelten Fälle der zum Vorsteuerabzug berechtigenden steuerfreien Ausgangsumsätze zu nennen.

⁴⁹⁶ *Özbalcı*, KDVK, Art. 30, S. 703

⁴⁹⁷ Siehe 2. Kap. A.III.2.b.

⁴⁹⁸ *Emiroğlu*, Vergi Sorunları 3 (1985), 51 (52)

(Lieferungen und Dienstleistungen von ausländischen Staaten an in der Türkei befindliche diplomatische Vertretungen und Konsulate) und Art. 17 Abs. 4 lit. s KDVK (computertechnische und andere Hilfsmittel für die Erziehung und Bildung, Berufsausübung sowie das tägliche Leben von Menschen mit Behinderung) steuerbefreiten Umsätzen ausgestellt wurden. Die vorgenannten Steuerbefreiungsvorschriften, denen die Ausgangsumsätze unterfallen, werden vom Gesetz abschließend aufgezählt und begründen weitere Fälle der „vollständig“ steuerbefreiten, zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsätze vor.⁴⁹⁹

IV. Zusammenhang mit zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsätzen

Wie soeben festgestellt, ist der Steuerpflichtige nur dann vorsteuerabzugsberechtigt, wenn er zum Vorsteuerabzug berechtigende Ausgangsumsätze tätigt. Die Frage, welche (abzugsfähigen) Vorsteuerbeträge er zum Abzug bringen kann, ist damit jedoch noch nicht beantwortet. Zur Beantwortung dieser Frage lässt sich aus den Ausführungen unter III. in Ansehung des Gesamtsystems der Art. 29, 30 und 32 KDVK herleiten, dass nur solche Vorsteuerbeträge abziehbar sind, die im Zusammenhang mit zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsätzen stehen. Wie der Zusammenhang zwischen Vorsteuerbeträgen und den Ausgangsumsätzen eines Steuerpflichtigen bestimmt wird, ist im KDVK nicht explizit vorgegeben. Mittelbar bietet Art. 30 lit. a KDVK einen Ansatz, der Vorsteuerbeträge vom Abzug ausschließt, die in Eingangsbelegen im Zusammenhang mit nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsätzen ausgewiesen oder in den Kosten für im Rahmen solcher Umsätze gelieferte Gegenstände oder erbrachte Dienstleistungen enthalten sind. Hieraus kann zumindest ein Umkehrschluss dahin gezogen werden, dass Vorsteuerbeträge, die in Eingangsbelegen im (wirtschaftlichen) Zusammenhang mit zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsätzen ausgewiesen oder in den Kosten für im Rahmen solcher Umsätze gelieferte Gegenstände oder erbrachte Dienstleistungen enthalten sind, einen Zusammenhang mit zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsätzen aufweisen. Mit den genannten Kriterien erscheint das Merkmal „Zusammenhang von Vorsteuern und Ausgangsumsätzen“ hinreichend konkretisierbar. Weitere Kriterien dürften nicht notwendig und kaum erdenklich sein.

Grundsätzlich werden Eingangsleistungen vor Ausführung von mit diesen Eingangsleistungen verwirklichten Ausgangsleistungen bezogen. Jedoch sind auch Fälle denkbar, in denen die Eingangsleistungen erst nach Ausführung der mit ihnen zusammenhängenden Ausgangsleistungen erbracht werden. So kann etwa im Baugewerbe ein Hauptunternehmer nach Abnahme des errichteten Bauwerks noch Bauleistungen (etwa zum Zwecke der Mängelbeseitigung an dem Werk) von Subunternehmern beziehen, die in ihren Rechnungen an den

⁴⁹⁹ Siehe *Şimşek/Tolu*, Katma Değer Vergisinde İndirim, S. 356

Hauptunternehmer Mehrwertsteuer ausweisen. Obgleich der Hauptunternehmer die Bauleistungen erst nach Übergabe des Werks, also nach Ausführung seines Ausgangsumsatzes, bezogen hat, ist der für den Vorsteuerabzug erforderliche Zusammenhang mit diesem Ausgangsumsatz gegeben.⁵⁰⁰

1. Zusammenhang mit der Tätigkeit als Steuerpflichtiger

Der Zusammenhang mit zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsätzen kann nur gegeben sein, wenn – wie aus Art. 29 Abs. 1 KDVK hervorgeht – ein Zusammenhang mit der Tätigkeit als Steuerpflichtiger zu bejahen ist, da das Vorliegen von Ausgangsumsätzen ohne eine solche Tätigkeit schlechthin nicht denkbar wäre. Einzig Vorsteuern, die im Zusammenhang mit der Tätigkeit als Steuerpflichtiger entstanden sind, können daher von der Mehrwertsteuer auf eigene steuerpflichtige Ausgangsumsätze abgezogen werden.⁵⁰¹

Begriffslogisch ist die Tätigkeit als Steuerpflichtiger gegeben, wenn die ausgeübte Tätigkeit demjenigen, der tätig wird, rechtlich zu der Eigenschaft eines Steuerpflichtigen verhilft. Wie sub I.1. ausgeführt, ist die Tätigkeit, welche die Eigenschaft des Steuerpflichtigen begründet, in Art. 8 Abs. 1 KDVK beschrieben. Die in Art. 8 Abs. 1 KDVK beschriebenen Tätigkeiten korrespondieren im Wesentlichen mit den in Art. 1 Abs. 1 KDVK beschriebenen Umsätzen. Beispielfhaft können die Lieferung von Gegenständen, die Erbringung von Dienstleistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen oder Dienstleistungen angeführt werden.

Hängt die Vorsteuer mit einer Tätigkeit des Steuerpflichtigen zusammen, die ihm rechtlich nicht zu der Eigenschaft eines Steuerpflichtigen verhilft, entsteht das Recht auf Vorsteuerabzug nicht. Jede andere Tätigkeit als jene, welche die subjektive Mehrwertsteuerpflicht des Betreffenden begründet, kann als Tätigkeit eines Nichtsteuerpflichtigen bezeichnet werden. Übt der Steuerpflichtige die betreffende Tätigkeit als Nichtsteuerpflichtiger aus, sind die mit ihr zusammenhängenden Vorsteuerbeträge nicht abziehbar. Erwirbt ein Steuerpflichtiger etwa einen Elektroherd, um ihn ausschließlich privat zu nutzen, d.h. nicht für steuerpflichtige Zwecke, ist die für den als Nichtsteuerpflichtiger erworbenen Herd gezahlte Mehrwertsteuer nicht abziehbar.⁵⁰² Entsprechend hat der Verwaltungsgerichtshof in einem Fall, in dem eine private Sachspende eines Steuerpflichtigen für eine vom „Ministerium für nationale Bildung“ (so nennt sich das türkische Bildungsministerium) errichtete Schule in Streit stand, die Berechtigung des Steuerpflichtigen verneint, die Vorsteuer in den Kosten für die

⁵⁰⁰ Verwaltungsgerichtshof, 9. Kammer, Entscheidung vom 24.10.1995, Az. 1994/6187, Entsch.-Nr. 1995/2727, online im Internet: URL: <http://www.danistay.gov.tr> (Stand: 21.04.2012). Hierbei müssen allerdings die zeitlichen Grenzen der Geltendmachung des Abzugsrechts (Art. 29 Abs. 3 KDVK) beachtet werden (siehe unter D.III.).

⁵⁰¹ *Şimşek*, Maliye Postası 353 (1995), 68 (69)

⁵⁰² Ein weiteres Beispiel ist in *Kızılot*, KDVK, Art. 29, S. 1182, nachzulesen.

Sachspende abzuziehen.⁵⁰³ Da die betreffende Zuwendung keinen Zusammenhang mit der Tätigkeit des Steuerpflichtigen als solches erkennen lasse, sei der vom Steuerpflichtigen begehrte Vorsteuerabzug ausgeschlossen.⁵⁰⁴ Dagegen stehen Vorsteuerbeträge für Kosten, die für die Fortführung der Tätigkeit als Steuerpflichtiger erforderlich sind, im Zusammenhang mit dieser Tätigkeit und können daher vom Steuerpflichtigen in Abzug gebracht werden.⁵⁰⁵

2. Zusammenhang mit einem oder mehreren Ausgangsumsätzen

Ist der Zusammenhang der zum Abzug gestellten Vorsteuerbeträge mit der Tätigkeit als Steuerpflichtiger festgestellt, muss des Weiteren grundsätzlich der Zusammenhang mit zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsätzen bestehen. So kann bspw. ein Lebensmitteleinzelhändler, der die beim Großhändler eingekaufte Ware an seine Kunden mehrwertsteuerpflichtig verkauft, die den Einkauf belastende Vorsteuer zum Abzug bringen. Vorsteuern, die im Zusammenhang mit Ausgangsumsätzen stehen, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen, sind nicht abziehbar. Als Beispiel ließe sich hierfür der mehrwertsteuerpflichtige Ankauf einer Immobilie anführen, um diese gemäß Art. 17 Abs. 4 lit. d KDVK steuerfrei zu vermieten. Besteht sowohl mit zum Vorsteuer berechtigenden als auch mit nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsätzen ein Zusammenhang, ist der Abzug nur im Hinblick auf die letztgenannten Ausgangsumsätze zulässig. Daher ist die im gemischten Zusammenhang stehende Vorsteuer in einen abziehbaren und einen nicht abziehbaren Betrag aufzuteilen. Die Vorsteueraufteilung richtet sich nach Art. 33 KDVK und wird im Einzelnen unter B. erörtert.

3. Zusammenhang mit der Gesamttätigkeit als Steuerpflichtiger

Kann ein Zusammenhang der fraglichen Vorsteuerbeträge mit einem oder mehreren bestimmten Ausgangsumsätzen nicht festgestellt werden, obwohl der Zusammenhang mit der Tätigkeit als Steuerpflichtiger vorliegt, müsste die Vorsteuer der Gesamttätigkeit als Steuerpflichtiger zuzurechnen sein. Denn ein wirtschaftlich denkender Steuerpflichtiger,

⁵⁰³ Verwaltungsgerichtshof, 7. Kammer, Entscheidung vom 24.06.1993, Az. 1989/2003, Entsch.-Nr. 1993/2773, online im Internet: URL: <http://www.danistay.gov.tr> (Stand: 21.04.2012). In dem entschiedenen Fall hatte der Steuerpflichtige zur Errichtung eines Gebäudes, das dem türkischen Bildungsministerium unentgeltlich zu überlassen beabsichtigte, vorsteuerbelastete Eingangsleistungen bezogen. Er begehrte den Abzug der Vorsteuern für die Eingangsleistungen, den ihm das Gericht am Ende nicht zusprach.

⁵⁰⁴ Für diese Fälle verlangt die türkische Finanzverwaltung eine gesonderte Buchhaltung für die Kostenrechnung der Spende. Siehe hierzu auch türkisches Finanzministerium, MwSt-Generalerlass Nr. 26, Amtsbl. vom 31.12.1987, Heft-Nr. 19681, Abschn. G, Ziff. 2 (mit Fallbeispiel)

⁵⁰⁵ Verwaltungsgerichtshof, 7. Kammer, Entscheidung vom 22.10.1993, Az. 1990/4421, Entsch.-Nr. 1993/4269, online im Internet: URL: <http://www.danistay.gov.tr> (Stand: 21.04.2012)

der die Vorsteuer nicht in die Kosten für einen oder mehrere Ausgangsumsätze einfließen lassen und die Eingangsbelege in keinen hinlänglichen wirtschaftlichen Zusammenhang zu solchen Ausgangsumsätzen stellen konnte, wird die Entgelte für sämtliche erbrachten Leistungen – soweit marktwirtschaftlich durchsetzbar – um seine Aufwendungen für bezogene Eingangsleistungen (einschließlich der Vorsteuer) erhöhen. Damit kann ein hinreichender Zusammenhang mit der Gesamttätigkeit als Steuerpflichtiger hergestellt werden. Tätigt der Steuerpflichtige im Rahmen seiner Gesamttätigkeit ausschließlich vorsteuerabzugsberechtigende Ausgangsumsätze, sind die Vorsteuern vollumfänglich abziehbar. Bei ausschließlich vorsteuerabzugsschädlichen Ausgangsumsätzen sind die mit der Gesamttätigkeit zusammenhängenden Vorsteuern gänzlich nicht abziehbar. Im Falle von gemischten Ausgangsumsätzen ist vom Gesetz lediglich ein teilweiser Vorsteuerabzug nach den im Folgenden darzustellenden Grundsätzen des Art. 33 KDVK vorgesehen.⁵⁰⁶

⁵⁰⁶ Türkisches Finanzministerium, Merwertsteuer-Generalerlass Nr. 26, Amtsbl. vom 31.12.1987, Heft-Nr. 19681, Abschn. G, Ziff. 6

B. Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug

Sind die unter A. dargelegten Voraussetzungen für die Entstehung des Rechts auf Vorsteuerabzug erfüllt, ist von Gesetzes wegen regelmäßig die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs dem Grunde nach eröffnet. Der Umfang des entstehenden Rechts auf Vorsteuerabzug bestimmt sich vor allem danach, inwieweit die vorsteuerabzugsbelasteten Eingangsumsätze (oder auch die Vorsteuern selbst) mit zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsätzen zusammenhängen. Vorrangig wird für den Vorsteuerabzug, sofern tatsächlich möglich, eine direkte Zuordnung von Eingangsumsätzen zu Ausgangsumsätzen vorgenommen, so dass der Steuerpflichtige die betreffende Vorsteuer je nachdem, ob die Ausgangsleistung zum Vorsteuerabzug berechtigt, abziehen bzw. nicht abziehen kann. Steuerpflichtige, deren sämtliche Lieferungen und Dienstleistungen nicht steuerbar sind oder einer teilweisen Steuerbefreiung unterfallen, können die Vorsteuern für erworbene Waren und bezogene Dienstleistungen nicht abziehen. Allerdings sind diese Vorsteuern für ertragsteuerliche Zwecke als Betriebsausgaben oder als Anschaffungs-/Herstellungskosten zu qualifizieren.⁵⁰⁷ Besteht ein Zusammenhang mit zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsätzen nur partiell, ist der Vorsteuerabzug auch nur teilweise gestattet. Steuerpflichtige, die sowohl zum Vorsteuerabzug berechtigende als auch nicht berechtigende Umsätze ausführen, müssen die Vorsteuern für beide Umsatzarten in solche, die abziehbar sind, und solche, die nicht abziehbar sind, aufteilen. Wie der abziehbare Teil der Vorsteuer zu ermitteln ist, ist gesetzlich in Art. 33 KDVK geregelt. Gemäß Art. 33 Abs. 1 KDVK ist bei gleichzeitiger Ausführung von nach dem KDVK zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsätzen und solchen, die nach dem KDVK nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen, die in Rechnungen oder ähnlichen Belegen ausgewiesene Mehrwertsteuer zu dem Teil abziehbar, der auf die Ausgangsumsätze entfällt, die zum Vorsteuerabzug berechtigen. Als *argumentum e contrario* folgt aus der Gesetzesformulierung, dass die Vorsteuer zu dem Teil, der den nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsätzen zuzurechnen ist, nicht abgezogen werden darf. Das Verfahren und die Einzelheiten hinsichtlich des partiellen Vorsteuerabzugs werden vom türkischen Finanzministerium bestimmt (Art. 33 Abs. 2 KDVK). Den hierin zum Ausdruck kommenden Regelungsauftrag hat das türkische Ministerium zunächst in dem MwSt-Generalerlass Nr. 1⁵⁰⁸ ausgeführt und – nachdem einige Zweifelsfragen aufgekommen waren – für die Bekanntmachung des MwSt-Generalerlass Nr. 26⁵⁰⁹ erneut herangezogen.

Zur Berechnung der Vorsteuerbeträge, die den zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsätzen zuzurechnen sind, und der

⁵⁰⁷ Türkisches Finanzministerium, MwSt-Generalerlass Nr. 26, Amtsbl. vom 31.12.1987, Heft-Nr. 19681, Abschn. G, Ziff. 5. Dazu unter C.V. mehr

⁵⁰⁸ Amtsbl. vom 30.11.1984, Heft-Nr. 18591, Abschn. VIII., lit. E

⁵⁰⁹ Amtsbl. vom 31.12.1987, Heft-Nr. 19681, Abschn. G

Vorsteuerbeträge, die mit nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsätzen zusammenhängen, gilt gemäß dem MwSt-Generalerlass Nr. 1 als Maßstab im Allgemeinen das Verhältnis des jährlichen Gesamtbetrags der zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsätze zu dem jährlichen Gesamtbetrag der nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsätze.⁵¹⁰ Mit dem MwSt-Generalerlass Nr. 26 wurde der Berechnungszeitraum auf den jeweiligen Besteuerungszeitraum (grundsätzlich der jeweilige Kalendermonat⁵¹¹) begrenzt.⁵¹² Der Aufteilungsmaßstab und im Ergebnis der abziehbare Vorsteuerbetrag für den betreffenden Besteuerungszeitraum werden demnach wie folgt ermittelt:

- a) Zunächst darf der Steuerpflichtige die gesamte Vorsteuer für seine den Regeln des teilweisen Vorsteuerabzugs unterfallenden Eingangsleistungen in seiner Buchhaltung als abziehbar behandeln.
- b) Sodann wird für den jeweiligen Besteuerungszeitraum das prozentuale Verhältnis der getätigten Ausgangsumsätze, für die das Recht auf Vorsteuerabzug nicht gegeben ist, zu den gesamten Ausgangsumsätzen bestimmt.
- c) Daraufhin wird der Gesamtbetrag der gemischt genutzten vorsteuerbelasteten Eingangsumsätze gebildet, indem von den Gesamtkosten für die gesamten Ausgangsumsätze des jeweiligen Besteuerungszeitraums die Kosten für bezogene Gegenstände und Dienstleistungen herausgerechnet werden, die nicht mit Vorsteuern belastet sind.
- d) Schließlich wird die gesamte Vorsteuer, die auf den nach c) ermittelten Gesamtbetrag der gemischt genutzten vorsteuerbelasteten Eingangsumsätzen entfällt, dem nach b) ermittelten Prozentsatz unterworfen. Das Ergebnis ist der auf den jeweiligen Besteuerungszeitraum entfallende Betrag der nicht abziehbaren Vorsteuer. Der Restbetrag ist die „teilweise“ abziehbare Vorsteuer⁵¹³.

Sind die in der Buchhaltung zunächst in Abzug gebrachten Vorsteuerbeträge des Berechnungszeitraums höher als die für den gesamten Berechnungszeitraum ermittelte abziehbare Vorsteuer, ist der übersteigende Betrag buchhalterisch zu korrigieren.

⁵¹⁰ Türkisches Finanzministerium, MwSt-Generalerlass Nr. 1, Amtsbl. vom 30.11.1984, Heft-Nr. 18591, Abschn. VIII, lit. E

⁵¹¹ Siehe hierzu unter D.I.

⁵¹² Türkisches Finanzministerium, MwSt-Generalerlass Nr. 26, Amtsbl. vom 31.12.1987, Heft-Nr. 19681, Abschn. G, Ziff. 4 (mit Berechnungsbeispielen)

⁵¹³ Diese Berechnungsmethode entspricht im Wesentlichen dem EU-rechtlichen Aufteilungsverfahren (siehe im 2.Kap. unter B.I.).

Berechnungsbeispiel:

Der Unternehmer U erzielt im Zeitraum November 2011 Umsatzerlöse in Höhe von 100.000,- GE. Hiervon sind 40.000,- GE Umsätze, die den Vorsteuerabzug nicht zulassen.

Die Gesamtkosten der getätigten Umsätze werden mit 70.000,- GE ermittelt. In diesen Kosten sind Aufwendungen für Eingangsleistungen in Höhe von 30.000,- GE enthalten, die nicht mit Vorsteuern belastet sind. Die in den unterjährigen Steueranmeldungen in Abzug gebrachten und in Eingangsrechnungen ausgewiesenen Vorsteuern betragen 4.000,- GE (Steuersatz: 10%).

Aus den genannten Erlösen ergibt sich ein prozentuales Verhältnis der nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsätze zu den gesamten Umsatzerlösen von 40 v.H.

Der im Berechnungszeitraum abgezogene Gesamtbetrag der Vorsteuern beläuft sich auf 4.000,- GE. Wird auf diesen Betrag der Prozentsatz der zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätze von 40 v.H. angewandt, ergibt sich für die diesen Umsätzen zuzurechnenden Vorsteuern ein Betrag von 1.600,- GE. Diesen Betrag der nicht abziehbaren Vorsteuer hat U grundsätzlich als Aufwendungen oder Anschaffungs-/Herstellungskosten zu behandeln. Den restlichen Vorsteuerbetrag kann er unter den Voraussetzungen der Art. 29 ff. KDVK zum Abzug bringen.⁵¹⁴

Neben dem allgemeinen Aufteilungsmaßstab nach Ausgangsumsätzen sieht das türkische Finanzministerium im MwSt-Generalerlass Nr. 26 für gewerbliche Bauvorhaben einen besonderen Aufteilungsschlüssel vor. Werden bei solchen Bauvorhaben sowohl Wohnungen, die unter die (teilweise) Steuerbefreiung fallen, als auch (Gewerbe-) Raumeinheiten errichtet, die steuerpflichtig verwendet werden, wird der anteilige Vorsteuerabzugsbetrag mithilfe des Anteils der steuerpflichtigen Raumeinheiten an der gesamten Nettofläche des Gebäudes ermittelt.⁵¹⁵ Demzufolge müssen Steuerpflichtige, die ein Gebäude zu gewerblichen Zwecken errichten, die gesamte qm-Fläche der steuerpflichtigen Raumeinheiten einerseits und der steuerfreien Raumeinheiten andererseits ermitteln. Diese Fläche wird sodann durch die gesamte Nettofläche des Gebäudes dividiert. Mithilfe des Quotienten der steuerpflichtigen und der steuerfreien Raumeinheiten wird deren Flächenanteil an der Gesamtfläche eruiert. Die Steuerpflichtigen wenden den Flächenquotienten der steuerpflichtigen Raumeinheiten auf die Vorsteuern eines Besteuerungszeitraumes an und geben in der Steueranmeldung für diesen Besteuerungszeitraum den so ermittelten anteilig abziehbaren Vorsteuerbetrag an. Mit dem Flächenquotienten der steuerfreien Raumeinheiten ermittelt der Steuerpflichtige den Teil der

⁵¹⁴ Der MwSt-Generalerlass Nr. 26 enthält im Abschn. G, Ziff. 4 diverse Berechnungsbeispiele zu verschiedenartigen Fallkonstellationen, die zur Vertiefung geeignet sind.

⁵¹⁵ Siehe auch Vural, Mükellefin Dergisi 105 (2001), 126 f.

Vorsteuerbeträge, der nicht abziehbar ist.⁵¹⁶

Errichtet ein Steuerpflichtiger dagegen zeitgleich mehrere Gebäude, von denen ein Teil der teilweisen Steuerbefreiung unterfällt, und werden die restlichen Gebäude steuerpflichtig genutzt, findet auf Vorsteuern für bezogene Gegenstände oder Dienstleistungen, die bei der Errichtung aller Gebäude verwendet wurden, der allgemeine Aufteilungsmaßstab Anwendung.⁵¹⁷ Die Vorsteuern werden nämlich nach dem Verhältnis der zum Vorsteuerabzug berechtigenden zu den nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsätzen mit den errichteten Gebäuden aufgeteilt und können insoweit in Abzug gebracht werden, wie sie danach den zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsätzen zuzurechnen sind.

⁵¹⁶ Zur Veranschaulichung siehe das Berechnungsbeispiel im MwSt-Generalerlass Nr. 26, Amtsbl. vom 31.12.1987, Heft-Nr. 19681, Abschn. G, Ziff. 1

⁵¹⁷ Türkisches Finanzministerium, MwSt-Generalerlass Nr. 26, Amtsbl. vom 31.12.1987, Heft-Nr. 19681, Abschn. G, Ziff. 3).

C. Einschränkungen des Rechts auf Vorsteuerabzug

Das Recht auf Abzug von Vorsteuern kann als in Art. 29 ff. KDVK normierter Grundbestandteil des türkischen Mehrwertsteuerrechts grundsätzlich ohne Einschränkungen ausgeübt werden. Abweichend hiervon sieht allerdings das KDVK in gesetzlich abschließend geregelten Fällen Ausnahmen vor. Die Ausnahmefälle sind in Art. 30 KDVK niedergeschrieben.⁵¹⁸ So können abzugsfähige Vorsteuern, die in den Anwendungsbereich der genannten Vorschrift fallen, nicht in Abzug gebracht werden.⁵¹⁹

I. Nicht steuerbare und (teilweise) steuerfreie Ausgangsumsätze

Dass Vorsteuerbeträge, die in Eingangsbelegen im Zusammenhang mit nicht steuerbaren oder (teilweise) steuerfreien Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen ausgewiesen sind, oder die zu den Kosten für solche Gegenstände oder Dienstleistungen gehören, nach Art. 30 lit. a KDVK nicht abziehbar sind, wurde bereits unter A.III. ausführlich dargelegt. Für weiterführende Erörterungen wird daher auf die dortigen Ausführungen verwiesen.

II. Erwerb von Pkw⁵²⁰

Des Weiteren können nach Art. 30 lit. b KDVK Vorsteuern, die in Eingangsbelegen über den Erwerb von Pkw eines Steuerpflichtigen ausgewiesen sind, nicht in Abzug gebracht werden. Davon ausgenommen ist der Erwerb von Pkw durch Steuerpflichtige, deren Tätigkeit vollständig oder teilweise in der Vermietung oder einer anderen Art der betrieblichen Verwendung von Pkw – abgesehen von Dienstreisen – besteht.⁵²¹ Die Vorsteuer für Kraftfahrzeuge, die den Gegenstand des Unternehmens ausmachen, kann daher von der für steuerpflichtige Ausgangsumsätze geschuldeten Mehrwertsteuer abgezogen werden.⁵²² In diesem Rahmen können Taxiunternehmen, Fahrschulen,

⁵¹⁸ Tarakçı, Vergi Dünyası 98 (1989), 45

⁵¹⁹ Überdies ist der Ministerrat gemäß Art. 36 KDVK sogar befugt, das Recht auf Vorsteuerabzug ganz oder teilweise abzuschaffen und später erneut einzuführen oder für bestimmte Gegenstände und Dienstleistungen den Vorsteuerabzug einzuschränken. In der Gesetzesbegründung zu diesem Artikel ist kein rechtfertigender Grund für die Ermächtigung zu solch einschneidenden Eingriffen in das Mehrwertsteuersystem genannt. Zudem gab es seit Einführung der Mehrwertsteuer keinen politischen Anlass für den Ministerrat zu derartigen Maßnahmen. Es erschien daher als legitim, die Vorschrift aus dem Gesetz zu entfernen (ebenso Maç, KDVK, Art. 36, S. 12).

⁵²⁰ Türkisches Finanzministerium, MwSt-Rundschreiben vom 23.06.2010, Nr. KDV-57/2010-5, Tz. 4, online im Internet: URL: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Stand: 21.04.2012)

⁵²¹ Zu Fällen des Pkw-Leasings siehe Türkisches Finanzministerium, MwSt-Individualerlass vom 02.12.2010, Nr. B.07.1.GİB.4.35.17.01-35-02-121, online im Internet: URL: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Stand: 21.04.2012), sowie Atay/Yazıcı, Mükellefin Dergisi 124 (2003), 85 ff.

⁵²² Türkisches Finanzministerium, MwSt-Generalerlass Nr. 1, Amtsbl. vom 30.11.1984, Heft-Nr. 18591, Abschn. VIII, lit. B, Ziff. 2

Autovermietungen und ähnliche Betriebe die Vorsteuer für den betrieblich veranlassten Erwerb von Pkw zum Abzug bringen. Den Vorsteuerabzug können sie unabhängig davon geltend machen, ob sie zum Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs mit der tatsächlichen Nutzung des Pkw bereits begonnen haben.

Fallbeispiel:

Ein Steuerpflichtiger erwirbt einen Pkw im März 2010 zur Verwendung in seinem Vermietungsbetrieb. Die Ingebrauchnahme findet erst im August 2010 statt.

Der Steuerpflichtige kann die Vorsteuer für den Erwerb im März 2010 abziehen, obgleich er mit der Vermietung des Pkw erst später begonnen hat.

Steuerpflichtige, deren Geschäftsbetrieb in der oben genannten Art auf Pkw ausgerichtet ist, können die Vorsteuer für erworbene Pkw nicht zum Abzug bringen, wenn sie die Pkw lediglich für innerbetriebliche Zwecke erworben haben. Erwirbt etwa eine Fahrschule einen Pkw, um ihn lediglich als Dienstwagen des Geschäftsführers zu verwenden, scheidet nach Art. 30 lit. b KDVK ein Vorsteuerabzug aus.

III. Verlust von vorsteuerbelasteten Gegenständen

Im türkischen Mehrwertsteuersystem beruht der Vorsteuerabzugsmechanismus für den Erwerb von Gegenständen auf dem Gedanken, dass diese Gegenstände im Zeitpunkt der Lieferung an Konsumenten verbraucht und daher definitiv besteuert werden. Dementsprechend schließt das KDVK bei nicht mehr verbrauchsfähigen Gegenständen mangels Umsatzes mit diesen Gegenständen den Abzug der Vorsteuer aus, die in den Belegen über den Erwerb der Gegenstände oder über Kosten für die beabsichtigte Ausgangslieferung der Gegenstände ausgewiesen ist. Es wird beim Steuerpflichtigen quasi der Verbrauch fingiert. Dementsprechend wird zur Herstellung einer endgültigen steuerlichen Belastung der Vorsteuerabzug gemäß Art. 30 lit. c KDVK untersagt.⁵²³ Diese Norm verbietet den Vorsteuerabzug grundsätzlich für zerstörte, vernichtete oder abhanden gekommene Gegenstände. Andererseits ist in derselben gesetzlichen Bestimmung eine Ausnahme für Gegenstände normiert, die infolge höherer Gewalt nicht mehr absatzfähig sind. Bei Gegenständen, die infolge eines Erdbebens, einer Überschwemmung oder eines Brandes in Gebieten, in denen das türkische Finanzministerium den Brand öffentlich für „höhere Gewalt“ erklärt hat, zerstört oder vernichtet werden oder abhandenkommen, bleibt die Vorsteuer demnach abziehbar. Während bei Erdbeben und Überschwemmungen rechtlich (und wohl auch geo-physikalisch!) von - den Vorsteuerabzug nicht ausschließender – höherer Gewalt auszugehen ist, sind Brandschäden mehrwertsteuerrechtlich ohne entsprechende

⁵²³ Türkisches Finanzministerium, MwSt-Generalerlass Nr. 1, Amtsbl. vom 30.11.1984, Heft-Nr. 18591, Abschn. VIII, lit. B, Ziff. 3

Verlautbarung der obersten Finanzbehörde vorsteuerabzugsschädlich.

Fallbeispiel:

Werden in die Türkei eingeführte Waren in einem Zwischenlager aufbewahrt, wo ein ausbrechendes Feuer die Zerstörung dieser Waren nach sich zieht, ist ohne Zutun des türkischen Finanzministeriums die bei der Einfuhr der Waren gezahlte Mehrwertsteuer nach Art. 30 lit. c KDVK nicht abziehbar.

Wird die Vorsteuer für zerstörte⁵²⁴, vernichtete⁵²⁵ oder abhanden gekommene⁵²⁶ Gegenstände zunächst in der Steueranmeldung für den Besteuerungszeitraum des Erwerbs zum Abzug gebracht, muss der Vorsteuerabzug in der Steueranmeldung für den Besteuerungszeitraum wieder rückgängig gemacht werden, in dem das schädigende Ereignis eingetreten ist.

IV. Ertragsteuerrechtlich nicht abziehbare Ausgaben

Schließlich kann die Vorsteuer für Eingangsumsätze, deren Ausgaben bei der Ermittlung der Einkünfte nach dem türkischen Einkommen- oder Körperschaftsteuergesetz nicht abziehbar sind, nach Art. 30 lit. d KDVK nicht zum Abzug gebracht werden. Somit wird die in Eingangsbelegen ausgewiesene Vorsteuer für ertragsteuerrechtlich nicht abziehbare Kosten von dem insoweit einem Endverbraucher gleich gestellten

⁵²⁴ Gegenstände, deren Nutzungszeitraum abgelaufen ist oder die aus anderen Gründen nicht mehr nutzbar sind, werden wie zerstörte Gegenstände behandelt (türkisches Finanzministerium, MwSt-Generalerlass Nr. 113, Amtsbl. vom 05.12.2009, Heft-Nr. 27423, Abschn. E). Siehe auch türkisches Finanzministerium, MwSt-Rundschreiben vom 23.06.2010, Nr. KDV-57/2010-5, Tz. 5.1., online im Internet: URL: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Stand: 21.04.2012).

⁵²⁵ Dass ein Gegenstand in erheblichem Maße an Wert verliert („Wertverfall“), bedeutet nicht dessen Verlust i. S. d. Art. 30 lit. c KDVK. Da in diesen Fällen kein Verlust des Gegenstands selbst, sondern lediglich ein Verkauf des Gegenstands zu einem relativ niedrigen Preis oder im Rahmen eines verlustbringenden Geschäfts in Betracht kommt, ist die bei Erwerb des Gegenstands angefallene Vorsteuer zum Abzug zugelassen (türkisches Finanzministerium, MwSt-Rundschreiben vom 23.06.2010, Nr. KDV-57/2010-5, Tz. 5.2., online im Internet: URL: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Stand: 21.04.2012); MwSt-Individualerlass vom 09.02.2012, Nr. B.07.1.GİB.4.06.17.01-KDV-2:2010-14001-64-192, online im Internet: URL: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Stand: 21.04.2012)).

⁵²⁶ Fälle von Schwund eines Gegenstands werden nicht als Verlust von Gegenständen i. S. d. Art. 30 lit. c KDVK gewertet. Schwund ist der physische Verlust eines Gegenstands in den Phasen zwischen Herstellung und Lieferung an den Kunden auf natürlichen Wege der Dinge. Die Vorsteuer, die bei Erwerb des solchen Gegenstands abgezogen wurde, bleibt abziehbar. Übersteigt allerdings der Warenverlust den aufgrund gesetzlicher Anordnung oder seitens zuständiger Berufsorganisationen festgesetzten Schwundbetrag, können die betreffenden Ausgaben weder ertragsteuerrechtlich berücksichtigt werden noch einen Vorsteuerabzug nach sich ziehen (türkisches Finanzministerium, MwSt-Rundschreiben vom 23.06.2010, Nr. KDV-57/2010-5, Tz. 5.3., online im Internet: URL: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Stand: 21.04.2012), mit Fallbeispielen).

Mehrwertsteuerpflichtigen getragen. Ertragsteuerrechtlich nicht abziehbar sind u. a.

- Ausgaben und Anschaffungs-/Herstellungskosten (Abschreibungen) für angemietete oder im Aktivvermögen des Geschäftsbetriebs befindliche motorisierte Wasserfahrzeuge (Yachten, Schnellboote etc.) oder Luftfahrzeuge (Flugzeuge, Hubschrauber etc.), soweit diese Fahrzeuge nicht den wesentlichen Gegenstand des Geschäftsbetriebs ausmachen, oder
- Ausgaben und Anschaffungskosten (Abschreibungen) für in das Inventarheft („envanter defteri“) oder die Abschreibungslisten („amortisman listeleri“) eingetragene Grundstücke, die zwar für Zwecke der Ausübung einer unternehmerischen Tätigkeit erworben wurden, jedoch teilweise zu Wohnzwecken genutzt werden. Abziehbar sind nur die auf den unternehmerisch genutzten Teil des Grundstücks entfallenden Ausgaben und Anschaffungskosten (in Höhe des Abschreibungsbetrags).⁵²⁷

V. Ertragsteuerliche Berücksichtigung nicht abziehbarer Vorsteuern

Nach alledem kann festgestellt werden, dass die Steuerpflichtigen von ihren geschuldeten Mehrwertsteuern grundsätzlich die von Art. 30 KDVK erfassten Vorsteuern nicht abziehen können. Teilweise oder vollumfänglich nicht abziehbare Vorsteuern⁵²⁸ können grundsätzlich nach dem türkischen Einkommen- oder Körperschaftsteuerrecht als abziehbare Ausgaben oder im Rahmen der Abschreibung durch Erhöhung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten einkünftermindernd berücksichtigt werden. Art. 58 KDVK verbietet es, abziehbare Vorsteuerbeträge bei der Ermittlung der ertragsteuerlichen Bemessungsgrundlage als Abzugsposten anzusetzen. Daraus folgt im Umkehrschluss, dass nicht abziehbare Vorsteuerbeträge ertragsteuerlich Berücksichtigung finden, also – je nach Art der Aufwendungen – als Ausgaben vollumfänglich zum Abzug oder als abschreibungsfähigen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zum Ansatz gebracht werden.⁵²⁹ Dadurch wird verhindert, dass die in der nicht abziehbaren Vorsteuer liegende Belastung des Steuerpflichtigen durch eine ertragsteuerliche Nichtberücksichtigung maximiert wird. In den Fällen, in denen nach türkischem Einkommen- oder Körperschaftsteuerrecht der

⁵²⁷ Türkisches Finanzministerium, MwSt-Rundschreiben vom 23.06.2010, Nr. KDV-57/2010-5, Tz. 6, online im Internet: URL: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Stand: 21.04.2012). Eine ähnliche Regelung sieht das Unionsrecht in Art. 168a Abs. 1 RL 2006/112/EG vor.

⁵²⁸ Die fehlende Abziehbarkeit kann sich neben Art. 30 KDVK auch daraus ergeben, dass die Voraussetzungen für das Recht auf Vorsteuerabzug nicht gegeben sind oder nur ein teilweiser Vorsteuerabzug nach Art. 33 KDVK möglich ist.

⁵²⁹ *Tarakçı*, Vergi Dünyası 98 (1989), 45 (48)

3. Kapitel

Grundlagen des Vorsteuerabzugs im Mehrwertsteuerrecht der Türkei

einkünftermindernde Abzug der Aufwendungen unzulässig und daran anknüpfend der Vorsteuerabzug nach Art. 30 lit. d KDVK ausgeschlossen ist, unterbleibt sogar eine ertragsteuerliche Entlastung, da andernfalls Wertungswidersprüche und Verwerfungen im Ertragsteuersystem hervorgerufen würden.⁵³⁰

⁵³⁰ Türkisches Finanzministerium, MwSt-Rundschreiben vom 23.06.2010, Nr. KDV-57/2010-5, Tz. 7., online im Internet: URL: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Stand: 21.04.2012)

D. Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug

Ist der Steuerpflichtige nach den bisherigen Ausführungen zum Abzug der ihn belastenden Vorsteuer (ganz oder teilweise) berechtigt, muss er von seinem Abzugsrecht in der vom KDVK vorgegebenen Weise Gebrauch machen.

I. Verfahren des Vorsteuerabzugs

Das Verfahren für die Mehrwertbesteuerung und damit auch für den Vorsteuerabzug ist im Wesentlichen in den Art. 37 bis 55 KDVK geregelt.

Nach Art. 37 KDVK werden Steuerpflichtige, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt, im allgemeinen Besteuerungsverfahren⁵³¹ nach sog. tatsächlichen Werten besteuert. Die Bezeichnung tatsächliche Werte soll an sich lediglich die Eigenschaft der Mehrwertsteuer als einer Steuer auf den im Verbrauchsstadium ermittelten Wert von Gegenständen und Dienstleistungen wiedergeben. Die sich grundsätzlich nach dem Entgelt für den gelieferten Gegenstand oder die erbrachte Dienstleistung bemessende Mehrwertsteuer soll ihrer systematischen und teleologischen Ausrichtung entsprechend im Ergebnis auf den mit Hilfe des Vorsteuerabzugs ermittelten tatsächlichen Mehrwert⁵³² erhoben werden. Die Besteuerung nach den tatsächlichen Werten meint vor diesem Hintergrund die Ermittlung der Steuerlast durch Abzug der für empfangene Vorleistungen gezahlten Mehrwertsteuer (Vorsteuer) von der für eigene Ausgangsleistungen erhaltenen Mehrwertsteuer.⁵³³

Gemäß Art. 39 Abs. 1 Satz 1 KDVK ist der gesetzliche Besteuerungszeitraum in jedem Kalenderjahr der Tätigkeit als Steuerpflichtiger das jeweilige Kalendervierteljahr. Allerdings räumt Art. 39 Abs. 1 Satz 2 KDVK dem türkischen Finanzministerium die Befugnis ein, den Besteuerungszeitraum je nach Jahres-Bruttoumsatz der Steuerpflichtigen vom Kalendervierteljahr auf den Kalendermonat herabzusetzen. Das Ministerium hat bereits kurz nach Einführung der Mehrwertsteuer unter Berufung auf diese Ermächtigungsgrundlage den Kalendermonat als Regelbesteuerungszeitraum festgelegt, ohne nach dem Umsatzvolumen der Steuerpflichtigen zu unterscheiden.⁵³⁴ Darüber hinaus kann das Finanzministerium nach Art. 39 Abs. 3 Satz 1 KDVK die

⁵³¹ Zu den mittlerweile abgeschafften Pauschal- und kompensatorischen Besteuerungsverfahren siehe unter A.II.

⁵³² Zum Bedeutungsgehalt des Begriffs Mehrwert siehe in der Einleitung unter A.II.2.b.cc.

⁵³³ *Özbalcı*, KDVK, Art. 37, S. 781

⁵³⁴ Türkisches Finanzministerium, MwSt-Generalerlass Nr. 14, Amtsbl. vom 27.06.1985, Heft-Nr. 18794, Abschn. B (im Anschluss an MwSt-Generalerlass Nr. 3, Amtsbl. vom 08.12.1984, Heft-Nr. 18599. In dem Erlass wird für Steuerpflichtige bestimmter Wirtschaftszweige ausnahmsweise das Quartal als Besteuerungszeitraum bestimmt. Dass der Erlass eine Missachtung der vom Wortlaut der Befugnisnorm gezogenen Grenzen und eine Umkehrung des gesetzlichen Regel-Ausnahme-Verhältnisses bedeutet, dürfte evident sein (siehe etwa Maç, KDVK, Art. 39, S. 2 f.; *Özbalcı*, KDVK, Art. 39, S. 786 f.).

Steuerpflichtigen unter bestimmte Gruppen fassen und für diese Gruppen den Beginn des vierteljährlichen Besteuerungszeitraums individuell bestimmen. Hierbei darf der Beginn des vierteljährlichen Besteuerungszeitraums vom Beginn des kalendarischen Quartals abweichen (Art. 39 Abs. 3 Satz 2 KDVK). Von dieser Befugnisnorm hat das Ministerium bislang keinen unmittelbaren Gebrauch gemacht.

Soweit keine andere gesetzliche Bestimmung vorhanden ist, wird die Mehrwertsteuer auf der Grundlage einer schriftlichen Erklärung der Steuerpflichtigen erhoben (Art. 40 Abs. 1 KDVK). In den in Art. 9 KDVK vorgesehenen Fällen der steuerlichen Haftung des Leistungsempfängers wird die Steuer durch den Haftenden für jene Besteuerungszeiträume deklariert, in denen die Steuer entsteht (Art. 40 Abs. 2 KDVK). Dagegen ist es – abgesehen von Haftungsfällen – für die Pflicht zur Abgabe der Steuererklärung durch Steuerpflichtige unerheblich, ob sie in dem betreffenden Besteuerungszeitraum der Mehrwertsteuer unterliegende Umsätze getätigt haben (Art. 40 Abs. 3 KDVK). Leistungserbringende Steuerpflichtige müssen demnach für jene Besteuerungszeiträume, innerhalb derer sie keinerlei steuerpflichtige Umsätze ausgeführt haben, gewissermaßen „Null“-Erklärungen einreichen. Die Mehrwertsteuer für die Einfuhr wird – wie aus Art. 40 Abs. 4 KDVK folgt – grundsätzlich nach den Angaben im Vordruck für die Zollanmeldung erhoben.

Die Frist für die Abgabe der Steuererklärung läuft gemäß Art. 41 Abs. 1 Satz 1 KDVK (sowohl für Steuerschuldner als auch für Haftungsschuldner) am Abend des 24. Kalendertages nach Beendigung des Besteuerungszeitraums ab. Sie müssen demgemäß die Steuererklärung bis zum 24. Tag des auf die Beendigung des Besteuerungszeitraums folgenden Kalendermonats beim zuständigen Finanzamt einreichen.⁵³⁵ Bei der Einfuhr wird die Steuererklärung mit Einsetzen der subjektiven Mehrwertsteuerpflicht – zusammen mit der Zollanmeldung – eingereicht (Art. 41 Abs. 2 KDVK). Bei Aufgabe der Tätigkeit als Steuerpflichtiger hat dieser die Steuererklärung bis zum 24. Kalendertag nach Einstellung der Tätigkeit abzugeben (Art. 40 Abs. 4 KDVK). Form und Inhalt der Mehrwertsteuererklärung werden gemäß Art. 42 KDVK vom türkischen Finanzministerium vorgegeben.

Die nach Art. 43 KDVK zuständige Finanzbehörde setzt die Mehrwertsteuer nach Art. 44 Abs. 1 KDVK gegenüber dem Steuerpflichtigen fest. Für die Steuerfestsetzung ist grundsätzlich diejenige Finanzbehörde örtlich zuständig, in deren Amtsbezirk sich der Betrieb des Steuerpflichtigen befindet (Art. 43 Abs. 1 KDVK). Bei natürlichen Personen, die sich nicht in der Türkei aufhalten, oder juristischen Personen, die weder ihren satzungsmäßigen Sitz noch ihre Geschäftsleitung im Inland haben, wird die Steuer nach Art. 44 Abs. 2 lit. b KDVK in der Regel gegenüber dem nach

⁵³⁵ In Art. 13 i. V. m. 15 VUK sind gesetzlich anerkannte Gründe für eine spätere Abgabe der Steuererklärung und in Art. 17 VUK die Möglichkeit einer finanzbehördlichen Fristverlängerung geregelt.

Art. 9 Abs. 1 KDVK Haftenden⁵³⁶, der die Steuer gegenüber dem leistenden Steuerpflichtigen einzubehalten und an die Finanzbehörde abzuführen hat, festgesetzt. Die Festsetzung wird nach Art. 45 KDVK bei persönlicher Abgabe der Steuererklärung am Tag der Abgabe, bei postalischer Einsendung innerhalb von sieben Tagen nach Eingang der Erklärung bei der zuständigen Finanzbehörde vorgenommen. Bei Einfuhrtatbeständen wird die festgesetzte Mehrwertsteuer gemäß Art. 50 Abs. 1 KDVK dem persönlich erschienenen Steuerpflichtigen, seinem gesetzlichen Vertreter, dem in seinem Namen handelnden Kommissionär⁵³⁷ oder einem anderen geeigneten Verfahrensbeteiligten im zollrechtlichen Sinne bekanntgegeben.

Die Zahlung der auf einen Besteuerungszeitraum entfallenden Mehrwertsteuer haben nach Art. 46 Abs. 1 KDVK erklärungsspflichtige Steuer- wie Haftungsschuldner bis zum 26. des Kalendermonats, in dem die Steuererklärung abgegeben wurde, zu leisten. Bei der Einfuhr von Gegenständen oder Dienstleistungen ist die Mehrwertsteuer gemäß Art. 46 Abs. 2 KDVK bei der Verzollung zu entrichten. Der für die Abgabentrachtung ausgestellte amtliche Zollbeleg muss nach Art. 47 KDVK die gezahlte Mehrwertsteuer offen ausweisen.

II. Aufzeichnungspflichten

Die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug ist ferner an die Beachtung bestimmter Aufzeichnungspflichten⁵³⁸ geknüpft.

1. Eintragung in die „gesetzlichen“ Bücher

Steuerpflichtige, die mit der Mehrwertsteuer für bezogene Gegenstände oder Dienstleistungen oder für deren Einfuhr belastet sind, müssen zur Geltendmachung des Rechts auf Abzug dieser Steuer den Eingangsbeleg bzw. den amtlichen Zollbeleg – beide mit offenem Steuerausweis⁵³⁹ – in den sog. gesetzlichen Büchern („kanuni defterler“) aufgezeichnet haben (Art. 34 Abs. 1 KDVK). Als gesetzliche Bücher werden solche Bücher bezeichnet, die von Gesetzes wegen zwingend zu führen sind.⁵⁴⁰ Die zu führenden Bücher und die Buchführungspflichtigen sind in Art. 171 ff.

⁵³⁶ Näheres zur Haftungsschuldnerschaft unter D.IV.

⁵³⁷ Auch in der Türkei handeln Kommissionäre regelmäßig im eigenen Namen (und für Rechnung des Kommitenten). Sie können aber bei entsprechender Vertretungsmacht auch im Namen ihres Kommitenten tätig werden.

⁵³⁸ Keine unmittelbare Voraussetzung für den Vorsteuerabzug sind die in Art. 54 KDVK reglementierten Anforderungen an Form und Inhalt der Aufzeichnungen.

⁵³⁹ Zum Gebot des offenen Steuerausweises und zu Ausnahmen siehe türkisches Finanzministerium, MwSt-Generalerlass Nr. 22, Amtsbl. vom 24.05.1986, Heft-Nr. 19116, Abschn. II. Die Rechtsfolge eines Verstoßes gegen dieses Gebot ist die Versagung des Vorsteuerabzugs. A. A. Verwaltungsgerichtshof, 9. Kammer, Entscheidung vom 12.02.1993, Az. 1992/3041, Entsch.-Nr. 1993/510, online im Internet: URL: <http://www.danistay.gov.tr> (Stand: 21.04.2012); 11. Kammer, Entscheidung vom 21.05.1996, Az. 1995/5113, Entsch.-Nr. 1996/2044, online im Internet: URL: <http://www.danistay.gov.tr> (Stand: 21.04.2012)

⁵⁴⁰ *Öğüt*, Maliye Postası 326 (1994), 65

VUK niedergelegt.⁵⁴¹ Nicht jeder Steuerpflichtige ist danach buchführungspflichtig. Soweit Steuerpflichtige Bücher zu führen haben, sind sie verpflichtet, für die Belege, welche den zum Vorsteuerabzug gestellten Steuerbetrag ausweisen, entsprechende Eintragungen in ihrer Buchführung vorzunehmen.⁵⁴² Andernfalls wird ihnen der Vorsteuerabzug versagt.⁵⁴³

2. Eintragsfrist

Die Pflicht zur Eintragung der Belege in die gesetzlichen Bücher ist fristgebunden. Gemäß Art. 29 Abs. 3 KDVK kann der Steuerpflichtige die Vorsteuer nur in dem Besteuerungszeitraum geltend machen, in dem er die Eintragung vorgenommen hat.⁵⁴⁴ Die Eintragung muss allerdings spätestens bis zum Ablauf des Kalenderjahres erfolgt sein, in dem das vorsteuerauslösende Ereignis ausgeführt wurde.⁵⁴⁵ Das vorsteuerauslösende Ereignis stellt in Fällen der Lieferung von Gegenständen oder der Erbringung von Dienstleistungen nach Art. 10 lit. a KDVK die Ausführung der Lieferung⁵⁴⁶ bzw. die Erbringung der Dienstleistung dar.⁵⁴⁷ Bei der Einfuhr entsteht die Steuer gemäß

⁵⁴¹ Zu Details der Buchführungsregelungen im VUK siehe Kesen, Das Steuerrecht der Türkei, S. 73 ff.

⁵⁴² Allein die EDV-technische Erfassung der Belege genügt nicht. Siehe hierzu ausführlich Tolu, Maliye Postası 326 (1994), 81 ff., und Yakut, Maliye Postası 566 (2004), 86 ff.

⁵⁴³ Öğüt, Maliye Postası 325 (1994), 82. Zu den Folgen der Verlustes der Belege und/oder der gesetzlichen Bücher siehe Verwaltungsgerichtshof, 7. Kammer, Entscheidung vom 29.09.1992, Az. 1991/728, Entsch.-Nr. 1992/4769, online im Internet: URL: <http://www.danistay.gov.tr> (Stand: 21.04.2012); 7. Kammer, Entscheidung vom 10.06.1993, Az. 1992/1502, Entsch.-Nr. 1993/2546, online im Internet: URL: <http://www.danistay.gov.tr> (Stand: 21.04.2012); 7. Kammer, Entscheidung vom 14.11.2003, Az. 2000/8993, Entsch.-Nr. 2003/4755, online im Internet: URL: <http://www.danistay.gov.tr> (Stand: 21.04.2012), sowie Ürel, Lebib Yalkın 17 (2005), 25 ff.

⁵⁴⁴ Hierzu wird unter III. weiter ausgeführt.

⁵⁴⁵ Türkisches Finanzministerium, MwSt-Individualerlass vom 20.02.2012, Nr. B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.20-607, online im Internet: URL: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Stand: 21.04.2012); MwSt-Individualerlass vom 20.02.2012, Nr. B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.29-600, online im Internet: URL: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Stand: 21.04.2012). Zu Grenzfällen und möglichen Ausnahmen siehe *Kızılot*, KDVK, Art. 29, S. 1195 ff.

⁵⁴⁶ Im Falle der Versendungs- oder Beförderungslieferung der Gegenstände ist gemäß Art. 10 lit. e KDVK die Übergabe der Gegenstände an den Spediteur bzw. der Beginn der Beförderung das maßgebliche Ereignis.

⁵⁴⁷ Öğüt, Maliye Postası 326 (1994), 65 (66). Zum Problem, bis wann die Belege für Eingangsleistungen, die vor Aufnahme der Tätigkeit als Steuerpflichtiger empfangen werden, nach Beginn dieser Tätigkeit in die gesetzlichen Bücher eingetragen werden müssen: In der Literatur (*Kırıktaş*, *Yaklaşım* 47 (1996), 50 (53 f.); *Koç*, *Yaklaşım* 55 (1997), 98 ff.; Tolu, *Yaklaşım* 218 (2011), 152 (155) mwN) wird ganz überwiegend die Meinung vertreten, dass die Belege bis zum Ende des Kalenderjahres, in dem die unternehmerische Tätigkeit aufgenommen und die subjektive Steuerpflicht begründet wird, in die gesetzlichen Bücher eingetragen werden müssen. Dem pflichtet die Finanzverwaltung bei. (türkisches Finanzministerium, MwSt-Individualerlass vom 25.02.1998, Nr.

Art. 10 lit. i KDVK grundsätzlich mit Erfüllung des zollrechtlichen Einfuhrtatbestandes.

Die Eintragsfrist wird mithin praktisch durch das Kalenderjahr der Ausführung des Eingangsumsatzes begrenzt. Sie stellt eine Ausschlussfrist dar und entfaltet rechtsausschließende, mithin materielle Präklusionswirkung.⁵⁴⁸ Vorsteuerbeträge, die in Belegen ausgewiesen sind, die nach Ablauf dieser Frist in den gesetzlichen Büchern erfasst werden, dürfen grundsätzlich nicht zum Abzug gebracht werden.⁵⁴⁹ Hat der Steuerpflichtige bspw. eine Eingangsrechnung über an ihn im August 2011 gelieferte Gegenstände erst im Februar 2012 in seine gesetzlichen Bücher eingetragen, ist er gemäß Art. 29 Abs. 3 KDVK gesetzlich an der Ausübung seines Abzugsrechts gehindert. Der den Vorsteuerabzug begehrende Steuerpflichtige ist somit darauf angewiesen, dass der leistungserbringende Steuerpflichtige rechtzeitig den maßgeblichen Beleg ausstellt. Deswegen müssen Leistungsempfänger zwecks Vorsteuerabzugs die Ausstellung und den Eingang des Belegs überwachen und ggf. nach einer Rechnung verlangen, in der die von ihnen abzuziehende Vorsteuer ausgewiesen ist. Damit ist ihnen gleichsam quasi die Aufgabe der „zivilen“ Kontrolle der Rechnungslegungspflicht der Leistenden übertragen.⁵⁵⁰ Durch die buchhalterische Registrierung des Belegs steigert die Überwachungsfunktion der Leistungsempfänger. Dadurch soll ein Beitrag zur finanzbehördlichen Bekämpfung von Steuerdelikten geleistet und dem Verlust von Steueraufkommen entgegengetreten werden.⁵⁵¹ Gesetzgeberische Unterstützung erhalten die Leistungsempfänger etwa durch Art. 231 Abs. 5 Satz 1 VUK, der Steuerpflichtige, die eine Lieferung oder eine Dienstleistung ausführen, verpflichtet, innerhalb von sieben Tagen nach Ausführung des Umsatzes den maßgeblichen Beleg auszustellen. Wird die 7-Tages-Frist nicht eingehalten, gilt der Beleg als nicht ausgestellt (Art. 231 Abs. 5 Satz 2 VUK). Erhält der Leistungsempfänger den Beleg fristgemäß, hat er ihn nach Art. 219 lit. a VUK zeitnah, jedoch spätestens innerhalb von zehn Tagen, in seine gesetzlichen Bücher einzutragen. Versäumt er die Frist, stellt dies gemäß Art. 352 Abs. 2 Ziff. 6 VUK eine sog. Ordnungswidrigkeit ersten Grades („birinci derece usulsüzlük“) dar, die bußgeldbewehrt ist. Für den Vorsteuerabzug ändert sich allerdings durch diese gesetzlichen Fristen grundsätzlich nichts, solange die nach Art. 29 Abs. 3 KDVK geltende Eintragsfrist beachtet wird.⁵⁵² Eine innerhalb

B.07.0.GEL.0.52/5234-1/6747, online im Internet: URL: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Stand: 21.04.2012)).

⁵⁴⁸ Kızılot, KDVK, Art. 29, S. 1193 („hak düşürücü“)

⁵⁴⁹ Maç, Mali Çözüm 61 (2002), 95 (96)

⁵⁵⁰ Emiroğlu, Vergi Sorunları 2 (1985), 44 (46)

⁵⁵¹ Gesetzesbegründung zum KDVK, Amtsbl. vom 02.11.1984, Heft-Nr. 18563, S. 3

⁵⁵² Türkisches Finanzministerium, MwSt-Generalerlass Nr. 23, Amtsbl. vom 18.07.1986, Heft-Nr. 19168, Abschn. H, Ziff. 3. Siehe auch Verwaltungsgerichtshof, 7. Kammer, Entscheidung vom 13.12.1988, Az. 1987/4642, Entsch.-Nr. 1988/2827, online im Internet: URL:

eines bestimmten Kalenderjahres ausgestellte Rechnung muss der Steuerpflichtige (nur) im selben Jahr in die gesetzlichen Bücher eintragen, um nicht das Recht auf Abzug der in der nämlichen Rechnung ausgewiesenen Vorsteuer zu verlieren.⁵⁵³ Wenn die Umsatzausführung und die Belegausstellung gegen Ende des Kalenderjahres erfolgt, besteht die erhöhte Gefahr der verspäteten Inrechnungstellung des Entgelts für die erbrachte Leistung sowie der geschuldeten Mehrwertsteuer. Erhält der Empfänger den Beleg erst im Folgejahr ist eine Geltendmachung des Vorsteuerabzugs grundsätzlich ausgeschlossen. Für diesen Fall sollten die Beteiligten in dem maßgeblichen Vertrag über die zu erbringende Leistung Regelungen treffen, die den Belegaussteller von einer verspäteten Fakturierung abhalten und den Empfänger entschädigen. Denkbar wäre eine Vertragstrafen- oder Schadensersatzregelung mit dem Ziel, dass der Empfänger von der (nicht mehr abziehbaren) Mehrwertsteuer entlastet wird.

III. Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs

Die Ausübung des Abzugsrechts unterliegt gemäß Art. 29 Abs. 3 KDVK zudem zeitlichen Restriktionen. Danach muss die Rechtsausübung in dem Besteuerungszeitraum erfolgen, in dem der maßgebliche Eingangsbeleg fristgemäß⁵⁵⁴ in den gesetzlichen Büchern des Steuerpflichtigen eingetragen wurde. Da die Steuerpflichtigen nach den Verwaltungsvorschriften des türkischen Finanzministeriums – wie unter D.I. ausgeführt – für den jeweiligen Kalendermonat eine Steuererklärung abzugeben haben, muss der Vorsteuerabzug in der Steuererklärung für den Kalendermonat geltend gemacht werden, in dem die Eintragung des Belegs vorgenommen wurde.⁵⁵⁵ Die Steuerpflichtigen dürfen in der Steuererklärung für den betreffenden Besteuerungszeitraum von der Summe der geschuldeten Mehrwertsteuern für ihre getätigten Ausgangsumsätze nicht nur die im Zusammenhang mit diesen Umsätzen stehenden Vorsteuern, sondern vielmehr auch die im Zusammenhang mit anderen Ausgangsumsätzen stehenden (abziehbaren) Vorsteuern geltend machen (Grundsatz des globalen Vorsteuerabzugs).⁵⁵⁶

<http://www.danistay.gov.tr> (Stand: 21.04.2012). Ebenso *Öğüt*, Maliye Postası 516 (2002), 80 (81)

⁵⁵³ Türkisches Finanzministerium, MwSt-Individualerlass vom 30.01.2012, B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.29-362, online im Internet: URL: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Stand: 21.04.2012)

⁵⁵⁴ Siehe unter II.2.

⁵⁵⁵ Türkisches Finanzministerium, MwSt-Individualerlass vom 14.11.2011, Nr. B.07.1.GİB.4.27.15.01-10-515-117-59, online im Internet: URL: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Stand: 21.04.2012). Siehe auch Verwaltungsgerichtshof, 7. Kammer, Entscheidung vom 08.04.2004, Az. 2002/1244, Entsch.-Nr. 2004/942, online im Internet: URL: <http://www.danistay.gov.tr> (Stand: 21.04.2012)

⁵⁵⁶ *Emiroğlu*, Vergi Sorunları 2 (1985), 44 (56); *Özbalcı*, KDVK, Art. 29, S. 643. Abweichend hiervon kann die Vorsteuer für Eingangsumsätze, die im Zusammenhang mit der Ausfuhr von Gegenständen oder Dienstleistungen stehen, und nach Art. 32 Abs. 1 Satz 1 KDVK erst in der Erklärung für den

IV. Vorsteuerabzug bei Steuerhaftung

Grundsätzlich hat der einen steuerpflichtigen Umsatz ausführende Steuerpflichtige i. S. d. Art. 8 Abs. 1 KDVK die anfallende und vom Leistungsempfänger eingezogene Mehrwertsteuer zu entrichten. Für bestimmte Fallkonstellationen sieht das KDVK Regelungen vor, nach denen nicht der leistende Steuerpflichtige, sondern der Leistungsempfänger als Haftungsschuldner („vergi sorumlusu“) die Steuer abführen muss. Art. 9 KDVK enthält die einschlägigen Rechtsnormen über die Haftung für eine Mehrwertsteuerschuld.⁵⁵⁷

1. Steuerhaftung nach Art. 9 Abs. 1 KDVK

Nach dem Wortlaut des Art. 9 Abs. 1 KDVK kann das Finanzministerium zwecks Sicherung der Steuerforderung die an dem steuerpflichtigen Umsatz Beteiligten in einem Fall, in dem der Steuerschuldner – bei natürlichen Personen – seine Arbeitsstätte und seinen Wohnsitz oder – bei den übrigen Steuerpflichtigen – seinen statuarischen Sitz sowie seine Geschäftsleitung nicht in der Türkei hat⁵⁵⁸, und in allen anderen als erforderlich erscheinenden Fällen in Haftung nehmen.⁵⁵⁹ Der betreffende Umsatz kann sowohl eine Lieferung als auch

Besteuerungszeitraum abgezogen (oder erstattet) werden, in dem der Ausfuhratbestand verwirklicht wird (türkisches Finanzministerium, MwSt-Generalerlass Nr. 4, Amtsbl. vom 08.12.1984, Heft-Nr. 18599, Abschn. B).

⁵⁵⁷ Hiervon zu unterscheiden ist das Rechtsinstitut der gesamtschuldnerischen Haftung („müteselsil sorumluluk“), das sich auf Art. 11 Abs. 3 VUK gründet. Der gesetzliche Anwendungsbereich erfasst – bei unbefangener Betrachtung des Wortlauts – Fälle, in denen der Empfänger von Gegenständen oder Dienstleistungen für den Leistenden (als Steuerträger) einen Steuerabzug vom Entgelt vorzunehmen und die einbehaltene Steuer an das zuständige Finanzamt abzuführen hat. Kommt er seiner Verpflichtung nicht nach, sieht die Gesetzesnorm eine gesamtschuldnerische Haftung von bestimmten Personen für die nicht abgeführte Steuer vor. Dies sind etwa an dem betreffenden Geschäft Beteiligte, Personen, die aus dem gelieferten Gegenstand oder der erbrachten Dienstleistung einen Nutzen ziehen, sowie Personen, die in einem verwandtschaftlichen oder geschäftlichen Näheverhältnis zum Empfänger des Gegenstands oder der Dienstleistung stehen. Der Mehrwertbesteuerung ist allerdings ein Steuerabzug vom Entgelt fremd. Die Steuer wird in der Regel vom Leistenden für den eigentlichen Steuerträger abgeführt. Hat der Leistungsempfänger ausnahmsweise die Steuer abzuführen, wird der Leistende nicht zum Steuerträger (ebenso Kumrulu, Türkiye Barolar Birliği Dergisi 3 (1988), 412 (418 ff.)). Indes prüft die türkische Finanzverwaltung beim Vorsteuerabzug von Steuerpflichtigen die gesamtschuldnerische Haftung für die abziehbare Steuer (hierzu türkisches Finanzministerium, MwSt-Generalerlass Nr. 84, Amtsbl. vom 23.11.2001, Heft-Nr. 24592, Abschn. III) und versagt in der Folge häufig den Vorsteuerabzug aufgrund einer gesamtschuldnerischen Haftung.

⁵⁵⁸ Unterhält der Steuerpflichtige in der Türkei eine Betriebsstätte, schließt diese die Anwendung des Art. 9 Abs. 1 KDVK aus, so dass der Steuerpflichtige nach Art. 8 KDVK zur Entrichtung der Steuer verpflichtet bleibt. Dies gilt allerdings nur, sofern er den betreffenden Umsatz von der Betriebsstätte aus getätigt hat. Wird der Umsatz ohne Beteiligung der Betriebsstätte ausgeführt, gilt Art. 9 Abs. 1 KDVK (Kurt, Vergi Dünyası 321 (2008), 70 (72)).

⁵⁵⁹ Das türkische Finanzministerium hat in diversen Erlassen auf die

eine Dienstleistung sein.⁵⁶⁰ Die Umsatzbeteiligten müssen selbst keine Steuerpflichtigen sein, um haftbar gemacht werden zu können.⁵⁶¹ Letzteres kann zu erheblichen Schwierigkeiten bei der Steuererhebung führen, wenn Haftender ein (möglicherweise anonymer) Endverbraucher ist.⁵⁶² Personen, die auf der Rechtsgrundlage des Art. 9 KDVK die Mehrwertsteuer als Leistungsempfänger durch Zahlung oder Verrechnung mit Vorsteuerbeträgen abführen, haften allerdings für die auf vorangegangenen Umsatzstufen entstandene Mehrwertsteuer nicht.⁵⁶³

Der Haftungsschuldner kann grundsätzlich unter den in Art. 29 ff. KDVK genannten allgemeinen Voraussetzungen einen Vorsteuerabzug geltend machen.⁵⁶⁴ Allerdings ist gemäß Art. 29 Abs. 1 lit. a KDVK nur die Mehrwertsteuer abziehbar, die in dem Eingangsbeleg gesondert (vgl. Art. 34 Abs. 1 KDVK) ausgewiesen wird. Steuerpflichtige, die selbst den auf die bezogenen Eingangsleistungen entfallenden Mehrwertsteuerbetrag zu entrichten haben, werden keinen Beleg mit offenem Steuerausweis erhalten.⁵⁶⁵ Daher wäre eine Vorsteuerabzugsberechtigung bei reiner Anwendung des Art. 29 Abs. 1 lit. a KDVK nicht zu bejahen. Das türkische Finanzministerium ist jedoch nach Art. 29 Abs. 4 KDVK befugt, die bei der Durchführung des Vorsteuerabzugs auftretenden Ungereimtheiten und Lücken – unter Vermeidung einer Doppelbesteuerung und einer Nichtbesteuerung – entsprechend den Grundprinzipien des Art. 29 KDVK auszuräumen und das Verfahren und die Grundlagen des Vorsteuerabzugs festzulegen. In Ausübung der in Art. 29 Abs. 4 KDVK fixierten Befugnis hat das Finanzministerium Steuerpflichtigen, die als Haftungsschuldner eine Vorsteuerbelastung erfahren, die Möglichkeit eingeräumt, die zu entrichtende Mehrwertsteuer im Rahmen des Vorsteuerabzuges in dem Besteuerungszeitraum geltend zu machen, in dem sie die Mehrwertsteuer

Ermächtigung zurückgegriffen (siehe etwa türkisches Finanzministerium, MwSt-Generalerlass Nr. 91, Amtsbl. vom 28.02.2004, Heft-Nr. 25387, Abschn. A; MwSt-Generalerlass Nr. 95, Amtsbl. vom 03.07.2005, Heft-Nr. 25864, Abschn. Tz. 5; MwSt-Generalerlass Nr. 96, Amtsbl. vom 18.11.2005, Heft-Nr. 25997, Tz. 5; MwSt-Generalerlass Nr. 97, Amtsbl. vom 31.12.2005, Heft-Nr. 26040 (4. Beilage), Tz. 1 bis 5; MwSt-Generalerlass Nr. 104, Amtsbl. vom 01.05.2007, Heft-Nr. 26509, Tz. 4; MwSt-Generalerlass Nr. 117, Amtsbl. vom 14.04.2012, Heft-Nr. 28264).

⁵⁶⁰ Türkisches Finanzministerium, MwSt-Generalerlass Nr. 117, Amtsbl. vom 14.04.2012, Heft-Nr. 28264, Tz. 2.1.1. und 2.1.5.

⁵⁶¹ Türkisches Finanzministerium, a. a. O., Abschn. 2.1.2.

⁵⁶² Günay, Vergi Dünyası 298 (2006), 120 (121)

⁵⁶³ Türkisches Finanzministerium, MwSt-Generalerlass Nr. 70, Amtsbl. vom 10.09.1998, Heft-Nr. 23459, Tz. 6

⁵⁶⁴ Das türkische Finanzministerium spricht im MwSt-Generalerlass Nr. 70, Amtsbl. vom 10.09.1998, Heft-Nr. 23459, Tz. 6, sogar von Vorsteuererstattung.

⁵⁶⁵ Andernfalls droht neben der Haftung eine Steuerschuld des Rechnungsausstellers wegen unberechtigten Steuerausweises (Art. 8 Abs. 2 KDVK).

entrichten müssen.⁵⁶⁶ Hierfür muss der Eingangsbeleg nicht nach Art. 34 Abs. 1 KDVK nicht in die gesetzlichen Bücher eingetragen werden, vielmehr genügt die Deklaration des Eingangsumsatzes und der damit verbundenen Steuerschuld gemäß Art. 9 Abs. 1 KDVK.⁵⁶⁷

Deklariert der Steuerpflichtige die Mehrwertsteuer, die er in seiner Eigenschaft als Haftender nach Art. 9 Abs. 1 KDVK abführen muss, in seiner Steuerklärung nicht oder nicht vollständig und stellt dies die zuständige Finanzbehörde fest, setzt sie diese Steuer von Amts wegen („re’sen“) bzw. ergänzend zum deklarierten Teil („ikmalen“) fest. Die festgesetzte Steuer kann der haftende Steuerpflichtige im Rahmen des Vorsteuerabzugs geltend machen, wenn er die Steuer gezahlt und die Zahlung im selben Kalenderjahr in seine gesetzlichen Bücher eingetragen hat.⁵⁶⁸

2. Steuerhaftung nach Art. 9 Abs. 2 KDVK

Aus Art. 9 Abs. 2 KDVK folgt ein weiterer Haftungstatbestand. Wird danach im Rahmen einer sog. zeitnahen Stichtagsinventur oder einer sog. buchmäßigen Inventur bei einem Steuerpflichtigen⁵⁶⁹ festgestellt, dass er beleglose Waren im Betriebsvermögen hält oder beleglos Dienstleistungen empfangen hat, haftet er für die dadurch nicht entrichtete Mehrwertsteuer. Der Betreffende kann innerhalb einer 10-tägigen Frist die fehlenden Belege einreichen. Werden die Belege nicht innerhalb dieser Frist eingereicht, wird von dem Steuerpflichtigen für die nicht belegten Waren und Dienstleistungen grundsätzlich die Mehrwertsteuer auf der Grundlage einer Ersatzbemessungsgrundlage („emsal bedeli“, Art. 27 KDVK i. V. m. Art. 267 VUK) erhoben (Art. 9 Abs. 2 Unterabs. 3 KDVK). Für diese Besteuerung wird zusätzlich eine Strafe, die bei Steuerschäden verwirkt wird (vgl. Art. 341, 344 VUK), verhängt. Wird allerdings bei demjenigen, der die Ware an den haftenden Steuerpflichtigen geliefert oder die Dienstleistung erbracht hat, eine behördliche Steuerprüfung durchgeführt und findet bei ihm eine Besteuerung auf der Grundlage der Prüfungsergebnisse statt, wird beim

⁵⁶⁶ In dem Mehrwertsteuer-Generalerlass Nr. 49 (Amtsbl. vom 20.07.1995, Heft-Nr. 22349, Abschn. B) hat sich das Ministerium für die Vorsteuerabzugsberechtigung des haftenden Steuerpflichtigen ausgesprochen, ohne sich auf die Befugnisnorm zu berufen. Zur Begründung hierfür führt es Art. 29 und 34 KDVK an und folgert daraus, dass Steuerpflichtige die (sämtliche) im Zusammenhang mit ihrer steuerpflichtigen Tätigkeit stehenden Vorsteuerbeträge abziehen können. Hierbei scheint es in seine Erwägungen nicht einbezogen zu haben, dass die in Art. 29 KDVK aufgezählten Eingangsumsätze samt ihren gesetzlichen Voraussetzungen abschließend aufgezählt sind und daher eine Ausweitung des Rechts auf Vorsteuerabzugs allenfalls praeter legem möglich sein kann.

⁵⁶⁷ Türkisches Finanzministerium, MwSt-Generalerlass Nr. 49, Amtsbl. vom 20.07.1995, Heft-Nr. 22349, Abschn. B

⁵⁶⁸ Türkisches Finanzministerium, a. a. O.; a. A. *Öğüt*, Maliye Postası 516 (2002), 80 (84)

⁵⁶⁹ Für Endverbraucher gilt die „Haftungsnorm“ nicht (vgl. *Özbalcı*, KDVK, Art. 9, S. 256).

haftenden Steuerpflichtigen gemäß Art. 9 Abs. 2 Unterabs. 4 KDVK weder eine Steuer erhoben noch eine Strafe festgesetzt.

Die vom haftenden Steuerpflichtigen erhobene Mehrwertsteuer kann dieser unter den allgemeinen Voraussetzungen der Art. 29 ff. KDVK als Vorsteuer geltend machen. Für den Vorsteuerabzug muss er allerdings – über die allgemeinen Voraussetzungen hinausgehend – die betreffenden Gegenstände oder Dienstleistungen in seine gesetzlichen Bücher aufnehmen, die festgesetzte Steuer zahlen und innerhalb desselben Kalenderjahres die Vorsteuer in Abzug bringen.⁵⁷⁰

V. Behandlung von Vorsteuerüberschüssen

Im türkischen Mehrwertsteuerrecht wird der Abzug der Vorsteuerbeträge grundsätzlich im Wege der Subtraktion von den Ausgangsteuerbeträgen gewährt. An die Staatskasse entrichtet der Steuerpflichtige für den betreffenden Besteuerungszeitraum demgemäß lediglich den Mehrwertsteuerbetrag, der nach Abzug der Vorsteuerbeträge übrig bleibt. Bleibt kein geschuldeter Steuerbetrag übrig, weil die Vorsteuerbeträge den Gesamtbetrag der Ausgangsteuer eines Besteuerungszeitraums übersteigen und der überschießende Teilbetrag mangels weiterer Mehrwertsteuerschulden des Steuerpflichtigen im selben Besteuerungszeitraum nicht durch Abzug ausgeglichen werden kann, entsteht ein Vorsteuerüberschuss. Hinsichtlich der Behandlung von Vorsteuerüberschüssen sind im türkischen Mehrwertsteuerrecht drei Vorgehensweisen vorgesehen:

- Erstattung des Vorsteuerüberschusses
- Verrechnung des Vorsteuerüberschusses
- Vortrag des Vorsteuerüberschusses

1. Erstattung der Vorsteuer

Der Vorsteuerüberschuss kann im Wege der Erstattung ausgeglichen werden. Die erstattungsfähigen Vorsteuern, die von den abziehbaren rechnerisch strikt zu trennen sind⁵⁷¹, lassen sich folgendermaßen bestimmen: Bestehen in einem Besteuerungszeitraum, in dem zur Vorsteuererstattung berechtigte Ausgangsumsätze („Erstattungsumsätze“⁵⁷²) ausgeführt werden, keine mit diesen Ausgangsumsätzen zusammenhängenden Vorsteuerbeträge mehr, wird davon ausgegangen, dass diese Vorsteuerbeträge vollständig zum Abzug gebracht wurden und keinerlei Vorsteuererstattung in Frage kommt. Verbleibt in Steuererklärungen, in denen zur Vorsteuererstattung

⁵⁷⁰ Özbalcı, KDVK, Art. 9, S. 258

⁵⁷¹ Türkisches Finanzministerium, MwSt-Individualerlass Nr. 26, Amtsbl. vom 31.12.1981, Heft-Nr. 19681, Abschn. M

⁵⁷² Türkisches Finanzministerium, MwSt-Generalerlass Nr. 84, Amtsbl. vom 23.11.2001, Heft-Nr. 24592, Abschn. I, Ziff. 1.1.3. („iade hakkını doğuran işlemler“)

berechtigte Ausgangsumsätze angegeben wurden, ein Vorsteuerüberschuss, wird dieser den erstattungsfähigen Vorsteuerbeträgen gegenübergestellt. Der niedrigere der beiden Beträge wird als Betrag der erstattungsfähigen Vorsteuerbeträge behandelt. So wird sichergestellt, dass primär die abziehbaren Vorsteuerbeträge, sekundär die erstattungsfähigen Vorsteuerbeträge für den Abzug verwendet werden.⁵⁷³

Nach dem KDVK ermöglichen den Steuerpflichtigen nur bestimmte Ausgangsumsätze eine Vorsteuererstattung. Nicht jeder zum Vorsteuerabzug berechtigte Ausgangsumsatz⁵⁷⁴ eröffnet danach eine Erstattungsmöglichkeit und ist ein Erstattungsumsatz. Die Vorsteuererstattung ist zum einen in den Fällen möglich, in denen dem Art. 32 KDVK unterfallende „vollständig“ steuerfreie⁵⁷⁵ Ausgangsumsätze ausgeführt werden, und zum anderen in den Fällen, in denen einem ermäßigten Steuersatz unterliegende Ausgangsumsätze getätigt werden.

a. Ausgangsumsätze mit „vollständiger“ Steuerbefreiung

Die erste Art der Erstattungsumsätze bilden die vollständig steuerbefreiten Ausgangsumsätze, die in den Anwendungsbereich des Art. 32 KDVK fallen. Die dort genannten Steuerbefreiungsnormen (Art. 11, 13, 14, 15 und 17 Abs. 4 lit. s KDVK) lassen die Erstattung der in Eingangsbelegen ausgewiesenen Vorsteuer zu, die im Zusammenhang mit den Erstattungsumsätzen stehen.

Ein Steuerpflichtiger mit Erstattungsumsätzen muss die erstattungsfähige Vorsteuer zunächst von seinen (im selben Besteuerungszeitraum) geschuldeten Mehrwertsteuern für andere steuerpflichtige Ausgangsumsätze abziehen (Art. 32 Abs. 1 Satz 1 KDVK). Sind keine oder nicht ausreichend geschuldete Steuerbeträge vorhanden und entsteht damit ein Vorsteuerüberschuss, ist dieser nach den vom Finanzministerium zu erlassenden Bestimmungen an den Steuerpflichtigen zu erstatten (Art. 32 Abs. 1 Satz 2 KDVK). Hierbei darf das Finanzministerium gemäß Art. 32 Abs. 2 KDVK die Erstattung auf die Verrechnung der erstattungsfähigen Vorsteuerbeträge mit folgenden Verbindlichkeiten beschränken:

- Steuern und Sozialversicherungsbeiträge,
- Schulden gegenüber Verwaltungseinheiten aus dem Gesamt- oder Ergänzungshaushalt,
- Schulden gegenüber Gemeinden,
- Schulden aus Warenlieferungen und Dienstleistungen von Institutionen mit Umlaufkapital und Betrieben, deren Kapital zu mindestens 51% der öffentlichen Hand gehört oder die privatisiert

⁵⁷³ Kizilot, KDVK, Art. 32, S. 1323

⁵⁷⁴ Siehe unter A.III.

⁵⁷⁵ Zum Begriff der „vollständigen“ Steuerbefreiung siehe unter A.III.1.

wurden.

Die Erstattung erfolgt auf zweierlei Wegen: durch Verrechnung mit den vorstehenden Verbindlichkeiten („mahsup yoluyla iade“ oder „mahsuben iade“) und durch Auszahlung („nakden iade“).⁵⁷⁶ Insbesondere für die Fälle der Ausfuhrbefreiung nach Art. 11 Abs. 1 KDVK⁵⁷⁷ hat das Finanzministerium auf der Grundlage des Art. 32 Abs. 1 Satz 2 KDVK (für die Erstattung durch Auszahlung) sowie des Art. 32 Abs. 2 KDVK (für die Erstattung durch Verrechnung) Bestimmungen für die genannten Erstattungsformen („KDV iadesi“) erlassen.⁵⁷⁸ In diesen Bestimmungen sind zwei Verfahrensarten für die Erstattung festgelegt: das Verfahren nach sog. allgemeinen Bestimmungen („genel esaslar“) und das Verfahren nach sog. besonderen Bestimmungen („özel esaslar“).⁵⁷⁹

aa. Erstattungsverfahren nach „allgemeinen Bestimmungen“

Im Regelfall richtet sich das Erstattungsverfahren bei Vorsteuern im Zusammenhang mit steuerbefreiten Ausfuhrumsätzen nach den allgemeinen Bestimmungen.

(1) Erstattung durch Verrechnung

Der erstattungsberechtigte Steuerpflichtige darf bei der Erstattung durch Verrechnung Steuerverbindlichkeiten, bei der Einfuhr erhobene Steuern⁵⁸⁰ sowie Sozialabgaben zur Verrechnung stellen. Verrechenbar sind sowohl eigene als auch – bei der Einfachen Gesellschaft und den Personengesellschaften – die Verbindlichkeiten der Gesellschaft⁵⁸¹, soweit sie auf den Anteil des Steuerpflichtigen entfallen. Die Vorsteuerbeträge werden vorrangig mit den eigenen Steuerverbindlichkeiten des Steuerpflichtigen verrechnet.⁵⁸² Der übrige Teil der Vorsteuerbeträge wird durch Verrechnung – nach Wahl des Steuerpflichtigen – mit den restlichen eigenen sowie den verrechenbaren Verbindlichkeiten der Gesellschaft erstattet. Hierbei wird die Erstattung – unabhängig von der Höhe der erstattungsfähigen Vorsteuer – ohne einen behördlichen Steuerprüfungsbericht („vergi inceleme raporu“) und ohne

⁵⁷⁶ Nach der Terminologie des türkischen Mehrwertsteuerrechts gilt auch die Verrechnung als Erstattung.

⁵⁷⁷ Gemeint sind hiermit v. a. die Ausfuhr von Gegenständen und Dienstleistungen (Art. 11 Abs. 1 lit. a KDVK), der sog. Gepäckhandel („bavul ticareti“) und der Reiseverkehr („yolcu beraberi esya ticareti“, Art. 11 Abs. 1 lit. b KDVK). Die Einzelheiten hierzu folgen im 4.Kap. unter A.II.1.b.

⁵⁷⁸ Siehe insbesondere türkisches Finanzministerium, MwSt-Generalerlass Nr. 84, Amtsbl. vom 23.11.2001, Heft-Nr. 24592, maßgeblich geändert durch MwSt-Generalerlass Nr. 107, Amtsbl. vom 04.01.2008, Heft-Nr. 26746, Abschn. E, Ziff. 2

⁵⁷⁹ Diliçik, Vergi Dünyası 321 (2008), 56 (58)

⁵⁸⁰ Zum Umfang des Ausdrucks „bei der Einfuhr erhobene Steuern“ siehe Korkmaz, Yaklaşım 105 (2001), 170 (172)

⁵⁸¹ Bei der Kommanditgesellschaft sind lediglich die Kommanditisten verrechnungsberechtigt.

⁵⁸² Demir, Vergi Dünyası 244 (2001), 249 (250)

Sicherheitsleistung („teminat“) gewährt.⁵⁸³

Das Erstattungsverfahren beginnt mit dem Erstattungsantrag, der schriftlich zu stellen ist.⁵⁸⁴ Soll eine Verrechnung mit Verbindlichkeiten einer Gesellschaft vorgenommen werden, müssen die übrigen Gesellschafter eine notariell beglaubigte Zustimmungserklärung abgeben, die bei Antragstellung vorzulegen ist. Weiterhin ist die Steuererklärung einzureichen, die den erstattungsfähigen Vorsteuerbetrag ausweist. Zudem ist ggf. die Vorlage von behördlichen Belegen über zu verrechnende Einfuhrmehrwertsteuern und Sozialabgaben erforderlich.⁵⁸⁵ Je nach Art des Ausfuhrumsatzes i. S. d. Art. 11 KDVK sind weitere Unterlagen zwingender Bestandteil des Antragskonvoluts.

Ist der gesamte erstattungsfähige Vorsteuerbetrag höher als die verrechenbaren Verbindlichkeiten, kann die Erstattung durch Auszahlung des übersteigenden Teilbetrags verlangt werden. Für den entsprechenden Auszahlungsantrag gelten die nachstehenden Bestimmungen.

(2) Erstattung durch Auszahlung

Neben der Erstattung durch Verrechnung ist die Erstattung durch Auszahlung die im türkischen Mehrwertsteuerrecht vorgesehene zweite Erstattungsform. Vorsteuerbeträge bis zu 4.000,- TL werden ohne behördlichen Steuerprüfungsbericht und ohne Sicherheitsleistung ausgezahlt.⁵⁸⁶ Für den Erstattungsantrag sind die für den Verrechnungsantrag geltenden Bestimmungen maßgebend. Neben den danach vorzulegenden Dokumenten bedarf es unter Umständen weiterer Nachweise.⁵⁸⁷

Die Auszahlung von Vorsteuerbeträgen über 4.000,- TL ist in der Regel vom Vorliegen eines besonderen Bestätigungsberichts eines türkischen Steuerberaters („Yeminli Mali Müşavir“)⁵⁸⁸, von einer Sicherheitsleistung (regelmäßig in Höhe des 4.000,- TL übersteigenden erstattungsfähigen Vorsteuerbetrags⁵⁸⁹) oder vom Ergebnis einer behördlichen Steuerprüfung abhängig.⁵⁹⁰ Der erstattungsberechtigte Steuerpflichtige

⁵⁸³ Vural, Vergi Dünyası 222 (2000), 52 (59)

⁵⁸⁴ Bei Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften („kooperatifler“) ist der gesetzliche Vertreter antragsfähig.

⁵⁸⁵ Zu Einzelheiten hinsichtlich Antragsinhalt siehe türkisches Finanzministerium, MwSt-Generalerlass Nr. 84, Amtsbl. vom 23.11.2001, Heft-Nr. 24592, Abschn. I, Ziff. 1.1.2 und 1.1.3. Einige Antragsunterlagen sind via Internet einzureichen (türkisches Finanzministerium, MwSt-Rundschreiben vom 27.01.2010, Nr. KDVK-53/2010-1, online im Internet: URL: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Stand: 21.04.2012).

⁵⁸⁶ Vural, Vergi Dünyası 245 (2002), 38 (39)

⁵⁸⁷ Näheres hierzu in türkisches Finanzministerium, MwSt-Generalerlass Nr. 84, Amtsbl. vom 23.11.2001, Heft-Nr. 24592, Tz. 1.2.

⁵⁸⁸ In dem Bericht bestätigt der Steuerberater, dass die Angaben des Steuerpflichtigen zutreffend sind.

⁵⁸⁹ Geringere Sicherheitsleistungen in Höhe von 4% oder 8% des 4000,- TL übersteigenden Vorsteuerbetrags („indirli teminatlar“) sind unter Umständen möglich. Näheres dazu im MwSt-Generalerlass Nr. 84, Amtsbl. vom 23.11.2001, Heft-Nr. 24592, Tz. 2.1.2.2.

⁵⁹⁰ Vural, Vergi Dünyası 245 (2002), 38 (39 f.)

muss sich bei der Antragstellung für eine der genannten Auszahlungsbedingungen entscheiden.

bb. Erstattungsverfahren nach besonderen Bestimmungen

Die besonderen Bestimmungen kommen für das Erstattungsverfahren nur in den Fällen zur Anwendung, in denen falsche oder unwahre Belege („sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler“)⁵⁹¹ ausgestellt oder verwendet wurden.⁵⁹² Als unwahr gilt ein Beleg, der eine tatsächlich nicht durchgeführte Handlung oder einen tatsächlich nicht bestehenden Zustand (zum Schein) wiedergibt. Daher liegen unwahre Belege bspw. vor, wenn sie eine nicht ausgeführte Lieferung von Gegenständen oder Erbringung von Dienstleistungen als ausgeführt wiedergeben. Als falsch werden Belege bezeichnet, die inhaltlich zwar auf einer wahren Handlung oder einem wahren Zustand beruhen, jedoch deren Wahrheitsgehalt dem Wesen oder der Anzahl nach verändern. Dementsprechend sind etwa Belege, die einen gelieferten Gegenstand oder eine erbrachte Dienstleistung im Wert oder in der Menge unrichtig wiedergeben, falsche Belege.

Der nach Maßgabe der unter aa.(1) stehenden Ausführungen zu stellende Erstattungsantrag von Steuerpflichtigen, die unmittelbar oder mittelbar an der Ausstellung oder Verwendung unwahrer oder falscher Belege beteiligt sind, wird nur nach den besonderen Bestimmungen bearbeitet.⁵⁹³ Dies gilt für Anträge auf Erstattung durch Verrechnung⁵⁹⁴ wie für Anträge auf Erstattung durch Auszahlung. Dass ein Steuerpflichtiger einen unwahren oder falschen Beleg ausgestellt oder verwendet habe, wird in der Regel in einem sog. negativen Bericht einer Finanzbehörde („olumsuz rapor“) konstatiert. Bei Vorliegen eines solchen Berichts hat der Steuerpflichtige zur Erlangung einer Vorsteuererstattung eine erhöhte Sicherheit („yüksetilmiş teminat“) zu leisten.⁵⁹⁵ Die erhöhte Sicherheit beträgt das Vierfache der regulären Sicherheit und beläuft sich damit auf 400% des 4000,-TL übersteigenden erstattungsfähigen Vorsteuerbetrags. Leistet der Steuerpflichtige die erhöhte Sicherheit nicht, wird eine Erstattung nur auf der Grundlage der Feststellungen in einem behördlichen Steuerprüfungsbericht

⁵⁹¹ Die Legaldefinition für unwahre Belege ergibt sich aus Art. 359 lit. a Nr. 1 VUK, die für falsche Belege aus Art. 359 lit. b Nr. 1 KDVK.

⁵⁹² Demir, Vergi Dünyası 245 (2002), 77 f.

⁵⁹³ Zum gesamten, den besonderen Bestimmungen unterfallenden Personenkreis siehe türkisches Finanzministerium, MwSt-Generalerlass Nr. 84, Amtsbl. vom 23.11.2001, Heft-Nr. 24592, Abschn. II, Ziff. 1.1.; Başer, Vergi Dünyası 245 (2002), 80 f.; Özyer, Vergi Dünyası 245 (2002), 57 f.

⁵⁹⁴ Lediglich die Verrechnung mit eigenen Steuerverbindlichkeiten oder Sozialabgaben des Steuerpflichtigen richtet sich nach den allgemeinen Bestimmungen.

⁵⁹⁵ Die betreffenden Steuerpflichtigen werden von der türkischen Finanzverwaltung anhand einer sog. Code-Liste (“Kod Listesi”) klassifiziert. Kritische Stellungnahmen zu dieser Verwaltungspraxis in Hacıgöl, Yaklaşım 192 (2008), 273, und Yaltı, Vergi Dünyası 258 (2010), 21

vorgenommen.⁵⁹⁶ Unter gewissen Bedingungen ist eine „Rückkehr“ zu den unter aa. aufgezeigten allgemeinen Bestimmungen möglich.⁵⁹⁷

cc. Beschleunigtes Vorsteuererstattungsverfahren

Im Jahr 2008 wurde das beschleunigte Vorsteuererstattungsverfahren („Hızlandırılmış KDV İade Sistemi“) unter Berufung auf die Regelungsermächtigungen insbesondere der Art. 29 Abs. 2 Satz 4 und Art. 32 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 KDVK eingeführt.⁵⁹⁸

(1) Verfahrensbefugte Steuerpflichtige

Um in diesem Verfahren wirksam Erstattungsanträge stellen zu können, müssen die Steuerpflichtigen ein sog. H/S-Zertifikat besitzen.⁵⁹⁹ Das Präsidium der zuständigen Finanzbehörde oder die zuständige Finanzdirektion erteilt das H/S-Zertifikat an den Steuerpflichtigen auf dessen Antrag innerhalb von 15 Tagen, wenn die nachstehenden Bedingungen erfüllt sind:

1. Bestehen der Steuerpflichtigeneigenschaft des Antragstellers in den letzten fünf Jahren vor Antragstellung
2. Aus der Bilanz, die der letzten, vor der Antragstellung bei der Finanzbehörde eingereichten jährlichen Körperschaftsteuererklärung („son yıllık kurumlar vergisi beyannamesi“) beigefügt wurde, ergibt sich mindestens Folgendes:
 - a) Bilanzielle Aktiva im Wert von 400.000.000 TL
 - b) Anlagevermögen („maddi duran varlıkları“) im Wert von 100.000.000 TL
 - c) Eigenkapital („öz sermaye“) in Höhe von 200.000.000 TL
 - d) Nettoumsätze („net satışlar“) in Höhe von 500.000.000 TL
3. Die Zahl der Arbeitnehmer liegt nach den beim Finanzamt eingereichten Steuererklärungen für das vorangegangene Kalenderjahr bei durchschnittlich 750 im Monat.
4. In den fünf Jahren vor der Antragstellung darf der Steuerpflichtige
 - a) ohne zwingende Gründe die Einreichung seiner Geschäftsbücher oder Belege bei der zuständigen Finanzbehörde nicht verweigert haben,
 - b) jede einzelne Erklärung unterschiedlicher Steuerarten höchstens einmal – die verspätete Abgabe ohne behördliche Anordnung ausgenommen – nicht abgegeben haben,

⁵⁹⁶ Özyer, Vergi Dünyası 245 (2002), 57 (59)

⁵⁹⁷ Weiterführende Erläuterungen hierzu in Vural, Katma Değer Vergisi İade Rehberi, S. 433 ff.

⁵⁹⁸ Türkisches Finanzministerium, MwSt-Generalerlass Nr. 109, Amtsbl. vom 11.04.2008, Heft-Nr. 26844

⁵⁹⁹ Diliciklik, Vergi Dünyası 321(2008), 56 (59)

- c) aufgrund der Ausstellung oder Verwendung eines unwahren oder falschen Belegs keinen negativen Bericht erhalten haben (gerichtlich aufgehobene Berichte zählen nicht).
5. Zum Zeitpunkt der Antragstellung dürfen
- a) sich aus dem Erstattungsantrag keine die Anwendung der besonderen Bestimmungen („özel esaslar“) erfordernden Umstände ergeben,
 - b) keine offenen Steuerschulden (gestundete Steuern sind unschädlich) bestehen.

Nach Erteilung des H/S-Zertifikats kann es bei Fortfall der vorstehenden Bedingungen unter bestimmten Umständen widerrufen werden.⁶⁰⁰

(2) Verfahrensgang

Der Erstattungsantrag („iade talebi“) bedarf der Schriftform („dilekçe“). Der Antrag gilt als gestellt, sobald die Antragschrift, die Steuererklärung („beyanname“) und die dem Erstattungsantrag im Verfahren nach den „allgemeinen“ oder „besonderen Bestimmungen“ beizufügenden Unterlagen eingereicht wurden.

Dem Antrag, die Vorsteuer auszuzahlen („nakden iade“) oder zu verrechnen („mahsuben iade“), wird – ungeachtet der Betragshöhe – ohne Sicherheitsleistung, behördliche Steuerprüfung oder Bestätigungsbericht eines Steuerberaters entsprochen. Die Auszahlung der Vorsteuer erfolgt bei Vorliegen sämtlicher Antragsunterlagen innerhalb von fünf Werktagen nach Antragstellung, während die Verrechnung mit Einreichung des Antrags als bewirkt gilt.

b. Ausgangsumsätze mit ermäßigtem Steuersatz

Steht die Vorsteuer im Zusammenhang mit Lieferungen und Dienstleistungen, die einem vom Ministerrat nach Art. 28 KDVK beschlossenen ermäßigten Steuersatz unterliegen, und kann sie im Besteuerungszeitraum der Lieferungen und Dienstleistungen nicht zum Abzug gebracht werden, wird sie prinzipiell einem Erstattungsverfahren nach Art. 29 Abs. 2 Satz 2 KDVK zugeführt, wenn sie die vom Ministerrat bestimmte untere Betragsgrenze für Erstattungen überschreitet. Umsätze, die einem ermäßigten Steuersatz nach Art. 28 KDVK unterfallen, lassen demnach die Erstattung von Vorsteuern, die den Betrag der im selben Besteuerungszeitraum geschuldeten Mehrwertsteuer sowie den vom Ministerrat zu beschließenden Betrag⁶⁰¹ der „Mindesterstattung“ übersteigen, unter bestimmten Voraussetzungen

⁶⁰⁰ Siehe zu weiteren Widerrufsgründen türkisches Finanzministerium, MwSt-Generalerlass Nr. 109, Amtsbl. vom 11.04.2008, Heft-Nr. 26844, Abschn. D

⁶⁰¹ Dieser Betrag belief sich für das Kalenderjahr 2012 auf 15.800,- TL (türkisches Finanzministerium, MwSt-Generalerlass Nr. 117, Amtsbl. vom 14.04.2012, Heft-Nr. 28264, Abschn. 7).

zu.⁶⁰² Das Gesetz regelt in Art. 28 KDVK die Steuersätze. Art. 28 Satz 1 KDVK sieht vor, dass der Steuersatz für jeden steuerpflichtigen Umsatz 10 % beträgt. Dies ist allerdings der Steuersatz, der bei der ursprünglichen Verkündung des Gesetzes (1984) festgeschrieben wurde. In Satz 2 des Art. 28 KDVK wurde dem Ministerrat die Befugnis eingeräumt, den Steuersatz bis zu 40% anzuheben und bis zu 1% zu ermäßigen. Darüber hinaus kann er innerhalb des Intervalls zwischen beiden Grenzsteuersätzen für bestimmte Waren und Dienstleistungen spezielle Steuersätze einführen und für einige Waren im Einzelhandel verschiedene Steuersätze vorschreiben. Gegenwärtig⁶⁰³ beträgt der Regelsteuersatz 18%, die ermäßigten Steuersätze liegen bei 8% und 1%.

Vorsteuerbeträge, die mit ermäßigt besteuerten Lieferungen und Dienstleistungen in Zusammenhang stehen, können nach Art. 29 Abs. 2 Satz 2 KDVK nur zur Erstattung herangezogen werden, wenn sie im Besteuerungszeitraum, in dem diese Lieferungen und Dienstleistungen ausgeführt worden sind, durch Verrechnung mit der Steuerschuld nicht aufgebraucht wurden. Der nicht aufgebrauchte Teil der Vorsteuerbeträge erhöht nur insoweit das Erstattungsvolumen, wie er die vom Ministerrat festgesetzte Betragsgrenze überschreitet.⁶⁰⁴

Vor der Erstattung durch Auszahlung ist allerdings der Vorsteuerüberschuss gemäß Art. 29 Abs. 2 Satz 2 KDVK mit im Gesetz genannten öffentlich-rechtlichen Verbindlichkeiten zu verrechnen.⁶⁰⁵ Zur Verrechnung mit einem Vorsteuerüberschuss können nur folgende öffentlich-rechtlichen Verbindlichkeiten⁶⁰⁶ gestellt werden:

- Steuern und Sozialversicherungsbeiträge,
- Schulden gegenüber Verwaltungseinheiten aus dem Gesamt- oder Ergänzungshaushalt,
- Schulden gegenüber Gemeinden,
- Schulden aus Warenlieferungen und Dienstleistungen von Institutionen mit Umlaufkapital und Betrieben, deren Kapital zu mindestens 51% der öffentlichen Hand gehört oder die privatisiert wurden, sowie aus einem organisierten Industriegebiet.

Diejenigen Vorsteuerbeträge, die innerhalb des Kalenderjahres der Entstehung des Abzugsanspruchs mangels öffentlich-rechtlicher Verbindlichkeiten der vorgenannten Art im Wege der Verrechnung nicht vollends ausgeglichen werden konnten, werden im Folgejahr auf Antrag durch Auszahlung erstattet (Art. 29 Abs. 2 Satz 3 KDVK). Diese Vorsteuern sind demnach erstattungsfähig.⁶⁰⁷

⁶⁰² Türkisches Finanzministerium, MwSt-Generalerlass Nr. 74, Amtsbl. vom 14.09.2000, Heft-Nr. 24170, Tz. 1

⁶⁰³ Stand: 01. Dezember 2010

⁶⁰⁴ Zu den Details der Berechnung der durch Auszahlung zu erstattenden Vorsteuerbeträge siehe Özyer, Vergi Dünyası 230 (2000), 38 (40 f.)

⁶⁰⁵ Mehr dazu sogleich unter 2.

⁶⁰⁶ Diese Verbindlichkeiten stimmen fast vollständig mit den Verbindlichkeiten i. S. d. Art. 32 Satz 3 KDVK überein.

⁶⁰⁷ Zur Berechnung der erstattungsfähigen Vorsteuer i. S. d. Art. 29 Abs. 2

Der Ministerrat kann nach Art. 29 Abs. 2 Satz 4 Hs. 1 KDVK das Recht auf Vorsteuerabzug für einem ermäßigten Steuersatz unterliegende Gegenstände und Dienstleistungen einer bestimmten Klassifikation („Gruppe“) oder einer bestimmten Branche teilweise oder vollständig ausschließen oder den Ausschluss des Abzugsrechts auf abschreibungsfähige Wirtschaftsgüter beschränken.⁶⁰⁸ Das türkische Finanzministerium ist gemäß Art. 29 Abs. 2 Satz 4 Hs. 2 KDVK weiterhin befugt, Verfahren und Grundlagen für die Erstattung durch Verrechnung oder durch Auszahlung der Vorsteuerbeträge zu regeln. Unter Berufung auf die vorstehenden Befugnisse hat das Finanzministerium Regeln für die Erstattung von Vorsteuerüberschüsse i. S. d. Art. 29 Abs. 2 Satz 3 KDVK eingeführt.⁶⁰⁹

Demnach werden Vorsteuern eines Besteuerungszeitraums, die zwar die im selben Besteuerungszeitraum geschuldeten Mehrwertsteuerbeträge eines Steuerpflichtigen übersteigen, jedoch unterhalb der vom Ministerrat bestimmten Betragsgrenze bleiben, ohne jede Verrechnung ausgezahlt. Vorsteuerüberschüsse, die die genannte Betragsgrenze überschreiten, werden vorrangig durch Verrechnung erstattet. Für verrechenbare Verbindlichkeiten hält das Finanzministerium Steuerverbindlichkeiten (einschließlich der Einfuhrmehrwertsteuer) sowie Sozialabgaben, daneben aber auch Verbindlichkeiten gegen (staatliche) Strom- und Erdgasversorgungsunternehmen⁶¹⁰. Verrechenbar sind die eigenen Verbindlichkeiten des Steuerpflichtigen wie die Steuerverbindlichkeiten oder Sozialabgaben einer Einfachen Gesellschaft oder von *kollektif şirketleri*⁶¹¹, an denen der Steuerpflichtige beteiligt ist.

Das Erstattungsverfahren beginnt mit dem Erstattungsantrag, dem diverse Unterlagen⁶¹² beizufügen sind. Anträgen, die im betreffenden Besteuerungszeitraum einen – die Betragsgrenze des Ministerrats übersteigenden – Erstattungsbetrag von nicht über 4.000,- TL zum Gegenstand haben, wird ohne Steuerprüfungsbericht und ohne Sicherheitsleistung stattgegeben. Die übrigen Erstattungsanträge werden grundsätzlich nur bei Vorliegen eines behördlichen Steuerprüfungsberichts oder eines Bestätigungsberichts eines türkischen Steuerberaters des Steuerpflichtigen bewilligt. Wird eine Sicherheit in

KDVK siehe türkisches Finanzministerium, MwSt-Generalerlass Nr. 74, Amtsbl. vom 14.09.2000, Heft-Nr. 24170, Tz. 1.2., und MwSt-Generalerlass Nr. 76, Amtsbl. vom 23.09.2000, Heft-Nr. 24179

⁶⁰⁸ Mittlerweile hat das türkische Verfassungsgericht den Art. 29 Abs. 2 Satz 4 Hs. 1 KDVK mit Urteil vom 17.11.2011 (Az. 2010/11, Entsch.-Nr. 2011/153, Amtbl. Vom 14.02.2012) für nichtig erklärt.

⁶⁰⁹ Zuletzt umfassend in türkisches Finanzministerium, MwSt-Generalerlass Nr. 99, Amtsbl. vom 11.07.2006, Heft-Nr. 26225, Tz. 1

⁶¹⁰ Siehe zu diesen Verbindlichkeiten insbesondere türkisches Finanzministerium, MwSt-Generalerlass Nr. 101, Amtsbl. vom 15.11.2006, Heft-Nr. 26347, Tz. 1

⁶¹¹ Zu den einzelnen Gesellschaftsformen im türkischen Recht siehe Fn. 553

⁶¹² Siehe im Einzelnen türkisches Finanzministerium, MwSt-Generalerlass Nr. 99, Amtsbl. vom 11.07.2006, Heft-Nr. 26225, Tz. 1.4.

Höhe des 4.000,- TL übersteigenden Erstattungsbetrags gestellt⁶¹³, wird dem Erstattungsantrag wiederum ohne behördlichen Steuerprüfungsbericht und ohne Bestätigungsbericht eines Steuerberaters entsprochen. Die Sicherheit kann jederzeit durch einen Steuerprüfungsbericht oder einen Bestätigungsbericht eines vereidigten Steuerberaters abgelöst werden.⁶¹⁴

Erstattungsfähige Vorsteuerbeträge, die im Besteuerungszeitraum ihrer Entstehung mit den gesetzlich bezeichneten Verbindlichkeiten nicht vollauf verrechnet wurden, können auf Verlangen des Steuerpflichtigen ausgezahlt oder mit Verbindlichkeiten des Folgejahres verrechnet werden. Beträge bis zu 4000,- TL werden wiederum ohne weitere Bedingungen ausgezahlt bzw. verrechnet, während über dieser Grenze liegende Beträge gegen Sicherheitsleistung, nach Vorliegen eines behördlichen Steuerprüfungsberichts oder eines Bestätigungsberichts des Steuerberaters erstattet werden.⁶¹⁵

2. Vortrag des Vorsteuerüberschusses

Ist in einem Besteuerungszeitraum der Gesamtbetrag der abziehbaren Vorsteuer höher als der Gesamtbetrag der für steuerpflichtige Umsätze geschuldeten Mehrwertsteuer, wird der Vorsteuerüberschuss nach Art. 29 Abs. 2 Satz 1 KDVK nicht erstattet, sondern auf den nächstfolgenden Besteuerungszeitraum vorgetragen.⁶¹⁶ Der vorgetragene Vorsteuerüberschuss wird im darauf folgenden Besteuerungszeitraum von den zu deklarierenden Ausgangsteuerbeträgen zum Abzug gebracht.

Ein Steuerpflichtiger, der seine steuerpflichtige Tätigkeit aufgibt und damit keine steuerpflichtigen Ausgangsumsätze mehr ausführt, wird in seiner Steuererklärung keine geschuldete Mehrwertsteuer deklarieren können. Zwar bliebe theoretisch die Möglichkeit, den Vorsteuerüberhang von der Finanzverwaltung erstatten zu lassen. Dies lässt allerdings Art. 29 Abs. 2 Satz 1 KDVK nicht zu. Nach Aufgabe seiner Tätigkeit erhält der Steuerpflichtige Vorsteuerbeträge weder ausgezahlt noch mit

⁶¹³ Bei Vorlage einer Garantieerklärung eines Kreditinstituts ist für die Mehrwertsteuererstattungsanträge zusätzlich ein Bestätigungsschreiben des Kreditinstituts einzuholen. Heutzutage wird die Bankbestätigung auf elektronischem Wege (über das „E-VDO Yönetim Bilgi Sistemi (YBS)“) eingereicht (türkisches Finanzministerium, MwSt-Generalschrift („Genel Yazı“) vom 28.03.2011, Nr. B.07.1.GİB.0.06.55-130[5532-659]-30101, online im Internet: URL: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Stand: 21.04.2012)).

⁶¹⁴ Türkisches Finanzministerium, MwSt-Generalerlass Nr. 99, Amtsbl. vom 11.07.2006, Heft- Nr. 26225, Tz. 1.4.1.

⁶¹⁵ Die unter a.bb. dargestellten „besonderen Verfahrensbestimmungen“ gelten im Übrigen bei Ausgangsumsätzen mit ermäßigtem Steuersatz entsprechend (türkisches Finanzministerium, MwSt-Generalerlass Nr. 84, Amtsbl. vom 23.11.2001, Heft-Nr. 24592, Abschn. IV, Ziff. 2).

⁶¹⁶ Ebenso Verwaltungsgerichtshof, 9. Kammer, Entscheidung vom 20.01.1993, Az. 1992/2494, Entsch.-Nr. 1993/135, online im Internet: URL: <http://www.danistay.gov.tr> (Stand: 21.04.2012); 9. Kammer, Entscheidung vom 28.09.1994, Az. 1994/161, Entsch.-Nr. 1994/3687, online im Internet: URL: <http://www.danistay.gov.tr> (Stand: 21.04.2012)

Verbindlichkeiten verrechnet.⁶¹⁷ Er kann allenfalls sein Unternehmensvermögen liquidieren. Dabei wird für den Liquidationserlös Mehrwertsteuer fällig. Gleichmaßen würde er bei Entnahme des Unternehmensvermögens gemäß Art. 3 lit. a KDVK auf einen ersatzweise zu bestimmenden Wert⁶¹⁸ Mehrwertsteuer schulden. Von dieser Mehrwertsteuer kann er sowohl seine Vorsteuervorträge als auch nach Aufgabe seiner Tätigkeit angefallene Vorsteuerbeträge abziehen. Darüber hinaus gehende Vorsteuerbeträge können aber wiederum nicht erstattet oder mit anderen öffentlich-rechtlichen Verbindlichkeiten verrechnet werden.⁶¹⁹

Bei Steuerpflichtigen, die ihre unternehmerische Tätigkeit aufgeben, kann der Fall eintreten, dass die abziehbaren Vorsteuerbeträge mangels Ausgangsteuerschulden des Steuerpflichtigen nicht zur Gänze zum Abzug gebracht werden können. Das türkische Recht sieht für diesen Fall keine Erstattung der nicht zum Abzug gebrachten Vorsteuerbeträge vor, das Recht auf Abzug dieser Vorsteuerbeträge verfällt. Etwas anderes gilt, wenn der Steuerpflichtige eine andere unternehmerische Tätigkeit aufnimmt. Dann kann er die restlichen Vorsteuerbeträge von den Mehrwertsteuerbeträgen für im Rahmen der neuen unternehmerischen Tätigkeit ausgeführte steuerpflichtige Umsätze abziehen.

Bei dem vorgetragenen Vorsteuervolumen handelt es sich quasi um ein als Aktivum des erworbenen Unternehmens anzusehendes Recht.⁶²⁰ Wird der Geschäftsbetrieb im Ganzen mit allen seinen Aktiva und Passiva veräußert und befindet sich in den Aktiva ein Vorsteuervortrag des Veräußerers aus vorangegangenen Besteuerungszeiträumen, erlangt der

⁶¹⁷ Verwaltungsgerichtshof, 7. Kammer, Entscheidung vom 02.11.1988, Az. 1986/2568, Entsch.-Nr. 1988/2450, online im Internet: URL: <http://www.danistay.gov.tr> (Stand: 21.04.2012); 7. Kammer, Entscheidung vom 24.02.1991, Az. 1987/3644, Entsch.-Nr. 1991/3188, online im Internet: URL: <http://www.danistay.gov.tr> (Stand: 21.04.2012). Ebenso wenig wird einem Steuerpflichtigen, der aus der Türkei wegzieht und sich im Ausland niederlässt, der ihm zustehende Vorsteuervortrag aus den vorangegangenen Besteuerungszeiträumen erstattet, da das türkische Mehrwertsteuerrecht auch in solchen Fällen keine Erstattungsbefugnis der Finanzverwaltung vorsieht (Verwaltungsgerichtshof, 11. Kammer, Entscheidung vom 10.04.1996, Az. 1996/683, Entsch.-Nr. 1996/1549, online im Internet: URL: <http://www.danistay.gov.tr> (Stand: 21.04.2012)).

⁶¹⁸ Diese richtet sich nach Art. 27 KDVK i. V. m. Art. 267 VUK und wird „emsal bedeli“ genannt.

⁶¹⁹ Verwaltungsgerichtshof, 7. Kammer, Entscheidung vom 02.11.1988, Az. 1986/2568, Entsch.-Nr. 1988/2450, online im Internet: URL: <http://www.danistay.gov.tr> (Stand: 21.04.2012). Etwas anderes kann gelten, wenn der Steuerpflichtige nach Aufgabe seiner bisherigen Tätigkeit eine neue Tätigkeit aufnimmt (türkisches Finanzministerium, MwSt-Individualerlass vom 21.02.2012, Nr. B.07.1.GİB.4.35.17.01-35-02-206, online im Internet: URL: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Stand: 21.04.2012)).

⁶²⁰ Verwaltungsgerichtshof, 11. Kammer, Entscheidung vom 27.04.1996, Az. 1996/1044, Entsch.-Nr. 1996/1673, online im Internet: URL: <http://www.danistay.gov.tr> (Stand: 21.04.2012); 11. Kammer, Entscheidung vom 19.11.1998, Az. 1997/3038, Entsch.-Nr. 1998/4003, online im Internet: URL: <http://www.danistay.gov.tr> (Stand: 21.04.2012)

Erwerber den Vorsteuervortrag und kann von ihm Gebrauch machen.⁶²¹ Dies gilt auch bei einer Verschmelzung einer das erworbene Unternehmen betreibenden Veräußerergesellschaft auf die Erwerbergesellschaft.⁶²²

VI. Vorsteuererstattung an nicht in der Türkei ansässige Personen

Das türkische Recht sieht für besondere Fälle der Ausfuhr von Gegenständen oder Dienstleistungen ein Vorsteuererstattungsverfahren vor, wenn der Empfänger außerhalb der Türkei ansässig ist.

1. Von Reisenden mitgeführte Ware („yolcu beraberi eşya ticareti“)

Bei Waren, die ein nicht in der Türkei ansässiger Reisender in der Türkei steuerpflichtig erworben hat und beim Passieren der Zollgrenze bei sich führt, wird die vom Reisenden beim Erwerb gezahlte Steuer erstattet. Reisende, die nicht in der Türkei ansässig sind, nehmen bei Verlassen des türkischen Staatsgebiets Gegenstände, die sie in der Türkei erworben (und nicht bereits konsumiert) haben, mit. Für Ausführung der Lieferung dieser Gegenstände wird beim Verkäufer zwar zunächst Mehrwertsteuer erhoben (Art. 11 Abs. 1 lit. b Unterabs. 1 Satz 1 KDVK), die erhobene Steuer wird jedoch zum Zeitpunkt des Überschreitens der Zollgrenze gemäß Art. 11 Abs. 1 lit. b Unterabs. 1 Satz 2 KDVK wieder erstattet, wenn der den zu erstattenden Steuerbetrag ausweisende Beleg beim Zoll eingereicht wird.⁶²³ Das türkische Finanzministerium legt nach Art. 11 Abs. 2 KDVK das Verfahren und die maßgeblichen Kriterien für die Vorsteuererstattung fest, wie im Abschn. A des MwSt-Generalerlasses Nr. 43⁶²⁴ geschehen.⁶²⁵

Von der Erstattungsmöglichkeit können inländische wie ausländische Staatsbürger Gebrauch machen, sofern sie im Ausland ansässig sind. Natürliche Personen⁶²⁶ mit türkischer Staatsangehörigkeit gelten zwar grundsätzlich als im Inland ansässig, jedoch sind sie bei Vorlage einer von ihrem Ansässigkeitsstaat ausgestellten Aufenthalts- oder inhaltsgleichen Bescheinigung erstattungsberechtigt. Reisende mit (ausschließlich) ausländischer Staatsbürgerschaft gelten als im Ausland

⁶²¹ Verwaltungsgerichtshof, 11. Kammer, Entscheidung vom 27.04.1996, Az. 1996/1044, Entsch.-Nr. 1996/1673, online im Internet: URL: <http://www.danistay.gov.tr> (Stand: 21.04.2012)

⁶²² Verwaltungsgerichtshof, a. a. O. Außerdem können im Falle des Ablebens des Steuerpflichtigen dessen Erben einen bestehenden Vorsteuerüberschuss bei Fortführung des Unternehmens geltend machen (türkisches Finanzministerium, MwSt-Individualerlass vom 21.02.2012, Nr. B.07.1.GİB.4.06.18.02-32164-8374-266, Abschn. B, online im Internet: URL: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Stand: 21.04.2012)).

⁶²³ Hierbei handelt es sich allerdings um eine Vorsteuererstattung durch den Verkäufer, nicht durch den Fiskus. Daher führt dies im wirtschaftlichen Ergebnis zu einer Steuerfreiheit des Erwerbsumsatzes.

⁶²⁴ Amtsbl. vom 28.07.1994, Heft-Nr. 22004

⁶²⁵ Siehe im Allgemeinen zu Lieferungen an im Ausland ansässige Reisende Acar/Çalı, Vergi Dünyası 317 (2008), 34

⁶²⁶ Für juristische Personen gilt die Regelung nicht.

ansässig, es sei denn, ihnen wird in der Türkei eine (zumindest vorläufige) Aufenthaltsbescheinigung erteilt.

Die Erstattung wird nur für Erwerbsgeschäfte mit Verkäufern gewährt, die im Besitz einer gültigen Genehmigungsurkunde („izin belgesi“) für den Abschluss steuerbefreiter Erwerbsgeschäfte sind.⁶²⁷ Die Genehmigungsurkunde, die von der für den jeweiligen Verkäufer zuständigen Finanzbehörde auf Antrag erteilt wird, ist in dem Betrieb des Verkäufers sichtbar auszuhängen. Die verkauften Gegenstände unterfallen nur in der für den Konsum bestimmten Menge dem Erstattungsverfahren.⁶²⁸ Diese Menge muss allerdings in seinem Geldwert netto 100,- TL überschreiten.⁶²⁹

Verfahrenstechnisch wird die auf die erworbene Ware⁶³⁰ entfallende Steuer zunächst vom Verkäufer erhoben und nach Warenausfuhr wieder an diesen erstattet. Dementsprechend stellt der Verkäufer grundsätzlich dem Reisenden zunächst die Mehrwertsteuer in Rechnung und erstattet sie sodann nach Abschluss des Exportvorgangs. Das Erstattungsverfahren kommt nur zum Zuge, wenn der Reisende die Waren innerhalb von drei Monaten ausführt. Der Verkäufer hat sich von Reisenden mit ausländischer Staatsangehörigkeit den Reisepass und von Reisenden mit inländischer Staatsangehörigkeit neben dem Reisepass auch die Bescheinigung über den ausländischen Aufenthalt vorlegen zu lassen. Sodann hat er in dem Verkaufsbeleg insbesondere die Art und die Nummer des Reisepasses, ggf. das Datum und die Kennnummer der Bescheinigung und ggf. die Bankverbindung des Reisenden zu notieren. Der Verkaufsbeleg ist in vierfacher Ausfertigung auszustellen, wovon grundsätzlich drei Exemplare an den Reisenden zu übergeben sind. Bei der Ausfuhr hat der Reisende auf den vom Verkäufer erhaltenen Rechnungsexemplaren die Ausfuhr durch die zuständige türkische Zolldienststelle bestätigen zu lassen. Zwei der drei Rechnungsexemplare verbleiben beim Zollbeamten, das dritte erhält der Verkäufer als Ausfuhrnachweis zurück.

Die Erstattung der erhobenen Mehrwertsteuer an den Reisenden ist auf verschiedenen Weisen möglich: Die Rückzahlung kann durch den Verkäufer oder durch ein Drittunternehmen⁶³¹, bei oder nach Verlassen des türkischen Zollgebiets, durch Auszahlung oder durch Hingabe eines

⁶²⁷ Zur Ausnahme bei Einschaltung von Drittunternehmen siehe türkisches Finanzministerium, MwSt-Generalerlass Nr. 96, Amtsbl. vom 18.11.2005, Heft-Nr. 25997, Tz. 4.4.

⁶²⁸ Amtsbl. vom 28.07.1994, Heft-Nr. 22004

⁶²⁹ Türkisches Finanzministerium, MwSt-Generalerlass Nr. 92, Amtsbl. vom 22.12.2004, Heft-Nr. 25678, Tz. 1

⁶³⁰ Dienstleistungen fallen nicht unter die Erstattungsregelung (türkisches Finanzministerium, MwSt-Individualerlass vom 02.01.1997, Nr. B.07.0.GEL.0.53/5311-2043/139, online im Internet: URL: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Stand: 21.04.2012)

⁶³¹ Türkisches Finanzministerium, MwSt-Generalerlass Nr. 71, Amtsbl. vom 13.11.1998, Heft-Nr. 23522, Tz. 4. Eine darüber hinaus gehende Menge kann im Rahmen des sog. Gepäckhandels („bavul ticareti“) von der Steuer befreit sein. Siehe hierzu im 4. Kap. unter A.II.1.b.bb.

Schecks erfolgen. Die weiteren Einzelheiten der Rückzahlung sind dem Abschn. A des MwSt-Generalerlasses Nr. 43 zu entnehmen.

2. Beförderungsunternehmen oder Teilnehmer von Messen und Ausstellungen

Zwei weitere Gruppen außerhalb der Türkei ansässiger Personen können gemäß Art. 11 Abs. 1 lit. b Unterabs. 2 KDVK eine Vorsteuererstattung verlangen. Es handelt sich hierbei um natürliche oder juristische Personen, die in der Türkei keinen Wohnsitz bzw. weder ihren statuarischen Sitz noch ihre Geschäftsleitung haben. Beziehen diese Personen in der Türkei steuerpflichtig Gegenstände oder Dienstleistungen im Zusammenhang mit ihrer Beförderungstätigkeit oder alternativ im Zusammenhang mit der Teilnahme an Messen oder Ausstellungen („fuar, panayır ve sergiler“), wird ihnen die gezahlte Steuer von der Finanzverwaltung erstattet. Die Erstattung steht allerdings unter einem Gegenseitigkeitsvorbehalt. Die Details der Vorsteuererstattung hat das türkische Finanzministerium unter Berufung auf seine Regelungsbefugnis nach Art. 11 Abs. 1 lit. b Unterabs. 3 KDVK im MwSt-Generalerlass Nr. 90 geregelt.⁶³²

Hierbei hat es – über den Normtext hinaus gehend – den Adressatenkreis der Erstattungsnorm dahin gehend eingeschränkt, dass der sich auf die Vorschrift Berufende nicht nur im Ausland ansässig sein muss, sondern auch keine Tätigkeit ausüben darf, die eine subjektive Steuerpflicht nach türkischem Ertrag- oder Mehrwertsteuerrecht zur Folge hat.⁶³³ Ferner darf das (Netto-)Entgelt für die Gegenstände und Dienstleistungen den für die Rechnungslegungspflicht nach Art. 233 VUK maßgeblichen Grenzbetrag von gegenwärtig 770,- TL nicht unterschreiten.⁶³⁴ Für Beförderungsunternehmen findet die Erstattungsvorschrift auf Gegenstände und Dienstleistungen Anwendung, die Treibstofflieferungen, Ersatzteile, Wartungen und Reparaturen betreffen; bei der Teilnahme an Messen und Ausstellungen müssen die bezogenen Gegenstände und Dienstleistungen eng mit der Teilnahme zusammenhängen.

Erstattungsberechtigt ist der im Ausland ansässige Beförderungsunternehmer oder Teilnehmer der Messe oder Ausstellung. Der Erstattungsantrag ist auf einem amtlichen Vordruck der zuständigen Finanzbehörde zu stellen. Dem Antrag ist eine Bescheinigung über die Steuerpflichtigeneigenschaft des Antragstellers beizufügen. Diese Bescheinigung ist von der zuständigen Finanzbehörde des Ansässigkeitsstaates auszustellen. In dieser Bescheinigung sind der Vor- und Nachname oder die Firma, die ausstellende Finanzbehörde, der Gegenstand der Tätigkeit und die Anschrift des Antragstellers anzugeben.

⁶³² Amtsbl. vom 06.11.2003, Heft-Nr. 25281

⁶³³ Türkisches Finanzministerium, MwSt-Generalerlass Nr. 90, Amtsbl. vom 06.11.2003, Heft-Nr. 25281, Tz. 1

⁶³⁴ Türkisches Finanzministerium, VUK-Generalerlass Nr. 411, Amtsbl. vom 26.12.2011, Heft-Nr. 28154 (Anlage)

Mit dieser Bescheinigung muss der die zu erstattende Steuer ausweisende Beleg einzureichen. In dem den Bestimmungen des VUK entsprechenden Beleg müssen die Art und Menge der bezogenen Gegenstände und Dienstleistungen sowie das Entgelt angegeben sein. Für weitere beizufügende Unterlagen wird auf Ziff. 9 des MwSt-Generalerlasses Nr. 90 verwiesen. Der Antragszeitraum ist ein Kalendermonat. Die Erstattung kann durch Barzahlung oder Banküberweisung erfolgen. Die Auszahlung eines Betrags von über 1.000,- TL⁶³⁵ ist nur auf der Grundlage eines Steuerprüfungsberichts oder gegen Sicherheitsleistung (durch Banksicherheit) möglich.

3. Kinofilme ausländischer Produzenten

Vorsteuern für Gegenstände und Dienstleistungen, die in der Türkei für die Produktion von Kinofilmen bezogen werden, können unter den Voraussetzungen des Art. 11 Abs. 1 lit. b Unterabs. 4 KDVK erstattet werden. Begünstigt sind lediglich Produzenten von „kinematografischen“ Werken, die das türkische Kultus- und Tourismusministerium nach dem „Gesetz über die Bewertung, Klassifizierung und Unterstützung von Kinofilmen“⁶³⁶ anerkannt hat. Das türkische Finanzministerium hat in Ausübung seines Regelungsauftrags in Art. 11 Abs. 2 KDVK die Modalitäten der Anwendung der genannten Erstattungsvorschrift im Abschn. A, Ziff. 1 des MwSt-Generalerlasses Nr. 113⁶³⁷ näher bestimmt: Als ausländische Produzenten gelten solche Produzenten, die – als natürliche Personen – weder ihren Wohnsitz noch ihre Arbeitsstätte und – als juristische Personen – weder ihren satzungsmäßigen Sitz noch ihre Geschäftsleitung in der Türkei haben. Zudem dürfen sie in der Türkei – neben der Filmproduktion – keine Tätigkeit ausüben, die eine subjektive Ertrag- oder Mehrwertsteuerpflicht begründet.

Erstattungsfähig sind nur Vorsteuern für Gegenstände oder Dienstleistungen, deren im Eingangsbeleg ausgewiesenes (Netto-)Entgelt nicht unter der in Art. 233 VUK vorgesehenen Betragsgrenze von zurzeit 770,- TL liegt.⁶³⁸ Außerdem ist die Erstattung auf die Vorsteuer (auch die Einfuhrmehrwertsteuer) für Gegenstände und Dienstleistungen begrenzt, die innerhalb des Gültigkeitszeitraums der Genehmigung für die Filmaufnahmen bezogen wurden. Nach Ablauf des Gültigkeitszeitraums der Genehmigung ist der Erstattungsantrag bei einer der zentral zuständigen Finanzbehörden⁶³⁹ in den Städten Ankara, İstanbul und İzmir anzubringen. Dem Antrag ist der Bericht eines türkischen Steuerberaters beizufügen. Die weiteren formellen Anforderungen ergeben sich aus dem

⁶³⁵ Türkisches Finanzministerium, MwSt-Generalerlass Nr. 92, Amtsbl. vom 22.12.2004, Heft-Nr. 25678, Tz. 1

⁶³⁶ Gesetz Nr. 5224, Amtsbl. vom 21.07.2004, Heft-Nr. 25529

⁶³⁷ Amtsbl. vom 05.12.2009, Heft-Nr. 27423

⁶³⁸ Türkisches Finanzministerium, VUK-Generalerlass Nr. 411, Amtsbl. vom 26.12.2011, Heft-Nr. 28154 (Anlage)

⁶³⁹ Die genaue Bezeichnung dieser Finanzbehörden kann dem Abschn. A, Ziff. 1.3. des MwSt-Generalerlasses Nr. 113 entnommen werden.

D. Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug

Abschn. A, Ziff. 1.4. des MwSt-Generalerlasses Nr. 113. Die Antragsbearbeitungsfrist beträgt 30 Tage.

E. Berichtigung des Vorsteuerabzugs

Die für Vorsteuerabzug eines bestimmten Besteuerungszeitraums maßgeblichen Umstände können sich nachträglich – in den darauf folgenden Besteuerungszeiträumen – derart ändern, dass der ursprüngliche Vorsteuerabzug, wenn die geänderten Umstände von vornherein vorgelegen hätten, nicht oder jedenfalls nicht in der geltend gemachten Höhe hätte gewährt werden dürfen. In solchen Fällen wird die Berichtigung des ursprünglichen Vorsteuerabzugs auf den Plan gerufen. Das KDVK sieht in seinem Art. 35 nur für bestimmte Fälle eine Vorsteuerberichtigung vor. Es handelt sich hierbei um Fälle der Änderung der Bemessungsgrundlage. Diese Fälle haben eine Korrektur der für den betreffenden Umsatz geschuldeten Ausgang- und der in Abzug gebrachten Vorsteuer zur Folge. Gemäß Art. 35 Satz 1 KDVK muss der leistende Steuerpflichtige die für seinen Umsatz geschuldete Mehrwertsteuer und der Leistungsempfangende Steuerpflichtige, falls er den Vorsteuerabzug in Anspruch genommen hat, die abgezogene Vorsteuer berichtigen – beide in dem Besteuerungszeitraum, in dem die Änderung eingetreten ist.⁶⁴⁰ Eine Änderung der Bemessungsgrundlage liegt gemäß Art. 35 Satz 1 KDVK vor, wenn die gelieferten Gegenstände zurückgegeben werden, der Umsatz nicht ausgeführt wird, auf die Ausführung des Umsatzes verzichtet wird oder sich die Bemessungsgrundlage der (Vor-)Steuer aus sonstigen Gründen ändert.

Eine Fallgruppe der Änderung der Bemessungsgrundlage ist die Rückgabe der verkauften und auf der Grundlage des Kaufvertrages gelieferten Gegenstände. Bei einer Mehrzahl von gelieferten Gegenständen erfordert jede einzelne Lieferung eine eigenständige Berichtigung. Die durch die Rückgabe der gelieferten Gegenstände bedingte Berichtigung ist allerdings nur dann gerechtfertigt, wenn der für die Entstehung der Steuer ursächliche Tatbestand, also die Ausführung der Lieferung durch Verschaffung der Verfügungsmacht (Art. 2 Abs. 1 Satz 1 KDVK), wieder rückgängig gemacht wird. Allerdings wird nicht in jedem Fall, in dem die Ware an der Lieferer zurückgelangt, die Rückgängigmachung des Liefertatbestandes vorliegen. Die bloße (nicht steuerbare) Rückgabe des Gegenstands ist insbesondere von einer grundsätzlich steuerpflichtigen (Rück-)Lieferung des Gegenstands abzugrenzen. Zur Abgrenzung dient – wie sich aus dem Gesetzeswortlaut ergibt – das Kriterium der Änderung der Bemessungsgrundlage.⁶⁴¹ Nur wenn dadurch, dass der Lieferer die Ware wiedererlangt, die ursprüngliche Bemessungsgrundlage, mithin das Entgelt für die Ware, geändert wird, greift eine Berichtigungspflicht nach Art. 35 KDVK. Bei der Rückgabe der gelieferten Ware wird in Art. 35 Satz 2 KDVK für die Berichtigung ferner vorausgesetzt, dass der zurückgegebene Gegenstand

⁶⁴⁰ Gesetzesbegründung zum KDVK, Amtsbl. vom 02.11.1984, Heft-Nr. 18563, S. 32

⁶⁴¹ *Özbalcı*, KDVK, Art. 35, S. 773 f.

tatsächlich dem Unternehmensbetrieb zugeordnet war und darin Eingang gefunden hat sowie dies sowohl in den Geschäftsbüchern als auch in der Steuererklärung angegeben wurde.⁶⁴² Zum Nachweis dieser Umstände muss die Rückgabe des Liefergegenstands durch Erteilung einer Gutschrift oder durch Stornierung der Verkaufsrechnung belegt werden.⁶⁴³

Unterbleibt die unter den Beteiligten verabredete Ausführung des Umsatzes, ist dies noch kein Grund für eine Berichtigung des Steuer- und Vorsteuerbetrages. Erforderlich ist darüber hinaus, dass die Mehrwertsteuer und die Vorsteuer bereits entstanden waren. Die Steuer entsteht – ohne die Verwirklichung des Umsatztatbestands – nur bei Voraus- oder Anzahlungen auf das Entgelt (Art. 10 lit. b KDVK, Art. 29 lit. a KDVK). Lediglich insoweit ordnet Art. 35 Satz 1 KDVK eine Korrektur an.⁶⁴⁴ Bleibt die Ausführung des Umsatzes nur zu einem Teil aus, wird die Berichtigung auch nur insoweit vorgenommen.⁶⁴⁵ Der Verzicht auf die Umsatzausführung führt ebenfalls zu einer Steuer- und Vorsteuerberichtigung. Erklärt werden kann der Verzicht – einseitig – durch den Leistungserbringer oder den Leistungsempfänger sowie – beidseitig – durch Vereinbarung.⁶⁴⁶ Ist keine der vorstehenden Fallgruppen gegeben, können – quasi als „Auffangbecken“ – sonstige (ungeschriebene) Berichtigungstatbestände in Betracht kommen.

⁶⁴² Zur Ratio dieser Regelung siehe Gesetzesbegründung zum KDVK, Amtsbl. vom 02.11.1984, Heft-Nr. 18563, S. 3

⁶⁴³ *Özbalcı*, KDVK, Art. 35, S. 775

⁶⁴⁴ *Özbalcı*, a. a. O.

⁶⁴⁵ *Kızılot*, KDVK, Art. 35, S. 1476

⁶⁴⁶ *Kızılot*, a. a. O.

4. Kapitel

Grenzüberschreitender

Waren- und Dienstleistungsverkehr

aus der Warte des Mehrwertsteuerrechts

Da der Vorsteuerabzug sowohl nach dem Mehrwertsteuerrecht der EU als auch nach dem der Türkei an die mehrwertsteuerrechtliche Qualifizierung der mit der abzugsfähigen Vorsteuer belasteten Umsätze (siehe 2. Kap. A. II und 3. Kap. A. II.) sowie an die der Ausgangsumsätze des Steuerpflichtigen (siehe 2. Kap. A. III. und 3. Kap. A. III.) anknüpft, sind zunächst die betreffenden Warenlieferungen und Dienstleistungen mehrwertsteuerrechtlich zu bewerten, bevor eine vorsteuerabzugsrechtliche Beurteilung vorgenommen wird. Sind Warenlieferungen und Dienstleistungen sowohl aus den EU-Mitgliedstaaten in die Türkei wie in die Gegenrichtung möglich, stellen sich bei jeder der Leistungen Fragen an das Vorsteuerabzugsrecht der EU sowie an das der Türkei. Folglich sind in der rechtlichen Würdigung beide Umsatz-, „Richtungen“ als verschiedene Fallgestaltungen darzustellen und aus der Sicht des Recht der EU und der Türkei zu bewerten sind.

Die im grenzüberschreitenden Waren- und Dienstleistungsverkehr zwischen einem EU-Mitgliedstaat und der Türkei möglichen Leistungskonstellationen mehrwertsteuerrechtlich zu bewerten, heißt sie in normative Strukturen des Mehrwertsteuerrechts einzubetten, sie müssen an die ihm eigene Terminologie und Dogmatik angepasst werden. Das Mehrwertsteuerrecht knüpft zwar an wirtschaftliche Geschäftsvorgänge an, sieht aber nicht für jedwede Ausgestaltung dieser Vorgänge Spezialregelungen vor, vielmehr ist es im Gefolge des Grundsatzes der Wettbewerbsneutralität⁶⁴⁷ darauf angelegt, eine weitestgehend einheitliche Behandlung der Besteuerungstatbestände durch prinzipielle Gleichstellung aller Arten von Handelsgeschäften sicherzustellen. Die mehrwertsteuerliche Dogmatik kommt daher – zumindest im Ansatz – bei der Behandlung grenzüberschreitender Warenlieferungen und Dienstleistungen mit den gewöhnlichen, für andere Steuertatbestände verwendeten Rechtsbegriffen und -instrumenten aus. Grenzüberschreitende Warenlieferungen und Dienstleistungen zwischen der EU und der Türkei können demgemäß die Voraussetzungen bestimmter Umsatzarten erfüllen, womit sie dem Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer unterfallen. Erfüllen sie die jeweiligen Tatbestandsmerkmale eines Umsatzes, liegt ein steuerbarer Umsatz vor, der auch steuerpflichtig ist, wenn für ihn keine Steuerbefreiung gilt.⁶⁴⁸ Vor dem Hintergrund der Handelshemmnisse durch steuerliche Mehrfachbelastung bei grenzüberschreitenden Leistungsverhältnissen spielen nur Steuerbefreiungen eine Rolle, die durch die Überschreitung

⁶⁴⁷ Dazu siehe im 2. Kap. unter A.III.1. und im 3. Kap. unter A.III.1

⁶⁴⁸ Haase, Internationales und Europäisches Steuerrecht, Rn. 902

der Besteuerungsgrenzen begründet sind. Die übrigen Steuerbefreiungen sollen, soweit erforderlich, allenfalls kurz benannt werden.

A. Grenzüberschreitende Warenlieferungen

Zunächst werden die Warenlieferungen zwischen einem EU-Mitgliedstaat und der Türkei untersucht. Als EU-Mitgliedstaat kommt jeder einzelne der aktuell 27 Mitgliedstaaten der EU in Betracht. Da der Vorsteuerabzug nach dem Mehrwertsteuerrecht der EU als auch nach dem der Türkei umfassend untersucht werden soll, werden zwei Fallvarianten gebildet, eine zur Warenlieferung aus einem EU-Mitgliedstaat in die Türkei und eine zur Warenlieferung aus der Türkei in einen EU-Mitgliedstaat.

I. Warenlieferung aus einem EU-Mitgliedstaat

Bei einer Lieferung aus einem EU-Mitgliedstaat (Ursprungsland) in die Türkei (Bestimmungsland)⁶⁴⁹ kann als juristische Basis für die mehrwertsteuerrechtliche Prüfung ebenso gut wie das Mehrwertsteuerrecht der EU auch das Mehrwertsteuerrecht der Türkei anwendbar sein.

1. Mehrwertsteuerrecht der EU

Für die grenzüberschreitenden Warenlieferungen kommen im Mehrwertsteuerrecht der EU grundsätzlich die allgemeinen Bestimmungen zur Anwendung, die für die Steuerpflichtigkeit von Umsätzen maßgebend sind. Demgemäß sind diese Art von wirtschaftlichen Handelsgeschäften in der mehrwertsteuerrechtlichen Dogmatik den Umsätzen i. S. d. Art. 2 Abs. 1 RL 2006/112/EG zuzuordnen, die eine Steuerbarkeit begründen. Das Mehrwertsteuerrecht der EU kennt – wie sich aus Art. 2 Abs. 1 lit. a bis d RL 2006/112/EG ersehen lässt – verschiedenartige steuerbare Umsätze.

a. Umsatz gemäß Art. 2 Abs. 1 lit. a RL 2006/112/EG

Die grenzüberschreitende Warenlieferung aus einem EU-Mitgliedstaat kann einen (steuerbaren) Umsatz gemäß Art. 2 Abs. 1 lit. a RL 2006/112/EG darstellen. Danach unterliegt die Lieferung von Gegenständen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaates gegen Entgelt tätigt, der Mehrwertsteuer. Steuerbar ist die Warenlieferung in die Türkei somit, wenn sie eine Lieferung von Gegenständen darstellt, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaates gegen Entgelt tätigt.

⁶⁴⁹ Wie in der Einleitung unter C.III.1. angemerkt, ist die Ansässigkeit der Beteiligten des Lieferumsatzes für die Grenzüberschreitung der Warenlieferung im Prinzip unerheblich.

aa. „Lieferung von Gegenständen“

Als "Lieferung von Gegenständen" gilt die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen (Art. 14 Abs. 1 RL 2006/112/EG). Lieferbar sind nach der Legaldefinition „körperliche“ Gegenstände. Die Übertragung von nicht körperlichen Gegenständen, wie Rechten und sonstigen Immaterialgütern, wird nicht als Lieferung von Gegenständen behandelt. Körperlich können grundsätzlich sowohl bewegliche als auch unbewegliche Gegenstände sein, so dass etwa die Grundstücksveräußerung eine Lieferung von Gegenständen darstellen würde. Da jedoch die Warenlieferung unbewegliche Gegenstände grundsätzlich nicht umfasst⁶⁵⁰, sollen bei der weiteren Untersuchung das Augenmerk auf die körperlichen beweglichen Gegenstände gelegt werden.

bb. „gegen Entgelt“

Ferner muss die Lieferung „gegen Entgelt“ getätigt worden sein. Nach der Rechtsprechung des EuGH ist Voraussetzung für das Vorliegen des Merkmals „gegen Entgelt“ das Bestehen eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen der Lieferung von Gegenständen und einer tatsächlich vom Steuerpflichtigen empfangenen Gegenleistung.⁶⁵¹ Unerheblich ist der Umstand, dass die Lieferung zu einem Preis unter oder über dem Selbstkostenpreis oder dem normalen Marktwert ausgeführt wird.⁶⁵² Somit ist der Umsatz als entgeltlicher Umsatz zu betrachten, wenn eine Gegenleistung vereinbart und tatsächlich in unmittelbarem Austausch gegen den gelieferten Gegenstand dem Steuerpflichtigen erbracht worden ist.⁶⁵³ Für grenzüberschreitende Warenlieferung dürfte davon auszugehen sein, dass diese Voraussetzungen erfüllt sind.

cc. „Steuerpflichtiger als solcher“

Was die Wortfolge „Steuerpflichtiger als solcher“ anbelangt, so ergibt sich aus der Rechtsprechung des EuGH, dass ein Steuerpflichtiger nur dann als solcher, also in seiner Eigenschaft als Steuerpflichtiger tätig wird, wenn er im Rahmen der seine Steuerpflichtigeneigenschaft begründenden Tätigkeit handelt.⁶⁵⁴ Für die Voraussetzungen, unter denen die Eigenschaft als Steuerpflichtiger zu bejahen ist, wird auf die Ausführungen im zweiten Kapitel unter A.I. verwiesen.

⁶⁵⁰ Siehe auch in der Einleitung unter C.III.1.

⁶⁵¹ EuGH-Urteil vom 09.06.2011, Rs. C-285/10 („Campsa Estaciones de Servicio“), HFR 2011, 921, Rn. 25

⁶⁵² EuGH-Urteil vom 20.01.2005, Rs. C-412/03 („Hotel Scandic Gåsabäck“), Slg. 2005, I-743, Rn. 22

⁶⁵³ EuGH-Urteil vom 09.06.2011, Rs. C-285/10 („Campsa Estaciones de Servicio“), HFR 2011, 921, Rn. 27

⁶⁵⁴ In diesem Sinne EuGH-Urteil vom 04.10.1995, Rs. C-291/92 („Armbrecht“), Slg. 1995, I-2775, Rn. 17 f.

dd. „im Gebiet eines Mitgliedstaats“

Die Steuerbarkeit von Lieferungen von Gegenständen ist davon abhängig, dass sie im Gebiet eines Mitgliedstaats ausgeführt werden. Im Gebiet eines Mitgliedstaates wird eine Lieferung von Gegenständen ausgeführt, wenn der Ort dieser Lieferung nach Maßgabe der Art. 31 ff. RL 2006/112/EG im Gebiet eines Mitgliedstaates liegt.

Als Ort der Lieferung gilt gemäß Art. 31 RL 2006/112/EG der Ort, an dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Lieferung befindet („ruhende Lieferung“), wenn der Gegenstand nicht versandt oder befördert wird. Nach Art. 32 Abs. 1 RL 2006/112/EG gilt in den Fällen, in denen der gelieferte Gegenstand vom Lieferer, vom Erwerber oder von einer dritten Person versandt oder befördert wird („Versendungs- oder Beförderungslieferung“ oder „bewegte Lieferung“), als Ort der Lieferung der Ort, an dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt des Beginns der Versendung oder Beförderung an den Erwerber befindet. Bei Lieferungen aus der EU im Wege der Versendung oder Beförderung i. S. d. Art. 32 Abs. 1 RL 2006/112/EG liegt also der Ort der Lieferung in dem Land, in dem die Versendung bzw. Beförderung beginnt. Dies ist der Ursprungsmitgliedstaat, so dass der Lieferumsatz nach dem EU-Recht in diesem Staat steuerbar ist.

Wird der vom Lieferer vom Erwerber oder von einer dritten Person versandte oder beförderte Gegenstand mit oder ohne probeweise Inbetriebnahme durch den Lieferer oder für dessen Rechnung installiert oder montiert, gilt als Ort der Lieferung der Ort, an dem die Installation oder Montage vorgenommen wird (sog. „Installations-“ oder „Montagelieferung“, Art. 36 Abs. 1 RL 2006/112/EG).⁶⁵⁵ Ist demnach eine Installations- oder Montagelieferung gegeben, liegt der Lieferort im Bestimmungsland, der Türkei, und die Warenlieferung ist im Ursprungsmitgliedstaat nicht steuerbar.

b. Steuerbefreiungen

Soweit die Warenlieferung aus einem EU-Mitgliedstaat steuerbar ist, kann sie von einer der in der Richtlinie 2006/112/EG vorgesehenen vielfältigen Steuerbefreiungsnormen gemäß Art. 131 ff. RL 2006/112/EG erfasst sein. Die Art. 132 bis 136 RL 2006/112/EG enthalten „Steuerbefreiungen für bestimmte, dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten“, so der Bezeichnung des betreffenden Kapitels, und die Art. 135 und 136 RL 2006/112/EG erfassen weitere steuerbefreite Tätigkeiten. Weiterhin befugt Art. 137 Abs. 1 RL 2006/112/EG die Mitgliedstaaten, ihren Steuerpflichtigen das Recht einzuräumen, sich bei bestimmten steuerfreien Umsätzen für die Besteuerung zu entscheiden (sog. „Umsatzsteuer-Option“). Die genannten Befreiungstatbestände haben primär „Inlandsumsätze“⁶⁵⁶ zum Gegenstand und sind daher bei

⁶⁵⁵ Vertiefend zu dieser unionsrechtlichen Regelung siehe Nieskens, in: Rau/Dürwächter, UStG, Bd. II, § 3 Rn. 3000

⁶⁵⁶ Siehe hierzu Hoffsummer, Steuerbefreiungen für Inlandsumsätze, S. 91 ff.

Umsätzen mit Auslandsbezug allenfalls sekundär relevant.

Die Art. 138 ff. RL 2006/112/EG befassen sich dagegen im Wesentlichen mit grenzüberschreitende Sachverhalten. Die steuerbare Lieferung von Gegenständen aus einem EU-Mitgliedstaat in die Türkei kann einen Ausfuhrumsatz nach Art. 146 Abs. 1 RL 2006/112/EG darstellen, weshalb eine Steuerfreiheit nach dieser Bestimmung in Frage kommt.

aa. Ausfuhrlieferung gemäß Art. 146 Abs. 1 lit. a RL 2006/112/EG

Nach Art. 146 Abs. 1 RL 2006/112/EG sind die Lieferungen von Gegenständen steuerfrei, die durch den Verkäufer oder für dessen Rechnung nach Orten außerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert werden. Werden die Waren somit von dem Lieferer in die Türkei versandt oder befördert oder beauftragt er einen Dritten mit der Versendung oder Beförderung der Ware zum in die Türkei, ist die vorgenannte Steuerbefreiungsnorm anzuwenden⁶⁵⁷ und die Warenlieferung von der Mehrwertsteuer befreit.

bb. Ausfuhrlieferung gemäß Art. 146 Abs. 1 lit. b RL 2006/112/EG

Darüber hinaus unterfallen Lieferungen von Gegenständen nach Art. 146 Abs. 1 lit. b RL 2006/112/EG der Steuerbefreiung, die durch den nicht im Ursprungsmitgliedstaat ansässigen Erwerber oder für dessen Rechnung nach Orten außerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert werden, mit Ausnahme der vom Erwerber selbst beförderten Gegenstände zur Ausrüstung oder Versorgung von Sportbooten und Sportflugzeugen sowie von sonstigen Beförderungsmitteln, die privaten Zwecken dienen. Werden demnach die Waren nicht vom Lieferer, sondern vom Lieferungsempfänger abgeholt und in die Türkei versandt oder befördert oder beauftragt dieser einen Dritten, die Waren zu ihm zu versenden oder zu befördern (sog. „Abhol-Lieferung“), gilt grundsätzlich die Steuerfreiheit. Dies gilt allerdings nur, wenn der Lieferungsempfänger außerhalb des Ursprungsmitgliedstaates ansässig ist. Dessen ungeachtet findet in Fällen des Erwerbs von Ausrüstungs- oder Versorgungsgegenständen für privatnützige Beförderungsmittel die Steuerbefreiung keine Anwendung.

cc. Ausfuhrlieferung gemäß Art. 147 RL 2006/112/EG

Werden die Gegenstände bei einer Abhol-Lieferung i. S. v. Art. 146 lit. b RL 2006/112/EG zur Mitführung im persönlichen Gepäck von Reisenden (sog. nicht-kommerzieller Reiseverkehr) geliefert, sieht Art. 147 Abs. 1 Unterabs. 1 RL 2006/112/EG für diesen Spezialfall

⁶⁵⁷ Die Mitgliedstaaten können gemäß Art. 131 RL 2006/112/EG insbesondere zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen die Bedingungen für die Anwendung der Steuerbefreiung einer Ausfuhrlieferung festlegen. Demnach sind sie grundsätzlich ermächtigt, Nachweisanforderungen an die Steuerfreiheit zu stellen (für das deutsche Umsatzsteuerrecht siehe Art. 6 Abs. 4 UStG i. V. m. Art. 8 ff. UStDV).

weitere Voraussetzungen für die Steuerbefreiung vor:

- a) der Reisende ist nicht in der Gemeinschaft ansässig. Ein Reisender gilt als „nicht in der Gemeinschaft ansässig“, wenn sein Wohnsitz oder sein gewöhnlicher Aufenthaltsort nicht in der Gemeinschaft liegt (Art. 147 Abs. 2 Unterabs. 1 Satz 1 RL 2006/112/EG). Dabei gilt als „Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthaltsort“ der Ort, der im Reisepass, im Personalausweis oder in einem sonstigen Dokument eingetragen ist, das in dem Mitgliedstaat, in dessen Gebiet die Lieferung bewirkt wird, als Identitätsnachweis anerkannt ist (Art. 147 Abs. 2 Unterabs. 1 Satz 2 RL 2006/112/EG);
- b) die Gegenstände werden vor Ablauf des dritten auf die Lieferung folgenden Kalendermonats nach Orten außerhalb der Gemeinschaft befördert.⁶⁵⁸ Der Nachweis der Ausfuhr wird durch Rechnungen oder entsprechende Belege erbracht, die mit dem Sichtvermerk der Ausgangszollstelle der Gemeinschaft versehen sein müssen (Art. 147 Abs. 2 Unterabs. 2 RL 2006/112/EG). Jeder Mitgliedstaat übermittelt der Kommission ein Muster des Stempelabdrucks, den er für die Erteilung des Sichtvermerks verwendet. Die Kommission leitet diese Information an die Steuerbehörden der übrigen Mitgliedstaaten weiter (Art. 147 Abs. 2 Unterabs. 3 RL 2006/112/EG);
- c) der Gesamtwert der Lieferung einschließlich Mehrwertsteuer übersteigt 175 EUR oder den Gegenwert in Landeswährung; der Gegenwert in Landeswährung wird alljährlich anhand des am ersten Arbeitstag im Oktober geltenden Umrechnungskurses mit Wirkung zum 1. Januar des folgenden Jahres festgelegt. Fakultativ können die Mitgliedstaaten auch eine Lieferung, deren Gesamtwert unter dem genannten Betrag liegt, von der Steuer gemäß Art. 147 Abs. 1 lit. c Satz 2 RL 2006/112/EG befreien.

Holt der Lieferungsempfänger die Waren als Reisender zur Mitführung im persönlichen Gepäck im Ursprungsmitgliedstaat ab, ist die Ausfuhrlieferung i. S. d. Art. 146 RL 2006/112/EG nach Art. 147 RL 2006/112/EG nur dann steuerbefreit, wenn er seinen in der Türkei liegenden Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt mithilfe eines im Ursprungsmitgliedstaat anerkannten Identitätsnachweises belegt und er die Waren mit einem oberhalb der vorgenannten Betragsgrenze liegenden Wert bis zum Ablauf des folgenden dritten Kalendermonats in die Türkei befördert. Waren mit einem abweichenden Gesamtwert kann der Ursprungsmitgliedstaat nach eigenem Ermessen steuerfrei stellen.

⁶⁵⁸ Zum geschützten Vertrauen auf die Beförderung durch den Erwerber siehe EuGH-Urteil vom 21.2.2008, Rs. C-271/06 („Netto Supermarkt“), Slg. 2008, I-771, Rn. 25 ff. und dessen Besprechung in Langer/Zugmaier, DStR 2008, 453

c. Ergebnis

Die Warenlieferung aus einem EU-Mitgliedstaat in die Türkei stellt grundsätzlich eine steuerbare Lieferung von Gegenständen gemäß Art. 2 Abs. 1 lit. a RL 2006/112/EG dar, es sei denn, sie wird als Montage- oder Installationslieferung i. S. d. Art. 36 RL 2006/112/EG in der Türkei ausgeführt – insoweit wäre die Lieferung von Gegenständen im EU-Mitgliedstaat nicht steuerbar.

Des Weiteren ist die Warenlieferung in die Türkei als Ausfuhrlieferung gemäß Art. 146 Abs. 1 lit. a und b RL 2006/112/EG regelmäßig steuerfrei. Nur im Falle der vom Lieferungsempfänger selbst beförderten Ausrüstungs- oder Versorgungsgegenständen für Beförderungsmittel, die privaten Zwecken dienen, fällt die Warenlieferung aus dem Anwendungsbereich der Steuerfreiheit heraus. Darüber hinaus greift im nicht-kommerziellen Reiseverkehr Art. 147 RL 2006/112/EG und führt unter Umständen eine Steuerbefreiung herbei.

2. Mehrwertsteuerrecht der Türkei

Im türkischen Mehrwertsteuerrecht unterteilt sich der objektive Steuertatbestand ebenso in mehrere Umsatzarten, die wirtschaftlich die Lieferung von Gegenständen oder die Erbringung einer Dienstleistung zum Inhalt haben können. Nach der Systematik im KDVK ist bei Warenlieferungen aus der EU grundsätzlich eine Steuerbarkeit aufgrund eines Umsatzes i. S. d. Art. 1 Abs. 1 Nr. 1 Var. 1 KDVK („Lieferungen“) und eines Umsatzes i. S. d. Art. 1 Abs. 1 Nr. 2 Var. 1 KDVK („Einfuhr von Gegenständen“) denkbar.

a. Umsatz gemäß Art. 1 Abs. 1 Nr. 1 Var. 1 KDVK

Die Warenlieferung aus einem EU-Mitgliedstaat kann zunächst als Umsatz gemäß Art. 1 Abs. 1 Nr. 1 Var. 1 KDVK qualifiziert werden. Umsätze gemäß Art. 1 Abs. 1 Nr. 1 Var. 1 KDVK sind in der Türkei ausgeführte Lieferungen eines Steuerpflichtigen im Rahmen seiner gewerblichen⁶⁵⁹, landwirtschaftlichen oder selbständigen Tätigkeit.

aa. „Lieferung“

Die Lieferung ist die Übertragung der Verfügungsmacht über einen Gegenstand durch den Inhaber oder einen in seinem Namen Handelnden auf den Abnehmer oder einen in dessen Namen Handelnden (Art. 2 Abs. 1 Satz 1 KDVK). Eine Lieferung setzt im türkischen Mehrwertsteuerrecht daher die Verschaffung der rechtlichen

⁶⁵⁹ Im türkischen Mehrwertsteuerrecht wird zwischen der produzierenden Tätigkeit („sınai faaliyet“) und der sonstigen gewerblichen Tätigkeit („ticari faaliyet“) unterschieden. Da beide Arten wirtschaftlicher Tätigkeit untereinander mehrwertsteuerlich keiner unterschiedlichen Behandlung unterworfen sind, wird im Folgenden zu Vereinfachungszwecken für beide Tätigkeitsarten der Begriff der gewerblichen Tätigkeit verwendet. Siehe hierzu auch *Kızılot*, KDVK, Art. 1, S. 58

Verfügbarmacht über einen Gegenstand durch den Berechtigten oder einen in seinem Namen Handelnden an den Abnehmer oder einen in dessen Namen Handelnden voraus. Unter rechtlicher Verfügbarmacht wird grundsätzlich die rechtliche Möglichkeit verstanden, mit dem Gegenstand im Rahmen rechtlicher Grenzen nach Belieben zu verfahren.⁶⁶⁰ Daraus folgt, dass die Lieferung nach türkischem Mehrwertsteuerrecht prinzipiell den Übergang des zivilrechtlichen Eigentums als des Vollrechts an einem Gegenstand erfordert. Die Übertragung der Verfügbarmacht über einen Gegenstand, die nicht den Erwerb des Eigentumsrechts zur Folge hat, wird demzufolge grundsätzlich nicht als Lieferung angesehen. So stellt bspw. die mietweise Hingabe eines Gegenstands zwecks zeitweiliger Nutzungsüberlassung oder die bloße Besitzübertragung keine Lieferung dar.⁶⁶¹ Im Allgemeinen sind Gegenstände einer Lieferung nach türkischem Rechtsverständnis sämtliche beweglichen und unbeweglichen Gegenstände, die zu Eigentum erworben und im Rahmen eines Verkaufs veräußert werden können. Zudem ist es unerheblich, ob die Gegenstände materieller oder immaterieller (insbesondere rechtlicher) Art sind.⁶⁶²

Die Lieferung kann faktisch nicht nur von dem Lieferer, sondern auch von einem durch ihn bevollmächtigten und damit für ihn handelnden Dritten (z.B. Warenausgabepersonal) ausgeführt werden. Dementsprechend kann auf Empfängerseite neben dem Abnehmer ein von ihm bevollmächtigter, mithin für ihn handelnder Dritter (bspw. Wareneingangspersonal) stehen. Der Lieferung steht es dementsprechend nach Art. 2 Abs. 1 Satz 2 KDVK gleich, wenn der Gegenstand an von dem Abnehmer oder dem in seinem Namen Handelnden bestimmte Orte verbracht oder Personen übergeben wird. Für die Fälle der Versendung oder Beförderung der Ware an den Abnehmer oder an den in seinem Namen Handelnden erklärt Art. 2 Abs. 1 Satz 3 KDVK im Falle der Beförderung den Beginn der Beförderung und im Falle der Versendung die Übergabe der Ware an den Spediteur oder dessen Fahrer zum maßgeblichen Anknüpfungspunkt für die Realisierung des Tatbestands einer Lieferung. Der Gegenstand muss nicht zum Bestimmungsort gelangt sein.⁶⁶³

Wird die Ware demnach aus einem EU-Mitgliedstaat in die Türkei versandt oder befördert und beginnt demzufolge die Beförderung durch den Lieferer selbst oder durch einen Spediteur in dem EU-Mitgliedstaat, ist nach Art. 2 Abs. 1 Satz 3 KDVK mit Beginn der Beförderung oder mit der Aushändigung der Ware für den Transport die Lieferung ausgeführt.

⁶⁶⁰ *Kızılot*, KDVK, Art. 2, S. 377

⁶⁶¹ Gesetzesbegründung zum KDVK, Amtsbl. vom 02.11.1984, Heft-Nr. 18563, S. 325. Dass die alleinige Besitzeinräumung für das Vorliegen einer Lieferung nicht genügt, folgt auch im Umkehrschluss aus der Spezialvorschrift des Art. 3 lit. c KDVK, der die Übergabe des Gegenstands nur bei Veräußerungen unter Eigentumsvorbehalt als Lieferung behandelt (*Özbalcı*, KDVK, Art. 2, S. 166).

⁶⁶² *Kızılot*, KDVK, Art. 2, S. 377; *Özbalcı*, KDVK, Art. 2, S. 167

⁶⁶³ Gesetzesbegründung zum KDVK, Amtsbl. vom 02.11.1984, Heft-Nr. 18563, S. 14

Dasselbe gilt, wenn der Lieferungsempfänger die Ware im Ursprungsmitgliedstaat abholt, da nach Art. 2 Abs. 1 Satz 1 KDVK die Lieferung mit der Verschaffung der Verfügungsmacht ausgeführt wird. Ob die Ware an den Abnehmer selbst, einen Vertreter oder einen vom Abnehmer oder seinen Vertreter benannten Dritten gelangt, ist für das Vorliegen einer Lieferung unerheblich (Art. 2 Abs. 1 Satz 2 KDVK).

bb. „im Rahmen seiner gewerblichen, landwirtschaftlichen oder selbständigen Tätigkeit“

Art. 1 Abs. 1 Nr. 1 KDVK setzt die Ausübung einer gewerblichen, landwirtschaftlichen oder selbständigen Tätigkeit voraus. Diese Tätigkeit wird in ihrer Nachhaltigkeit, ihrem Umfang und ihren Eigenschaften gemäß Art. 1 Abs. 2 KDVK in erster Linie durch das türkische Einkommensteuergesetz⁶⁶⁴ („Gelir Vergisi Kanunu“) – Gesetz Nr. 195 vom 31. Dezember 1960 –, bei Fehlen einer einschlägigen Regelung in diesem Gesetz nach dem Türkischen Handelsgesetz⁶⁶⁵ („Türk Ticaret Kanunu“) – Gesetz Nr. 6102 vom 13. Januar 2011 – und durch die sonstigen anwendbaren Rechtsvorschriften bestimmt.

Für die gewerbliche Tätigkeit enthält das GVK an sich unmittelbar keine Begriffsdefinition, vielmehr determiniert es in Art. 37 Abs. 1 lediglich die Art der gewerblichen Einkünfte als sich aus jedweder gewerblichen Tätigkeit ergebender Gewinn. Für eine Begriffsdefinition werden im GVK auch nicht die Bestimmungen des TTK, das in Art. 11 Abs. 1 eine Begriffsbestimmung für den Gewerbebetrieb und Art. 12 Abs. 1 eine solche für den Gewerbetreibenden vorsieht, in Bezug genommen. In der Literatur wird gleichwohl vertreten, dass jede nach dem TTK als Gewerbebetrieb anzusehende Tätigkeit im Ansatz auch als eine gewerbliche Tätigkeit im einkommensteuerrechtlichen Sinne, mithin auch im mehrwertsteuerrechtlichen Sinne zu qualifizieren ist.⁶⁶⁶ Für die landwirtschaftliche Tätigkeit sieht Art. 52 Abs. 2 GVK eine Legaldefinition vor. Die Begriffsmerkmale der selbständigen Tätigkeit sind dem Art. 65 Abs. 2 GVK zu entnehmen.

Ob die betreffenden Tätigkeiten auf gesetzliche oder behördliche Anordnung ausgeübt werden, spielt für das Wesen und die Besteuerung der Umsätze keine Rolle; genauso unerheblich sind der juristische Status oder die rechtliche Persönlichkeit, die Herkunft und die Ansässigkeit des Handelnden, Art. 1 Abs. 3 KDVK.⁶⁶⁷

cc. „in der Türkei ausgeführt“

Voraussetzung für eine steuerbare Lieferung i. S. d. Art. 1 Abs. 1 Nr. 1 KDVK ist ferner, dass sie in der Türkei ausgeführt wird. Unter welchen

⁶⁶⁴ Amtsbl. vom 06.01.1961, Heft-Nr. 10700

⁶⁶⁵ Amtsbl. vom 14.02.2011, Heft-Nr. 27846

⁶⁶⁶ *Özbalcı*, KDVK, Art. 1, S. 65 f.

⁶⁶⁷ Selbst unentgeltliche Lieferungen können im Rahmen einer steuerauslösenden Tätigkeit des Steuerpflichtigen ausgeführt werden (Tolu, *Yaklaşım* 166 (2006), 232 (232 f.)).

Voraussetzungen Lieferungen in der Türkei ausgeführt werden, ist Regelungsgegenstand des Art. 6 lit. a KDVK. Die Ausführung einer Lieferung in der Türkei bedeutet nach Art. 6 lit. a KDVK, dass sich der gelieferte Gegenstand zum Zeitpunkt der Lieferung in der Türkei (auf türkischem Hoheitsgebiet) befindet.⁶⁶⁸ Dass sich der Gegenstand in der Türkei befindet, setzt entweder ein physisches Vorhandensein oder eine juristische Lokalisierung des Gegenstandes in der Türkei voraus.⁶⁶⁹ Dagegen ist für die Frage, ob der Umsatz in der Türkei ausgeführt wird, der Umstand, dass das der Lieferung eines im Ausland befindlichen Gegenstands zugrunde liegende Rechtsgeschäft in der Türkei vorgenommen wird, irrelevant.⁶⁷⁰ Weiterhin irrelevant ist, dass die Erträge aus der Lieferung eines außerhalb der Türkei befindlichen Gegenstands unter ertragsteuerrechtlichen Gesichtspunkten von dem räumlichen Umfang des Besteuerungsrechts der Türkei erfasst sind.⁶⁷¹ Zudem ist ohne Bedeutung, welcher Herkunft der Lieferer ist. Die Lieferungen eines türkischen Steuerpflichtigen, die nicht im Staatsgebiet der Türkei bewirkt werden, unterliegen demnach nicht der türkischen Mehrwertsteuer, während Lieferungen ausländischer Steuerpflichtiger, die im Hoheitsbereich der Türkei ausgeführt werden, steuerbar sein können.⁶⁷²

Der Zeitpunkt der Lieferung ist der Zeitpunkt, zu dem die Lieferung i. S. d. Art. 2 KDVK vollendet wird. Wie unter aa. gesehen, ist nach Art. 2 Abs. 1 Satz 1 KDVK unter Lieferung die Verschaffung der rechtlichen Verfügungsmacht zu verstehen. Wird die Verfügungsmacht an den Liefergegenständen, die in die Türkei gelangen, bereits außerhalb des türkischen Staatsgebiets, im Ausland, auf den Lieferungsempfänger oder einen von ihm Beauftragten übertragen, führt der Lieferer die Lieferung gemäß Art. 2 Abs. 1 Satz 1 KDVK mit der Übergabe aus.⁶⁷³ Damit liegt der Lieferort in diesen Fällen nicht in der Türkei, so dass diese Lieferung nicht steuerbar ist. Wird die Ware jedoch an den Lieferungsempfänger befördert oder versandt, gilt die Lieferung nach Art. 2 Abs. 1 Satz 3 KDVK als ausgeführt, sobald – bei einer Beförderung der Gegenstände – die Beförderungstätigkeit beginnt bzw. – bei einer Versendung der Gegenstände – die Gegenstände an den Spediteur oder den Fahrer übergeben werden. Der Ort des Beförderungsbeginns bzw. der Übergabe der Ware ist als Verschaffung der rechtlichen Verfügungsmacht

⁶⁶⁸ Als Beispiele für in der Türkei ausgeführte Lieferungen sind die Lieferung von im Ausland befindlichen Waren ins Ausland, ohne vorherige Einfuhr in der Türkei (direkter Transithandel), oder der im Ausland getätigte Verkauf einer Ware, die ein nach türkischem Mehrwertsteuerrecht Steuerpflichtiger in seiner im Ausland befindlichen Fabrik hergestellt hat, zu nennen. Siehe türkisches Finanzministerium, MwSt-Rundschreiben vom 23.06.2010, Nr. KDV-57/2010-5, Tz. 3.1, online im Internet: URL: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Stand: 21.04.2012)

⁶⁶⁹ *Özbalcı*, KDVK, S. 215

⁶⁷⁰ *Özbalcı*, a. a. O.

⁶⁷¹ *Özbalcı* a. a. O., S. 216

⁶⁷² *Kızılot*, KDVK, Art. 6, S. 438

⁶⁷³ Ebenso *Kızılot*, a. a. O., Art. 2, S. 377 f.

anzusehen und markiert den maßgeblichen Zeitpunkt für die Lieferung. Der in einem EU-Mitgliedstaat ansässige Lieferer, dessen Ware in die Türkei transportiert wird, führt danach keine Lieferung in der Türkei aus, da der Transport – durch sein eigenes Personal oder unter Hinzuziehung eines Spediteurs – außerhalb der Türkei beginnt. Damit ist die Beförderungs- oder Versandungslieferung in der Türkei nicht steuerbar, mithin auch nicht steuerpflichtig.

b. Umsatz gemäß Art. 1 Abs. 1 Nr. 2 Var. 1 KDVK

Des Weiteren kann die Warenlieferung in die Türkei einen steuerpflichtigen Umsatz i. S. d. Art. 1 Abs. 1 Nr. 2 Var. 1 KDVK darstellen.

aa. Steuerbarkeit

Für das Vorliegen eines Umsatzes i. S. d. Art. 1 Abs. 1 Nr. 2 Var. 1 KDVK muss eine steuerbare Einfuhr von Gegenständen in die Türkei gegeben sein.

(1) „Einfuhr von Gegenständen“

Steuerbar ist entsprechend dem Wortlaut des Art. 1 Abs. 1 Nr. 2 KDVK jede Art der Einfuhr von Gegenständen.⁶⁷⁴ Die Einfuhr steht für das Gelangen der Gegenstände in den freien Wirtschaftskreislauf der Türkei, was in der Regel mit der Belegenheit der Gegenstände im Inland gegeben ist.⁶⁷⁵ Damit genügt das faktische Überschreiten der türkischen Zollgrenze mit den Gegenständen, so dass die Gegenstände im Inland frei gehandelt oder gebraucht werden können.⁶⁷⁶ Die Einfuhr muss für die Steuerbarkeit – anders als bei Lieferungen i. S. d. Art. 1 Abs. 1 Nr. 1 KDVK – nicht im Rahmen einer gewerblichen, landwirtschaftlichen oder freiberuflichen Tätigkeit vorgenommen werden.⁶⁷⁷ Vielmehr gilt derjenige, dem die Einfuhr rechtlich zuzurechnen ist, kraft Gesetzes als Steuerpflichtiger (Art. 8 Abs. 1 lit. b KDVK).

Importiert der Lieferer demnach Waren aus einem EU-Mitgliedstaat in die Türkei, erfüllt dies die Voraussetzungen der steuerbaren Einfuhr von

⁶⁷⁴ Im Schrifttum wird der Ausdruck „jede Art“ mit Blick auf den Art. 1 Abs. 4 KDVK dahingehend verstanden, dass die Person des Einführers, sei es eine natürliche Person oder eine juristische Person, oder das Rechtsgebiet (öffentliches oder privates Recht) keine Rolle spielt (Maç, KDVK, Art. 1, S. 13). Für die Steuerbarkeit kommt es demnach nicht darauf an, dass der Importeur eine öffentliche Einrichtung oder eine private Person ist (Değer, Yaklaşım 62 (1998), 14 (15)).

⁶⁷⁵ *Kızılot*, KDVK, Art. 1, S. 69, versteht die Einfuhr, anlehnend an das türkische Zollgesetz („Gümrük Kanunu“), als das Gelangen der Gegenstände in den freien Verkehr im türkischen Zollgebiet. Hiervon soll immer dann auszugehen sein, wenn die Gegenstände ordnungsgemäß zollrechtlich abgefertigt, die bei der Verzollung zu entrichtenden Abgaben (bis auf die Mehrwertsteuer!) geleistet wurden und der Betreffende infolgedessen in der Türkei über die Gegenstände frei verfügen kann.

⁶⁷⁶ Değer, Yaklaşım 62 (1998), 14 (22)

⁶⁷⁷ Değer, a. a. O., 14; Özbalcı, KDVK, Art. 1, S. 153

Gegenständen in die Türkei.

(2) „in der Türkei ausgeführt“

Nach dem Gesetzeswortlaut des Art. 1 Abs. 1 KDVK setzt jeder Umsatz, mithin auch der Einfuhrtatbestand, die „Ausführung in der Türkei“ voraus. Bereits der Einleitungssatz(-teil) der genannten Rechtsnorm („Nachstehende in der Türkei ausgeführte Umsätze unterliegen der Mehrwertsteuer: (...)“) enthält wichtige Anhaltspunkte hierfür. Nicht ohne Zweifel steht jedoch fest, ob die „Ausführung in der Türkei“ bei den Einfuhrfällen nur unter den Voraussetzungen des Art. 6 KDVK zu bejahen ist. Es fällt auf, dass diese Norm für den Fall der Einfuhr von Gegenständen eine passende Definition vermissen lässt. Auch die Gesetzesbegründung schweigt sich hierzu aus. Ist Objekt der Einfuhr ein (beweglicher körperlicher) Gegenstand, kann allerdings in entsprechender Anwendung des Art. 6 lit. a KDVK darauf abgestellt werden, ob sich der Gegenstand bei Erfüllung des Einfuhrtatbestands in der Türkei befindet, was schließlich bei jedem regulären Einfuhrvorgang der Fall sein dürfte. Damit würde die Warenlieferung in die Türkei auch das Merkmal „in der Türkei ausgeführt“ aufweisen.

bb. Steuerbefreiung

Für die steuerbare Einfuhr von Gegenständen kommt nach Art. 16 KDVK eine Steuerbefreiung in Betracht. Steuerfrei ist die Einfuhr von Gegenständen nach Art. 16 Abs. 1 lit. a KDVK, wenn die Lieferung dieser Gegenstände nach den Bestimmungen des KDVK steuerfrei wäre. Darüber hinaus ist in bestimmten Fällen der vorübergehenden Einfuhr und der Wiedereinfuhr von in das Ausland übersandten Gegenständen eine Steuerfreiheit vorgesehen (Art. 16 Abs. 1 lit. b KDVK). Schließlich ist gemäß Art. 16 Abs. 1 lit. c KDVK die Einfuhr von Gegenständen, die den Vorschriften über Transitlieferungen, Freihandelszonen und Zolllager oder die vorübergehende Verwahrung in einem Übergangslager unterfallen, steuerfrei. Von der Steuerbefreiung ist allerdings nach Art. 16 Abs. 2 KDVK der Wert der nach Maßgabe des türkischen Zollgesetzes wiedereingeführten Gegenstände ausgenommen, soweit dieser Wert durch Be-/Verarbeitung oder Erweiterung der Gegenstände entstanden ist. Soweit die Befreiungstatbestände des Art. 16 KDVK nicht einschlägig sind, ist die Warenlieferung in die Türkei eine steuerpflichtige Einfuhr von Gegenständen.

c. Ergebnis

Die Steuerbarkeit der Warenlieferung aus einem EU-Mitgliedstaat ist kein Umsatz gemäß Art. 1 Abs. 1 Nr. 1 Var. 1 i. V. m. Art. 6 lit. a KDVK, denn die hierfür vorausgesetzte Umsatzausführung im Inland ist nicht zu bejahen. Indes wird die Warenlieferung in die Türkei durch Art. 1 Abs. 1 Nr. 1 Var. 1 KDVK als steuerbare Einfuhr von Gegenständen qualifiziert. Die Einfuhr ist nur in den Fällen des Art. 16 KDVK steuerfrei, im Übrigen steuerpflichtig.

II. Warenlieferung aus der Türkei

Ferner sind die Lieferungen von Waren aus der Türkei auf ihre Steuerpflichtigkeit zu prüfen.

1. Mehrwertsteuerrecht der Türkei

Nach türkischem Mehrwertsteuerrecht sind Warenlieferungen aus der Türkei steuerpflichtig, wenn sie einen Umsatz gemäß Art. 1 Abs. 1 KDVK darstellen und damit steuerbar sind, ohne dass eine Steuerbefreiung gilt.

a. Umsatz gemäß Art. 1 Abs. 1 Nr. 1 Var. 1 KDVK

Als Umsatz gemäß Art. 1 Abs. 1 Nr. 1 Var. 1 KDVK unterliegen Lieferungen der Mehrwertsteuer, die im Rahmen von gewerblicher, landwirtschaftlicher sowie selbständiger Tätigkeit in der Türkei ausgeführt werden. Nach den Erläuterungen unter I.2.a. ist einzig die Voraussetzung, dass die Lieferung in der Türkei ausgeführt werden muss, problematisch.

Welche Voraussetzungen für eine in der Türkei ausgeführte Lieferung erfüllt sein müssen, ergibt sich aus Art. 6 lit. a KDVK. So bedeutet die „Lieferung in der Türkei“ nach der genannten Gesetzesvorschrift, dass sich der gelieferte Gegenstand zum Zeitpunkt der Lieferung in der Türkei befindet. Der Zeitpunkt der Lieferung ist anhand des Art. 2 Abs. 1 KDVK zu bestimmen. Die Lieferung ist gemäß Art. 2 Abs. 1 Satz 1 KDVK die Übertragung der Verfügungsbefugnis über den Gegenstand durch den Eigentümer oder einen in dessen Namen Handelnden auf den Erwerber oder den in dessen Namen Handelnden. Wird die Ware, die in einen EU-Mitgliedstaat gelangen sollen, von dem Lieferungsempfänger oder einem von ihm Beauftragten im türkischen Inland abgeholt und damit die Verfügungsmacht an den Liefergegenständen auf den Lieferungsempfänger übertragen, ist die Lieferung gemäß Art. 2 Abs. 1 Satz 1 KDVK in der Türkei verwirklicht.⁶⁷⁸ Damit liegt der Lieferort auch in diesen Fällen in der Türkei, so dass der Lieferumsatz in der Türkei steuerbar ist.

Bei Beförderungs- oder Versandungslieferungen ist der Beginn der Beförderung des Gegenstands oder die Übergabe des Gegenstands an den Beförderer oder dessen Fahrer das maßgebliche Moment und bestimmt den Zeitpunkt der Lieferung (Art. 2 Abs. 1 Satz 3 KDVK). Lässt der Lieferer seine Ware aus der Türkei in einen Bestimmungsmitgliedstaat transportieren, ist die Lieferung demnach zum Zeitpunkt des Beginns der Beförderung bzw. der Übergabe an den Spediteur verwirklicht. Da sich die Ware zu diesem Zeitpunkt in der Türkei befindet, wird die Lieferung gemäß Art. 6 lit. a KDVK in der Türkei ausgeführt. Damit ist eine solche Lieferung in der Türkei steuerbar.

⁶⁷⁸ Ebenso *Kızılot*, KDVK, Art. 2, S. 377 f.

b. Steuerbefreiungen

Die gemäß Art. 1 Abs. 1 Nr. 1 Var. 1 KDVK steuerbare Warenlieferung in einen EU-Mitgliedstaat kann steuerbefreit sein.

aa. Ausfuhrlieferung nach Art. 11 Abs. 1 lit. a KDVK

Es kommt eine Steuerbefreiung gemäß Art. 11 Abs. 1 lit. a Var. 1 KDVK in Betracht. Der genannten Norm zufolge sind Ausfuhrlieferungen von der Mehrwertsteuer befreit. Eine Ausfuhrlieferung liegt gemäß Art. 12 Abs. 1 KDVK unter folgenden Voraussetzungen vor:

- Die Lieferung muss an einen im Ausland ansässigen Kunden, an einen in einer Freihandelszone ansässigen Abnehmer oder an den Betreiber eines zugelassenen Zolllagers ausgeführt werden. Zum Nachweis muss der Beleg des Lieferers an den im Ausland ansässigen Abnehmer adressiert sein.⁶⁷⁹
- der Liefergegenstand muss das Zollgebiet der türkischen Republik verlassen und in einen ausländischen Staat oder eine Freihandelszone gelangen⁶⁸⁰ oder zwecks Versendung des Gegenstands an den im Ausland ansässigen Kunden in ein zugelassenes Zolllager übergeben werden. Unerheblich ist, ob der Liefergegenstand vor der Ausfuhr durch den ausländischen Kunden selbst oder durch inländische Unternehmen, die für den ausländischen Kunden handeln, bearbeitet oder auf beliebige Weise verwertet wird (Art. 12 Abs. 1 lit. b Satz 2 KDVK). Die Steuerfreiheit greift erst, wenn der Liefergegenstand aus dem Zollgebiet der Türkei hinausbefördert wird.⁶⁸¹ Als Nachweis für die Ausfuhr des Liefergegenstands muss der Lieferer das Original oder eine notariell beglaubigte Abschrift der zollrechtlichen Ausfuhrerklärung („gümrük çıkış beyannamesi“) mit der nächstfolgenden Steuererklärung einreichen.⁶⁸²

Sind die vorgenannten Voraussetzungen in Bezug auf die Warenlieferung aus der Türkei in einen EU-Mitgliedstaat erfüllt, ist diese als Ausfuhrlieferung im Sinne des Art. 11 Abs. 1 lit. a Var. 1 KDVK steuerbefreit.

bb. Ausfuhrlieferung im Rahmen des sog. Gepäckhandels („bavul ticareti“)

In dem Art. 11 Abs. 1 lit. b Unterabs. 1 KDVK sind explizit die Fälle

⁶⁷⁹ Türkisches Finanzministerium, MwSt-Generalerlass Nr. 4, Amtsbl. vom 08.12.1984, Heft-Nr. 18599, Abschn. A, Ziff. 6

⁶⁸⁰ Türkisches Finanzministerium, a. a. O.

⁶⁸¹ Türkisches Finanzministerium, a. a. O., Ziff. 4 und 8; *Kızılot*, KDVK, Art. 12, S. 730

⁶⁸² Türkisches Finanzministerium, MwSt-Generalerlass Nr. 17, Amtsbl. vom 19.12.1985, Heft-Nr. 18963, Abschn. B

der Lieferung von Waren an im Ausland ansässige Reisende geregelt.⁶⁸³ Daneben hat das türkische Finanzministerium unter Heranziehung der Regelungsermächtigung des Art. 11 Abs. 2 KDVK den sog. Gepäckhandel eingeführt.⁶⁸⁴ Dahinter verbirgt sich rechtsdogmatisch eine Steuerbefreiung für Lieferungen an Auslandsansässige gegen Zahlung in Devisen.

Die Steuerbefreiung können lediglich Steuerpflichtige in Anspruch nehmen, denen eine „Bescheinigung über die Ausfuhrmehrwertsteuerbefreiung für Lieferungen an nicht in der Türkei ansässige Personen gegen Zahlung in Devisen“ („Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Döviz Karşılığı Satışlarda Katma Değer Vergisi İhracat İstisnası İzin Belgesi“) erteilt wurde. Diese Befreiungsbescheinigung („İstisna Belgesi“) können Steuerpflichtige nur erhalten, wenn sie dem Regime des allgemeinen Besteuerungsverfahrens unterstehen und nicht mit einem „negativen“ Prüfungsbericht einer Finanzbehörde belastet sind, in dem festgestellt wurde, dass sie falsche oder unwahre Belege ausgestellt oder wissentlich verwendet haben.⁶⁸⁵ Die Befreiungsbescheinigung wird auf Antrag von der zuständigen Finanzbehörde erteilt.⁶⁸⁶

Steuerbefreite Lieferungen sind an inländische wie ausländische Empfänger möglich, sofern diese im Ausland ansässig sind. Die Ausführungen zu „im Ausland ansässigen Reisenden“ gelten entsprechend.⁶⁸⁷ Das für die gelieferten Gegenstände gezahlte (Netto-)Entgelt (in fremder Währung!) darf den Wert von 600,- TL nicht unterschreiten.⁶⁸⁸ Zudem müssen über die steuerbefreiten Lieferungen „besondere“ Rechnungen auf amtlichem Vordruck in fünffacher Ausfertigung ausgestellt werden. Der Verkäufer und der Erwerber nehmen je eine Ausfertigung zu ihren Akten, die restlichen drei Ausfertigungen werden beim Verlassen des türkischen Staatsgebiets mit einer Ausfuhrbestätigung versehen. Der Käufer hat die erworbenen Waren innerhalb von drei Monaten nach dem Erwerb dem Zollverfahren zuzuführen, in dem die Zollbehörde⁶⁸⁹ die Ausfuhrbestätigung erteilt. Eines der mit einer Ausfuhrbestätigung versehenen Rechnungsexemplare ist innerhalb eines weiteren Monats dem Verkäufer zuzuleiten. Die übrigen zwei Rechnungen sind bei der Zollbehörde abzuliefern. Der

⁶⁸³ Siehe hierzu im 3.Kap. unter D.VI.1.

⁶⁸⁴ Türkisches Finanzministerium, MwSt-Generalerlass Nr. 61, Amtsbl. vom 01.03.1997, Heft-Nr. 22920

⁶⁸⁵ Siehe zum „negativen“ Bericht im 3.Kap. unter D.V.1.a.bb.

⁶⁸⁶ Steuerpflichtige, die eine Befreiungsbescheinigung innehaben, können unter Verzicht auf die Steuerbefreiung für den „Gepäckhandel“ das Vorsteuererstattungsverfahren nach Art. 11 Abs. 1 lit. b Unterabs. 1 KDVK zur Anwendung bringen (türkisches Finanzministerium, MwSt-Generalerlass Nr. 61, Amtsbl. vom 01.03.1997, Heft-Nr. 22920, Tz. 8).

⁶⁸⁷ Siehe 3.Kap. unter D.VI.1.

⁶⁸⁸ Türkisches Finanzministerium, MwSt-Generalerlass Nr. 93, Amtsbl. vom 19.01.2005, Heft-Nr. 25705, Tz. 6

⁶⁸⁹ Türkisches Finanzministerium, MwSt-Generalerlass Nr. 64, Amtsbl. vom 21.09.1997, Heft-Nr. 23117, Abschn. I, lit. A

Verkäufer hat die für die gelieferten Waren erhaltenen Devisen bei einem Geldinstitut gegen türkische Währung zu tauschen und den vom Geldinstitut ausgestellten Beleg über den Devisentausch („döviz alım belgesi“) zusammen mit der vom Käufer erhaltenen Rechnung bei der nächsten Steuererklärung vorzulegen.⁶⁹⁰

Erfüllt die Warenlieferung aus der Türkei die vorgenannten Voraussetzungen den steuerbefreiten Gepäckhandel, ist sie von der Mehrwertsteuer freigestellt.⁶⁹¹

c. Ergebnis

Die Warenlieferung aus der Türkei in einen EU-Mitgliedstaat ist nach dem Mehrwertsteuerrecht der Türkei gemäß Art. 1 Abs. 1 Nr. 1 Var. 1 KDVK als steuerbare Lieferung von Gegenständen anzusehen. Eine Steuerfreiheit gilt für diese Warenlieferung grundsätzlich insoweit, als die Voraussetzungen einer Ausfuhrlieferung nach Art. 11 Abs. 1 lit. a Var. 1 i. V. m. Art. 12 Abs. 1 KDVK oder die Voraussetzungen für den Gepäckhandel erfüllt sind.

2. Mehrwertsteuerrecht der EU

Warenlieferungen aus der Türkei, die in einem EU-Mitgliedstaat münden, sind auch nach Mehrwertsteuerrecht der EU zu beurteilen. Sie können in zweifacher Hinsicht einen Tatbestand der unionsrechtlichen Mehrwertsteuer erfüllen, einmal als Umsatz gemäß Art. 2 Abs. 1 lit. d RL 2006/112/EG und zum Zweiten als Umsatz gemäß Art. 2 Abs. 1 lit. a RL 2006/112/EG.

a. Umsatz gemäß Art. 2 Abs. 1 lit. d RL 2006/112/EG

Gemäß Art. 2 Abs. 1 lit. d RL 2006/112/EG unterliegen Umsätze in Gestalt der Einfuhr von Gegenständen der Mehrwertsteuer. Gemäß Art. 30 Abs. 1 RL 2006/112/EG gilt als „Einfuhr eines Gegenstands“ die Verbringung eines Gegenstands⁶⁹² in das Gemeinschaftsgebiet, der sich nicht im freien Verkehr i. S. d. „Art. 24 des Vertrages“ befindet, also keine Gemeinschaftsware ist. Wird demnach bei einem

⁶⁹⁰ Zu den weiteren formellen Anforderungen an die Einreichung des Belegs sowie den Folgen einer nicht rechtzeitigen Einreichung des Belegs oder einer mit einer Ausfuhrbestätigung versehenen Rechnung siehe türkisches Finanzministerium, MwSt-Generalerlass Nr. 61, Amtsbl. vom 01.03.1997, Heft-Nr. 22920, Tz. 4

⁶⁹¹ Darüber hinaus wird zwar in Art. 11 Abs. 1 lit. c KDVK der Fall der Warenlieferungen eines inländischen Herstellers an einen inländischen Exporteur aufgeführt, in dem keine Endbelastung mit türkischer Mehrwertsteuer eintritt. Bei diesen Warenlieferungen wird verfahrenstechnisch eine Stundung („tecil“) und ein anschließender Erlass („terkin“) der Steuererhebung vorgenommen. Nur im wirtschaftlichen Ergebnis wirkt sich die Steuererlass wie eine vollständige Steuerbefreiung auf die Beteiligten aus. Zu diesen Fallgestaltungen ausführlich Oktar, Yaklaşım 105 (2001), 224, und *Turanlı*, Vergi Dünyası 231 (2000), 127

⁶⁹² Die für die „Lieferung von Gegenständen“ genannten Normen zum Begriffsinhalt von „Gegenständen“ gelten für die „Einfuhr von Gegenständen“ nicht (unmittelbar).

Lieferungsvorgang die Ware aus der Türkei in das Gebiet eines EU-Mitgliedstaates verbracht, liegt nach Art. 30 Abs. 1 RL 2006/112/EG eine Einfuhr von Gegenständen vor.

Zur Klärung, in welchem Mitgliedstaat der EU die Einfuhr von Gegenständen zu besteuern ist, muss der „Ort“ der Einfuhr bestimmt werden. Die Einfuhr erfolgt nach Art. 60 RL 2006/112/EG grundsätzlich in dem Mitgliedstaat, in dessen Gebiet sich der Gegenstand zu dem Zeitpunkt befindet, in dem er in die Gemeinschaft verbracht wird. Gelangen die Waren aus der Türkei in den Bestimmungsmitgliedstaat, wird in diesem der Tatbestand der Einfuhr von Gegenständen verwirklicht, so dass dort ein steuerbarer Umsatz nach Art. 2 Abs. 1 lit. d RL 2006/112/EG vorliegt. In dem EU-Mitgliedstaat, in den die Waren gemäß Art. 60 RL 2006/112/EG eingeführt werden, ist Warenlieferung als Einfuhr von Gegenständen mangels Steuerbefreiung auch steuerpflichtig.

b. Umsatz gemäß Art. 2 Abs. 1 lit. a RL 2006/112/EG

Nach Art. 2 Abs. 1 lit. a RL 2006/112/EG sind Lieferungen von Gegenständen als steuerbare Umsätze einzustufen, wenn sie ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaates gegen Entgelt tätigt. Demnach das entscheidende Kriterium für die Steuerbarkeit als Lieferumsatz, dass der Ort der Lieferung im Gebiet eines Mitgliedstaats liegt. Nach Art. 32 Satz 1 RL 2006/112/EG gilt als Ort von Versendungs- oder Beförderungslieferungen grundsätzlich der Beginn der Versendung oder Beförderung an den Erwerber. Wird also der Gegenstand aus der Türkei versandt oder befördert, liegt der Ort der Lieferung dieses Gegenstands nach der vorstehenden Richtlinienbestimmung in der Türkei und damit nicht im Gebiet eines Mitgliedstaats.

Jedoch sieht Art. 32 Satz 2 RL 2006/112/EG einen davon abweichenden Lieferort vor. Liegt danach der Ort, von dem aus die Gegenstände versandt oder befördert werden, in einem Drittgebiet oder in einem Drittland⁶⁹³, gilt der Ort der Lieferung, die durch den Importeur bewirkt wird, der gemäß Art. 201 RL 2006/112/EG als Steuerschuldner bestimmt oder anerkannt wurde, als in dem Mitgliedstaat gelegen, in den die Gegenstände eingeführt werden.⁶⁹⁴ Gemäß Art. 201 RL 2006/112/EG wird bei der Einfuhr die Mehrwertsteuer von der Person oder den Personen geschuldet, die der Mitgliedstaat der Einfuhr als Steuerschuldner bestimmt oder anerkennt. Die EU-Mitgliedstaaten sehen

⁶⁹³ Zu den Begriffen „Drittgebiet“ und „Drittland“ siehe in der Einleitung unter C.III.2.

⁶⁹⁴ Der Anwendungsbereich der für den sog. innergemeinschaftlichen Versandhandel specialiter geltenden Ortsbestimmungen der Art. 33 und 34 RL 2006/112/EG sowie der dazugehörigen Ausnahmeregelung des Art. 35 RL 2006/112/EG ist bei Lieferungen von Gegenständen aus einem Drittland, die im Bestimmungsmitgliedstaat eingeführt werden, nicht eröffnet.

mehrheitlich⁶⁹⁵ vor, dass grundsätzlich jeder, in dessen Namen die Gegenstände aus dem Drittlandsgebiet in das Inland des jeweiligen Mitgliedstaats eingeführt werden⁶⁹⁶, die Mehrwertsteuer für die Einfuhr schuldet.⁶⁹⁷ Wird demnach die Ware vom Lieferer importiert und ist er deshalb gemäß Art. 201 RL 2006/112/EG Schuldner der Einfuhrmehrwertsteuer, verlagert sich der nach Art. 32 Abs. 1 RL 2006/112/EG bestimmte Lieferungsort (Türkei) gemäß Art. 32 Abs. 2 RL 2006/112/EG in den Einfuhrmitgliedstaat. Demnach wird die Lieferung der Waren aus der Türkei, die in den Bestimmungsmitgliedstaat verbracht werden, auch in diesem ausgeführt, wenn der Lieferer als Importeur die Einfuhrmehrwertsteuer schuldet.

Im Fall einer Installations- oder Montagelieferung i. S. d. Art. 36 RL 2006/112/EG gilt als Ort der Lieferung der Ort, an dem die Installation oder Montage vorgenommen wird (Art. 36 Abs. 1 RL 2006/112/EG). Liegt eine Montage- oder Installationslieferung aus der Türkei vor, ist demnach der Ort der Lieferung ebenfalls im Bestimmungsmitgliedstaat.

Folglich ist die Warenlieferung aus der Türkei nach Art. 2 Abs. 1 lit. d RL 2006/112/EG in dem EU-Mitgliedstaat, in den die Waren gelangen, steuerbar. Die steuerbare Warenlieferung aus der Türkei in die EU unterfällt nicht allein aufgrund der Grenzüberschreitung im Bestimmungsmitgliedstaat einer Steuerbefreiung für „Umsätze aus dem Ausland“, vielmehr finden die allgemeinen Steuerbefreiungsvorschriften für „Inlandsumsätze“ gemäß Art. 131 ff. RL 2006/112/EG Anwendung.

c. Ergebnis

Das Mehrwertsteuerrecht der EU wertet die Warenlieferung in einen EU-Mitgliedstaat zunächst als eine steuerbare Einfuhr von Gegenständen i. S. d. Art. 2 Abs. 1 lit. d RL 2006/112/EG. Darüber hinaus wird die Warenlieferung aus der Türkei als in dem EU-Mitgliedstaat nicht steuerbare Lieferung von Gegenständen gemäß Art. 2 Abs. 1 lit. a RL 2006/112/EG betrachtet, da sie gemäß Art. 32 Abs. 1 RL 2006/112/EG nicht im Gebiet des EU-Mitgliedstaats ausgeführt wird. Lediglich nach

⁶⁹⁵ So etwa Dänemark, Deutschland, Finnland, Litauen, Österreich, Polen, Portugal, Schweden, Ungarn, Zypern. Für weitere Informationen siehe Vademecums der einzelnen Mitgliedstaaten (jeweils 48. Frage) online im Internet unter URL: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/traders/vat_community/index_de.htm

⁶⁹⁶ Entsprechend Art. 201 Abs. 3 Sätze 1 und 2 der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (ABl. L 302 vom 19.10.1992, S. 1) ist dies im Regelfall der zollrechtliche Anmelder bei Grenzübertritt.

⁶⁹⁷ Im internationalen Lieferverkehr werden üblicherweise bestimmte, von der Internationalen Handelskammer (International Chamber of Commerce) standardisierte Vertragsbedingungen, sog. INCOTERMS (International Commercial Terms), verwendet, die als Musterklauseln angesehen werden können. Zivilrechtlich handelt es sich bei den Internationalen Handelsklauseln um Allgemeine Geschäftsbedingungen. Ausführlich zu den INCOTERMS siehe Matschke/Olbrich, Internationale und Außenhandelsfinanzierung, S. 26 ff.

4. Kapitel
Grenzüberschreitender Waren- und Dienstleistungsverkehr

Art. 32 Abs. 2 RL 2006/112/EG liegt der Ort der Lieferung in dem EU-Mitgliedstaat, wenn Lieferer als Importeur auftritt und ihn der EU-Mitgliedstaat gemäß Art. 201 RL 2006/112/EG als Schuldner der Einfuhrmehrwertsteuer bestimmt oder anerkennt. Da für die Warenlieferung in die EU prinzipiell keine Steuerfreiheit unter dem Gesichtspunkt der Grenzüberschreitung gilt⁶⁹⁸, ist sie als Einfuhr und Lieferung von Gegenständen grundsätzlich mehrwertsteuerpflichtig.

⁶⁹⁸ Vgl. hierzu Art. 143 RL 2006/112/EG, der u. a. die endgültige Einfuhr von Gegenständen befreit, deren (Inlands-)Lieferung durch den Steuerpflichtigen im Bestimmungsmitgliedstaat mehrwertsteuerfrei wäre.

B. Grenzüberschreitende Dienstleistungen

Im Folgenden werden die Dienstleistungen zwischen einem in einem der EU-Mitgliedstaaten ansässigen Steuerpflichtigen und einem in der Türkei ansässigen Empfänger sowie umgekehrt die Dienstleistungen eines in der Türkei ansässigen Steuerpflichtigen an einen in der Türkei ansässigen Empfänger rechtlich näher betrachtet.

I. Dienstleistungen in der EU ansässiger Steuerpflichtiger

Wiederum mit einem EU-Mitgliedstaat als Ursprungsland des Umsatzes beginnend, werden zunächst die Dienstleistungen eines dort ansässigen Steuerpflichtigen auf ihre Steuerpflichtigkeit untersucht, um die als Gegenstand eines Vorsteuerabzugs in Frage kommenden Mehrwertsteuern, die bei der Erbringung der Dienstleistungen anfallen können, zu eruieren.

1. Mehrwertsteuerrecht der EU

Nach dem Mehrwertsteuerrecht der EU kommt bei einer Dienstleistung eines EU-Steuerpflichtigen ein steuerpflichtiger Umsatz gemäß Art. 2 lit. c RL 2006/112/EG in Betracht.

a. Umsatz gemäß Art. 2 Abs. 1 lit. c RL 2006/112/EG

Die Erbringung von Dienstleistungen ist gemäß Art. 2 Abs. 1 lit. c RL 2006/112/EG zunächst ein steuerbarer Umsatz, wenn sie ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt tätigt.

aa. „Dienstleistungen“

Gemäß Art. 24 Abs. 1 RL 2006/112/EG gilt als Dienstleistung jeder Umsatz⁶⁹⁹, der keine Lieferung von Gegenständen ist. Art. 25 Abs. 1 RL 2006/112/EG zählt einige Fallbeispiele für Dienstleistungen auf: die (in

⁶⁹⁹ Im Richtlinien text des Art. 24 Abs. 1 RL 2006/112/EG wird der Begriff „Umsatz“ verwendet. Dieser Begriff fungiert in Art. 2 RL 2006/112/EG als Oberbegriff für sämtliche steuerbaren Vorgänge. Neben der Lieferung von Gegenständen und der Erbringung von Dienstleistungen gibt es noch weitere steuerbare Vorgänge, wie etwa den innergemeinschaftlichen Erwerb und die Einfuhr von Gegenständen. Wäre jeder Umsatz i. S. d. Art. 2 RL 2006/112/EG, der nicht in der Lieferung eines Gegenstands besteht, eine Dienstleistung, hätte dies theoretisch zur Folge, dass damit auch der innergemeinschaftliche Erwerb und die Einfuhr von Gegenständen zu den Dienstleistungen zählten. Dies würde bedeuten, dass die Dienstleistung als Auffangtatbestand für alle Umsätze, außer der Lieferung von Gegenständen, aufzufassen wäre. Diese Konsequenz kann der EU-Richtliniengeber nicht intendiert haben. Vielmehr dürfte er die Dienstleistungen terminologisch und vom Leistungsobjekt her von den Lieferungen von Gegenständen abzugrenzen beabsichtigt haben. Dementsprechend definiert der EuGH die Dienstleistung als jede Leistung, die keine Lieferung von Gegenständen ist (siehe bspw. Urteil vom 21.02.2006, Rs. 255/02 („Halifax u. a.“), Slg. 2006, I-1609, Rn. 52; vom 22.10.2009, Rs. 242/08 („Swiss Re Germany Holding“), Slg. 2009, I-10099, Rn. 26).

einer Urkunde verbriefte oder nicht verbriefte) Abtretung eines nicht körperlichen Gegenstandes, die Verpflichtung zum Unterlassen einer Handlung und zum Dulden einer Handlung oder eines Zustandes sowie die Erbringung einer Dienstleistung auf Grund einer behördlichen Anordnung oder kraft Gesetzes.

bb. „gegen Entgelt“

Zudem muss die Dienstleistung „gegen Entgelt“ erbracht worden sein. Nach ständiger EuGH-Rechtsprechung setzt der Begriff „Dienstleistung gegen Entgelt“ i. S. d. Art. 2 Abs. 1 lit. c RL 2006/112/EG voraus, dass zwischen der vom Leistenden erbrachten Dienstleistung und der Gegenleistung, die er erhält, ein unmittelbarer Zusammenhang besteht.⁷⁰⁰ Konkret verlangt das Merkmal der Entgeltlichkeit der Dienstleistung ein Rechtsverhältnis zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte Dienstleistung bildet.⁷⁰¹

cc. „Steuerpflichtiger als solcher“

Wie bei der Lieferung von Gegenständen, verlangt das Merkmal „Steuerpflichtiger als solcher“, dass ein Steuerpflichtiger die Dienstleistung im Rahmen der seine Eigenschaft als Steuerpflichtiger begründenden Tätigkeit erbringt.⁷⁰²

dd. „im Gebiet eines Mitgliedstaats“

Der Mehrwertsteuer unterliegen nur Dienstleistungen, die „im Gebiet eines Mitgliedstaats“ erbracht werden. Im Gebiet eines Mitgliedstaates wird die Dienstleistung erbracht, wenn der Ort der Dienstleistung gemäß Art. 43 ff. RL 2006/112/EG⁷⁰³ im Gebiet eines Mitgliedstaats liegt. Diese Artikel enthalten verschiedene Bestimmungen über den Ort der Dienstleistung.⁷⁰⁴ Diese Bestimmungen sind nach gewissen, ihnen zugrunde liegenden Prinzipien zu kategorisieren.⁷⁰⁵

⁷⁰⁰ EuGH-Urteil vom 05.02.1981, Rs. 154/80 („Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats“), Slg. 1981, 445, Rn. 12; vom 23.11.1988, Rs. 230/87 („Naturally Yours Cosmetics“), Slg. 1981, 6365, Rn. 11; vom 08.03.1988, Rs. 102/89 („Apple and Pear Development Council“), Slg. 1988, 1443, Rn. 11; vom 03.03.1994, Rs. C-16/93 („Tolsma“), Slg. 1994, I-743, Rn. 13; vom 29.07.2010, Rs. C-40/09 („Astra Zeneca UK“), Slg. 2010, I-7501, Rn. 29

⁷⁰¹ EuGH-Urteil vom 03.03.1994, Rs. C-16/93 („Tolsma“), Slg. 1994, I-743, Rn. 14; vom 05.06.1997, Rs. C-2/95 („SDC“), Slg. 1997, I-3017, Rn. 45; vom 26.06.2003, Rs. C-305/01 („MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring“), Slg. 2003, I-6729, Rn. 47

⁷⁰² Sinngemäß EuGH-Urteil vom 04.10.1995, Rs. C-291/92 („Armbrecht“), Slg. 1995, I-2775, Rn. 17

⁷⁰³ In der Fassung ab dem 01.01.2011!

⁷⁰⁴ Siehe zu den Ortsbestimmungen bei Dienstleistungen Jansen, UR 2008, 837, und Nieskens, UR 2008, 677

⁷⁰⁵ Die folgenden Kategorien(-bezeichnungen) sind denklogisch nicht zwingend oder gar von den Mehrwertsteuerrichtlinien vorgeschrieben. Sie dienen vielmehr

(1) Dienstleistungen am Empfängerort

Als ein vorrangiger Grundsatz der Ortsbestimmungen für Dienstleistungen gilt das Empfängerortprinzip, das auf verschiedene Arten von Dienstleistungen Anwendung findet.

(a) Dienstleistungen an Steuerpflichtige

Gemäß Art. 44 Satz 1 RL 2006/112/EG gilt als Ort einer Dienstleistung an einen Steuerpflichtigen, der als solcher handelt, der Ort, an dem dieser Steuerpflichtige den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat.

Der Status des Dienstleistungsempfängers als Steuerpflichtiger wird nach Art. 9 bis 13 und 43 RL 2006/112/EG bestimmt (Art. 17 Abs. 1 DVO (EU) 282/2011). Nach Art. 43 RL 2006/112/EG gilt für die Zwecke der Anwendung der Regeln über die Bestimmung des Ortes der Dienstleistung als Steuerpflichtiger

1. ein Steuerpflichtiger, der auch Tätigkeiten ausführt oder Umsätze bewirkt, die nicht als steuerbare Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen i. S. d. Art. 2 Abs. 1 RL 2006/112/EG angesehen werden, in Bezug auf alle an ihn erbrachten Dienstleistungen⁷⁰⁶;
2. eine nicht steuerpflichtige juristische Person mit einer Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer.⁷⁰⁷

Zum Status als Steuerpflichtiger muss hinzukommen, dass der Dienstleistungsempfänger bei Empfang der Dienstleistung mit dem Status eines Steuerpflichtigen als solchem handelt, also gemäß Art. 19 DVO (EU) 282/2011 in seiner Eigenschaft als Steuerpflichtiger tätig wird. Er darf nämlich die erbrachten Dienstleistungen nicht ausschließlich zum privaten Gebrauch oder zum Gebrauch durch sein Personal empfangen (Art. 19 Abs. 1 RL 2006/112/EG). Gemäß Art. 19 Abs. 2 DVO (EU) 282/2011 kann der Dienstleistungserbringer, sofern ihm keine gegenteiligen Informationen vorliegen, davon ausgehen, dass es sich um Dienstleistungen für die unternehmerischen Zwecke des

nur der Strukturierung und damit der Übersichtlichkeit der Ortsbestimmungen. Zur Vermeidung von Doppelbesteuerung, Nichtbesteuerung und Wettbewerbsverzerrungen können die Mitgliedstaaten gemäß Art. 59a, 59b RL 2006/112/EG für bestimmte Dienstleistungsarten auch Abweichungen vorsehen.⁷⁰⁶ Art. 18 DVO (EU) 282/2011 sieht für die Feststellung der Steuerpflichtigeneigenschaft des Dienstleistungsempfängers erleichterte Bedingungen vor.

⁷⁰⁷ Eine nicht steuerpflichtige juristische Person, der gemäß Art. 214 Abs. 1 lit. b RL 2006/112/EG eine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer zugeteilt wurde oder die verpflichtet ist, sich für Mehrwertsteuerzwecke erfassen zu lassen, weil ihre innergemeinschaftlichen Erwerbe von Gegenständen der Mehrwertsteuer unterliegen oder weil sie die Wahlmöglichkeit in Anspruch genommen hat, diese Umsätze der Mehrwertsteuerpflicht zu unterwerfen, gilt nach Art. 17 Abs. 2 DVO (EU) 282/2011 als Steuerpflichtiger i. S. d. Art. 43 RL 2006/112/EG. Die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer wird vom jeweiligen Mitgliedstaat gemäß Art. 214 RL 2006/112/EG individuell an Steuerpflichtige zu Besteuerungszwecken erteilt.

Dienstleistungsempfängers handelt, wenn ihm Letzterer für diesen Umsatz dessen individuelle Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer mitgeteilt hat. Ist ein und dieselbe Dienstleistung sowohl zum privaten Gebrauch, einschließlich des Gebrauchs durch das Personal Dienstleistungsempfängers, als auch für die unternehmerischen Zwecke des Dienstleistungsempfängers bestimmt, so gilt diese Dienstleistung nach Art. 19 Abs. 3 DVO (EU) 282/2011 ausschließlich als Dienstleistung an einen Steuerpflichtigen, sofern keine missbräuchlichen Praktiken vorliegen.

Nach Art. 10 Abs. 1 DVO (EU) 282/2011 gilt für die Anwendung des Art. 44 RL 2006/112/EG als Ort, an dem der Steuerpflichtige den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat, der Ort, an dem die Handlungen zur zentralen Verwaltung des Unternehmens vorgenommen werden. Zur Bestimmung dieses Ortes werden nach Art. 10 Abs. 2 Unterabs. 1 DVO (EU) 282/2011 der Ort, an dem die wesentlichen Entscheidungen zur allgemeinen Leistung des Unternehmens getroffen werden, der Ort seines satzungsmäßigen Sitzes und der Ort, an dem die Unternehmensleitung zusammenkommt, herangezogen. Kann anhand dieser Kriterien der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit eines Unternehmens nicht mit Sicherheit bestimmt werden, so wird nach Art. 10 Abs. 2 Unterabs. 2 DVO (EU) 282/2011 der Ort, an dem die wesentlichen Entscheidungen zur allgemeinen Leitung des Unternehmens getroffen werden, zum vorrangigen Kriterium.

Werden die Dienstleistungen an einen Steuerpflichtigen jedoch an dessen feste Niederlassung, die an einem anderen Ort als dem des Sitzes seiner wirtschaftlichen Tätigkeit gelegen ist, erbracht, so gilt gemäß Art. 44 Satz 2 RL 2006/112/EG als Ort dieser Dienstleistungen der Sitz der festen Niederlassung. Als „feste Niederlassung“ im Sinne Art. 44 Abs. 2 RL 2006/112/EG gilt – mit Ausnahme der wirtschaftlichen Tätigkeit im vorgenannten Sinne – jede Niederlassung, die einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie eine Struktur aufweist, die es ihr von der personellen und technischen Ausstattung her erlaubt, Dienstleistungen, die für den eigenen Bedarf dieser Niederlassung erbracht werden, zu empfangen und dort zu verwenden (Art. 11 Abs. 1 DVO (EU) 282/2011). Allein aus der Tatsache, dass einem Steuerpflichtigen in einem EU-Mitgliedstaat eine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer zugeteilt wurde, kann gemäß Art. 11 Abs. 3 DVO (EU) 282/2011 nicht darauf geschlossen werden, dass der Steuerpflichtiger in diesem EU-Mitgliedstaat eine „feste Niederlassung“ hat.

In Ermangelung eines Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit oder einer festen Niederlassung gilt nach Art. 44 Satz 3 RL 2006/112/EG als Ort der Dienstleistung der Wohnsitz oder der gewöhnliche Aufenthaltsort des steuerpflichtigen Dienstleistungsempfängers. Nach Art. 12 DVO (EU) 282/2011 gilt als „Wohnsitz“ einer natürlichen Person der im Melderegister oder in einem ähnlichen Register eingetragene Wohnsitz oder der Wohnsitz, den die betreffende Person bei der zuständigen Steuerbehörde angegeben hat, es sei denn, es liegen Anhaltspunkte dafür

vor, dass dieser Wohnsitz nicht die tatsächlichen Gegebenheiten widerspiegelt. Als „gewöhnlicher Aufenthaltsort“ einer natürlichen Person gilt nach Art. 13 Abs. 1 DVO (EU) 282/2011 der Ort, an dem diese natürliche Person aufgrund persönlicher und beruflicher Bindungen gewöhnlich lebt. Liegen die beruflichen Bindungen einer natürlichen Personen in einem anderen Land als dem ihrer persönlichen Bindungen oder gibt es keine beruflichen Bindungen, so bestimmt sich der gewöhnliche Aufenthaltsort nach den persönlichen Bindungen, die enge Beziehungen zwischen der natürlichen Person und einem Wohnort erkennen lassen (Art. 13 Abs. 2 DVO (EU) 282/2011).

(b) Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige außerhalb der Gemeinschaft

Als Ort der folgenden Dienstleistungen an einen Nichtsteuerpflichtigen, der außerhalb der Gemeinschaft ansässig ist oder seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort außerhalb der Gemeinschaft hat, gilt gemäß Art. 59 Abs. 1 RL 2006/112/EG der Ort, an dem dieser Nichtsteuerpflichtige ansässig ist oder seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort hat:

- a) Abtretung und Einräumung von Urheberrechten, Patentrechten, Lizenzrechten, Fabrik- und Warenzeichen sowie ähnlichen Rechten;
- b) Dienstleistungen auf dem Gebiet der Werbung;
- c) Dienstleistungen von Beratern, Ingenieuren, Studienbüros, Anwälten, Buchprüfern und sonstige ähnliche Dienstleistungen sowie die Datenverarbeitung und die Überlassung von Informationen;
- d) Verpflichtungen, eine berufliche Tätigkeit ganz oder teilweise nicht auszuüben oder ein in diesem Artikel genanntes Recht nicht wahrzunehmen;
- e) Bank-, Finanz- und Versicherungsumsätze, einschließlich Rückversicherungsumsätze, ausgenommen die Vermietung von Schließfächern;
- f) Gestellung von Personal;
- g) Vermietung beweglicher körperlicher Gegenstände, ausgenommen jegliche Beförderungsmittel;
- h) Gewährung des Zugangs zu einem Erdgasnetz im Gebiet der Gemeinschaft oder zu einem an ein solches Netz angeschlossenes Netz, zum Elektrizitätsnetz oder zu Wärme- oder Kältenetzen sowie Fernleitung, Übertragung oder Verteilung über diese Netze und Erbringung anderer unmittelbar damit verbundener Dienstleistungen;
- i) Telekommunikationsdienstleistungen;
- j) Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen;

- k) elektronisch erbrachte Dienstleistungen, insbesondere die in Anhang II genannten Dienstleistungen.⁷⁰⁸ Kommunizieren Dienstleistungserbringer und Dienstleistungsempfänger über E-Mail miteinander, bedeutet dies allein noch nicht, dass die erbrachte Dienstleistung eine elektronisch erbrachte Dienstleistung ist (Art. 59 Abs. 2 RL 2006/112/EG).

Der Dienstleistungserbringer ist jeweils für den Ansässigkeitsort des Dienstleistungsempfängers außerhalb der Gemeinschaft nachweispflichtig (Art. 3 lit. c DVO (EU) 282/2011).

(c) Elektronisch erbrachte Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige

Als Ort elektronisch erbrachter Dienstleistungen, die von einem Steuerpflichtigen, der den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung, von der aus die Dienstleistung erbracht wird, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Niederlassung seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort außerhalb der Gemeinschaft hat, an Nichtsteuerpflichtige erbracht werden, die in einem Mitgliedstaat ansässig sind oder dort ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthaltsort haben, gilt nach Art. 58 Abs. 1 RL 2006/112/EG der Ort, an dem der Nichtsteuerpflichtige ansässig ist oder seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthaltsort hat.⁷⁰⁹ „Elektronisch erbrachte Dienstleistungen“ umfassen nach Art. 7 Abs. 1 DVO 282/2011 Dienstleistungen, die über das Internet oder ein ähnliches elektronisches Netz erbracht werden, deren Erbringung aufgrund ihrer Art im Wesentlichen automatisiert und nur mit minimaler menschlicher Beteiligung erfolgt und ohne Informationstechnologie nicht möglich wäre. Art. 7 Abs. 2 DVO (EU) 282/2011 enthält exemplarisch eine Aufzählung solcher Dienstleistungen, während Art. 7 Abs. 3 DVO (EU) 282/2011 negativ abgrenzend beispielhaft die Leistungsarten nennt, die keine elektronisch erbrachten Dienstleistungen sind, etwa Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen. Die erbrachte Dienstleistung ist nicht schon allein dann eine elektronisch erbrachte Dienstleistung, wenn Dienstleistungserbringer und Dienstleistungsempfänger über E-Mail miteinander kommunizieren (Art. 58 Abs. 2 RL 2006/112/EG).

(2) Dienstleistungen am Sitzort des Leistungserbringers

Des Weiteren kennt die Richtlinie 2006/112/EG Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige, die am Sitzort des Leistungserbringers ausgeführt werden (sog. Sitzortprinzip⁷¹⁰). Nach Art. 45 Satz 1 RL 2006/112/EG gilt als Ort einer Dienstleistung an einen Nichtsteuerpflichtigen der Ort, an dem der Dienstleistungserbringer den Sitz seiner wirtschaftlichen

⁷⁰⁸ Dies ist bspw. die Bereitstellung von Webseiten, Software oder Datenbanken.

⁷⁰⁹ Fassung bis 31.12.2014

⁷¹⁰ Tumpel, in: Seer, Umsatzbesteuerung im Europäischen Binnenmarkt, S. 70. In Kirchhof, Umsatzsteuergesetzbuch, Vor §§ 15 – 20 Ort des Umsatzes, Rn. 39, wird die Bezeichnung „Sitzlandprinzip“ empfohlen.

Tätigkeit hat.

Ein Nichtsteuerpflichtiger ist jeder, der nicht den Status eines Steuerpflichtigen i. S. d. Art. 9 bis 13 und 43 RL 2006/112/EG innehat. Sofern dem Dienstleistungserbringer keine gegenteiligen Informationen vorliegen, kann er nach Art. 18 Abs. 2 DVO (EU) 282/2011 davon ausgehen, dass ein in der Gemeinschaft ansässiger Dienstleistungsempfänger den Status eines Nichtsteuerpflichtigen hat, wenn er nachweist, dass ihm Letzterer seine individuelle Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer nicht mitgeteilt hat.

Ferner gilt gemäß Art. 19 Abs. 1 DVO (EU) 282/2011 als „nichtsteuerpflichtig“, wer zwar den Status des Steuerpflichtigen im vorgenannten Sinne aufweist, jedoch die Dienstleistungen ausschließlich zum privaten Gebrauch, einschließlich zum Gebrauch durch sein Personal, empfängt. Auch in diesem Fall greift Art. 45 RL 2006/112/EG. Für die Anwendung des Art. 45 RL 2006/112/EG gilt als Ort, an dem der Dienstleistungserbringer den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat, der Ort, an dem die Handlungen zur zentralen Verwaltung des Unternehmens vorgenommen werden (Art. 10 Abs. 1 DVO (EU) 282/2011). Im Übrigen wird insoweit auf die Ausführungen unter (1)(a) Bezug genommen.

Werden die Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige jedoch von der festen Niederlassung des Dienstleistungserbringers aus, die an einem anderen Ort als dem des Sitzes seiner wirtschaftlichen Tätigkeit gelegen ist, erbracht, so gilt nach Art. 45 Satz 2 RL 2006/112/EG als Ort dieser Dienstleistungen der Sitz der festen Niederlassung. Für die Anwendung des Art. 45 RL 2006/112/EG gilt nach Art. 11 Abs. 2 lit. a DVO (EU) 282/2011 als „feste Niederlassung“ jede Niederlassung (den Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit ausgenommen), die einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie eine Struktur aufweist, die es von der personellen und technischen Ausstattung her erlaubt, Dienstleistungen zu erbringen. Allein aus der Tatsache, dass eine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer zugeteilt wurde, kann nicht darauf geschlossen werden, dass ein Steuerpflichtiger eine „feste Niederlassung“ hat (Art. 11 Abs. 3 DVO (EU) 282/2011).

In Ermangelung des Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit oder einer festen Niederlassung gilt nach Art. 45 Satz 3 RL 2006/112/EG als Ort der Dienstleistung der Wohnsitz oder der gewöhnliche Aufenthaltsort des Dienstleistungserbringers. Für die Begriffe des „Wohnsitzes“ und des „gewöhnlichen Aufenthalts“ gelten Art. 12 und 13 DVO (EU) 282/2011 unmittelbar, weshalb auf die Ausführungen unter (1)(a) verwiesen wird.

(3) Dienstleistungen am Verbrauchsort

Zudem bringt die Richtlinie 2006/112/EG für Dienstleistungen, die im Zusammenhang mit einem Grundstück stehen, das

Verbrauchsortprinzip⁷¹¹ zur Anwendung.⁷¹² Nach Art. 47 RL 2006/112/EG gehören zu dieser Art von Dienstleistungen auch die Dienstleistungen von Sachverständigen und Grundstücksmaklern, die Beherbergung in der Hotelbranche oder in Branchen mit ähnlicher Funktion, wie zum Beispiel in Ferienlagern oder auf einem als Campingplatz hergerichteten Gelände, die Einräumung von Rechten zur Nutzung von Grundstücken sowie von Dienstleistungen zur Vorbereitung und Koordinierung von Bauleistungen, wie z. B. die Leistungen von Architekten und Bauaufsichtsunternehmen. Für alle diese Dienstleistungen ist der Ort maßgebend, an dem das betreffende Grundstück gelegen ist.⁷¹³ Hierin kommt das Belegenheitsprinzip zum Ausdruck, das als Unterprinzip des Verbrauchortprinzips verstanden werden kann.⁷¹⁴

(4) Dienstleistungen am Tätigkeitsort

Weiterhin werden Dienstleistungsarten, dem Tätigkeitsortprinzip folgend, dort erbracht, wo der Leistungserbringer zur Leistungsausführung (im Wesentlichen) tätig wird.

(a) Beförderungsleistungen und Nebentätigkeiten

Der Ort bestimmter Beförderungsleistungen mit Drittlandsbezug richtet sich nach Art. 48 und 49 RL 2006/112/EG, während innergemeinschaftliche Güterbeförderungsleistungen den Regelungen der Art. 50 bis 52 RL 2006/112/EG unterfallen. Als Ort einer Personenbeförderungsleistung gilt nach Art. 48 RL 2006/112/EG der Ort, an dem die Beförderung nach Maßgabe der zurückgelegten Beförderungsstrecke jeweils stattfindet. Selbiges gilt nach Art. 49 RL 2006/112/EG für Güterbeförderungsleistungen an Nichtsteuerpflichtige⁷¹⁵, die keine innergemeinschaftliche Güterbeförderung darstellen. Als Ort von Nebentätigkeiten zur Beförderung, wie Beladen, Entladen, Umschlag und ähnliche Tätigkeiten, gilt, sofern diese Tätigkeiten Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige darstellen, der Ort, an dem diese Dienstleistungen tatsächlich erbracht werden (Art. 54 Abs. 2 lit. a RL 2006/112/EG).

⁷¹¹ Dieses Prinzip gleicht dem im 1. Kap. beschriebenen Bestimmungslandprinzip.

⁷¹² An sich bezweckt auch das Empfängerortsprinzip eine Besteuerung am Ort des Verbrauchs, da angenommen wird, dass der Empfänger die Dienstleistung im Bestimmungsland „verbrauchen“ wird. Wird allerdings die Dienstleistung vom Empfänger wiederum für einen Steuerpflichtigen verwendet, der in einem dritten Staat ansässig ist und die Dienstleistung dort an einen Endverbraucher weiterreicht, würden Empfängerort (das Bestimmungsland) und Verbrauchsort (der dritte Staat) voneinander abweichen.

⁷¹³ Hierin kommt auch das Belegenheitsprinzip zum Ausdruck.

⁷¹⁴ Nach Nieskens, UR 2008, 677 (678) ist die Maßgeblichkeit des Belegenheitsortes eine Umsetzung des Bestimmungslandprinzips.

⁷¹⁵ An Steuerpflichtige erbrachte Güterbeförderungsleistungen werden indes als B2B-Dienstleistungen angesehen, und der Ort dieser Dienstleistungen wird nach Art. 44 RL 2006/112/EG bestimmt.

(b) Dienstleistungen auf Veranstaltungen

Als Ort einer Dienstleistung und damit zusammenhängender Dienstleistungen betreffend Tätigkeiten auf dem Gebiet der Kultur, der Künste, des Sports, der Wissenschaft, des Unterrichts, der Unterhaltung oder Veranstaltungen wie Messen und Ausstellungen, einschließlich der Erbringung von Dienstleistungen der Veranstalter solcher Tätigkeiten, gilt nach Art. 54 RL 2006/112/EG der Ort, an dem diese Tätigkeiten tatsächlich ausgeübt werden.

Werden an einen Steuerpflichtigen Dienstleistungen betreffend die Eintrittsberechtigung sowie die damit zusammenhängenden Dienstleistungen für die vorgenannten Veranstaltungen erbracht, gilt gemäß Art. 53 RL 2006/112/EG als Ort der Dienstleistungen der Ort, an dem diese Veranstaltungen tatsächlich stattfinden. Zu den Dienstleistungen betreffend die Eintrittsberechtigung gehören Dienstleistungen, deren wesentliche Merkmale darin bestehen, gegen eine Eintrittskarte oder eine Vergütung, auch in Form eines Abonnements, einer Zeitkarte oder einer regelmäßigen Gebühr, das Recht auf Eintritt zu einer Veranstaltung zu gewähren (Art. 32 Abs. 1 DVO (EU) 282/2011). Als Veranstaltung kommen gemäß Art. 32 Abs. 2 DVO (EU) 282/2011 Theateraufführungen, Sportveranstaltungen u. a. in Betracht. Die bloße Nutzungsüberlassung von Räumlichkeiten gegen Zahlung einer Gebühr fällt gemäß Art. 32 Abs. 3 DVO (EU) 282/2011 nicht unter „Veranstaltungsleistungen“.

(c) Begutachtung von und Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen

Bei der Begutachtung von und bei Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen gilt nach Art. 54 lit. b RL 2006/112/EG als Ort dieser Dienstleistungen der Ort, an dem sie tatsächlich erbracht werden, wenn Empfänger dieser Dienstleistungen ein Nichtsteuerpflichtiger ist. Hierunter fällt gemäß Art. 34 DVO (EU) 282/2011 bspw. die Montage verschiedener, vom Dienstleistungsempfänger beigestellter Teile einer Maschine.

(d) Verpflegungsdienstleistungen

Auch Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen⁷¹⁶, die nicht an Bord eines Schiffes oder eines Flugzeugs oder in der Eisenbahn während

⁷¹⁶ Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen sind aus mehreren Komponenten bestehende Dienstleistungen, die gemäß Art. 6 Abs. 1 Satz 1 DVO (EU) 282/2011 in der Abgabe zubereiteter oder nicht zubereiteter Speisen und/oder Getränke, zusammen mit ausreichenden unterstützenden Dienstleistungen, die deren sofortigen Verzehr ermöglichen, bestehen; ohne unterstützende Dienstleistungen liegt demnach – sowie (deklaratorisch) nach Art. 6 Abs. 2 DVO (EU) 282/2011 – keine Restaurant- oder Verpflegungsdienstleistung vor. Restaurantdienstleistungen werden von Verpflegungsleistungen durch den Ort der Dienstleistungserbringung abgegrenzt: Jene Dienstleistungen werden in den Räumlichkeiten des

des innerhalb der Gemeinschaft stattfindenden Teils einer Personenbeförderung tatsächlich erbracht werden, werden nach Art. 55 RL 2006/112/EG an dem Ort ausgeführt, an dem die Dienstleistungen tatsächlich erbracht werden. Dagegen ist bei Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen, die an Bord eines Schiffes oder eines Flugzeugs oder in der Eisenbahn während des innerhalb der Gemeinschaft stattfindenden Teils der Personenbeförderung tatsächlich erbracht werden, der Abgangsort der Personenbeförderung, Art. 57 Abs. 1 RL 2006/112/EG maßgeblich. Als „innerhalb der Gemeinschaft stattfindender Teil einer Personenbeförderung“ gilt nach Art. 57 Abs. 2 RL 2006/112/EG der Teil der Beförderung zwischen dem Abgangsort („der Ort des erstmöglichen Einstiegs“) und dem Ankunftsort („der Ort des letztmöglichen Ausstiegs“) einer Personenbeförderung, die ohne Zwischenaufenthalt außerhalb der Gemeinschaft erfolgt. Bei einer Hin- und Rückfahrt gilt die Rückfahrt als gesonderte Beförderung (Art. 57 Abs. 2 Unterabs. 4 RL 2006/112/EG).

(e) Vermietung von Beförderungsmitteln

Im Falle der Vermietung eines Beförderungsmittels über einen kürzeren Zeitraum⁷¹⁷ ist der Leistungsort nach Art. 56 Abs. 1 RL 2006/112/EG dort, wo das Beförderungsmittel dem Dienstleistungsempfänger tatsächlich zur Verfügung gestellt wird. Der Ort der tatsächlichen Zurverfügungstellung ist nach Art. 40 DVO (EU) 282/2011 der Ort der unmittelbaren physischen Inbetriebnahme.

ee. Zwischenergebnis

Bei einer Gesamtbetrachtung der erwähnten Leistungsortbestimmungen⁷¹⁸ liegt der Ort der von einem Steuerpflichtigen aus der EU erbrachten Dienstleistung bei Geltung des Sitzortprinzips in dem Ursprungsmitgliedstaat. Die Dienstleistung wird

Dienstleistungserbringers erbracht, während diese an einem anderen Ort ausgeführt werden (Art. 6 Abs. 1 Satz 3 DVO (EU) 282/2011).

⁷¹⁷ Als "kürzerer Zeitraum" gilt nach Art. 56 Abs. 2 RL 2006/112/EG der Besitz oder die Verwendung des Beförderungsmittels während eines ununterbrochenen Zeitraums von nicht mehr als 30 Tagen (bei Wasserfahrzeugen von nicht mehr als 90 Tagen). Näheres zum Besitz- oder Verwendungszeitraum wird in Art. 39 DVO (EU) 282/2011 bestimmt.

⁷¹⁸ Nicht besonders genannt wurde die Leistungsortbestimmung nach Art. 46 RL 2006/112/EG, die für Vermittlungsleistungen an Nichtsteuerpflichtige gilt. Vermittlungsleistungen an Steuerpflichtige werden gemäß Art. 44 RL 2006/112/EG vom Empfängerortprinzip erfasst. Der Ort der von Vermittlern erbrachten Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige folgt – quasi in einem Akzessorietätsverhältnis – der Ortsbestimmung für den vermittelten Umsatz gemäß den Regelungen der Richtlinie 2006/112/EG. Unter den Begriff der Dienstleistungen von Vermittlern fallen im Namen und für Rechnung des Leistungsempfängers ausgeführte Dienstleistungen. Als Leistungsempfänger kommt gemäß Art. 30 DVO (EU) 282/2011 sowohl der Empfänger als auch der Erbringer der vermittelten Dienstleistung (!) in Betracht.

bei Geltung des Verbrauchs- oder Tätigkeitsortprinzips dagegen nur dann im Ursprungsmitgliedstaat verortet, wenn in diesem der Verbrauch stattfindet oder die Dienstleistungstätigkeit im Wesentlichen ausübt wird. Im Falle der Maßgeblichkeit des Empfängerortprinzips wird die Dienstleistung an einen in der Türkei ansässigen Empfänger nicht im Ursprungsmitgliedstaat ausgeführt. Liegt der Dienstleistungsort nach Vorstehendem in dem Ursprungsmitgliedstaat, ist die Dienstleistung nach Art. 2 Abs. 1 lit. c RL 2006/112/EG dort steuerbar.

b. Steuerbefreiungen

Die steuerbare Dienstleistung an einen Empfänger in der Türkei ist ein steuerpflichtiger Umsatz, wenn sie nicht nach Art. 131 ff. RL 2006/112/EG steuerbefreit ist. Als Steuerbefreiungsnormen für diese Dienstleistung kommen Art. 146 Abs. 1 lit. d und e sowie 153 RL 2006/112/EG in Frage.

aa. Ausfuhrumsatz gemäß Art. 146 Abs. 1 lit. d RL 2006/112/EG

Ausfuhrumsätze gemäß Art. 146 Abs. 1 lit. d RL 2006/112/EG sind Dienstleistungen in Form von Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen, die zwecks Durchführung dieser Arbeiten in der Gemeinschaft erworben oder eingeführt worden sind und die vom Dienstleistungserbringer oder dem nicht in ihrem jeweiligen Gebiet ansässigen Dienstleistungsempfänger oder für deren Rechnung nach Orten außerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert werden. Dieser Vorgang wird landläufig unter dem Begriff des aktiven Veredelungsverkehrs geführt. Derartige Dienstleistungen sind für den leistenden Steuerpflichtigen im EU-Mitgliedstaat, in dem sie erbracht werden, steuerfrei. Wird demnach ein Gegenstand in diesen Mitgliedstaat zunächst eingeführt⁷¹⁹, damit der Veredler die Arbeiten an dem Gegenstand ausführen kann, und nach Leistungserbringung zurückgesandt, bleiben die Veredelungsarbeiten und die Wiederausfuhr des Gegenstands steuerfrei.

Erbringt ein in der EU ansässiger Steuerpflichtiger im Rahmen des aktiven Veredelungsverkehrs eine Dienstleistung an den beweglichen körperlichen Gegenständen eines in der Türkei ansässigen Dienstleistungsempfängers, ist die Dienstleistung unter den Voraussetzungen des Art. 146 Abs. 1 lit. d RL 2006/112/EG steuerbefreit.

bb. Ausfuhrumsatz gemäß Art. 146 Abs. 1 lit. e RL 2006/112/EG

Ausfuhrumsätze gemäß Art. 146 Abs. 1 lit. e RL 2006/112/EG sind Dienstleistungen, einschließlich Beförderungsleistungen und Nebentätigkeiten zur Beförderung, ausgenommen die gemäß Art. 132 und 135 RL 2006/112/EG von der Steuer befreiten Dienstleistungen, wenn sie in unmittelbarem Zusammenhang mit der Ausfuhr oder der

⁷¹⁹ Der betreffende Mitgliedstaat kann die Einfuhr nach Art. 156 Abs. 1 lit. c RL 2006/112/EG von der Mehrwertsteuer freistellen.

Einfuhr von Gegenständen stehen, für die Art. 61 RL 2006/112/EG (Einfuhr eines Gegenstands nach Fortfall der Zollbefreiung) oder Art. 157 Abs. 1 lit. a RL 2006/112/EG (Steuerfreiheit für Waren in einem anderen als dem Zolllager) gilt. Erbringt der in der EU ansässige Steuerpflichtige eine Dienstleistung an den in der Türkei ansässigen Dienstleistungsempfänger in Bezug auf die Ausfuhr einer Ware aus einem EU-Mitgliedstaat in die Türkei, etwa in Gestalt der Beförderung dieser Ware in die Türkei, ist diese Dienstleistung steuerbefreit.

cc. Vermittlungsleistung gemäß Art. 153 RL 2006/112/EG

Art. 153 Abs. 1 RL 2006/112/EG sieht eine Steuerfreiheit für Dienstleistungen von Vermittlern vor. So befreien die Mitgliedstaaten Dienstleistungen von Vermittlern⁷²⁰, die im Namen und für Rechnung Dritter handeln⁷²¹, von der Steuer, wenn sie in den Kapiteln 6, 7 und 8 genannte Umsätze oder Umsätze außerhalb der Gemeinschaft betreffen. In Kapitel 6 (insbesondere Art. 146 RL 2006/112/EG) sind die Ausfuhrumsätze niedergelegt. Leistungen eines EU-ansässigen Steuerpflichtigen zur Vermittlung von Gegenständen, die aus einem EU-Mitgliedstaat in die Türkei ausgeführt werden, sind also nach Art. 153 Abs. 1 Var. 1 RL 2006/112/EG steuerfrei. Umsätze außerhalb der Gemeinschaft sind Umsätze, deren Ort außerhalb der Gemeinschaft liegt. Vermittlungsleistungen eines Steuerpflichtigen aus der EU sind mithin gemäß Art. 153 Abs. 1 Var. 2 RL 2006/112/EG steuerfrei⁷²², wenn sie im Hinblick auf Umsätze erbracht werden, deren Ort in der Türkei liegt.

c. Ergebnis

Auf Dienstleistungen eines Steuerpflichtigen aus einem EU-Mitgliedstaat findet Art. 2 lit. c RL 2006/112/EG zur Begründung der Steuerbarkeit insoweit Anwendung, als der Ort der Dienstleistungen gemäß Art. 43 ff. RL 2006/112/EG im Gebiet des EU-Mitgliedstaats gelegen ist. Steuerbefreit sind diese Dienstleistungen, soweit sie steuerbar und nicht nach Art. 132 und 135 RL 2006/112/EG steuerfrei sind, nach Art. 146 lit. d RL 2006/112/EG, wenn sie im „aktiven Veredelungsverkehr“ erbracht werden, oder nach Art. 146 lit. e RL 2006/112/EG, wenn sie in unmittelbarem Zusammenhang mit der Ausfuhr oder der Einfuhr von Gegenständen stehen, für die Art. 61 oder Art. 157 Abs. 1 lit. a RL 2006/112/EG gilt. Schließlich sind sie nach Art. 153 RL 2006/112/EG steuerfrei sein, wenn sie Vermittlungsleistungen darstellen, die u. a. steuerfreie Ausfuhrumsätze nach Art. 146 oder 147 RL 2006/112/EG oder (nicht steuerbare) Umsätze

⁷²⁰ Bestimmte Leistungen von Reisebüros sind von der Steuerfreiheit ausgenommen (Art. 153 Abs. 2 RL 2006/112/EG).

⁷²¹ Zu Vermittlern im Außenhandel siehe Fn. 712

⁷²² Die Steuerfreiheit in einem Mitgliedstaat setzt eine Steuerbarkeit dieser Vermittlungsleistungen in demselben Mitgliedstaat voraus, weshalb der Ort dieser Leistungen in diesem Mitgliedstaat sein muss. Siehe zum Ort von Vermittlungsleistungen unter 1.a.dd.(3)(a)

außerhalb des Gemeinschaftsgebiets betreffen.

2. Mehrwertsteuerrecht der Türkei

Nach türkischem Mehrwertsteuerrecht kann im Falle von Dienstleistungen eines in der EU ansässigen Steuerpflichtigen an einen in der Türkei ansässigen Empfänger eine objektive Steuerpflicht aufgrund des Vorliegens eines Umsatzes gemäß Art. 1 Abs. 1 Nr. 1 Var. 2 KDVK oder eines Umsatzes gemäß Art. 1 Abs. 1 Nr. 2 Var. 2 KDVK in Betracht kommen.

a. Umsatz gemäß Art. 1 Abs. 1 Nr. 1 Var. 2 KDVK

Als Umsatz gemäß Art. 1 Abs. 1 Nr. 1 Var. 2 DVK ist die Erbringung von Dienstleistungen steuerpflichtig, wenn sie steuerbar, nicht aber steuerfrei ist.

aa. Steuerbarkeit

Steuerbar ist die grenzüberschreitende Dienstleistung gemäß Art. 1 Abs. 1 Nr. 1 Var. 2 KDVK, wenn sie eine Dienstleistung darstellt, die ein Steuerpflichtiger im Rahmen seiner gewerblichen, landwirtschaftlichen oder selbständigen Tätigkeit in der Türkei erbringt.

(1) „Dienstleistungen“

Die Erbringung von Dienstleistungen kann nach Art. 4 Abs. 1 Unterabs. 1 KDVK alle Vorgänge außer der Lieferung, den der Lieferung gleichgestellten Fällen und der Einfuhr von Waren zum Inhalt haben. Diese Dienstleistungen können bspw. dadurch verwirklicht werden, dass etwas getan und gearbeitet, erzeugt, hergestellt, repariert, gereinigt, geschützt, vorbereitet, bewertet, vermietet oder unterlassen wird (Art. 4 Abs. 1 Unterabs. 2 KDVK).

(2) „im Rahmen seiner gewerblichen, landwirtschaftlichen oder selbständigen Tätigkeit“

Die Dienstleistung muss im Rahmen der gewerblichen, landwirtschaftlichen oder selbständigen Tätigkeit des Steuerpflichtigen ausgeführt werden. Wie bei der Lieferung von Gegenständen gemäß Art. 1 Abs. 1 Nr. 1 Var. 1 KDVK, wird auch bei der Erbringung von Dienstleistungen gemäß Art. 1 Abs. 1 Nr. 1 Var. 2 KDVK die gewerbliche, landwirtschaftliche und selbständige Tätigkeit in ihrer Nachhaltigkeit, ihrem Umfang und ihrer Eigenschaft gemäß Art. 1 Abs. 3 KDVK vorrangig durch das GVK und subsidiär durch das TTK und sonstige anwendbare Rechtsvorschriften bestimmt. Die unter A.I.2.a.bb. stehenden Darlegungen gelten für die Erbringung von Dienstleistungen entsprechend.

(3) „in der Türkei ausgeführt“

Schließlich verlangt die Steuerbarkeit von Dienstleistungen nach Art. 1

Abs. 1 Nr. 1 Var. 1 KDVK deren Ausführung in der Türkei. Nach Art. 6 lit. b KDVK gilt eine Dienstleistung als in der Türkei ausgeführt, wenn entweder die Dienstleistungstätigkeit in der Türkei ausgeübt, oder der Nutzen aus der Dienstleistung in der Türkei gezogen wird. Aus der Formulierung und Gestaltung der Gesetzesnorm („entweder ... oder ...“) folgt, dass die für den Tatbestand der Dienstleistungserbringung in der Türkei geforderten Varianten nicht zugleich vorliegen müssen, sondern vielmehr das Vorliegen nur einer der Varianten eine hinreichende Voraussetzung für einen inländischen Leistungsort ist.⁷²³ Bei Dienstleistungen mit Auslandsbezug gilt damit Folgendes:⁷²⁴ Wird die Dienstleistungshandlung in der Türkei vorgenommen, findet jedoch die Nutzziehung aus der Dienstleistung im Ausland statt, ist die Steuerbarkeit in der Türkei gegeben.⁷²⁵ Für den umgekehrten Fall (Handlung im Ausland, Nutzziehung im Inland) gilt dasselbe.⁷²⁶ Nur wenn sowohl die Dienstleistungshandlung als auch die Nutzziehung aus der Dienstleistung im Ausland stattfinden, wird die Dienstleistung nicht in der Türkei ausgeführt und ist nicht mehrwertsteuerbar.⁷²⁷ Mangels Steuerbarkeit in der Türkei können die Dienstleistungen keiner Steuerbefreiung unterfallen, da Letzteres zwingend eine Steuerbarkeit voraussetzt.

Der Begriff des gesetzlichen Merkmals „Ausübung der Dienstleistungstätigkeit“ umfasst alle im Inland vorgenommenen Geschäftstätigkeiten und -vorgänge. Dass die Dienstleistungstätigkeit in der Türkei nach Art. 6 lit. b Var. 1 KDVK ausgeübt wird, bedeutet, dass sämtliche wesentlichen Elemente der Handlung in der Türkei verwirklicht werden.⁷²⁸ Die Ansässigkeit des Dienstleistungserbringers und der Ort des Zustandekommens des zugrunde liegenden Rechtsgeschäfts sind hierbei nicht von Belang.⁷²⁹ Des Weiteren gilt eine Dienstleistung als in der Türkei erbracht, wenn der Nutzen aus der Dienstleistung in der Türkei gezogen wird (Art. 6 lit. b Var. 2 KDVK), also die Verwertung oder der Verbrauch in der Türkei stattfindet oder der bewirkte Erfolg in der Türkei eintritt.⁷³⁰ Angesichts der relativen Unbestimmtheit des Begriffs der „Nutzziehung aus der Dienstleistung“ erfordert die Normanwendung eine Konkretisierung des Sinngehalts dieses Begriffs.

(a) Die Ansicht der Finanzverwaltung und der Rechtsprechung

Die türkische Finanzverwaltung hat bislang zu diesem gesetzlichen

⁷²³ *Kızılot*, KDVK, Art. 6, S. 439; Vural, *Vergi Dünyası* 231 (2000), 16 (17)

⁷²⁴ *Özbalcı*, KDVK, Art. 6, S. 218

⁷²⁵ Tokmakkaya, *Yaklaşım* 209 (2010), 128 (131)

⁷²⁶ *Kızılot*, KDVK, Art. 6, S. 439

⁷²⁷ Türkisches Finanzministerium, MwSt-Rundschreiben vom 23.06.2010, Nr. KDV-57/2010-5, Tz. 3.1., online im Internet: URL: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Stand: 21.04.2012)

⁷²⁸ *Kızılot*, KDVK, Art. 6, S. 439

⁷²⁹ Vural, *Vergi Dünyası* 231 (2000), 16 (17)

⁷³⁰ *Kızılot*, KDVK, Art. 6, S. 439

Tatbestandsmerkmal nur im Mehrwertsteuer-Generalerlass Nr. 15⁷³¹ Stellung genommen. Hierin hat sie sich allerdings nur generalisierend dazu geäußert, wann eine Nutzziehung aus Dienstleistungen in der Türkei erfolgt. Diese sei immer dann der Fall, wenn der Empfänger die Dienstleistung aus dem Ausland beziehe. Es wurde nicht danach unterschieden, ob der Empfänger die Dienstleistung in der Türkei oder im Ausland zu verbrauchen beabsichtigt. Hieran hat sich auch in der Folgezeit nichts geändert, da die Finanzverwaltung keine weitere Präzisierung des Tatbestands von Art. 6 lit. b Var. 2 KDVK vorgenommen hat. Dagegen war sie durch verschiedene strittige Fälle der steuerfreien Ausfuhr von Dienstleistungen veranlasst, den mit Art. 6 lit. b Var. 2 KDVK wortidentischen Tatbestand des Art. 12 Abs. 2 Satz 2 lit. b KDVK einer Klärung zuzuführen. In dieser Gesetzesvorschrift wird für die Steuerbefreiung der Ausfuhr von Dienstleistungen (Art. 11 Abs. 1 lit. 2 Var. 2 KDVK)⁷³² vorausgesetzt, dass der Empfänger den Nutzen aus der Dienstleistung im Ausland zieht. Zwar verlangt Art. 6 lit. b Var. 2 KDVK im Gegensatz dazu eine Nutzziehung im Inland, jedoch stimmen in beiden Vorschriften das entscheidende gesetzliche Merkmal („Nutzziehung aus der Dienstleistung“) und der zugrunde liegende mehrwertsteuerliche Wertungsmaßstab (Bestimmung des Verbrauchslandes) überein. Daher kann die Meinung der Finanzverwaltung zur „Nutzziehung aus der Dienstleistung“ i. S. d. Art. 12 Abs. 2 Satz lit. b KDVK für die Zwecke des Art. 6 lit. b Var. 2 KDVK entsprechend herangezogen werden.⁷³³

Zur Bestimmung, ob die Dienstleistung gemäß Art. 12 Abs. 2 Satz 2 lit. b KDVK im Ausland verbraucht wird, hat die türkische Finanzverwaltung zunächst darauf abgestellt, dass die vom Leistenden ausgestellte Rechnung an den im Ausland ansässigen Dienstleistungsempfänger adressiert ist und dieser das Entgelt nach den Vorschriften des Gesetzes über die Wahrung des Wertes der türkischen Währung („Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun“)⁷³⁴ in Devisen ins Inland transferiert hat.⁷³⁵ Später hat die Finanzverwaltung ferner die Voraussetzung aufgestellt, dass die an den im Ausland

⁷³¹ Amtsbl. vom 21.07.1985, Heft-Nr. 18818, Abschn. C

⁷³² Siehe hierzu unter II.1.b.bb.

⁷³³ Im Ergebnis genauso Kurt, Vergi Dünyası 321 (2008), 70 (71); Vural, Vergi Dünyası 231 (2000), 16 (18)

⁷³⁴ Gesetz Nr. 1567, Amtsbl. vom 25.02.1930, Heft-Nr. 1433

⁷³⁵ Türkisches Finanzministerium, MwSt-Generalerlass Nr. 17, Amtsbl. vom 19.12.1985, Heft-Nr. 18963, Abschn. A, Ziff. 4. Hierzu kritisch Bayrak, Vergi Dünyası 142 (1993), 24 f. Zum Nachweis der Ausfuhr einer Dienstleistung musste der Leistende ursprünglich die Rechnung und einen Beleg eines Finanzinstituts über den Devisentausch – jeweils im Original oder in einer notariell beglaubigten Abschrift – der Steuererklärung beifügen (türkisches Finanzministerium, MwSt-Generalerlass Nr. 18, Amtsbl. vom 31.12.1985, Heft-Nr. 18975, Abschn. D). Kurz danach wurde die Pflicht zur Vorlage des Belegs über den Devisentausch mit der Steuererklärung abgeschafft (Türkisches Finanzministerium, MwSt-Generalerlass Nr. 19, Amtsbl. vom 21.03.1986, Heft-Nr. 19054, Abschn. E, Ziff. 1).

ansässigen Dienstleistungsempfänger erbrachte Dienstleistung in keinem Zusammenhang mit Tätigkeiten des Empfängers stehen darf, die dieser in der Türkei ausübt.⁷³⁶ Die höchstrichterliche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs geht von im Wesentlichen gleichen Kriterien aus und schließt sich im Ergebnis der Rechtsauffassung der Finanzverwaltung an.⁷³⁷

(b) Schlussfolgerungen und Beispiele

Aus der in der Verwaltungspraxis und der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs vertretenen Rechtsauffassung kann geschlussfolgert werden, dass eine Nutzziehung aus einer Dienstleistung gemäß Art. 12 Abs. 2 Satz 2 lit. b KDVK nicht im Inland stattfindet, wenn der Empfänger im Ausland ansässig ist, die Rechnung auf ihn ausgestellt ist, das Entgelt in fremder Währung in die Türkei gelangt und die Dienstleistung mit keiner Tätigkeit des Dienstleistungsempfängers in der Türkei zusammenhängt steht.⁷³⁸ Bevor die Maßstäbe einschränkungslos auf die Bestimmung des Art. 6 lit. b Var. 2 KDVK über den Ort der Dienstleistung übertragen werden, muss beachtet werden, dass Art. 12 Abs. 2 Satz 2 lit. b KDVK für die Steuerbefreiung der Dienstleistungsausfuhr neben der Nutzziehung im Ausland auch verlangt, dass der „Empfänger im Ausland ansässig“ ist (Art. 12 Abs. 2 Satz 2 lit. b Var. 1 KDVK). Da die dargelegten Kriterien für den Ausfuhrumsatz auch das letztgenannte Merkmal betreffen, sind sie auch Ausdruck dieses Merkmals darstellen. Bei Anwendung des Art. 6 lit. b Var. 2 KDVK sind daher das Kriterium der Auslandsansässigkeit des Empfängers außer Acht zu lassen. Damit ist bei „sinngemäßer“ Übertragung der genannten Kriterien auf die letztgenannte Vorschrift nicht zu verlangen, dass der Empfänger (umgekehrt) im Inland ansässig ist. Ferner ist auf das Erfordernis, dass der leistende Steuerpflichtige einen Beleg über den Devisentausch vorlegt, zu verzichten.⁷³⁹ Somit ist für die Frage, ob der Nutzen⁷⁴⁰ aus der empfangenen Dienstleistung im Inland gezogen wird, allein maßgebend, ob diese Dienstleistung mit Tätigkeiten des Empfängers in der Türkei im Zusammenhang steht. Dieser Zusammenhang besteht, wenn die Dienstleistung für eine Tätigkeit des Dienstleistungsempfängers ausgeführt wurde, die im Inland

⁷³⁶ Türkisches Finanzministerium, MwSt-Generalerlass Nr. 26, Amtsbl. vom 31.12.1987, Heft-Nr. 19681, Abschn. K, Ziff. 4

⁷³⁷ Siehe etwa Verwaltungsgerichtshof, 7. Kammer, Entscheidung vom 03.02.1992, Az. 1991/160, Entsch.-Nr. 1992/138, online im Internet: URL: <http://www.danistay.gov.tr> (Stand: 21.04.2012); Kammer für Steuersachen, Entscheidung vom 12.02.1999, Az. 1998/101, Entsch.-Nr. 1999/32, online im Internet: URL: <http://www.danistay.gov.tr> (Stand: 21.04.2012)

⁷³⁸ Şimşek, Vergi Dünyası 144 (1993), 19

⁷³⁹ Generell kritisch zu diesem Kriterium Şekdur, Vergi Dünyası 241 (2001), 144 (145)

⁷⁴⁰ Zur Frage, ob das Gesetz verlangt, dass der Empfänger einen unmittelbaren Nutzen aus der Dienstleistung zieht, siehe Vural, Vergi Dünyası 231 (2000), 16 (20 f.).

ausgeübt wird.⁷⁴¹ Als Tätigkeit kann auch der Leistungsverbrauch durch den Empfänger aufgefasst werden.⁷⁴² Entscheidend ist, dass die Dienstleistung (warenähnlich) in den inländischen Wirtschaftskreislauf gelangt.⁷⁴³ Im Falle des Zusammenhangs mit einer im Inland ausgeübten Tätigkeit oder eines im Inland vorgenommenen Verbrauchs ist Art. 6 lit. b Var. 2 KDVK einschlägig, so dass der Leistungsort im Inland liegt.

In mehreren Beispielen soll der Anwendungsumfang der Leistungsortbestimmung des Art. 6 lit. b Var. 2 KDVK verdeutlicht werden:

Bei im Ausland getätigten Werbe- und Promotionleistungen für Waren und Dienstleistungen eines in der Türkei ansässigen Empfängers findet die Nutzziehung aus der Dienstleistung nicht im Inland erbracht. Diese Leistungen zielen darauf ab, dass die angepriesenen Waren oder Dienstleistungen im Ausland umgesetzt werden.⁷⁴⁴ Da somit der Umsatz nicht in der Türkei ausgeführt wird, liegt keine Steuerbarkeit vor.⁷⁴⁵

Vermarktungs- und Vermittlungsleistungen für Waren und Dienstleistungen, die im Ausland durch ausländische Steuerpflichtige für inländische Unternehmer vertrieben werden, werden im Ausland verbraucht.⁷⁴⁶ Demgegenüber werden Vermarktungs- und Vermittlungsleistungen für Waren und Dienstleistungen, die im Inland

⁷⁴¹ Kurt, Vergi Dünyası 321 (2008), 70 (71)

⁷⁴² Kurt, a. a. O.

⁷⁴³ Özbalcı, KDVK, Art. 6, S. 222

⁷⁴⁴ Kızılot, KDVK, Art. 6, S. 443

⁷⁴⁵ Türkisches Finanzministerium, MwSt-Individualerlass vom 23.02.2012, Nr. B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 30-701, online im Internet: URL: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Stand: 21.04.2012); MwSt-Individualerlass vom 15.09.2011, Nr. B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.06.-1594, online im Internet: URL: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Stand: 21.04.2012)

⁷⁴⁶ Türkisches Finanzministerium, MwSt-Generalerlass Nr. 30, Amtsbl. vom 16.12.1988, Heft-Nr. 20021, Abschn. A (anders noch Türkisches Finanzministerium, MwSt-Generalerlass Nr. 26, Amtsbl. vom 31.12.1987, Heft-Nr. 19681, Abschn. K, Ziff. 4). Ebenfalls für einen Verbrauch im Ausland Verwaltungsgerichtshof, 7. Kammer, Entscheidung vom 06.03.1989, Az. 1989/2284, Entsch.-Nr. 1990/20, online im Internet: URL: <http://www.danistay.gov.tr> (Stand: 21.04.2012). A.A. Verwaltungsgerichtshof, 7. Kammer, Entscheidung vom 24.11.1987, Az. 1986/2635, Entsch.-Nr. 1987/2662, online im Internet: URL: <http://www.danistay.gov.tr> (Stand: 21.04.2012); 11. Kammer, Entscheidung vom 13.01.1997, Az. 1995/5054, Entsch.-Nr. 1997/168, online im Internet: URL: <http://www.danistay.gov.tr> (Stand: 21.04.2012). In der letztgenannten Entscheidung geht das Gericht von dem für den Dienstleistungsort im Sinne des Art. 6 lit. b KDVK nicht mehr gültigen Tatbestandsmerkmal der „Verwertung“ aus und versteht darunter die buchhalterische Erfassung des Umsatzes in den Geschäftsbüchern des türkischen Steuerpflichtigen. Nach Änderung des Art. 6 lit. b KDVK kann auf dieses Merkmal nicht mehr abgestellt werden, stattdessen muss der Dienstleistungsort nach den unter c. genannten Kriterien beurteilt werden. Siehe auch Şekdur, Vergi Dünyası 241 (2001), 144

vertrieben werden, im Inland verbraucht.⁷⁴⁷ Es kommt daher allein darauf an, wo die vermittelte Ware oder Dienstleistung vom Kunden bezogen wird.⁷⁴⁸

Bei im Ausland durchgeführten Reiseveranstaltungen durch im Ausland ansässige Reiseagenturen werden Speisen, Unterkunft, Beförderung, Reiseführung, Ausflüge, Gesundheitsversorgung und ähnliche Dienstleistungen im Ausland getätigt und von den im Inland ansässigen Reiseteilnehmern im Ausland verbraucht. Somit fallen diese Dienstleistungen nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer; sie werden daher nicht zur Steuer herangezogen. Dagegen unterliegen in der Türkei in Anspruch genommene Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Reiseveranstaltung der Mehrwertsteuer.⁷⁴⁹

Für Fälle der Rückversicherungen, in denen die inländische Versicherung zur Minimierung ihres Risikos eine Reassekuranzvereinbarung mit einer ausländischen Rückversicherung trifft und einen Teil der von dem Versicherungsnehmer vereinnahmten Prämien an die Rückversicherung auskehrt, hat das türkische Finanzministerium dahingehend Stellung bezogen, dass Versicherungsleistungen im Inland steuerbar sind.⁷⁵⁰

Werden im Ausland Messen oder Ausstellungen veranstaltet und nehmen an diesen Aussteller aus der Türkei aktiv teil, werden die Dienstleistungen, die von den türkischen Unternehmern bezogen werden, nicht in der Türkei ausgeführt.⁷⁵¹ Weder die Dienstleistungshandlung noch der Verbrauch der Dienstleistung findet im Inland statt. Damit sind die Dienstleistungen an die Aussteller nicht steuerbar.⁷⁵²

Wird ein Kredit ausgereicht, kommt es nach der

⁷⁴⁷ Türkisches Finanzministerium, MwSt-Generalerlass Nr. 26, Amtsbl. vom 31.12.1987, Heft-Nr. 19681, Abschn. K, Ziff. 4; MwSt-Individualerlass vom 19.07.2012, Nr. B.07.1.GİB.4.06.17.01-KDV-2-2010-14001-43-561, online im Internet: URL: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Stand: 21.04.2012); MwSt-Individualerlass vom 15.07.2012, Nr. B.07.1.GİB.4.41.15.01-KDV-2010/32-84, online im Internet: URL: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Stand: 21.04.2012); Ähnlich türkisches Finanzministerium, MwSt-Individualerlass vom 19.07.2011, B.07.1.GİB.4.06.17.01-KDV-2-2010-14001-43-561, online im Internet: URL: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Stand: 21.04.2012); Verwaltungsgerichtshof, 7. Kammer, Entscheidung vom 09.04.1992, Az. 1990/3057, Entsch.-Nr. 1992/1029, online im Internet: URL: <http://www.danistay.gov.tr> (Stand: 21.04.2012); Kammer für Steuersachen, Entscheidung vom 12.02.1999, Az. 1998/32, Entsch.-Nr. 1999/101, online im Internet: URL: <http://www.danistay.gov.tr> (Stand: 21.04.2012). Kritisch Bayrak, Vergi Dünyası 142 (1993), 24

⁷⁴⁸ Ebenso Kurt, Vergi Dünyası 321 (2008), 70 (71)

⁷⁴⁹ Türkisches Finanzministerium, MwSt-Generalerlass Nr. 40, Amtsbl. vom 02.06.1992, Heft-Nr. 21246, Abschn. A. Kritisch *Kızılot*, KDVK, Art. 6, S. 444

⁷⁵⁰ Türkisches Finanzministerium, MwSt-Generalerlass Nr. 46, Amtsbl. vom 17.03.1995, Heft-Nr. 22230, Abschn. B. Nichtsdestotrotz seien diese Umsätze unter Umständen gemäß Art. 17 Abs. 4 lit. e KDVK steuerfrei.

⁷⁵¹ Türkisches Finanzministerium, MwSt-Individualerlass vom 07.02.2012, Nr. B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.06.-454, online im Internet: URL: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Stand: 21.04.2012)

⁷⁵² *Kızılot*, KDVK, Art. 6, S. 447

Verwaltungsauffassung für die Frage, ob die Dienstleistung in der Türkei erbracht wird, darauf an, wo dieser Kredit eingeräumt oder verbraucht wird. Ist der Kreditgeber eine ausländische Bank, der Kreditnehmer dagegen in der Türkei ansässig, liege der Ort der Dienstleistung in der Türkei, wenn die Kreditmittel in der Türkei verwendet werden.⁷⁵³ Dies wird auf den Grundsatz der wirtschaftlichen Neutralität und Gleichbehandlung in der Mehrwertbesteuerung zurückgeführt, seien doch andernfalls inländische Kreditinstitute benachteiligt, wenn deren Leistungen einer steuerlichen Ungleichbelastung unterworfen wären.⁷⁵⁴

Bei Schulungsleistungen durch ausländische Lehrkräfte ist zu differenzieren: Bei der Teilnahme an im Ausland stattfindenden Bildungsveranstaltungen findet die Leistungsausführung außerhalb der Türkei statt. Die Unterrichtsleistung wird im Ausland genutzt, weshalb der Verbrauchsort nicht im Inland liegt.⁷⁵⁵ Wird hingegen das Lehrpersonal in die Türkei entsandt und werden die Bildungsveranstaltungen im Inland durchgeführt, ist der Ort der Dienstleistung in der Türkei, da der Dienstleistungsverbrauch – ebenso wie die Dienstleistungshandlung – am Ort der Veranstaltung stattfindet.⁷⁵⁶

Auf elektronischem Wege erbrachte Leistungen an in der Türkei ansässige Leistungsempfänger werden in der Türkei verbraucht, so dass gemäß Art. 6 lit. b Var. 2 KDVK der Leistungsort in der Türkei liegt.⁷⁵⁷

Leistungen im Ausland ansässiger Berater für einen inländischen Dienstleistungsempfänger werden im Inland verbraucht, soweit diese Leistungen Geschäftsbeziehungen des Dienstleistungsempfängers

⁷⁵³ Türkisches Finanzministerium, MwSt-Individualerlass vom 26.08.2011, Nr. B.07.1.GİB.4.41.15.01-KVK-2010/1-121, online im Internet: URL: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Stand: 21.04.2012)

⁷⁵⁴ Türkisches Finanzministerium, MwSt-Generalerlass Nr. 46, Amtsbl. vom 17.03.1995, Heft-Nr. 22230, Abschn. A. Im Ausland ansässige Banken, Kreditinstitute oder sonstige Unternehmer, die an in der Türkei ansässige Personen Darlehen ausreichen, sind allerdings jedenfalls im Hinblick auf diese Umsätze nicht steuerpflichtig, da für sie die Steuerbefreiung nach Art. 17 Abs. 4 lit. c KDVK greift. A. A. Kara/Aksoy, Vergi Sorunları 69 (1993), 45 (47), und Tolu, Maliye Postası 338 (1994), 81 (86). *Kızılot*, KDVK, Art. 1, S. 81, und Art. 6, S. 448, will die Steuerbarkeit von Kreditleistungen aus dem Ausland nur dann bejahen, wenn diese Leistungen, würden sie von einem inländischen Kreditinstitut erbracht, der türkischen Banken- und Versicherungssteuer unterlägen.

⁷⁵⁵ Türkisches Finanzministerium, MwSt-Individualerlass vom 15.09.2004, Nr. B.07.0.GEL.0.54/5401-2900-43271, online im Internet: URL: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Stand: 21.04.2012)

⁷⁵⁶ Türkisches Finanzministerium, MwSt-Individualerlass vom 04.11.2010, Nr. B.07.1.GİB.4.06.17.01-KDV-2/2010-14001-22-690, online im Internet: URL: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Stand: 21.04.2012); *Kızılot*, KDVK, Art. 6, S. 458

⁷⁵⁷ Türkisches Finanzministerium, MwSt-Individualerlass vom 28.09.2011, Nr. B.07.1.GİB.4.67.15.01-2010-KDV-1-6-9-39, online im Internet: URL: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Stand: 21.04.2012); MwSt-Individualerlass vom 11.04.2011, Nr. B.07.1.GİB.4.99.16.02--24, online im Internet: URL: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Stand: 21.04.2012). Ebenso Günay, Vergi Dünyası 298 (2006), 120 (123 f.)

betreffen, die im Inland bestehen und gepflegt werden.⁷⁵⁸ Beratungsleistungen ausländischer Fachleute an inländische Auftraggeber unterliegen grundsätzlich der türkischen Mehrwertsteuer.⁷⁵⁹ Für die Einholung von Durchführbarkeitsgutachten eines ausländischen Unternehmensberaters gilt dies entsprechend.⁷⁶⁰ Etwas anderes gilt für Leistungen ausländischer steuerlicher Berater an Mandanten im Inland, selbst wenn Gegenstand der Beratung ausschließlich steuerliche Themen aus dem ausländischen Recht sind.⁷⁶¹ Leistungen eines ausländischen Rechtsanwalts für inländische Mandanten in einem im Ausland anhängigen Gerichtsverfahren werden nicht im Inland in Anspruch genommen, da der Mandant die Rechtsdienstleistung im Rahmen eines im Ausland stattfindenden Gerichtsprozesses bezieht.⁷⁶²

Werden im Ausland Planungsleistungen von Ingenieuren oder Architekten für ein im Ausland zu verwirklichendes Projekt eines türkischen Unternehmers bezogen, werden diese Dienstleistungen im Ausland verbraucht, weswegen sie dort der Besteuerung zu unterwerfen sind. Ist das Projekt im Inland verortet, wird die Dienstleistung in der Türkei verbraucht.⁷⁶³ Erbringt ein Generalübernehmer oder ein Generalunternehmer (Hauptunternehmer) Bauleistungen und andere baubezogene Leistungen an einem Bauprojekt im Ausland, werden die

⁷⁵⁸ Verwaltungsgerichtshof, Kammer für Steuersachen, Entscheidung vom 25.12.1998, Az. 1997/328, Entsch.-Nr. 1998/445, online im Internet: URL: <http://www.danistay.gov.tr> (Stand: 21.04.2012). Ebenso türkisches Finanzministerium, MwSt-Individualerlass vom 27.01.2012, Nr. B.07.1.GİB.4.06.17.01-KDV-4:2010-14011-54-131, Abschn. A, online im Internet: URL: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Stand: 21.04.2012)

⁷⁵⁹ Türkisches Finanzministerium, MwSt-Individualerlass vom 12.12.2011, Nr. B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV 12-2208, Abschn. II, online im Internet: URL: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Stand: 21.04.2012); MwSt-Individualerlass vom 25.10.2011, Nr. B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.06.-1870, online im Internet: URL: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Stand: 21.04.2012); *Kızılot*, KDVK, Art. 1, S. 83; *Yıldızhan*, Yaklaşım 17 (1994), 103 (105). Siehe auch Verwaltungsgerichtshof, 7. Kammer, Entscheidung vom 24.12.2003, Az. 2003/1592, Entsch.-Nr. 2003/5192, online im Internet: URL: <http://www.danistay.gov.tr> (Stand: 21.04.2012)

⁷⁶⁰ *Kızılot*, a. a. O.; *Yıldızhan*, a. a. O.

⁷⁶¹ Türkisches Finanzministerium, MwSt-Individualerlass vom 19.07.2011, Nr. B.07.1.GİB.4.06.17.01-KDV-4:2010-14001-70-559, online im Internet: URL: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Stand: 21.04.2012). Für ausländische Mandanten soll dasselbe gelten: Verwaltungsgerichtshof, 7. Kammer, Entscheidung vom 22.10.1986, Az. 1986/342, Entsch.-Nr. 1986/2391, online im Internet: URL: <http://www.danistay.gov.tr> (Stand: 21.04.2012)

⁷⁶² Entsprechend türkisches Finanzministerium, MwSt-Rundschreiben vom 23.06.2010, Nr. KDV-57/2010-5, Tz. 3.1., online im Internet: URL: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Stand: 21.04.2012). Siehe auch Verwaltungsgerichtshof, 7. Kammer, Entscheidung vom 03.02.1992, Az. 1991/160, Entsch.-Nr. 1992/138, online im Internet: URL: <http://www.danistay.gov.tr> (Stand: 21.04.2012). Ebenso Aras, a. a. O., 282 (284 f.). Wird der Rechtsstreit vor einem türkischen Gerichts geführt, wird die Prozessvertretung als Rechtsdienstleistung im Inland ausgeführt, so dass die Dienstleistungshandlung und der Verbrauch gemäß Art. 6 lit. b KDVK im Inland stattfinden (Aras, Yaklaşım 215 (2010), 282 (285)).

⁷⁶³ Kurt, Vergi Dünyası 321 (2008), 70 (75)

Leistungen nicht im Inland verbraucht.⁷⁶⁴ Werden Subunternehmer in die Erbringung dieser Leistungen eingeschaltet, liegt auch der Verbrauchsort der Leistungen dieser Subunternehmer im Ausland.⁷⁶⁵

Gemäß Art. 7 KDVK gilt die Beförderung von Personen oder Gütern zwischen der Türkei und anderen Ländern sowie im Transitverkehr als in der Türkei ausgeführt, soweit die Beförderungstrecke auf das türkische Staatsgebiet entfällt. Im Hinblick auf die für diese Teilstrecke berechnete Vergütung ist die Beförderungsleistung in der Türkei steuerbar.

bb. Steuerbefreiung

Soweit nach den vorgenannten Regeln zum Ort der Dienstleistung dieser in der Türkei liegt, ist die Dienstleistung eines Steuerpflichtigen aus der EU gemäß Art. 1 Abs. 1 Nr.1 Var. 2 KDVK ein steuerbarer Umsatz, der allerdings steuerfrei sein kann. Das türkische Mehrwertsteuerrecht sieht in Art. 11 bis 19 KDVK eine Reihe von Steuerbefreiungsnormen vor.

Die Dienstleistungen können als grenzüberschreitende Beförderungsleistungen nach Art. 14 KDVK steuerfrei sein. In Art. 14 Abs. 1 KDVK ist zwar der Überschrift nach die Steuerfreiheit von Frachtfahrten im Transitverkehr geregelt. Allerdings erstreckt der Gesetzeswortlaut den Umfang der Steuerbefreiung auch auf Transportgeschäfte zwischen der Türkei und ausländischen Staaten.⁷⁶⁶ Diese sind indes nur insoweit steuerfrei, wie der Ministerrat dies durch Beschluss gebilligt hat. Mit Beschluss vom 24.12.1984⁷⁶⁷ hat der Ministerrat die Beförderungsarten bestimmt, auf die Art. 14 Abs. 1 KDVK Anwendung finden soll. Danach sind sämtliche Beförderungen bei Durchfuhren und zwischen der Türkei und anderen Staaten auf dem See-, Luft-, Land- oder Schienenweg steuerfrei. Dies gilt für Steuerpflichtige ohne Wohnsitz, statuarischen Sitz oder Geschäftsleitung in der Türkei nach Art. 14 Abs. 2 KDVK jedoch nur dann, wenn deren Ansässigkeitsstaat seinerseits die Steuerfreiheit türkischen Steuerpflichtigen gewährt (Gegenseitigkeitsprinzip). Erbringt also ein Steuerpflichtiger aus einem EU-Mitgliedstaat an den Empfänger, der in der Türkei ansässig ist, grenzüberschreitende Transportleistungen, sind diese nach Art. 14 Abs. 1 KDVK unter dem Vorbehalt der Gegenseitigkeit steuerbefreit.

⁷⁶⁴ Türkisches Finanzministerium, MwSt-Rundschreiben vom 23.06.2010, Nr. KDV-57/2010-5, Tz. 3.1., online im Internet: URL: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Stand: 21.04.2012); MwSt-Individualerlass vom 06.09.2011, Nr. B.07.1.GİB.4.06.17.01-KDV:3-2010/14001-11-694, online im Internet: URL: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Stand: 21.04.2012). Ebenso Öner, *Yaklaşım* 31 (1995), 117 (118)

⁷⁶⁵ *Kızılot*, KDVK, Art. 1, S. 84

⁷⁶⁶ Ebenso türkisches Finanzministerium, MwSt-Generalerlass Nr. 11, Amtsbl. vom 09.01.1985, Heft-Nr. 18630, Abschn. D

⁷⁶⁷ Ministerratsbeschluss Nr. 84/8889, Amtsbl. vom 28.12.1984, Heft-Nr. 18169

b. Umsatz gemäß Art. 1 Abs. 1 Nr. 2 Var. 2 KDVK

Werden Dienstleistungen aus dem EU-Mitgliedstaat bezogen, kommt ein Umsatz i. S. d. Art. 1 Abs. 1 Nr. 2 Var. 2 KDVK in Betracht. Steuerbar ist gemäß Art. 1 Abs. 1 Nr. 1 Var. 2 KDVK die („in der Türkei ausgeführte“) Einfuhr von Dienstleistungen.

Anders als Gegenstände können Dienstleistungen naturgemäß nicht über die Zollgrenze eingeführt werden. Problematisch ist daher die Feststellung, wie die Einfuhr von Dienstleistungen verwirklicht wird.⁷⁶⁸ Hierzu enthält das KDVK keinerlei Regelungen. Man wird aber wohl annehmen können, dass spätestens mit Empfang der Dienstleistungen der Einfuhrtatbestand verwirklicht ist.⁷⁶⁹

Wie bei der Einfuhr von Gegenständen erwähnt, setzt Art. 1 Abs. 1 KDVK dem Wortlaut nach auch für die Einfuhrtatbestände die „Ausführung in der Türkei“ voraus. Dieser Ausdruck wird in Art. 6 KDVK nur für Lieferungen und Dienstleistungen näher bestimmt. Genauso wie für die Einfuhr von Gegenständen fehlt in dieser Vorschrift für den Fall der Einfuhr von Dienstleistungen eine Regelung. Zur Bestimmung des Merkmals der Ausführung in der Türkei kann bei der Einfuhr von Dienstleistungen eine analoge Anwendung des Art. 6 lit. b KDVK vertretbar sein.⁷⁷⁰ Damit wäre für die Steuerbarkeit der Einfuhr von Dienstleistungen maßgebend, ob die Dienstleistungshandlung in der Türkei vorgenommen wurde oder von der Dienstleistung in der Türkei Gebrauch gemacht wurde. Die türkische Finanzverwaltung wertet den Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland nicht als Einfuhr von Dienstleistungen gemäß Art. 1 Abs. 1 Nr. 2 Var. 2 KDVK, sondern subsumiert diesen Fall unter Art. 6 lit. b KDVK und behandelt sie als den Fall der „Erbringung von Dienstleistungen“ i. S. d. Art. 1 Abs. 1 Nr. 1 Var. 2 KDVK.⁷⁷¹ Dass sie die Dienstleistungseinfuhr nicht in Betracht zieht, wird in der Literatur dergestalt gedeutet, dass die Finanzverwaltung die Dienstleistung in diesen Fällen nicht der Einfuhrbesteuerung unterwerfe.⁷⁷² Zwar fragt sich in Ansehung der bestehenden Gesetzeslage, in welchen Fällen – wenn nicht in Fällen der Dienstleistung eines ausländischen Leistungserbringers an einen inländischen Empfänger – eine Einfuhr von Dienstleistungen gemäß Art. 1 Abs. 1 Var. 2 KDVK gegeben ist, jedoch soll hier nicht entgegen der

⁷⁶⁸ Zum Problem der mangelnden steuerlichen Zugriffsmöglichkeiten bei der Einfuhr von Dienstleistungen siehe Ergülen, *Vergi Sorunları* 111 (1997), 58 (59)

⁷⁶⁹ Maç, *KDV*, Art. 1, S. 17

⁷⁷⁰ So wohl auch *Kızılot*, *KDVK*, Art. 1, S. 72

⁷⁷¹ Türkisches Finanzministerium, *MwSt-Generalerlass Nr. 15*, *Amtsbl.* vom 21.07.1985, Heft-Nr. 18818, Abschn. C; *MwSt-Individualerlass* vom 12.12.2011, Nr. B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV 12-2208, online im Internet: URL: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Stand: 21.04.2012)

⁷⁷² Siehe Aras, *Yaklaşım* 215 (2010), 136, und *Kızılot*, *KDVK*, Art. 1, S. 73; a. A. *Yıldızhan* *Yaklaşım* 17 (1994), 103. *Yıldızhan* zieht allerdings aus seiner Ansicht nicht die Konsequenz, dass im Falle einer Einfuhrbesteuerung neben der „schlichten“ Dienstleistungsbesteuerung eine doppelte Mehrwertbesteuerung in Betracht kommt.

dargestellten, bislang von der Rechtsprechung nicht angezweifelte Verwaltungsausfassung eine Dienstleistungseinfuhr angenommen werden.

c. Ergebnis

Die Dienstleistungen eines in einem EU-Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen werden vom sachlichen Anwendungsbereich des KDVK gemäß Art. 1 Abs. 1 Nr. 1 Var. 1 KDVK als steuerbare Erbringung von Dienstleistungen nur insoweit erfasst, wie der Steuerpflichtige seine Dienstleistungstätigkeit in der Türkei ausübt (Art. 6 lit. b Var. 1 KDVK) oder der Leistungsempfänger den Nutzen aus Dienstleistung in der Türkei zieht (Art. 6 lit. b Var. 2 KDVK). Im Umfang der Steuerbarkeit besteht auch eine Steuerpflicht, soweit die Dienstleistung nicht eine steuerfreie Transportleistung mit grenzüberschreitendem Charakter i. S. d. Art. 14 KDVK ist.

II. Dienstleistungen in der Türkei ansässiger Steuerpflichtiger

Schließlich werden nun die Dienstleistungen eines Steuerpflichtigen, der in der Türkei ansässig ist, betrachtet. Ebenso wie bei Dienstleistungen, die ihren Ursprung in einem EU-Mitgliedstaat haben, sind auch die aus der Türkei stammenden Dienstleistungen sowohl aus der Perspektive des türkischen Mehrwertsteuerrechts als auch aus dem Blickwinkel der unionsrechtlichen Regelungen auf ihre Steuerpflichtigkeit zu untersuchen.

1. Mehrwertsteuerrecht der Türkei

Bei der grenzüberschreitenden Dienstleistung eines in der Türkei ansässigen Steuerpflichtigen kann es sich um einen Umsatz i. S. d. Art. 1 Abs. 1 Nr. 1 Var. 2 KDVK handeln.

a. Umsatz gemäß Art. 1 Abs. 1 Nr. 1 Var. 2 KDVK

Bezüglich der Steuerbarkeit der Dienstleistung eines in der Türkei ansässigen Steuerpflichtigen gelten die Ausführungen unter I.2.a.aa.(3) entsprechend. Im Ergebnis sind diese Dienstleistungen daher steuerbar, wenn sie gemäß Art. 6 lit. b KDVK in der Türkei ausgeführt werden, d.h. die Dienstleistungshandlung oder die Nutzziehung aus der Dienstleistung im Inland erfolgt, mithin die Dienstleistung für eine im Inland ausgeübte Tätigkeit oder für den im Inland stattfindenden Verbrauch des Dienstleistungsempfängers ausgeführt wird.

b. Steuerbefreiungen

Ist die Dienstleistung an einen Empfänger in einem EU-Mitgliedstaat nach dem Vorstehenden gemäß Art. 1 Abs. 1 Nr. 1 Var. 2 KDVK steuerbar, stellt sich die Frage nach der Steuerfreiheit für diese Dienstleistung. In Betracht kommt eine Steuerfreiheit nach Art. 11 Abs. 1 i. V. m. Art. 12 KDVK sowie nach Art. 14 KDVK.

aa. Dienstleistungen im Zusammenhang mit Ausfuhrlieferungen

Steuerfrei sind gemäß Art. 11 Abs. 1 lit. a Var. 1 KDVK mit Ausfuhrlieferungen zusammenhängende Dienstleistungen. Dies können etwa Wartungs- oder Reinigungsarbeiten an der exportierten Ware sein. Werden diese Leistungen an einem in einen EU-Mitgliedstaat ausgeführten Gegenstand erbracht, sind sie demnach steuerfrei.

bb. Dienstleistungen für im Ausland ansässige Kunden

Die in Art. 11 Abs. 1 lit. a Var. 2 KDVK angeordnete Steuerbefreiung gilt für Dienstleistungen an im Ausland ansässige Kunden. Dienstleistungen an im Ausland ansässige Kunden liegen gemäß Art. 12 Abs. 2 Satz 2 KDVK nur dann vor, wenn a) die Dienstleistung an einen im Ausland ansässigen Kunden erbracht wird und b) der Nutzen aus dieser Dienstleistung im Ausland gezogen wird.⁷⁷³ Beide Merkmale müssen kumulativ vorliegen.⁷⁷⁴

Der Ausdruck „im Ausland ansässige Kunden“ wird in Art. 12 Abs. 2 Satz 1 KDVK legaldefiniert. Danach gelten als im Ausland ansässige Kunden solche Abnehmer, die ihren Wohnsitz, ihre Arbeitsstätte, ihren statuarischen Sitz und ihre Geschäftsleitung im Ausland haben, und die im Ausland selbständig tätigen, im eigenen Namen handelnden Niederlassungen eines inländischen Steuerpflichtigen.

Für die Voraussetzung, dass den Nutzen aus der Dienstleistung im Ausland gezogen wird, gelten dieselben Grundsätze wie bei der sich im Zusammenhang mit dem Dienstleistungsort gemäß Art. 6 lit. b KDVK stellenden Frage, ob der Nutzen aus der Dienstleistung im Inland gezogen wird.⁷⁷⁵ Maßgeblich ist daher, ob die Dienstleistung im Zusammenhang mit einer im Ausland ausgeübten Tätigkeit des Dienstleistungsempfängers steht.

cc. Roaming-Dienstleistungen an im Ausland ansässige Kunden

In der Türkei ausgeführte Roaming-Dienstleistungen, die im Rahmen von internationalen Roaming-Abkommen („Roaming Agreements“) an ausländische Kunden erbracht werden, sind gemäß Art. 11 Abs. 1 Var. 3 KDVK von der Steuer befreit, sofern die sog. Reziprozität gegeben ist,

⁷⁷³ Siehe hierzu unter I.2.a.aa.(3)

⁷⁷⁴ Das türkische Finanzministerium legte den Art. 12 Abs. 2 Satz 2 KDVK recht weitherzig aus und verlangte im MwSt-Generlass Nr. 26 (Amtsbl. vom 31.12.1987, Heft-Nr. 19681, Abschn. K, online im Internet: URL: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Stand: 21.04.2012)) über die im Gesetzeswortlaut genannten Umstände hinaus, dass der ausgestellte Beleg über die erbrachte Dienstleistung auf den Namen des im Ausland ansässigen Kunden lautet und das Entgelt als Devisen in die Türkei gebracht wird. Im MwSt-Generallerlass Nr. 113 (Amtsbl. vom 05.12.2009, Heft-Nr. 27423, Abschn. B) hat sich das Ministerium vom Erfordernis, das Entgelt in fremder Währung in die Türkei zu bringen, jedenfalls für die Steuerfreiheit verabschiedet. Dieses Erfordernis wird allerdings zur Voraussetzung für die Vorsteuererstattung nach Art. 32 KDVK erhoben.

⁷⁷⁵ Vgl. Ausführungen unter I.2.a.aa.(3)

d.h. inländische Kunden im Land des Ansässigkeitsstaats des Kunden ebenso für Roaming-Dienstleistungen steuerbefreit sind.⁷⁷⁶

Der Begriff der „ausländischen Kunden“ wird – wie unter bb. – durch Art. 12 Abs. 2 Satz 1 KDVK definiert. Werden demnach von einem türkischen Netzbetreiber an in der EU ansässige Netzbetreiber Roaming-Leistungen durch Gewährung der Inanspruchnahme von Mobilfunk-Dienstleistungen im türkischen Netz für dessen Kunden erbracht, sind diese Dienstleistungen nach Art. 11 Abs. 1 Nr. 1 Var. 2 KDVK steuerfrei.

dd. Beförderungsumsätze i. S. d. Art. 14 KDVK

Wie für Dienstleistungen eines Steuerpflichtigen aus der EU dargelegt, stellt Art. 14 Abs. 1 KDVK Transportgeschäfte zwischen der Türkei und ausländischen Staaten grundsätzlich steuerfrei. Befördert ein in der Türkei ansässiger Steuerpflichtiger bspw. Güter für einen Leistungsempfänger aus der EU, ist die erbrachte Dienstleistung steuerbefreit.

c. Ergebnis

Dem türkischem Mehrwertsteuerrecht zufolge sind Dienstleistungen eines Steuerpflichtigen aus der Türkei nach Art. 1 Abs. 1 Nr. 1 Var. 2 KDVK nur dann steuerbar, wenn sie gemäß Art. 6 lit. b KDVK als im Inland erbracht gelten, insbesondere der Steuerpflichtige die Handlung zur Leistungsausführung in der Türkei vornimmt (Art. 6 lit. b Var. 1 KDVK). Steuerfrei sind die steuerbaren Dienstleistungen nach Art. 11 Abs. 1 lit. a Var. 1 i. V. m. 12 Abs. 1 KDVK, wenn sie mit einer Ausfuhrlieferung zusammenhängen. Außerdem befreit sie der Art. 11 Abs. 1 lit. a Var. 2 i. V. m. 12 Abs. 1 KDVK von der Steuer, wenn sie an „einen im Ausland ansässigen Kunden“ erbracht werden. Zudem sind sie als steuerbare Roaming-Dienstleistungen an „im Ausland ansässige Kunden“ gemäß Art. 11 Abs. 1 lit. a Var. 3 KDVK bei gegebener Reziprozität nicht steuerpflichtig. Schließlich sind sie nach der Steuerbefreiungsnorm des Art. 14 KDVK von der Besteuerung ausgenommen, soweit sie Beförderungsleistungen auf Strecken zwischen der Türkei und ausländischen Staaten darstellen.

2. Mehrwertsteuerrecht der EU

Schließlich kann die Dienstleistung eines in der Türkei ansässigen

⁷⁷⁶ Inländische Telekommunikationsnetzbetreiber, die ihren Kunden nicht nur im Inland, sondern auch im Ausland ihre Dienste anbieten wollen, schließen mit ausländischen Telekommunikationsnetzbetreibern sog. Roaming-Abkommen, damit diese den inländischen Kunden tatsächlich Telekommunikationsdienstleistungen im ausländischen Netz erbringen und gegenüber den inländischen Netzbetreibern über diese Leistungen abrechnen können (Link, Mobile Commerce, S. 263; Tolu, Yaklaşım 211 (2010), 151). Mittels dieser Abkommen vergrößert der inländische Netzbetreiber die Reichweite der Dienstleistungen an seine Kunden (Kağıtçıoğlu, Yaklaşım 214 (2010), 305).

Steuerpflichtigen nach den unionsrechtlichen Mehrwertsteuerregelungen einen gemäß Art. 2 Abs. 1 lit. c RL 2006/112/EG steuerbaren und steuerpflichtigen Umsatz darstellen.

a. Umsatz gemäß Art. 2 Abs. 1 lit. c RL 2006/112/EG

Die Erbringung von Dienstleistungen unterliegt gemäß Art. 2 Abs. 1 lit. c RL 2006/112/EG – vorbehaltlich Steuerbefreiungen gemäß Art. 131 ff. RL 2006/112/EG – der Mehrwertsteuer, wenn sie ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt tätigt.

Der Mehrwertsteuer unterliegen Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt erbringt. Dies setzt voraus, dass der Ort der Dienstleistung gemäß Art. 43 ff. RL 2006/112/EG im Gebiet eines Mitgliedstaates liegt. Die Details zu den Leistungsortprinzipien und -bestimmungen wurden im vierten Kapitel unter I.1.a.dd. ausführlich dargestellt und gelten hier entsprechend. Danach werden Dienstleistungen nur dann im Bestimmungsmitgliedstaat erbracht, wenn sie dem Empfängerortprinzip (bspw. Dienstleistungen an Steuerpflichtige i. S. d. Art. 44 RL 2006/112/EG⁷⁷⁷) unterfallen. Dem Sitzortprinzip (Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige i. S. d. Art. 45 RL 2006/112/EG⁷⁷⁸) unterliegende Dienstleistungen werden am Ansässigkeitsort des Leistungserbringers, mithin in der Türkei ausgeführt. Dienstleistungen, deren Ort sich am Verbrauchsortprinzip (Dienstleistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück i. S. d. Art. 47 RL 2006/112/EG⁷⁷⁹) oder Tätigkeitsortprinzip (bspw. Personenbeförderungen i. S. d. Art. 48 RL 2006/112/EG⁷⁸⁰) orientiert, werden im Bestimmungsmitgliedstaat erbracht, wenn sie dort verbraucht bzw. getätigt werden.

b. Steuerbefreiungen

Soweit die erbrachte Dienstleistung in dem Bestimmungsmitgliedstaat gemäß Art. 2 Abs. 1 lit. c RL 2006/112/EG steuerbar ist, kann für sie eine Steuerfreiheit gelten.

aa. Dienstleistungen bei Einfuhrvorgängen

Art. 144 RL 2006/112/EG regelt die Steuerbefreiung bei Dienstleistungen, die sich auf die Einfuhr von Gegenständen beziehen und deren Wert gemäß Art. 86 Abs. 1 lit. b RL 2006/112/EG in der Steuerbemessungsgrundlage enthalten ist. Sofern Dienstleistungen bezüglich der Einfuhr von Gegenständen in die EU Teil der Bemessungsgrundlage für die Einfuhrmehrwertsteuer sind, dient die Steuerbefreiung der Vermeidung von Doppelbesteuerung, einmal für die Einfuhr, deren Bemessungsgrundlage auch die Dienstleistungen erfasst,

⁷⁷⁷ Siehe unter I.1.a.dd.(1)(a)

⁷⁷⁸ Siehe unter I.1.a.dd.(2)

⁷⁷⁹ Siehe unter I.1.a.dd.(3)

⁷⁸⁰ Siehe unter I.1.a.dd.(3)

und das zweite Mal isoliert für diese Dienstleistungen. Dienstleistungen, deren Wert gemäß Art. 86 Abs. 1 lit. b RL 2006/112/EG in der Steuerbemessungsgrundlage enthalten sind, sind Nebenleistungen (wie Vermittlungs-, Verpackungs-, Beförderungs- und Versicherungsleistungen), die bis zum ersten Bestimmungsort der Gegenstände im Gebiet des Einfuhrmitgliedstaats erbracht werden, sowie solche Leistungen, die sich aus der Beförderung nach einem anderen Bestimmungsort in der Gemeinschaft ergeben, der zu dem Zeitpunkt bekannt ist, zu dem der Steuertatbestand verwirklicht wird. Als erster Bestimmungsort gilt gemäß Art. 86 Abs. 2 Satz 1 RL 2006/112/EG der Ort, der auf dem Frachtbrief oder einem anderen Begleitpapier, unter dem Gegenstände in den Einfuhrmitgliedstaat verbracht werden, angegeben ist. Ohne eine solche Angabe gilt nach Satz 2 als erster Bestimmungsort der Ort, an dem die erste Umladung im Einfuhrmitgliedstaat erfolgt.

bb. Vermittlungsleistung gemäß Art. 153 RL 2006/112/EG

Art. 153 Abs. 1 RL 2006/112/EG sieht eine Steuerfreiheit für Dienstleistungen von Vermittlern vor. So befreien die Mitgliedstaaten Dienstleistungen von Vermittlern, die im Namen und für Rechnung Dritter handeln⁷⁸¹, von der Steuer, wenn sie in den Kapiteln 6, 7 und 8 genannte Umsätze oder Umsätze außerhalb der Gemeinschaft betreffen. Ausgenommen sind in einem Mitgliedstaat steuerbare Leistungen von Reisebüros, die in anderen Mitgliedstaaten im Namen und für Rechnung des Reisenden bewirkt werden (Art. 153 Abs. 2 RL 2006/112/EG).

Wie bereits unter I.1.b.cc. erläutert, umfasst der Anwendungsbereich dieser Steuerbefreiung auch die Vermittlung von Ausfuhrumsätzen i. S. d. Art. 146 RL 2006/112/EG oder Umsätzen, die nicht in der Gemeinschaft erbracht werden. Letzteres gilt, wenn Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen vermittelt werden, die ihren Ort nach den Art. 31 ff. bzw. 43 ff. RL 2006/112/EG außerhalb der Gemeinschaft (etwa in der Türkei) haben.

c. Ergebnis

Unionsrechtlich sind die Dienstleistungen von Steuerpflichtigen aus der Türkei gemäß Art. 2 Abs. 1 lit. c RL 2006/112/EG steuerbare Umsätze, wenn ihr Ort gemäß Art. 43 ff. RL 2006/112/EG als im Gebiet eines EU-Mitgliedstaats gelegen gilt. Als steuerbare Umsätze können sie steuerfrei sein, was nach Art. 144 RL 2006/112/EG für bestimmte Dienstleistungen bei Einfuhrvorgängen sowie nach Art. 153 RL 2006/112/EG für Vermittlungsleistungen der Fall ist, die bspw. im Zusammenhang mit Ausfuhrumsätzen oder Umsätzen in der Türkei stehen.

⁷⁸¹ Zu Beispielen für im Außenhandel tätige Vermittler siehe Fn. 712

5. Kapitel

Vorsteuerabzug im Waren- und Dienstleistungsverkehr zwischen der EU und der Türkei

Die im vierten Kapitel erzielten Untersuchungsergebnisse, die ein Abbild der bei grenzüberschreitenden Warenlieferungen und Dienstleistungen zwischen EU-Mitgliedstaaten und der Türkei entstehenden (zumindest potentiellen) Mehrwertsteuerbelastung sind, werden nun auf der Grundlage der im zweiten und dritten Kapitel erläuterten Grundlagen des Vorsteuerabzugsrechts analysiert. Die nachfolgende Analyse des unionsrechtlichen und des türkischen Vorsteuerabzugsrechts dient dazu, sein juristisches „Reaktionsvermögen“ auf die ausgelösten Mehrwertsteuern im grenzüberschreitenden Waren- und Dienstleistungsverkehr in der EU und der Türkei zu ermitteln und nachzuzeichnen. Vor diesem Hintergrund sollen die dargestellten Fallkonstellationen nur insoweit zur vorsteuerabzugsrechtlichen Prüfung herangezogen werden, als die jeweilige Leistung im Ursprungs- und/oder im Bestimmungsland einer Mehrwertsteuerbelastung unterworfen ist, die mit Hilfe des Vorsteuerabzugsmechanismus neutralisiert werden kann. Da nicht nur der Lieferer oder Dienstleistungserbringer, sondern auch der Lieferungs- bzw. Dienstleistungsempfänger ein Steuerpflichtiger sein kann, stellt sich auch für diesen die Frage nach einem Abzug der bei Leistungsempfang entstehenden Mehrwertsteuern.

Zu dem Zweck, Handelshemmnisse ausfindig zu machen, ist der Schwerpunkt der im Folgenden dargestellten Spezifika des Vorsteuerabzugs bei grenzüberschreitenden Umsätzen auf die Elemente des Vorsteuerabzugsrechts zu legen, die entscheidende Differenzierungen in der Rechtsstellung der Beteiligten im Vergleich zu innerjurisdiktionalen Umsätzen (Binnenumsätzen) zeitigen und damit Handelshemmnisse hervorrufen können. Daher kommen als Vergleichsmaterial nur diejenigen der im zweiten Kapitel und dritten Kapitel dargestellten Teilbereiche des Vorsteuerabzugsrechts in Betracht, bei denen es naheliegt, dass sie durch besondere Regelungen diskriminierende Modifikationen vorsehen können. In concreto sind dies die Voraussetzungen für das Recht auf Vorsteuerabzug und die Ausübung dieses Rechts. Dagegen sind in den Teilbereichen Umfang und Einschränkungen des Abzugsrechts sowie Berichtigung des Vorsteuerabzugs keine spezifischen Regelungen für grenzüberschreitende Umsätze feststellbar. Dementsprechend soll zwecks gezielter Betrachtung der Funktionsweise des Vorsteuerabzugs in Fällen mit grenzüberschreitendem Einschlag im Weiteren darauf verzichtet werden,

diese Teilbereiche des Vorsteuerabzugs tiefergehend zu untersuchen.⁷⁸² Daher konzentriert sich die Analyse im Nachfolgenden auf die Punkte des Bestehens sowie der Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug. Bei diesen Punkten ist die Zweckbestimmung der Untersuchung von maßgeblicher Bedeutung, ob und inwieweit für das Abzugsrecht und dessen Ausübung eine handelshemmende Ungleichbehandlung von Beteiligten grenzüberschreitender Leistungen eintritt.

A. Vorsteuerabzug bei grenzüberschreitenden Warenlieferungen

Für die grenzüberschreitenden Warenlieferungen, die im vierten Kapitel einer mehrwertsteuerrechtlichen Beurteilung ihrer Steuerpflichtigkeit zugeführt wurden, sollen nun die vorsteuerabzugsrechtlichen Implikationen in diesen Vorgängen näher betrachtet werden, sowohl nach dem Mehrwertsteuerrecht der EU als auch nach dem türkischen Mehrwertsteuerrecht.

I. Warenlieferung aus der EU

Für die Fälle der Lieferung von Waren aus der EU in die Türkei soll – entsprechend der chronologischen Reihenfolge der tangierten Erhebungsgebiete – zunächst mit dem Vorsteuerabzug nach dem Mehrwertsteuerrecht der EU begonnen werden.

1. Vorsteuerabzug nach dem Mehrwertsteuerrecht der EU

Abgesehen von dem Sonderfall der Montage- oder Installationslieferung i. S. d. Art. 36 RL 2006/112/EG, ist die grenzüberschreitende Warenlieferung aus einem EU-Mitgliedstaat als ein steuerbarer Umsatz gemäß Art. 2 Abs. 1 lit. a RL 2006/112/EG zu qualifizieren. Des Weiteren ist die Warenlieferung in die Türkei regelmäßig unter den Steuerbefreiungstatbestand der Ausfuhrlieferung gemäß Art. 146 Abs. 1 lit. a und b RL 2006/112/EG zu subsumieren. Im nicht-kommerziellen Reiseverkehr („Mitführung im persönlichen Reisegepäck“) i. S. d. Art. 147 RL 2006/112/EG gilt ebenfalls eine Steuerbefreiung. Lediglich bei vom Lieferungsempfänger selbst beförderten Ausrüstungs- oder Versorgungsgegenständen für privatnützige Beförderungsmittel, die privaten Zwecken dienen, greift für die Steuerfreiheit für die Warenlieferung nicht (Art. 146 Abs. 1 lit. b zweiter Satzteil RL 2006/112/EG).

⁷⁸² Unbeschadet dessen wurden im zweiten und dritten Kapitel die Teilbereiche des Umfangs und der Einschränkungen des Rechts auf Vorsteuerabzug sowie der Berichtigung des Vorsteuerabzugs, die sie zu den Grundlagen des Vorsteuerabzugs im Mehrwertsteuerrecht der EU und der Türkei gehören, der Vollständigkeit halber in der nötigen Kürze behandelt. Erst die Darstellung dieser Teilbereiche (in ihren Wesenszügen) lässt die Feststellung zu, dass sich in diesen Teilbereichen keine maßgeblichen Regelungen für den Vorsteuerabzug bei grenzüberschreitenden Leistungen ergeben.

a. Vorsteuerabzug durch den Lieferer

Unterliegt der Lieferer im Ursprungsmitgliedstaat einer Vorsteuerbelastung für Eingangsleistungen (bspw. Erwerb der Waren), die er dort bezogen hat, um die Warenlieferung ausführen zu können, kommt im Hinblick auf diese Belastung ein Vorsteuerabzug durch den Lieferer in Betracht. Die zum Abzug gestellte Vorsteuer wäre demnach diejenige Mehrwertsteuer, die auf der zu liefernden Ware ruht, mithin in die Kosten für die Warenlieferung eingeflossen ist.

aa. Recht auf Vorsteuerabzug

Um einen Vorsteuerabzug geltend machen zu können, muss der Lieferer zunächst ein Recht auf Vorsteuerabzug haben. Grundlage für dieses Recht könnte Art. 168 RL 2006/112/EG sein.

(1) Art. 168 RL 2006/112/EG

Dieses Recht kann ihm nach Art. 168 RL 2006/112/EG nur zustehen, wenn er als Steuerpflichtiger im Ursprungsmitgliedstaat mit Vorsteuern belastete Gegenstände erworben oder Dienstleistungen empfangen hat, die er für die Zwecke seiner in demselben Ursprungsmitgliedstaat steuerbaren und steuerpflichtigen Ausgangsumsätze verwendet. Die zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsätze sind demnach solche, die in dem Ursprungsland steuerbar und zugleich steuerpflichtig sind. Für nicht steuerbare oder steuerfreie Warenlieferungen aus einem EU-Mitgliedstaat scheidet demnach eine Berechtigung zum Vorsteuerabzug nach Art. 168 RL 2006/112/EG aus.

Sofern es sich bei der Warenlieferung aus dem EU-Mitgliedstaat in die Türkei um eine Installations- oder Montagelieferung gemäß Art. 36 RL 2006/112/EG handelt, ist sie nicht steuerbar. Als Versendungs- oder Beförderungslieferung i. S. d. Art. 32 Abs. 1 RL 2006/112/EG ist die Warenlieferung in dem betreffenden EU-Mitgliedstaat, in dem die Versendung bzw. Beförderung beginnt, zwar steuerbar, aber als Ausfuhrlieferung unter den Voraussetzungen des Art. 146 Abs. 1 lit. a oder b RL 2006/112/EG oder als Umsatz im nicht-kommerziellen Reiseverkehr i. S. d. Art. 146 Abs. 1 lit. b i. V. m. 147 RL 2006/112/EG von der Steuer befreit. Lediglich Warenlieferungen, welche die Voraussetzungen einer steuerfreien Ausfuhrlieferung (so bei selbst beförderten Ausrüstungs- oder Versorgungsgegenständen für private Beförderungsmittel) oder die Anforderungen an die Steuerbefreiung für den nicht-kommerziellen Reiseverkehr nicht erfüllen, sind steuerpflichtig und berechtigen den Lieferer nach Art. 168 RL 2006/112/EG zum Vorsteuerabzug.

(2) Art. 169 lit. a RL 2006/112/EG

Ferner könnte der Lieferer als *sedes materiae* für sein Recht auf Vorsteuerabzug Art. 169 lit. a RL 2006/112/EG heranziehen. Nach der genannten Rechtsnorm hat der Lieferer über Art. 168 RL 2006/112/EG hinaus das Recht, die in dem Ursprungsmitgliedstaat entstandenen

Vorsteuern abzuziehen, soweit die empfangenen Vorleistungen für die Zwecke von Umsätzen verwendet werden, die sich aus den in Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 RL 2006/112/EG genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten ergeben, die außerhalb des (Ursprungs-)Mitgliedstaats, in dem die Vorsteuer geschuldet oder entrichtet wird, bewirkt werden und für die das Recht auf Vorsteuerabzug bestünde, wenn sie in diesem Mitgliedstaat bewirkt worden wären.

(a) Umsätze im Rahmen der wirtschaftlichen Tätigkeit

Zunächst müssen somit die Umsätze, für deren Zwecke die vorsteuerbelasteten Gegenstände und Dienstleistungen verwendet werden, mithin die Warenlieferung in die Türkei, im Rahmen der in Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 RL 2006/112/EG genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten ausgeführt worden sein. Diese Tätigkeiten sind alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Die Belieferung eines Abnehmers in der Türkei stellt jedenfalls eine Tätigkeit eines Erzeugers oder eines Händlers dar, so dass der Lieferumsatz im Rahmen des Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 RL 2006/112/EG bewirkt wird.

(b) Bewirkung der Umsätze außerhalb des Ursprungsmitgliedstaats

Zudem muss die Warenlieferung außerhalb des Ursprungsmitgliedstaats bewirkt werden. Dies ist der Fall, wenn der Ort der Lieferung von Gegenständen in einem anderen Staatsgebiet als dem Gebiet des Ursprungsmitgliedstaats liegt.

Im Falle einer Versendungs- oder Beförderungslieferung würde gemäß Art. 32 Abs. 1 RL 2006/112/EG der Ort der Lieferung am Ort des Beginns der Versendung oder Beförderung, damit im Ursprungsmitgliedstaat, liegen, weshalb insofern Art. 169 lit. a RL 2006/112/EG nicht einschlägig sein kann. Bei einer Installations- oder Montagelieferung i. S. d. Art. 36 Abs. 1 RL 2006/112/EG liegt der Ort der Lieferung dagegen im Gebiet des Bestimmungslandes (der Türkei), mithin in einem Drittland. Somit wird die Warenlieferung in diesem Falle außerhalb des Ursprungsmitgliedstaats bewirkt.

(c) Hypothetisches Recht auf Vorsteuerabzug

Schließlich setzt das Abzugsrecht voraus, dass im Ursprungsmitgliedstaat für die Warenlieferung das Recht auf Vorsteuerabzug bestehen würde, wenn sie in diesem Mitgliedstaat bewirkt worden wäre. Inzidenter muss somit festgestellt werden, ob – unterstellt, der Lieferer hätte die Warenlieferung im Ursprungsmitgliedstaat bewirkt – der Lieferer in diesem Mitgliedstaat das Recht auf Vorsteuerabzug hätte. Nach Art. 168 lit. a RL 2006/112/EG hätte er das Abzugsrecht bei Vorliegen einer steuerpflichtigen Lieferung. Wird fingiert, dass der Lieferort im Ursprungsmitgliedstaat liegt, wäre die grenzüberschreitende Warenlieferung ebenso wie eine Inlandslieferung

grundsätzlich steuerpflichtig. Das Recht auf Vorsteuerabzug würde sich nach denselben Regeln wie für Inlandslieferungen richten und wäre nach Art. 168 RL 2006/112/EG grundsätzlich zu bejahen.

(3) Art. 169 lit. b RL 2006/112/EG

Sofern die Warenlieferung als eine Versendungs- oder Beförderungslieferung gemäß Art. 32 Abs. 1 RL 2006/112/EG ausgestaltet ist, kann sich das Recht auf Abzug der im Ursprungsmitgliedstaat angefallenen Vorsteuern aus Art. 169 lit. b RL 2006/112/EG ergeben. Nach dieser Richtlinienbestimmung hat ein Steuerpflichtiger das Recht auf Abzug der Vorsteuer, soweit die mit dieser Vorsteuer belasteten Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner Umsätze verwendet werden, die u. a. gemäß den Art. 146 und 147 RL 2006/112/EG befreit sind. Eine Warenlieferung, die einer dieser Steuerbefreiungsnormen unterfällt, ist damit ein zum Vorsteuerabzug berechtigender Ausgangsumsatz und eröffnet das Recht des Lieferers auf Vorsteuerabzug.

Ist die Warenlieferung aus dem Ursprungsmitgliedstaat eine Versendungs- oder Beförderungslieferung, begründet sie zwar die Steuerbarkeit nach Art. 2 Abs. 1 lit. a RL 2006/112/EG, unterfällt jedoch grundsätzlich der Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen nach Art. 146 Abs. 1 lit. a oder lit. b RL 2006/112/EG oder für den nicht-kommerziellen Reiseverkehr nach Art. 147 RL 2006/112/EG.

bb. Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug

Der Lieferer kann sein Recht auf Vorsteuerabzug nach Art. 168 lit. a RL 2006/112/EG bzw. 169 lit. a oder b RL 2006/112/EG prinzipiell im Regelbesteuerungsverfahren geltend machen, indem er die Vorsteuerbeträge in seiner Mehrwertsteuererklärung nach Maßgabe der Art. 250 ff. RL 2006/112/EG deklariert. Er muss hierfür in seiner nach Art. 250 ff. RL 2006/112/EG einzureichenden Steuererklärung (Steueranmeldung) für den betreffenden Steuerzeitraum die im Ursprungsland auferlegten Vorsteuern angeben. Die für die Ausübung des Abzugsrechts bestehenden Formalvoraussetzungen nach Art. 178 RL 2006/112/EG hat der Lieferer einzuhalten. So muss er für die Ausübung seines Rechts auf Abzug der Vorsteuern nach Art. 168 lit. a RL 2006/112/EG in Bezug auf die betreffenden Eingangsumsätze im Besitz einer gemäß Titel XI Kap. 3 Abschn. 3 bis 6 ausgestellten Rechnung sein. Zudem hat er sein Recht nach Art. 179 RL 2006/112/EG im Wege der Absetzens der abziehbaren Vorsteuer im Steuerzeitraum der Entstehung des Abzugsrechts global von dem Gesamtbetrag der Mehrwertsteuern, die für denselben Steuerzeitraum geschuldet werden, auszuüben.

b. Vorsteuerabzug durch den Lieferungsempfänger

Sofern der Lieferungsempfänger durch die Überwälzung⁷⁸³ der beim Lieferer entstehenden Mehrwertsteuer für die Warenlieferung mit Vorsteuern belastet ist, stellt sich die Frage, ob das Mehrwertsteuerrecht der EU ihm einen Abzug dieser Mehrwertsteuer ermöglicht. Nach Art. 168 und 169 RL 2006/112/EG kann der Lieferungsempfänger diese Mehrwertsteuer nur in Abzug bringen, sofern sie entstanden, mithin die Warenlieferung im Ursprungsmitgliedstaat steuerpflichtig ist. Wird dem Lieferungsempfänger die Mehrwertsteuer des Ursprungsmitgliedstaates in Rechnung gestellt, obgleich die Warenlieferung nicht steuerpflichtig ist, kann der Lieferungsempfänger keinen Vorsteuerabzug beanspruchen.⁷⁸⁴ Steuerpflichtig ist die Warenlieferung – wie unter a. gesehen – nur insoweit, wie die gelieferten Waren Ausrüstungs- oder Versorgungsgegenstände für ein privatnütziges Beförderungsmittel sind und der Empfänger sie im Ursprungsmitgliedstaat abholt oder abholen lässt („Abhol-Lieferung“). Ebenso ist die Warenlieferung steuerpflichtig, wenn sie im nicht-kommerziellen Reiseverkehr empfangen wird, die Voraussetzungen des Art. 147 RL 2006/112/EG jedoch nicht erfüllt sind. Nur in den beiden beschriebenen Fällen liegt beim Lieferungsempfänger eine Belastung mit abzugsfähiger Vorsteuer vor. Ein Recht auf Abzug dieser Vorsteuern setzt sowohl nach Art. 168 RL 2006/112/EG als auch nach Art. 169 RL 2006/112/EG voraus, dass die empfangenen Waren für die Zwecke der Tätigkeit als Steuerpflichtiger gemäß Art. 9 ff. RL 2006/112/EG verwendet werden.⁷⁸⁵ Zu nichtwirtschaftlichen, damit dem Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer nicht unterfallenden Zwecken erworbene Ware, die nicht der wirtschaftlichen Tätigkeit des Empfängers dient, weist einen solchen Verwendungszusammenhang nicht auf. Der Lieferungsempfänger handelt in den genannten Fällen des steuerpflichtigen Warenerwerbs nicht für Zwecke seiner wirtschaftlichen Tätigkeit, sondern für private Zwecke und damit als Nichtsteuerpflichtiger. Daher hat er kein Recht auf Vorsteuerabzug.

c. Ergebnis

Das Mehrwertsteuerrecht der EU gewährt dem Lieferer bei Warenlieferungen aus einem EU-Mitgliedstaat in die Türkei nach Art. 168 RL 2006/112/EG bzw. Art. 169 lit. a oder b RL 2006/112/EG das Recht auf Abzug der in diesem EU-Mitgliedstaat entstandenen Vorsteuern. Dieses Recht hat er im allgemeinen Besteuerungsverfahren auszuüben. Der Lieferungsempfänger hingegen kann, soweit eine Vorsteuerbelastung aus der Warenlieferung gegeben ist, nach Unionsrecht keinen Vorsteuerabzug begehren.

⁷⁸³ Nicht auszuschließen ist, dass der betreffende Ursprungsmitgliedstaat auf der Grundlage des Art. 194 RL 2006/112/EG die Steuer unmittelbar von dem Lieferungsempfänger erhebt. In einem solchen Fall ist der Lieferungsempfänger selbst als Steuerschuldner vorsteuerbelastet.

⁷⁸⁴ Siehe hierzu im 2-Kap. unter A.II.2.

⁷⁸⁵ Siehe hierzu im 2.Kap. unter A.IV.1.

2. Vorsteuerabzug nach dem Mehrwertsteuerrecht der Türkei

Werden Waren aus einem EU-Mitgliedstaat in die Türkei geliefert, kann es – wie im vierten Kapitel unter A.I.2. gesehen – auch nach türkischem Recht zu einer Mehrwertsteuerbelastung kommen. Zwar ist die Steuerbarkeit der Warenlieferung als ein Lieferumsatz gemäß Art. 1 Abs. 1 Nr. 1 Var. 1 KDVK nicht gegeben, da die hierfür vorausgesetzte Umsatzausführung im Inland nach Art. 6 lit. a KDVK zu negieren ist. Jedoch wird die Warenlieferung in die Türkei durch Art. 1 Abs. 1 Nr. 2 Var. 1 KDVK als steuerbare Einfuhr von Gegenständen qualifiziert. Sie ist prinzipiell auch steuerpflichtig, zumal kein steuerbefreiender gesetzlicher Tatbestand einschlägig ist, der an den Umstand anknüpft, dass die Ware ausländischen Ursprungs ist. Nur in den speziellen Fällen des Art. 16 KDVK ist die Einfuhr steuerfrei.⁷⁸⁶

a. Vorsteuerabzug durch den Lieferer

Ist für die Einfuhr der Waren in die Türkei Mehrwertsteuer entrichtet worden, könnte der Lieferer nach Art. 29 Abs. 1 lit. b Var. 1 i. V. m. Art. 30 lit. a Var. 1 KDVK zum Vorsteuerabzug berechtigt sein. Danach kann der Lieferer die bei der Einfuhr der Gegenstände entrichtete Mehrwertsteuer nur dann zum Abzug bringen, wenn der Lieferer diese Mehrwertsteuer entrichtet hat⁷⁸⁷ und sie nicht zu den Kosten für seine nicht steuerbaren oder steuerfreien Ausgangslieferungen zählt. Danach kann der Lieferer die Mehrwertsteuer für die Einfuhr von Gegenständen nicht zum Abzug bringen, sofern diese Steuer (kostentechnisch oder gegenständlich-wirtschaftlich) im Zusammenhang mit nicht steuerbaren Ausgangslieferungen stehen. Die von dem Lieferer eingeführten Waren stehen im Zusammenhang mit der gemäß Art. 6 lit. a KDVK nicht in der Türkei ausgeführten, damit nach Art. 1 Abs. 1 Nr. 1 Var. 1 KDVK nicht steuerbaren Lieferung. Daher kann der Lieferer aus Art. 29 Abs. 1 lit. b Var. 1 i. V. m. Art. 30 lit. a Var. 1 KDVK kein Recht auf Vorsteuerabzug herleiten.

b. Vorsteuerabzug durch den Lieferungsempfänger

Da der Lieferer die Einfuhrmehrwertsteuer für die gelieferte Ware, so er sie als Steuerschuldner entrichtet hat, mithilfe des Vorsteuerabzugs nicht ausgleichen kann, wird er den Steuerbetrag regelmäßig in den Preis für die Ware einberechnen und sie von dem Lieferungsempfänger verlangen. In einem solchen Fall ist der Lieferungsempfänger mit

⁷⁸⁶ Siehe hierzu im 4. Kap. unter A.I.2.b.bb.

⁷⁸⁷ Abzugsfähig ist die Einfuhrmehrwertsteuer nur, wenn sie der Lieferer als Steuerschuldner nach Art. 8 Abs. 1 lit. b Var. 1 KDVK entrichtet hat. Hierfür muss die Einfuhr im Namen des Lieferers oder zumindest für dessen Rechnung (vgl. Art. 181 des türkischen Zollgesetzes) verwirklicht werden. Die Einfuhr von Gegenständen kann daher auch mithilfe eines Vertreters des Importeurs verwirklicht werden, insbesondere durch das Speditionsunternehmen. Der Vertreter tritt bei der Einfuhr regelmäßig im Namen des Prinzipals auf, so dass diesem die Einfuhr zugerechnet wird.

türkischer Vorsteuer belastet. Ebenso ist er einer Belastung mit türkischer Vorsteuer unterworfen, wenn er selbst – an Stelle des Lieferers – die Ware einführt. In beiden Fällen wird für den Empfänger der Warenlieferung ein Vorsteuerabzug nach türkischem Mehrwertsteuerrecht auf den Plan gerufen.

aa. Recht auf Vorsteuerabzug

Das Recht auf Abzug der bei dem Liefervorgang in die Türkei verwirklichten Mehrwertsteuer könnte der Lieferungsempfänger auf Art. 29 Abs. 1 lit. a und b i. V. m. Art. 30 lit. a KDVK gründen.

(1) Art. 29 Abs. 1 lit. a Var. 1 i. V. m. Art. 30 lit. a KDVK

Gemäß Art. 29 Abs. 1 lit. a Var. 1 i. V. m. Art. 30 lit. a KDVK kann ein Steuerpflichtiger die Vorsteuer, die aufgrund einer empfangenen Lieferung anfällt, in Abzug bringen, wenn er diese Lieferung im Zusammenhang mit steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen empfängt und die Vorsteuer in einer Rechnung oder einem ähnlichen Beleg i. S. v. Art. 53 KDVK i. V. m. Art. 229 ff. VUK über die gelieferten Gegenstände ausgewiesen ist.

Die Einfuhrmehrwertsteuer, die der Lieferer dem Lieferungsempfänger in Rechnung stellt, ist eine Vorsteuer, die (im weiteren Sinne) aufgrund der betreffenden Lieferung anfällt, so dass sie eine abzugsfähige Vorsteuer i. S. d. Art. 29 Abs. 1 lit. a KDVK darstellt. Zu unterscheiden ist diese Vorsteuer von der Mehrwertsteuer für die Einfuhr, die gemäß Art. 29 Abs. 1 lit. b KDVK für denjenigen Steuerpflichtigen abzugsfähig ist, der sie als Steuerschuldner unmittelbar an den Fiskus entrichtet hat. Sofern die Einfuhr (zoll- und) mehrwertsteuerrechtlich dem Lieferer zuzurechnen ist, schuldet dieser, nicht aber der Lieferungsempfänger die Einfuhrmehrwertsteuer. Für Letzteren ist diese Steuer nur nach entsprechender Inrechnungstellung abzugsfähig. Weist die Rechnung bzw. der Beleg des Lieferers die Einfuhrmehrwertsteuer offen aus, steht dem Lieferungsempfänger das Recht auf Vorsteuerabzug nach Art. 29 Abs. 1 lit. a i. V. m. Art. 30 lit. a KDVK zu, sofern er die erworbene Ware für steuerpflichtige Ausgangsumsätze verwendet. Letzteres ist eine Voraussetzung, die auch für den Erwerb von „inländischen“ Waren gilt, so dass insoweit keine Ungleichbehandlung von Waren aus dem EU-Ausland in Frage kommt.

(2) Art. 29 Abs. 1 lit. b Var. 1 i. V. m. Art. 30 lit. a KDVK

Wenn nicht der Lieferer, sondern der Lieferungsempfänger selbst die Einfuhrmehrwertsteuer schuldet und entrichtet, hat er gemäß Art. 29 Abs. 1 lit. b Var. 1 i. V. m. Art. 30 lit. a KDVK das Recht zum Vorsteuerabzug, wenn er – wie bei einer reinen Inlandslieferung – die Ware für die Ausführung steuerpflichtiger Ausgangsumsätze verwendet und der erhaltene Zollbeleg die Einfuhrmehrwertsteuer gesondert ausweist (Art. 34 Abs. 1 KDVK).

bb. Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug

Der Lieferungsempfänger kann sein Recht auf Vorsteuerabzug nach den Grundsätzen des allgemeinen Besteuerungsverfahrens gemäß Art. 37 ff. KDVK ausüben. Dazu muss er die Vorsteuerbeträge im Rahmen seiner Steuerdeklaration für den jeweiligen Erklärungszeitraum anmelden. Ferner kann er sein Abzugsrecht gemäß Art. 29 Abs. 3 KDVK nur in dem Besteuerungszeitraum geltend machen, der in das Kalenderjahr der Entstehung der Vorsteuer fällt, wenn in diesem Besteuerungszeitraum gemäß Art. Art. 34 Abs. 1 KDVK die Eintragung der Rechnung bzw. des Belegs in die gesetzlichen Bücher erfolgt.

c. Ergebnis

Der Lieferer hat nach türkischem Mehrwertsteuerrecht mangels steuerbaren Ausgangsumsatzes kein Abzugsrecht. Indes kann der Lieferungsempfänger die vom Lieferer in Rechnung gestellte oder von ihm selbst entrichtete Einfuhrmehrwertsteuer nach Art. 29 Abs. 1 lit. a bzw. d i. V. m. Art. 30 lit. a KDVK unter denselben Bedingungen wie beim Warenerwerb im Inland zum Abzug bringen.

II. Warenlieferung aus der Türkei

Die Warenlieferung aus der Türkei in einen EU-Mitgliedstaat wird nach türkischem Mehrwertsteuerrecht als Umsatz gemäß Art. 1 Abs. 1 Nr. 1 Var. 1 KDVK qualifiziert. Steuerbefreit ist sie grundsätzlich insofern, als sie die Voraussetzungen einer Ausfuhrlieferung nach Art. 11 Abs. 1 lit. a Var. 1 i. V. m. Art. 12 Abs. 1 KDVK erfüllt oder eine Lieferung im Rahmen des sog. Gepäckhandels darstellt. Im Übrigen ist sie steuerpflichtig.

1. Vorsteuerabzug nach dem Mehrwertsteuerrecht der Türkei

In Betracht kommt zunächst ein Vorsteuerabzug durch den Lieferer. Zum Abzug bringen könnte er Steuern, die er in der Türkei für Vorleistungen im Zusammenhang mit der Warenlieferung schuldet oder entrichtet hat.

a. Vorsteuerabzug durch den Lieferer

Nach dem Recht der Türkei könnte der Lieferer einen Abzug der Vorsteuer begehren, die er insbesondere für den Bezug von steuerpflichtigen Eingangsleistungen zur Herstellung oder Anschaffung der Waren in der Türkei aufgewendet hat.

aa. Recht auf Vorsteuerabzug

Für die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs muss der Lieferer das Recht auf Vorsteuerabzug haben. Nach Art. 29 Abs. 1 i. V. m. Art. 30

lit. a KDVK hat der Lieferer grundsätzlich⁷⁸⁸ nur dann dieses Recht, wenn seine Warenlieferung in der Türkei steuerbar und nicht steuerfrei ist. Wird seine Warenlieferung von der Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen nach Art. 11 Abs. 1 lit. a i. V. m. Art. 12 Abs. 1 KDVK erfasst oder ist eine nach den Grundsätzen über den Gepäckhandel steuerbefreite Lieferung, scheidet Art. 29 Abs. 1 i. V. m. Art. 30 lit. a KDVK aus. Nur wenn die genannten Befreiungstatbestände nicht verwirklicht sind, steht dem Lieferer das Recht auf Vorsteuerabzug nach Art. 29 Abs. 1 i. V. m. Art. 30 lit. a KDVK zu.

Als eine Ausnahme von der in Art. 30 lit. a KDVK statuierten Regel, dass bei steuerfreien Ausgangsumsätzen der Abzug der betreffenden Vorsteuer ausgeschlossen ist, eröffnet Art. 32 KDVK dem Lieferer auch im Falle der Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs. Nach Art. 32 Abs. 1 Satz 1 KDVK wird von den Mehrwertsteuerschulden des Steuerpflichtigen die Vorsteuer abgezogen, die in Rechnungen oder ähnlichen Belegen ausgewiesen wird, wenn diese Rechnungen bzw. Belege im Zusammenhang mit nach Art. 11 KDVK steuerbefreiten Ausfuhrlieferungen ausgestellt werden. Art. 32 KDVK dient auch als Rechtsgrundlage für den Vorsteuerabzug für Erwerber von Lieferungen im Rahmen des Gepäckhandels.⁷⁸⁹ Folglich hat der Lieferer aufgrund von Art. 32 KDVK auch bei steuerfreier Warenlieferung das Recht zum Vorsteuerabzug.

bb. Ausübung des Rechts des Lieferers auf Vorsteuerabzug

Der Lieferer kann sein Recht auf Vorsteuerabzug im Rahmen des allgemeinen Besteuerungsverfahrens dadurch geltend machen, dass er die Vorsteuern in seiner Steueranmeldung gemäß Art. 37 ff. KDVK für den Zeitraum erklärt, in dem das Recht auf Vorsteuerabzug entstanden ist und ausgeübt werden kann. Ausgeübt werden kann das Abzugsrecht nach Art. 29 Abs. 3 KDVK in dem Steuerzeitraum der Eintragung der Belege in die gesetzlichen Geschäftsbücher des Lieferers (Art. 34 Abs. 1 KDVK), jedoch spätestens bis zum Ablauf des Kalenderjahres der Entstehung der Vorsteuer. Die Vorsteuer kann nach Art. 29 Abs. 1 i. V. m. Art. 30 lit. a KDVK oder Art. 32 Abs. 1 Satz 1 KDVK von der Mehrwertsteuer abgezogen werden, die auf Ausgangsumsätze des Lieferers berechnet wird. Fehlt es an steuerpflichtigen Umsätzen des Steuerpflichtigen oder überschreitet die abziehbare Vorsteuer die auf die vom Lieferer ausgeführten Umsätze berechnete Mehrwertsteuer, wird der überschießende Vorsteuerbetrag nur nach Art. 32 Abs. 1 Satz 2 KDVK gemäß den vom türkischen Finanzministerium erlassenen Bestimmungen⁷⁹⁰ an den Lieferer erstattet.⁷⁹¹

⁷⁸⁸ Zu den Ausnahmen siehe im 4.Kap. unter A.III.1.

⁷⁸⁹ Türkisches Finanzministerium, MwSt-Generalerlass Nr. 84, Amtsbl. vom 23.11.2001, Heft-Nr. 24592

⁷⁹⁰ Siehe zu diesen Bestimmungen 3.Kap.D.IV.1.a.

⁷⁹¹ Für den Vorsteuerabzug nach Art. 29 Abs. 1 i. V. m. Art. 30 lit. a KDVK gilt das Erstattungsverbot des Art. 29 Abs. 2 Satz 1 KDVK.

b. Vorsteuerabzug durch den Lieferungsempfänger

Sofern die Warenlieferung der Mehrsteuerpflicht unterliegt, ist der Lieferungsempfänger mit türkischer Vorsteuer belastet. Als Rechtsgrundlage für ein Recht auf Vorsteuerabzug scheiden Art. 29 ff. KDVK aus, da der Lieferungsempfänger keinerlei steuerbare Ausgangsumsätze in der Türkei ausführt und das Recht auf Vorsteuerabzug die Ausführung steuerbarer Ausgangsumsätze voraussetzt (Art. 30 lit. a KDVK).⁷⁹² Der Lieferungsempfänger kann lediglich nach den Bestimmungen des Art. 11 Abs. 1 lit. b KDVK eine Entlastung von der Vorsteuer für die erworbene Ware verlangen. Diese Bestimmungen sehen für die Fälle einer Warenlieferung an im Ausland ansässige Personen eine Erstattung der auf die Warenlieferung entfallenden Mehrwertsteuer vor. Bei Einhaltung der im Gesetz genannten und zusätzlich von der Finanzverwaltung vorgesehenen Voraussetzungen kann der Lieferungsempfänger eine Vorsteuererstattung geltend machen. Wegen der Einzelheiten wird auf die Ausführungen im dritten Kapitel unter A.VI. verwiesen. In den von Art. 11 Abs. 1 lit. b KDVK nicht umfassten Fällen ist der Vorsteuerabzug beim Warenerwerb aus der Türkei unzulässig.

c. Ergebnis

Der Lieferer kann im Falle einer steuerpflichtigen Warenlieferung nach Art. 29 Abs. 1 i. V. m. Art. 30 lit. a KDVK oder bei einer steuerfreien Ausfuhrlieferung oder einer steuerfreien Lieferung im Rahmen des Gepäckhandels nach Art. 32 KDVK einen Vorsteuerabzug im allgemeinen Besteuerungsverfahren geltend machen, während sich der Lieferungsempfänger von einer möglichen Vorsteuer nur in den Fällen des Art. 11 Abs. 1 lit. b KDVK entlasten kann.

2. Vorsteuerabzug nach dem Mehrwertsteuerrecht der EU

Das Mehrwertsteuerrecht der EU wertet die Warenlieferung in einen EU-Mitgliedstaat als eine steuerbare Einfuhr von Gegenständen i. S. d. Art. 2 Abs. 1 lit. d RL 2006/112/EG. Die Warenlieferung in die EU ist insoweit grundsätzlich mehrwertsteuerpflichtig. Daneben wird sie als in dem Bestimmungsmitgliedstaat nicht steuerbare Lieferung von Gegenständen gemäß Art. 2 Abs. 1 lit. a RL 2006/112/EG betrachtet, da sie als Versendungs- oder Beförderungslieferung gemäß Art. 32 Abs. 1 RL 2006/112/EG nicht im Gebiet des Bestimmungsmitgliedstaats ausgeführt wird. Allerdings wird der Lieferort nach Art. 32 Abs. 2 RL 2006/112/EG in den Bestimmungsmitgliedstaat verlagert, wenn der Lieferer Importeur der Ware ist und ihn der Mitgliedstaat gemäß Art. 201 RL 2006/112/EG als Schuldner der Einfuhrmehrwertsteuer bestimmt oder anerkennt. Außerdem stellt die Warenlieferung aus der Türkei nach

⁷⁹² Ist der Lieferungsempfänger kein Steuerpflichtiger, kommt eine Vorsteuerabzugsberechtigung nach Art. 29 ff. KDVK unter keinen Umständen in Betracht.

dem Mehrwertsteuerrecht der EU einen steuerpflichtigen Lieferumsatz gemäß Art. 2 Abs. 1 lit. a RL 2006/112/EG dar, wenn sie als eine Montage- oder Installationslieferung i. S. d. Art. 36 Abs. 1 RL 2006/112/EG ausgeführt wird.

a. Vorsteuerabzug durch den Lieferer

Führt der Lieferer in dem EU-Mitgliedstaat die Ware ein und schuldet er nach dem Recht des Bestimmungsmitgliedstaats die Mehrwertsteuer hierfür, ist er einer Vorsteuerbelastung durch die Einfuhrmehrwertsteuer unterworfen. Diese Vorsteuerbelastung kann er beseitigen, wenn er einen Vorsteuerabzug geltend machen kann. Der Vorsteuerabzug folgt den Regelungen in Art. 167 ff. RL 2006/112/EG.

aa. Recht auf Vorsteuerabzug

Das Recht des Lieferers auf Vorsteuerabzug kann sich aus Art. 168 lit. e RL 2006/112/EG oder aus Art. 169 RL 2006/112/EG ergeben.

(1) Art. 168 lit. e RL 2006/112/EG

Im Bestimmungsland hat der Lieferer nach Art. 168 lit. e RL 2006/112/EG das Recht zum Abzug der von ihm entrichteten Einfuhrmehrwertsteuer, wenn seine Warenlieferung in dem Bestimmungsland steuerbar und steuerpflichtig ist. Der Lieferungstatbestand ist bei einer Montage- oder Installationslieferung nach Art. 36 Abs. 1 RL 2006/112/EG in dem Bestimmungsmitgliedstaat steuerbar und grundsätzlich steuerpflichtig. Bei einer Einfuhr durch den Lieferer als Steuerschuldner nach Art. 201 RL 2006/112/EG gilt Entsprechendes. Sofern eine Versendungs- oder Beförderungslieferung nach Art. 32 Abs. 1 RL 2006/112/EG vorliegt, ist die Warenlieferung allerdings kein steuerbarer Umsatz i. S. d. Art. 2 Abs. 1 lit. a RL 2006/112/EG und scheidet ein Recht auf Vorsteuerabzug nach Art. 168 lit. e RL 2006/112/EG aus.

(2) Art. 169 lit. a RL 2006/112/EG

Für letztgenannten Fall der Versendungs- oder Beförderungslieferung kann das Recht auf Vorsteuerabzug aus Art. 169 lit. a RL 2006/112/EG folgen. Nach dieser Richtlinienbestimmung besteht das Recht auf Vorsteuerabzug auch, wenn die vorsteuerbelasteten Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke der Umsätze des Lieferers bezogen wurden, die sich aus der wirtschaftlichen Tätigkeit des Lieferers nach Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 RL 2006/112/EG ergeben, nicht im Ursprungsmitgliedstaat bewirkt wurden und in diesem Staat zum Vorsteuerabzug berechtigen würden, wenn sie dort getätigt worden wären. Die sich aus der wirtschaftlichen Tätigkeit ergebende, in der Türkei getätigte Warenlieferung würde den Lieferer fiktiv gemäß Art. 168 lit. a und lit. e KDVK zum Vorsteuerabzug im Bestimmungsmitgliedstaat berechtigen. Folglich hat der Lieferer nach Art. 169 lit. a RL 2006/112/EG das Recht zum Abzug der Vorsteuer für

die Einfuhr der Ware, soweit er selbst die Einfuhrmehrwertsteuer entrichtet hat.

bb. Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug

Steht dem Lieferer nach Art. 168 lit. e RL 2006/112/EG das Abzugsrecht zu, kann er den Abzug der Einfuhrmehrwertsteuer im Regelbesteuerungsverfahren geltend machen. Sofern der Lieferer für eine steuerpflichtige Versendungs- oder Beförderungslieferung nach Art. 32 Abs. 2 RL 2006/112/EG oder für eine steuerpflichtige Montage- und Installationslieferung gemäß Art. 36 RL 2006/112/EG Steuerschuldner ist, kann er von der geschuldeten Steuer die Vorsteuer in Abzug bringen. Für die steuerpflichtige Lieferung von Gegenständen schuldet gemäß Art. 193 Var. 1 RL 2006/112/EG grundsätzlich der Lieferer die Mehrwertsteuer. Wird die steuerpflichtige Lieferung von Gegenständen von einem Steuerpflichtigen bewirkt, der nicht in dem Mitgliedstaat ansässig ist, in dem die Mehrwertsteuer geschuldet wird, kann dieser Mitgliedstaat nach Art. 194 Abs. 1 Var. 1 RL 2006/112/EG jedoch vorsehen, dass die Person, für die die Lieferung bestimmt ist, die Steuer schuldet. Sieht dementsprechend der Bestimmungsmitgliedstaat vor, dass der Lieferungsempfänger Schuldner für die Steuer auf den steuerpflichtigen Lieferumsatz ist, entsteht beim Lieferer ein Überschuss an abziehbaren Vorsteuern für die Einfuhr der Ware. Ein Vorsteuerüberschuss entsteht auch, wenn die Warenlieferung aus der Türkei als eine Versendungs- oder Beförderungslieferung gemäß Art. 32 Abs. 1 RL 2006/112/EG in dem Bestimmungsmitgliedstaat nicht steuerbar ist und sich daher das Recht auf Vorsteuerabzug aus Art. 169 lit. a RL 2006/112/EG ergibt, da der abziehbare Einfuhrmehrwertsteuer keine Steuerschuld des Lieferers gegenübersteht. Ist der Lieferer in der Türkei ansässig⁷⁹³, gewährt ihm Art. 170 RL 2006/112/EG in den beschriebenen Fällen des Vorsteuerüberschusses einen Anspruch auf Erstattung der überschüssigen Vorsteuer. Nach dieser Richtlinienbestimmung hat jeder Steuerpflichtige, der nicht in dem Mitgliedstaat ansässig ist, in dem die Gegenstände und Dienstleistungen erworben oder mit der Mehrwertsteuer belastete Gegenstände eingeführt werden, einen Anspruch auf Vorsteuererstattung, soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für die in Art. 169 RL 2006/112/EG genannten (nicht steuerbaren) Ausgangsumsätze sowie für Ausgangsumsätze verwendet werden, bei denen die Steuer nach den Art. 194 bis 197 und 199 RL 2006/112/EG lediglich vom Empfänger geschuldet wird.

Steht dem in der Türkei ansässigen Lieferer ein Anspruch auf Vorsteuererstattung nach Art. 170 RL 2006/112/EG zu, kann er diesen nicht im Regelbesteuerungsverfahren geltend machen. Er muss vielmehr das Vorsteuererstattungsverfahren gemäß den Bestimmungen der Richtlinie 86/560/EWG anstrengen. Nach Art. 171 Abs. 2 Unterabs. 1

⁷⁹³ Inländischen Steuerpflichtigen kann eine Vorsteuererstattung innerhalb der in Art. 183 RL 2006/112/EG abgesteckten Grenzen gewährt werden.

RL 2006/112/EG erfolgt die Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Gebiet der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige nach dem in den Bestimmungen der Richtlinie 86/560/EWG vorgesehenen Vorsteuererstattungsverfahren. Für die Einzelheiten dieses Verfahrens wird auf die Erläuterungen im zweiten Kapitel unter D.II.2. verwiesen. Grundsätzlich erfüllt der Lieferer der Waren die Voraussetzungen für eine Vorsteuererstattung, sofern er im Bestimmungsmitgliedstaat gemäß Art. 1 RL 86/560/EWG nicht ansässig ist. Gleichwohl kann ihm der Bestimmungsmitgliedstaat eine Vorsteuererstattung unter Rückgriff auf den Gegenseitigkeitsvorbehalt (Art. 2 Abs. 2 RL 86/560/EWG) versagen. Zudem kann von dem Lieferer nach Art. 2 Abs. 3 RL 86/560/EWG die Benennung eines steuerlichen Vertreters verlangt werden. Darüber hinaus kann nach Art. 4 Abs. 2 RL 86/560/EWG für bestimmte Ausgaben die Erstattung ausgeschlossen oder diese von weiteren Bedingungen abhängig gemacht werden. Schließlich kann der Bestimmungsmitgliedstaat nach Art. 3 Abs. 1 Satz 2 RL 86/560/EWG Mindesterstattungsbeträge festsetzen, bei deren Nichterreichung die Erstattung verweigert werden kann.

b. Vorsteuerabzug durch den Lieferungsempfänger

Ist auch der Lieferungsempfänger einer Vorsteuerbelastung ausgesetzt, stellt sich für ihn die Frage nach dem Recht auf Vorsteuerabzug. Einer Vorsteuerbelastung sieht er sich gegenüber, wenn die Warenlieferung als Montage- und Installationslieferung im Bestimmungsmitgliedstaat steuerpflichtig ausgeführt wird und der Lieferer ihm die entstehende Steuer in Rechnung stellt oder der Bestimmungsmitgliedstaat bestimmt, dass die Steuerschuld auf den Lieferungsempfänger übergehe (Art. 194 Abs. 1 Var. 1 RL 2006/112/EG). Des Weiteren ist der Lieferungsempfänger mit Vorsteuern aus der grenzüberschreitenden Warenlieferung belastet, wenn der Lieferer bei einer Versendungs- oder Beförderungslieferung als Importeur die Einfuhrmehrwertsteuer schuldet (Art. 201 RL 2006/112/EG), infolgedessen die Warenlieferung nach Art. 32 Abs. 2 RL 2006/112/EG im Bestimmungsmitgliedstaat steuerpflichtig ist und der Lieferer die entstehende Steuer dem Lieferungsempfänger fakturiert. Alternativ tritt beim Lieferungsempfänger eine Vorsteuerbelastung ein, wenn er als Importeur auftritt und gemäß Art. 201 RL 2006/112/EG Schuldner der Einfuhrmehrwertsteuer ist.

aa. Recht auf Vorsteuerabzug

Als Rechtsgrundlagen für das Recht auf Vorsteuerabzug durch den Lieferungsempfänger kommen Art. 168 lit. a RL 2006/112/EG sowie Art. 168 lit. e RL 2006/112/EG in Betracht.

(1) Art. 168 lit. a Var. 1 RL 2006/112/EG

Bei einer Montage- oder Installationslieferung oder einer im Bestimmungsmitgliedstaat steuerpflichtigen Versendungs- oder

Beförderungslieferung nach Art. 32 Abs. 2 RL 2006/112/EG kann der Lieferungsempfänger nach Art. 168 lit. a RL 2006/112/EG zum Abzug der im Bestimmungsland für die Warenlieferung geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer berechtigt sein. Der Lieferungsempfänger kann nach Art. 168 lit. a RL 2006/112/EG in dem Bestimmungsmittgliedstaat, in dem er steuerpflichtige Umsätze bewirkt, vom Betrag der von ihm geschuldeten Steuer die in diesem Mitgliedstaat geschuldete oder entrichtete Vorsteuer für vorsteuerbelastete Gegenstände und Dienstleistungen im Zusammenhang mit seinen steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen abziehen. Die Vorsteuer für die steuerpflichtig erworbene Ware aus der Türkei ist daher für den Lieferungsempfänger insofern abziehbar, als ein Verwendungszusammenhang zwischen der Ware und steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen des Lieferungsempfängers besteht. Für das Abzugsrecht ist es irrelevant, ob die abziehbare Vorsteuer gemäß Art. 193 Abs. 1 Var. 1 RL 2006/112/EG von dem Lieferer oder gemäß Art. 194 Abs. 1 Var. 1 RL 2006/112/EG unmittelbar vom Lieferungsempfänger geschuldet wird. Im Ergebnis gelten also für den Lieferungsempfänger die allgemeinen Voraussetzungen für die Entstehung eines Rechts auf Vorsteuerabzug nach Art. 168 lit. a RL 2006/112/EG.

(2) Art. 168 lit. e RL 2006/112/EG

Hat beim Warenimport der Lieferungsempfänger an Stelle des Lieferers als Importeur gehandelt und schuldet er in dem Bestimmungsmittgliedstaat gemäß Art. 201 RL 2006/112/EG die Einfuhrmehrwertsteuer, kann er nach Art. 168 lit. e RL 2006/112/EG einen Vorsteuerabzug beanspruchen. Danach kann die Einfuhrmehrwertsteuer in Abzug bringen, wer Schuldner dieser Steuer ist oder sie (bereits) entrichtet hat, vorausgesetzt, die eingeführte Ware wird für im Bestimmungsmittgliedstaat steuerpflichtige Ausgangsumsätze verwendet. Im Falle der Steuerschuld des Lieferungsempfängers für die Wareneinfuhr ist dieser genauso zum Vorsteuerabzug berechtigt, als hätte er die Ware im Inland bezogen.

bb. Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug

Der Lieferungsempfänger kann sein Recht auf Vorsteuerabzug im Rahmen des Regelbesteuerungsverfahrens geltend machen. Hierzu muss er die Vorsteuer für den Erwerb der gelieferten Ware bzw. deren Einfuhr in seiner nächstfolgenden Steueranmeldung deklarieren. Zudem benötigt er bei einer Versendungs- oder Beförderungslieferung nach Art. 32 Abs. 2 RL 2006/112/EG oder einer Montage- der Installationslieferung für die Geltendmachung des Abzugsrechts in Bezug auf die Lieferung der Gegenstände eine ordnungsgemäße Rechnung (Art. 178 lit. a RL 2006/112/EG). Hinsichtlich der Einfuhr kann das Abzugsrecht nur bei Vorliegen eines die Einfuhr bescheinigenden Dokuments i. S. d. Art. 178 lit. e RL 2006/112/EG ausgeübt werden. Hat der

Bestimmungsmitgliedstaat bei einer Montage- oder Installationslieferung von der Befugnis nach Art. 194 Abs. 1 Var. 1 RL 2006/112/EG zum Übergang der Steuerschuld auf den Lieferungsempfänger Gebrauch gemacht, hat der Lieferungsempfänger bei der Ausübung seines Rechts auf Vorsteuerabzug Art. 178 lit. f RL 2006/112/EG zu beachten und damit die von dem Mitgliedstaat vorgeschriebenen Formalitäten zu erfüllen.

c. Ergebnis

Der Lieferer hat bei einer Versendungs- oder Beförderungslieferung nach Art. 32 Abs. 1 RL 2006/112/EG unter den allgemeingültigen Bedingungen ein Abzugsrecht nach Art. 169 lit. a RL 2006/112/EG. Ist der Lieferer in der Türkei ansässig, wird dieses Recht nach Art. 170 lit. a RL 2006/112 durch einen Vorsteuererstattungsanspruch ersetzt, den der Lieferer im Vorsteuererstattungsverfahren gemäß den Bestimmungen der Richtlinie 86/560/EWG geltend machen muss.

Alternativ kann der Lieferer nach Art. 168 lit. a und e RL 2006/112/EG Vorsteuern für die (eigene) steuerpflichtige Einfuhr abziehen, wenn die Warenlieferung als Montage- oder Installationslieferung oder aufgrund der Steuerschuldnerschaft des Lieferers nach Art. 201 RL 2006/112/EG im Bestimmungsmitgliedstaat als Versendungs- oder Beförderungslieferung gemäß Art. 32 Abs. 2 RL 2006/112/EG steuerpflichtig ist. Das Abzugsrecht nach Art. 168 RL 2006/112/EG kann der Lieferer grundsätzlich im Regelbesteuerungsverfahren geltend machen, es sei denn, der Bestimmungsmitgliedstaat ordnet aufgrund einer Drittlandsansässigkeit des Lieferers eine Umkehrung der Steuerschuldnerschaft nach Art. 194 RL 2006/112/EG an. Im letzteren Fall folgt für den Lieferer aus Art. 170 lit. b RL 2006/112/EG ein Vorsteuererstattungsanspruch. Zur Durchsetzung dieses Anspruchs muss er den Weg zum Vorsteuererstattungsverfahren nach der Richtlinie 86/560/EWG beschreiten.

Der Lieferungsempfänger ist mit abzugsfähiger Vorsteuer belastet, wenn die Warenlieferung eine Versendungs- oder Beförderungslieferung i. S. d. Art. 32 Abs. 2 RL 2006/112/EG oder eine Montage- oder Installationslieferung darstellt. Das nach Art. 168 lit. a und e RL 2006/112/EG bestehende Abzugsrecht kann der Lieferungsempfänger im Regelbesteuerungsverfahren ausüben. Eine Belastung mit abzugsfähiger Vorsteuer tritt beim Lieferungsempfänger ebenfalls ein, wenn er die Einfuhrmehrwertsteuer gemäß Art. 201 RL 2006/112/EG schuldet. Das entsprechende Recht zum Abzug der Einfuhrmehrwertsteuer steht ihm nach Art. 168 lit. a und e RL 2006/112/EG zu. Dieses kann er im Regelbesteuerungsverfahren geltend machen.

B. Vorsteuerabzug bei grenzüberschreitenden Dienstleistungen

Im grenzüberschreitenden Dienstleistungsverkehr treten Fälle auf, in denen eine doppelte Vorsteuerbelastung, d.h. eine Belastung mit der Vorsteuer des Ursprungs- sowie der des Bestimmungslandes, droht. Auch bei Dienstleistungen können Mehrwertsteuern sowohl im EU-Mitgliedstaat als auch in der Türkei entstehen. Daher stellt sich in solchen Fällen sowohl für den Leistungserbringer als auch für den Leistungsempfänger die Frage, ob ein Abzug der dort fälligen Mehrwertsteuer geltend gemacht werden kann. Das Bestehen eines Abzugsrechts und die Ausübungsmöglichkeit dieses Rechts werden nachfolgend zum einen nach dem Mehrwertsteuerrecht der EU und zum anderen nach dem Mehrwertsteuerrecht der Türkei beleuchtet.

I. Dienstleistungen in der EU ansässiger Steuerpflichtiger

Dienstleistungen eines Steuerpflichtigen, der in einem EU-Mitgliedstaat ansässig ist, an einen türkischen Empfänger lösen in erster Linie steuerliche Konsequenzen nach dem Mehrwertsteuerrecht der EU aus.

1. Vorsteuerabzug nach dem Mehrwertsteuerrecht der EU

Nach dem Unions-Mehrwertsteuerrecht sind Dienstleistungen eines Steuerpflichtigen aus einem EU-Mitgliedstaat steuerbare Umsätze gemäß Art. 2 lit. c RL 2006/112/EG, sofern der Leistungsort gemäß Art. 43 ff. RL 2006/112/EG im Gebiet des EU-Mitgliedstaats liegt. Steuerbefreit sind diese Dienstleistungen, soweit sie steuerbar sind, nach Art. 146 lit. d RL 2006/112/EG, wenn sie im „aktiven Veredelungsverkehr“ erbracht werden, oder nach Art. 146 lit. e RL 2006/112/EG, wenn sie in unmittelbarem Zusammenhang mit der Ausfuhr oder der Einfuhr von Gegenständen stehen, für die Art. 61 RL 2006/112/EG (Einfuhr nach Fortfall der Zollbefreiung) oder Art. 157 Abs. 1 lit. a RL 2006/112/EG (Steuerfreiheit für Waren in einem anderen als dem Zolllager) gilt. Außerdem sind sie nach Art. 153 RL 2006/112/EG steuerbefreit, wenn sie Vermittlungsleistungen – bestimmte Leistungen eines Reisebüros ausgenommen – für steuerfreie Ausfuhrumsätze nach Art. 146 oder 147 RL 2006/112/EG oder für (nicht steuerbare) Umsätze außerhalb des Gemeinschaftsgebiets darstellen.

a. Vorsteuerabzug durch den Dienstleistungserbringer

Zuvörderst ist zu prüfen, ob der Dienstleistungserbringer einen Vorsteuerabzug nach dem unionsrechtlichen Mehrwertsteuersystem geltend machen kann.

aa. Recht auf Vorsteuerabzug

Die Rechtsgrundlage für den Vorsteuerabzug durch den Dienstleistungserbringer kann in Art. 168 RL 2006/112/EG oder in

Art. 169 lit. a RL 2006/112/EG erblickt werden.

(1) Art. 168 RL 2006/112/EG

Der Leistungserbringer kann sich zur Begründung des Abzugsrechts auf Art. 168 RL 2006/112/EG berufen, wenn die von einem anderen Steuerpflichtigen bezogenen Eingangsumsätze, für die im Ursprungsland Vorsteuer geschuldet oder entrichtet wurde oder wird, für Zwecke seiner steuerpflichtigen Ausgangsumsätze verwendet werden. Werden die empfangenen Eingangsumsätze für die Erbringung der grenzüberschreitenden Dienstleistung verwendet, sind die Vorsteuern für diese Eingangsumsätze danach nur abziehbar, wenn die vom Leistungserbringer ausgeführte Dienstleistung steuerpflichtig ist. Steuerpflichtig kann sie nur sein, wenn ihr Ort im Ursprungsmitgliedstaat liegt. Die Bestimmungen für den Dienstleistungsort ergeben sich aus Art. 43 ff. RL 2006/112/EG. Sofern die Dienstleistung aus einem EU-Mitgliedstaat nach diesen Bestimmungen im Gebiet dieses EU-Mitgliedstaates liegt, ist eine Steuerbarkeit nach Art. 2 Abs. 1 lit. c RL 2006/112/EG zu bejahen. Steuerpflichtig ist die Dienstleistung, wenn die Steuerbefreiungsvorschriften in Art. 146 lit. d oder e RL 2006/112/EG sowie Art. 153 RL 2006/112/EG nicht einschlägig sind. Unter diesen Bedingungen hat der Leistungserbringer ein Abzugsrecht nach Art. 168 RL 2006/112/EG.

(2) Art. 169 lit. a RL 2006/112/EG

Dagegen ist Art. 169 lit. a RL 2006/112/EG anwendbar und verleiht dem Steuerpflichtigen die Vorsteuerabzugsberechtigung, wenn die Steuerbarkeit im Ursprungsmitgliedstaat nicht gegeben ist, mithin der Dienstleistungsort außerhalb des Ursprungsmitgliedstaates liegt. Nach der genannten Richtlinienbestimmung hat der Leistungserbringer das Recht zum Vorsteuerabzug, soweit die vorsteuerbelasteten Gegenstände der Dienstleistungen für Umsätze verwendet werden, die sich aus den in Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 RL 2006/112/EG genannten Tätigkeiten ergeben, die außerhalb des Mitgliedstaats, in dem die Vorsteuer geschuldet oder entrichtet wird, bewirkt werden und für die das Recht auf Vorsteuerabzug bestünde, wenn sie in diesem Mitgliedstaat bewirkt worden wären.

Soweit der Dienstleistungserbringer seine Dienstleistungen nicht in dem Ursprungsmitgliedstaat erbringt, ist die Dienstleistung im Umkehrschluss aus Art. 2 Abs. 1 lit. c RL 2006/112/EG nicht steuerbar. Die im Rahmen einer wirtschaftlichen Tätigkeit des Dienstleistungserbringers ausgeführten Dienstleistungen würden im Ursprungsmitgliedstaat das (hypothetische) Recht auf Vorsteuerabzug nach Art. 168 lit. a RL 2006/112/EG grundsätzlich unter den auch für im Inland erbrachte Dienstleistungen geltenden Voraussetzungen zulassen.

(3) Art. 169 lit. b RL 2006/112/EG

Soweit die Dienstleistungen des EU-Steuerpflichtigen im

Ursprungsmitgliedstaat ausgeführt werden, also steuerbar sind, und eine Steuerbefreiung nach Art. 146 lit. d und e sowie Art. 153 KDVK greift, kann sich der Steuerpflichtige für das Recht auf Vorsteuerabzug auf Art. 169 lit. b RL 2006/112/EG berufen. Danach wird dieses Recht eingeräumt, soweit die vorsteuerbelasteten Gegenstände und Dienstleistungen für Ausgangsumsätze verwendet werden, die u. a. gemäß Art. 146 lit. d oder e RL 2006/112/EG oder Art. 153 RL 2006/112/EG steuerfrei sind.

(4) Art. 169 lit. c RL 2006/112/EG

Darüber hinaus kann der Dienstleistungserbringer nach Art. 169 lit. c RL 2006/112/EG das Recht auf Vorsteuerabzug haben. Danach ist ein Steuerpflichtiger zum Vorsteuerabzug berechtigt, soweit er vorsteuerbelastete Gegenstände und Dienstleistungen für seine gemäß Art. 135 Abs. 1 lit. a bis f RL 2006/112/EG steuerbefreiten Versicherungs- und Finanzumsätze verwendet und der Dienstleistungsempfänger außerhalb der Gemeinschaft ansässig ist oder diese Umsätze unmittelbar mit Gegenständen zusammenhängen, die zur Ausfuhr aus der Gemeinschaft bestimmt sind. Art. 169 lit. c RL 2006/112/EG findet demnach nur auf steuerfreie Versicherungs- oder Finanzumsätze gemäß Art. 135 Abs. 1 lit. a bis f RL 2006/112/EG Anwendung. Ferner setzt die Norm voraus, dass der Dienstleistungsempfänger kein Unionsansässiger ist. Erbringt somit ein in der EU ansässiger Steuerpflichtiger in Art. 135 Abs. 1 lit. a bis c RL 2006/112/EG genannte Dienstleistungen an einen in der Türkei ansässigen Empfänger, steht ihm nach Art. 169 lit. c Var. 1 RL 2006/112/EG das Abzugsrecht zu. Alternativ ist Voraussetzung für die Vorsteuerabzugsberechtigung nach Art. 169 lit. c Var. 2 RL 2006/112/EG, dass die nach Art. 135 Abs. 1 lit. a bis f RL 2006/112/EG steuerbefreiten Umsätze unmittelbar mit Gegenständen zusammenhängen, die zur Ausfuhr aus der Gemeinschaft bestimmt sind. Als ein solcher Umsatz kann etwa die Versicherung (Transportversicherung) für Exportwaren, die Übernahme von Akkreditierungen durch eine Bank für in ein Drittland zu liefernde Gegenstände etc. angesehen werden. Führt damit ein in der EU ansässiger Steuerpflichtiger an einen in der Türkei ansässigen Empfänger im Zusammenhang mit einer von diesem getätigten oder empfangenen Ausfuhrlieferung Versicherungs- oder Finanzumsätze in der oben genannten Art aus, kann er aus Art. 169 lit. c RL 2006/112/EG das Recht zum Vorsteuerabzug ableiten.

bb. Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug

Der Dienstleistungserbringer kann sein Recht auf Vorsteuerabzug nach Art. 168 oder 169 RL 2006/112/EG im Regelbesteuerungsverfahren ausüben. Zur Vermeidung von Wiederholungen wird im Übrigen auf die Ausführungen unter A.I.1.a.bb. Bezug genommen.

b. Vorsteuerabzug durch den Dienstleistungsempfänger

Empfängt der in der Türkei ansässige Steuerpflichtige Dienstleistungen aus dem Ansässigkeitsmitgliedstaat des Leistungserbringers, hat er ein rechtliches und wirtschaftliches Interesse an einem Vorsteuerabzug nach dem Mehrwertsteuerrecht der EU, wenn er in dem Ursprungsmitgliedstaat mit einer Vorsteuer belastet ist. Nur sofern die empfangenen Dienstleistungen im Ursprungsmitgliedstaat steuerbar erbracht werden und eine Steuerbefreiung insbesondere nach Art. 146 lit. e und f RL 2006/112/EG sowie Art. 153 RL 2006/112/EG ausscheidet, kann beim Leistungsempfänger eine abzugsfähige Vorsteuer entstehen.

aa. Recht auf Vorsteuerabzug

Ein Recht auf Vorsteuerabzug nach Art. 168 RL 2006/112/EG ist im Regelfall ausgeschlossen. Nach der zitierten Richtlinienbestimmung können Steuerpflichtige den Vorsteuerabzug nur begehren, wenn sie im Ursprungsland steuerbare und steuerpflichtige Ausgangsumsätze tätigen. E contrario schlussfolgernd, ist nach Art. 168 RL 2006/112/EG kein Abzugsrecht gegeben, wenn der Dienstleistungsempfänger in dem Ursprungsmitgliedstaat keine Umsätze bewirkt hat. Der in der Türkei ansässige Leistungsempfänger wird in dem Ursprungsland in der Regel keine besteuerten Umsätze bewirken. Allerdings erlangt der Dienstleistungsempfänger darüber hinaus nach Art. 169 lit. a RL 2006/112/EG das Recht zum Abzug der im Ursprungsmitgliedstaat geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer für die von diesem empfangenen Dienstleistungen, soweit die Dienstleistungen für seine Umsätze verwendet werden, die sich aus den in Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 RL 2006/112/EG genannten Tätigkeiten ergeben, die außerhalb des Mitgliedstaates, in dem diese Steuer geschuldet oder entrichtet wird, bewirkt werden und für die das Recht auf Vorsteuerabzug bestünde, wenn sie in diesem Mitgliedstaat bewirkt worden wären. Führt der Leistungsempfänger in der Türkei eine wirtschaftliche Tätigkeit i. S. d. Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 RL 2006/112/EG aus, die zu Umsätzen führt, welche – wären sie im Ursprungsland ausgeführt – steuerpflichtig wären, hat der Leistungsempfänger somit nach Art. 168 lit. a i. V. m. Art. 169 lit. a RL 2006/112/EG ein Recht auf Abzug der im Ursprungsland verwirklichten Mehrwertsteuer. Zählen die Umsätze des Leistungsempfängers zu den in Art. 169 lit. b RL 2006/112/EG genannten (steuerbefreiten) Umsätzen, hat der Leistungsempfänger nach diesem Artikel ebenfalls das Recht, die im Ursprungsland geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer auf die empfangene Dienstleistung abziehen. Bei nach Art. 135 lit. a bis f RL 2006/112/EG steuerbefreiten Versicherungs- und Finanzumsätzen ist ein Steuerpflichtiger schließlich nach Art. 169 lit. c RL 2006/112/EG zum Vorsteuerabzug berechtigt, wenn der Empfänger dieser Leistung außerhalb der Gemeinschaft ansässig ist oder wenn diese Umsätze unmittelbar mit Gegenständen zusammenhängen, die zur Ausfuhr aus der Gemeinschaft bestimmt sind.

Erbringt der in der Türkei ansässige Dienstleistungsempfänger in eben diesem Land nach dem Mehrwertsteuerrecht der EU nicht steuerbare Dienstleistungen, die der Art nach Versicherungs- oder Finanzumsätze i. S. d. Art. 135 lit. a bis f RL 2006/112/EG sind, und ist der Empfänger nicht unionsansässig oder stehen die Dienstleistungen in Zusammenhang mit Ausfuhrlieferungen, steht dem in der Türkei ansässigen Dienstleistungsempfänger schließlich ein Abzugsrecht nach Art. 169 lit. a i. V. m. lit. c RL 2006/112/EG zu.

bb. Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug

Das Recht auf Vorsteuerabzug nach Art. 169 RL 2006/112/EG kann der in der Türkei ansässige Dienstleistungsempfänger nicht im Regelbesteuerungsverfahren geltend machen. Mangels steuerpflichtiger Umsätze im Ursprungsmitgliedstaat entsteht für den Leistungsempfänger ein Überschuss an Vorsteuern, der nicht durch Abzug von Steuerschulden des Leistungsempfängers im Ursprungsland ausgeglichen werden kann. Deshalb gewährt ihm Art. 170 RL 2006/112/EG einen Anspruch auf Erstattung der überschüssigen Vorsteuer. Die Vorsteuererstattung an nicht im Gebiet der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige erfolgt gemäß Art. 171 Abs. 2 RL 2006/112/EG nach dem in der Richtlinie 86/560/EWG vorgesehenen Vorsteuererstattungsverfahren.

c. Ergebnis

Der Dienstleistungserbringer hat gemäß Art. 168 und 169 RL 2006/112/EG das Recht auf Abzug der im Ursprungsmitgliedstaat angefallenen Vorsteuer für Eingangsumsätze, die im Verwendungszusammenhang mit der erbrachten Dienstleistung stehen. Dieses Recht kann er im Regelbesteuerungsverfahren ausüben.

Der in der Türkei ansässige Dienstleistungsempfänger bedarf nur insoweit des Vorsteuerabzugs, wie die empfangene Dienstleistung besteuert wird. Ist der Ort der Dienstleistung nicht im Ursprungsland oder liegt eine Steuerfreiheit nach Art. 146 lit. e oder f oder Art. 153 RL 2006/112/EG vor, entfällt eine Vorsteuerbelastung. In den übrigen Fällen hat der Dienstleistungsempfänger das Recht zum Vorsteuerabzug nach Art. 169 RL 2006/112/EG. Dieses Recht kann er im Vorsteuererstattungsverfahren i. S. d. Richtlinie 86/560/EWG geltend machen.

2. Vorsteuerabzug nach dem Mehrwertsteuerrecht der Türkei

Die von einem EU-Steuerpflichtigen erbrachte Dienstleistung wird insoweit als Umsatz gemäß Art. 1 Abs. 1 Nr. 1 Var. 2 KDVK betrachtet, wie der Steuerpflichtige seine Dienstleistungstätigkeit in der Türkei ausübt (Art. 6 lit. b Var. 1 KDVK) oder der Leistungsempfänger den Nutzen aus der Dienstleistung in der Türkei zieht (Art. 6 lit. b Var. 2 KDVK). Die Dienstleistung ist auch steuerpflichtig, soweit nicht Art. 14 KDVK Transportleistungen mit grenzüberschreitendem Charakter aus der objektiven Steuerpflicht ausnimmt.

a. Vorsteuerabzug durch den Dienstleistungserbringer

Der Dienstleistungserbringer könnte nach dem Mehrwertsteuerrecht der Türkei einen Abzug der Vorsteuer für unter Umständen in der Türkei zwecks Erbringung seiner Dienstleistung bezogene Eingangsleistungen geltend machen.

aa. Recht auf Vorsteuerabzug

Zunächst muss er hierfür zum Abzug türkischer Vorsteuer berechtigt sein.

(1) Art. 29 Abs. 1 lit. a i. V. m. Art. 30 lit. a KDVK

Gemäß Art. 29 Abs. 1 lit. a i. V. m. Art. 30 lit. a KDVK könnte der Dienstleistungserbringer das Recht auf Vorsteuerabzug haben. Danach kann ein Steuerpflichtiger den Abzug von türkischen Vorsteuern auf von ihm empfangene und im Zusammenhang mit steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen stehende Eingangsumsätze begehren, wenn die Vorsteuer in der Rechnung oder einem ähnlichen Beleg über die Eingangsleistungen ausgewiesen wird. Ist demnach die vom EU-Steuerpflichtigen erbrachte Dienstleistung ein in der Türkei steuerpflichtiger Ausgangsumsatz, greift bei Vorliegen der formellen Voraussetzungen Art. 29 Abs. 1 lit. a i. V. m. Art. 30 lit. a KDVK. Steuerpflichtig ist die erbrachte Dienstleistung nur insoweit, wie sie als in der Türkei ausgeführt gelten und die Steuerbefreiung für grenzüberschreitende Transportleistungen nach Art. 14 KDVK keine Anwendung findet. Bei einer steuerpflichtigen Dienstleistung kann der Dienstleistungserbringer danach die Vorsteuer für im Zusammenhang mit der Dienstleistung stehende Eingangsumsätze in Abzug bringen.

(2) Art. 32 Abs. 1 Satz 1 KDVK

Unterfällt die Dienstleistung der Steuerbefreiung für grenzüberschreitende Transportleistung i. S. d. Art. 14 KDVK, ist der Dienstleistungserbringer gemäß Art. 32 Abs. 1 Satz 1 KDVK zum Abzug der Vorsteuer berechtigt, die in Eingangsbelegen ausgewiesen ist, die im Zusammenhang mit der erbrachten Dienstleistung stehen.

bb. Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug

Der in der EU ansässige Dienstleistungserbringer kann sein Abzugsrecht im allgemeinen Besteuerungsverfahren geltend machen. Für die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug nach Art. 29 Abs. 1 lit. a und b KDVK ist es erforderlich, dass der die Mehrwertsteuer für die bezogenen Eingangsumsätze offen ausweisende Beleg gemäß Art. 34 Abs. 1 KDVK in die gesetzlichen Bücher des zum Vorsteuerabzug berechtigten Dienstleistungserbringers eingetragen wird.

Aus Art. 29 Abs. 2 Satz 1 KDVK ergibt sich, dass der ausländische Dienstleistungserbringer die Vorsteuern im Zusammenhang mit der erbrachten Dienstleistung nur bis zu der Höhe in Abzug bringen darf, in

der er in der Türkei Mehrwertsteuer für seine Dienstleistung deklarieren muss. Hat nicht er, sondern der türkische Dienstleistungsempfänger kraft „Übergangs“ der Steuerschuld gemäß Art. 9 Abs. 1 KDVK⁷⁹⁴ die Mehrwertsteuer für die Dienstleistung abzuführen, fehlt es für die Geltendmachung der Vorsteuerbeträge durch den Leistungserbringer an einer hierfür erforderlichen Steuerschuld, so dass bei ihm ein Vorsteuerüberschuss zu Buche schlägt, dessen Erstattung gemäß Art. 29 Abs. 2 Satz 1 KDVK ausgeschlossen ist.

Wer die Mehrwertsteuer für die Dienstleistungen schuldet, folgt grundsätzlich aus Art. 8 KDVK. Gemäß Art. 8 Abs. 1 lit. a KDVK ist bei der Erbringung von Dienstleistungen derjenige Steuerschuldner, der die Dienstleistung erbringt. Danach wäre der (im Ursprungsland ansässige) Leistungserbringer Schuldner der auf die Dienstleistung entfallenden Mehrwertsteuer. Allerdings sieht Art. 9 Abs. 1 KDVK eine Haftung des Leistungsempfängers u. a. für die Mehrwertsteuerschuld des Leistungserbringers vor. Voraussetzung für diese Haftung ist, dass der Steuerschuldner seinen Wohnsitz, seine Arbeitsstätte, seinen statuarischen Sitz und seine Geschäftsleistung nicht in der Türkei hat. Unter diesen Voraussetzungen und in allen anderen Fällen, in denen dies für erforderlich erachtet wird, kann das türkische Finanzministerium zur Sicherung des Steueranspruchs die an der steuerpflichtigen Dienstleistung Beteiligten zur Steuerzahlung heranziehen und so für die Steuerschuld des Leistungserbringers haftbar machen.⁷⁹⁵ Folglich kann der Leistungsempfänger für die Mehrwertsteuer auf die bezogenen Dienstleistungen des ausschließlich im Ursprungsmitgliedstaat ansässigen Leistungserbringers in die Haftung genommen werden. Er muss die Steuer bei der für ihn zuständigen Steuerbehörde anmelden und abführen. Erhebt danach die türkische Finanzverwaltung die Steuer für Dienstleistungsumsätze eines im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen bei dem Leistungsempfänger, ist die Steuer nicht von dem Dienstleistungserbringer zu entrichten. Der sich dadurch bei ihm ergebende überschießender Vorsteuerbetrag wird aufgrund des Art. 29 Abs. 2 Satz 1 KDVK nicht erstattet. Etwas anderes gilt nur für das Abzugsrecht des Leistungserbringers gemäß Art. 32 Satz 1 KDVK, das bei Vorsteuerüberschüssen nach Art. 32 Abs. 1 Satz 2 KDVK grundsätzlich in einen Erstattungsanspruch übergehen kann.

b. Vorsteuerabzug durch den Dienstleistungsempfänger

Eine Vorsteuerbelastung des Dienstleistungsempfängers kann für die bezogene Dienstleistung nur insoweit eintreten, als die Dienstleistung in der Türkei steuerbar und nicht steuerbefreit ist.

aa. Recht auf Vorsteuerabzug

Der Leistungsempfänger kann die Mehrwertsteuer auf die

⁷⁹⁴ Zum „Übergang“ der Steuerschuld siehe im 3.Kap. unter D.IV.1.

⁷⁹⁵ Zu weiteren Einzelheiten siehe im 3.Kap. unter D.IV.1.

Dienstleistung des im Ursprungsmitgliedstaat ansässigen Leistungserbringers im Rahmen des Art. 29 Abs. 1 lit. a KDVK geltend machen. Nach dieser Rechtsnorm ist der Leistungsempfänger berechtigt, die in Rechnungen oder anderen Belegen über die Lieferung von Gegenständen oder die Dienstleistung ausgewiesene Mehrwertsteuer als Vorsteuer abzuziehen, wenn die bezogenen Gegenstände oder Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Tätigkeit als Steuerpflichtiger stehen.

Entgegen dem Gesetzeswortlaut des Art. 29 Abs. 1 lit. a KDVK ist auch die in Rechnungen und anderen Belegen nicht ausgewiesene Mehrwertsteuer für die Dienstleistung des im Ursprungsmitgliedstaat ansässigen Leistungserbringers eine abzugsfähige Vorsteuer, wenn die ausgewiesene Mehrwertsteuer nach Art. 9 Abs. 1 KDVK vom Leistungsempfänger direkt an das Finanzamt abgeführt (oder zumindest mit der nächstfolgenden Steuererklärung angemeldet) wird.⁷⁹⁶ Der Dienstleistungsempfänger kann die nach Art. 9 Abs. 1 KDVK geschuldete Mehrwertsteuer daher im Rahmen des Vorsteuerabzugs geltend machen.

bb. Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug

Ausüben kann der Dienstleistungsempfänger sein Recht auf Vorsteuerabzug im allgemeinen Besteuerungsverfahren. Voraussetzung für die Rechtsausübung ist zwar gemäß Art. 34 Abs. 1 KDVK grundsätzlich, dass der ordnungsgemäße Beleg über die bezogene Dienstleistung in die gesetzlichen Geschäftsbücher eingetragen wird. In Fällen der Steuerhaftung bedarf es keiner solchen Eintragung des Eingangsbelegs über die bezogene Dienstleistung.⁷⁹⁷

c. Ergebnis

Der Dienstleistungserbringer ist zum Abzug der Vorsteuer für im Zusammenhang mit der erbrachten Dienstleistung stehende Eingangsleistungen gemäß Art. 29 Abs. 1 lit. a i. V. m. Art. 30 lit. a KDVK oder Art. 32 KDVK berechtigt. Sein Abzugsrecht hat er im allgemeinen Besteuerungsverfahren auszuüben. Eine Vorsteuererstattung ist nur im Falle des Art. 32 KDVK zulässig.

Der Dienstleistungsempfänger kann in seiner Funktion als Steuerhaftender die abzuführende Vorsteuer gemäß Art. 29 Abs. 1 lit. a Var. 2 i. V. m. Art. 30 lit. a KDVK im allgemeinen Besteuerungsverfahren zum Abzug bringen.

II. Dienstleistungen in der Türkei ansässiger Steuerpflichtiger

Bei der Erbringung von Dienstleistungen durch einen in der Türkei

⁷⁹⁶ Türkisches Finanzministerium, MwSt-Generalerlass Nr. 49, Amtsbl. vom 20.07.1995, Heft-Nr. 22349, Abschn. B

⁷⁹⁷ Türkisches Finanzministerium, MwSt-Generalerlass Nr. 117, Amtsbl. vom 14.04.2012, Heft-Nr. 22349, Tz. 1.3.

ansässigen Steuerpflichtigen an einen im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Leistungsempfänger stellen sich Fragen zum Vorsteuerabzug nach dem Mehrwertsteuerrecht der Türkei und dem der EU.

1. Vorsteuerabzug nach dem Mehrwertsteuerrecht der Türkei

Dem türkischem Mehrwertsteuerrecht zufolge sind Dienstleistungen eines Steuerpflichtigen aus der Türkei nach Art. 1 Abs. 1 Nr. 1 Var. 2 KDVK steuerbar, wenn sie gemäß Art. 6 lit. b KDVK im Inland ausgeführt werden, insbesondere der Steuerpflichtige die Handlung zur Leistungsausführung in der Türkei vornimmt (Art. 6 lit. b Var. 1 KDVK). Sie sind zudem nach Art. 11 Abs. 1 lit. a Var. 1 i. V. m. 12 Abs. 1 KDVK steuerbefreit, wenn sie mit einer Ausfuhrlieferung zusammenhängen. Außerdem befreit sie Art. 11 Abs. 1 lit. a Var. 2 i. V. m. 12 Abs. 1 KDVK von der Steuer, wenn sie an „einen im Ausland ansässigen Kunden“ erbracht werden. Zudem sind sie als steuerbare Roaming-Dienstleistungen⁷⁹⁸ an „im Ausland ansässige Kunden“ gemäß Art. 11 Abs. 1 lit. a Var. 3 KDVK bei gegebener Reziprozität steuerfrei. Schließlich greift nach der Steuerbefreiungsnorm des Art. 14 KDVK keine Steuerpflicht, soweit die Dienstleistungen Transitfahrten oder zwischen der Türkei und ausländischen Staaten erbrachte Beförderungsleistungen darstellen.

a. Vorsteuerabzug durch den Dienstleistungserbringer

Der Dienstleistungserbringer kann in Anwendung der Regelungen des türkischen Mehrwertsteuerrechts einen Vorsteuerabzug begehren. Im ersten Schritt muss der Dienstleistungserbringer das Recht zum Abzug türkischer Vorsteuern haben.

aa. Recht auf Vorsteuerabzug

Als Rechtsgrundlagen für das Abzugsrecht kommen Art. 29 Abs. 1 i. V. m. Art. 30 lit. a KDVK und Art. 32 Abs. 1 Satz 1 KDVK in Betracht.

(1) Art. 29 Abs. 1 lit. a i. V. m. Art. 30 lit. a KDVK

Das Recht zum Vorsteuerabzug kann sich zunächst aus Art. 29 Abs. 1 lit. a i. V. m. 30 lit. a KDVK ergeben. Nach diesen Rechtsnormen kann der Dienstleistungserbringer den Abzug von türkischer Mehrwertsteuer auf die von ihm empfangenen Eingangsleistungen nur dann verlangen, wenn diese Eingangsleistungen im Zusammenhang mit der steuerbaren und steuerpflichtigen Dienstleistung stehen. Die erbrachte Dienstleistung ist gemäß Art. 11 i. V. m. Art. 12 KDVK oder gemäß Art. 14 KDVK steuerbefreit. Daher ist ein Abzugsrecht nach Art. 29 Abs. 1 lit. a i. V. m. Art. 30 lit. a KDVK zu verneinen.

⁷⁹⁸ Siehe 4.Kap.II.1.b.cc.

(2) Art. 32 Abs. 1 Satz 1 KDVK

Seine Grundlage könnte das Recht auf Vorsteuerabzug durch den Dienstleistungserbringer jedoch in Art. 32 Abs. 1 Satz 1 KDVK haben. Danach werden die Vorsteuern, die in Rechnungen oder sonstigen Belegen über Eingangsumsätze im Zusammenhang mit u. a. gemäß Art. 11 oder Art. 14 KDVK steuerfreien Ausgangsumsätzen ausgewiesen werden, von der Mehrwertsteuer auf (anderweitige) steuerpflichtige Ausgangsumsätze des Steuerpflichtigen abgezogen. Die nach Art. 11 Abs. 1 lit. a KDVK befreite „Ausfuhr“ von Dienstleistungen berechtigt den Dienstleistungserbringer danach zum Abzug der in Belegen über Eingangsumsätze im Zusammenhang mit dieser Dienstleistung ausgewiesenen Vorsteuer. Auch im Falle der Steuerfreiheit nach Art. 14 KDVK kann sich der Dienstleistungserbringer für sein Abzugsrecht auf Art. 32 Abs. 1 Satz 1 KDVK berufen.

bb. Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug

Das Recht auf Vorsteuerabzug gemäß Art. 32 KDVK kann der Leistungsempfänger im allgemeinen Besteuerungsverfahren durch Deklaration der betreffenden Vorsteuerbeträge ausüben. Er kann sein Recht zunächst in der Weise ausüben, dass er die im Zusammenhang mit der „Ausfuhr“ seiner Dienstleistungen stehenden Vorsteuerbeträge von seinen im selben Besteuerungszeitraum geschuldeten Mehrwertsteuern für andere steuerpflichtige Ausgangsumsätze abzieht (Art. 32 Abs. 1 Satz 1 KDVK). Ist im betreffenden Besteuerungszeitraum keine Mehrwertsteuer für steuerpflichtige Ausgangsumsätze des Steuerpflichtigen angefallen oder die anfallende Mehrwertsteuer geringer als die abziehbaren Vorsteuern, wird die überschüssige Vorsteuer – in Abweichung von dem generell nach Art. 29 Abs. 2 Satz 1 KDVK geltenden Erstattungsverbot – nach den von dem türkischen Finanzministerium getroffenen Regelungen an den Leistungserbringer erstattet (Art. 32 Abs. 1 Satz 2 KDVK).

Gleichviel ob der Dienstleistungserbringer einen Vorsteuerabzug oder eine Vorsteuererstattung verlangen kann, wird nach Art. 34 KDVK für die Rechtsausübung vorausgesetzt, dass der die Vorsteuer ausweisende Eingangsbeleg in die gesetzlichen Bücher eingetragen wird. Die Eintragung muss nach Art. 29 Abs. 3 KDVK im Kalenderjahr der Entstehung der Vorsteuer erfolgen und die Ausübung des Abzugsrechts im Besteuerungszeitraum der Eintragung.

b. Vorsteuerabzug durch den Dienstleistungsempfänger

In Ansehung dessen, dass die Dienstleistung nach türkischem Mehrwertsteuerrecht in der Regel nicht steuerpflichtig ist, kann beim Dienstleistungsempfänger grundsätzlich keine Belastung mit türkischen Vorsteuern vorliegen. Der Vollständigkeit halber sei erwähnt, dass Dienstleistungsempfängern, die sich in die Türkei begeben, um eine Dienstleistung zu beziehen, nach Art. 11 Abs. 1 lit. b KDVK eine Vorsteuererstattung möglich ist, wenn die Vorsteuer für die bezogene

Dienstleistung im Zusammenhang mit einer Beförderungsleistung des Dienstleistungsempfängers oder dessen Teilnahme an Messen oder Ausstellungen anfällt. Die Einzelheiten wurden bereits im 3.Kap. unter D.VI. erläutert.

c. Ergebnis

Dem Dienstleistungserbringer steht gemäß Art. 32 KDVK ein Recht auf Vorsteuerabzug zu, das er im allgemeinen Besteuerungsverfahren geltend machen kann. Mangels Vorsteuerbelastung kommt für den Dienstleistungsempfänger kein Vorsteuerabzug in Betracht.

2. Vorsteuerabzug nach dem Mehrwertsteuerrecht der EU

EU-rechtlich sind die Dienstleistungen eines in der Türkei ansässigen Steuerpflichtigen gemäß Art. 2 Abs. 1 lit. c RL 2006/112/EG steuerbare Umsätze, wenn ihr Ort als im Gebiet eines EU-Mitgliedstaats gelegen gilt. Als steuerbare Umsätze können sie steuerfrei sein, was nach Art. 144 RL 2006/112/EG für Dienstleistungen bei Einfuhrvorgängen sowie nach Art. 153 RL 2006/112/EG für Vermittlungsleistungen der Fall ist, die etwa im Zusammenhang mit Ausfuhrumsätzen oder Umsätzen in der Türkei stehen. Ohne eine Steuerbefreiung sind sie steuerpflichtig.

a. Vorsteuerabzug durch den Dienstleistungserbringer

Nach dem Mehrwertsteuerrecht der EU kann es dem Dienstleistungserbringer zustehen, Vorsteuern für Eingangsumsätze zum Abzug bringen, die er zur Erbringung der grenzüberschreitenden Dienstleistung im Ansässigkeitsmitgliedstaat bezogen hat.

aa. Recht auf Vorsteuerabzug

Das Recht auf Vorsteuerabzug kann aus Art. 168 lit. a RL 2006/112/EG folgen. Nach Art. 168 lit. a RL 2006/112/EG kann der Dienstleistungserbringer, soweit er die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner steuerpflichtigen Umsätze verwendet, im Bestimmungsmitgliedstaat vom Betrag der von ihm geschuldeten Steuer die in diesem Mitgliedstaat geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen abziehen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert bzw. erbracht wurden oder werden.

Ausgehend davon, dass der Dienstleistungserbringer in dem Ansässigkeitsmitgliedstaat für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert bzw. erbracht wurden, Mehrwertsteuer schuldet oder entrichtet hat und die bezogenen Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke der an den Dienstleistungsempfänger erbrachten Dienstleistung verwendet, stellt sich die Frage, ob die erbrachte Dienstleistung in dem Ansässigkeitsmitgliedstaat ein steuerpflichtiger Umsatz ist.

Sofern der Ort der erbrachten Dienstleistung nicht im Bestimmungsmitgliedstaat liegt, ist keine Steuerbarkeit gegeben, so dass der Umsatz nicht steuerpflichtig ist. Ebenso wenig steuerpflichtig ist die

Dienstleistung, wenn die Steuerbefreiung nach Art. 144 RL 2006/112/EG oder Art. 153 RL 2006/112/EG einschlägig. Dafür steht ihm das Recht auf Vorsteuerabzug bei Nichtsteuerbarkeit der Dienstleistung nach Art. 169 lit. a RL 2006/112/EG zu. Gilt die Steuerbefreiung nach Art. 144 RL 2006/112/EG oder Art. 153 RL 2006/112/EG, findet als Rechtsgrundlage für den Vorsteuerabzug Art. 169 lit. b RL 2006/112/EG Anwendung. Für die übrigen Fälle der steuerpflichtigen Dienstleistungen greift Art. 168 RL 2006/112/EG.

bb. Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug

Lässt sich das Abzugsrecht auf Art. 168 RL 2006/112/EG stützen, kann der Dienstleistungserbringer dieses Recht nur dann im Regelbesteuerungsverfahren geltend machen, wenn er gemäß Art. 193 Var. 2 RL 2006/112/EG Schuldner der Steuer für seine steuerpflichtige Dienstleistung ist. Sieht dagegen der Bestimmungsmitgliedstaat den Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Empfänger nach Art. 194 Abs. 1 Var. 2 RL 2006/112/EG (Dienstleistungen eines im Ausland ansässigen Leistungserbringers) vor oder greift Art. 196 RL 2006/12/EG ipso iure bei Dienstleistungen an Steuerpflichtige gemäß Art. 44 RL 2006/112/EG (Dienstleistungen an Steuerpflichtige⁷⁹⁹), darf der in der Türkei ansässige Dienstleistungserbringer sein Abzugsrecht nicht im Regelbesteuerungsverfahren, sondern nur nach Art. 170 lit. b i. V. m. 171 Abs. 2 RL 2006/112/EG im Vorsteuererstattungsverfahren i. S. d. Richtlinie 86/560/EWG geltend machen. Letzteres gilt gemäß Art. 170 lit. a i. V. m. 171 Abs. 2 RL 2006/112/EG auch für das Recht auf Vorsteuerabzug nach Art. 169 lit. a oder b RL 2006/112/EG.

b. Vorsteuerabzug durch den Dienstleistungsempfänger

Der Dienstleistungsempfänger hat nur im Falle der Steuerpflichtigkeit der empfangenen Dienstleistung eine Vorsteuerbelastung, entweder aufgrund einer Inrechnungstellung der Vorsteuer durch den die Steuer abführenden Leistungserbringer oder aufgrund des Übergangs der Steuerschuld nach Art. 194 Abs. 1 Var. 2 RL 2006/112/EG oder Art. 196 RL 2006/112/EG auf den Dienstleistungsempfänger. Das Abzugsrecht richtet sich nach Art. 168 lit. a RL 2006/112/EG oder nach Art. 169 RL 2006/112/EG und ist unter den allgemeinen, auch für den Bezug inländischer Leistungen geltenden Voraussetzungen zu bejahen. Der Dienstleistungsempfänger kann das ihm zustehende Recht auf Abzug der im Bestimmungsmitgliedstaat entstandenen Vorsteuer im Regelbesteuerungsverfahren ausüben.

c. Ergebnis

Hat der Dienstleistungserbringer eine steuerpflichtige Dienstleistung erbracht, gilt Art. 168 RL 2006/112/EG und im Übrigen Art. 169 RL 2006/112/EG für dessen Recht auf Vorsteuerabzug. Dieses Recht kann er,

⁷⁹⁹ Siehe hierzu im 4.Kap. unter B.I.1.a.dd.(1)(a)

5. Kapitel

Vorsteuerabzug im grenzüberschreitenden Waren- und Dienstleistungsverkehr

soweit es aus Art. 168 RL 2006/112/EG folgt, im Regelbesteuerungsverfahren geltend machen, wenn er die Steuer für seine steuerpflichtige Dienstleistung nach Art. 193 RL 2006/12/EG selbst schuldet. Ansonsten muss er sich nach Art. 170 i. V. m. 171 Abs. 2 RL 2006/112/EG auf das in der Richtlinie 86/650/EWG geregelte Vorsteuererstattungsverfahren verlegen. Der Dienstleistungsempfänger kann für den Fall des steuerpflichtigen Empfangs der Dienstleistung aus der Türkei sein sich nach den allgemeinen Voraussetzungen der Art. 168 oder 169 RL 2006/112/EG richtendes Abzugsrecht im Regelbesteuerungsverfahren geltend machen.

C. Handelshemmnisse im Vorsteuerabzugsrecht der EU und der Türkei

Die getroffenen Feststellungen zur mehrwertsteuerrechtlichen Beurteilung und zum Vorsteuerabzug bei grenzüberschreitenden Umsätzen werden im Folgenden am Maßstab der zur Vermeidung handelshemmender Doppelbesteuerung und doppelter Nichtbesteuerung erforderlichen, unter 1.Kap.D. beschriebenen vorsteuerabzugsrechtlichen Anforderungen gemessen werden. Dieser Maßstab soll als Prämisse für die weiteren Ausführungen zunächst kurz wiederaufgegriffen werden: Im Lichte des für die Verbrauchsbesteuerung grenzüberschreitender Umsätze maßgebenden Bestimmungslandprinzips betrachtet, muss das Vorsteuerabzugsrecht des Ursprungslandes für Leistungen, die im Bestimmungsland verbraucht werden, die vollumfängliche Entlastung der Vorleistungen von Mehrwertsteuern des Ursprungslandes gewährleisten. Zugleich muss das Vorsteuerabzugsrecht des Bestimmungslandes bei „importierten“ Leistungen sicherstellen, dass der Vorsteuerabzug für Eingangsumsätze im Bestimmungsland (im Wesentlichen) wie bei innerjurisdiktional erbrachten Leistungen durchgeführt wird. Eine Umsatzbesteuerung im Ursprungs- wie im Bestimmungsland führt demgegenüber immer dann zur Doppelbesteuerung oder zur doppelten Nichtbesteuerung, wenn der Abzug der auf die gelieferten Waren oder erbrachten Dienstleistungen sowie die jeweils im Zusammenhang stehenden Eingangsumsätze erhobenen Mehrwertsteuer im Ursprungs- oder im Bestimmungsland untersagt oder nur unter ungleichen und unangemessenen rechtlichen Bedingungen möglich ist. Damit liegen Handelshemmnisse stets vor, wenn ein Steuerpflichtiger nicht zum Abzug (bzw. zur Erstattung) der auf der grenzüberschreitenden Warenlieferung oder Dienstleistung sowie auf deren Eingangsleistungen lastenden Vorsteuer berechtigt ist oder an der Rechtsausübung gehindert wird, mit der Folge, dass die gelieferten Waren und erbrachten Dienstleistungen im Bestimmungsland keiner höheren Steuerbelastung unterliegen als „entopische“ Waren und Dienstleistungen. Dagegen sind Handelshemmnisse zu negieren, wenn keine Ungleichbehandlungen aufgrund der Erbringung oder des Bezugs von grenzüberschreitenden Leistungen zu befürchten sind, also der Vorsteuerabzug (einschließlich der Vorsteuererstattung) unter zumindest im Wesentlichen gleichen Bedingungen wie in rein innerstaatlichen Sachverhalten durchgeführt wird und in der Folge keine ungleiche Steuerlast im Bestimmungsland entsteht. Somit müssen die Regelungen im Vorsteuerabzugsrecht des Ursprungs- oder des Bestimmungslandes den an grenzüberschreitenden Leistungen beteiligten Steuerpflichtigen das Recht zum Abzug der auf diesen Leistungen ruhenden Vorsteuern gewähren und dürfen an die Ausübung des Abzugsrechts keine übermäßig erschwerenden Bedingungen knüpfen, die von den Bedingungen für die Rechtsausübung bei innerjurisdiktional erbrachten Leistungen abweichen.

Materiellrechtlich können danach Vorsteuerabzugsregeln eine Diskriminierung im Ursprungsland zeitigen, wenn der Betreffende trotz

Steuerbelastung nur deshalb sein Recht auf Vorsteuerabzug ganz oder teilweise verliert, weil er im Ausland ansässig ist oder seine Leistung ausländischen Ursprungs ist. Im Bestimmungsland liegt dagegen ein materiellrechtliches Hindernis vor, wenn die Schlechterstellung regelmäßig Steuerpflichtigen aus dem Ausland aufgrund ihrer Leistungen an inländische Kunden widerfährt. Verfahrensrechtlich kann der Vorsteuerabzug im Ursprungs- wie im Bestimmungsland handelshemmende Wirkungen entfalten, wenn die Durchsetzung des gewährten Rechts im Vergleich zur Rechtsausübung eines inländischen Steuerpflichtigen an unangemessene und unzumutbare Bedingungen geknüpft wird. Unter dem Blickwinkel des Vorsteuerabzugsrechts ist eine ungleich höhere steuerliche Belastung des Außenhandels folgerichtig in den Fällen gegeben, in denen entweder dem Leistungserbringer oder dem Leistungsempfänger der Abzug der jeweils belastenden Mehrwertsteuer, die sie für den Erwerb oder die Einfuhr von Gegenständen oder Dienstleistungen zu tragen haben, praktisch unmöglich ist.

Unter diesen Prämissen sind die in den Untersuchungen zu den grenzüberschreitenden Warenlieferungen und Dienstleistungen gefundenen Ergebnisse wie folgt zu würdigen:

I. Warenlieferungen aus der EU in die Türkei

Warenlieferungen aus einem EU-Mitgliedstaat in die Türkei – wie die eingangs der Arbeit beispielhaft dargestellte Lieferung von Maschinenzubehör aus der Bundesrepublik in die Türkei – können sowohl nach dem Vorsteuerabzugsrecht der EU als auch nach dem Vorsteuerabzugsrecht der Türkei Beschränkungen zur Folge haben.

1. Handelshemmnisse im Vorsteuerabzugsrecht der EU

Nach dem Mehrwertsteuerrecht der EU stellen Warenlieferungen aus einem Mitgliedstaat der EU in das Gebiet der Türkei gemäß Art. 2 Abs. 1 lit. a RL 2006/112/EG grundsätzlich einen steuerbaren Umsatz dar. Danach unterliegen Lieferungen von Gegenständen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt tätigt, der Mehrwertsteuer. Die Lieferung wird nach Art. 32 Abs. 1 RL 2006/112/EG im Gebiet des Ursprungsmitgliedstaats getätigt, wenn der Gegenstand vom Lieferer, vom Erwerber oder von einer dritten Person versendet oder befördert wird. Nicht im Gebiet des Ursprungsmitgliedstaates liegt der Ort der Lieferung, wenn es sich um eine Montage- oder Installationslieferung i. S. d. Art. 36 Abs. 1 RL 2006/112/EG handelt. In diesem Falle ist die Steuerbarkeit der Lieferung nicht gegeben. Für die steuerbare Versendungs- oder Beförderungslieferung in die Türkei gilt regelmäßig die Steuerfreiheit aufgrund von Ausfuhrumsätzen gemäß Art. 146 Abs. 1 lit. a und b RL 2006/112/EG, es sei denn, der Leistungsempfänger selbst befördert die Gegenstände, um sie zur Ausrüstung oder Versorgung von privat genutzten Beförderungsmitteln zu verwenden. Des Weiteren greift für die Warenlieferung die Steuerfreiheit nach Art. 147 RL 2006/112/EG, wenn

sie im sog. nicht-kommerziellen Reiseverkehr ausgeführt wird.

In den Fällen, in denen die Warenlieferung steuerpflichtig ist, steht dem Lieferer nach Art. 168 RL 2006/112/EG das Recht auf Vorsteuerabzug zu, das er im Regelbesteuerungsverfahren ausüben muss. Ist die Warenlieferung mangels Ausführung im Ursprungsmitgliedstaat nach Art. 36 RL 2006/112/EG nicht steuerbar, kann sich der Lieferer auf Art. 169 lit. a RL 2006/112/EG berufen, der trotz nicht steuerbaren Ausgangsumsatzes das Abzugsrecht begründet, wenn dieses Recht bei Vorliegen eines steuerbaren Ausgangsumsatzes bestehen würde. Auch im Falle der Steuerfreiheit der Lieferung gemäß Art. 146 lit. a und b oder Art. 147 RL 2006/112/EG besteht das Recht des Lieferers auf Vorsteuerabzug (Art. 169 lit. b RL 2006/112/EG). Der Lieferungsempfänger hingegen kann nach Unionsrecht – soweit im Ursprungsland eine Vorsteuerbelastung aus der Warenlieferung gegeben ist – keinen Vorsteuerabzug begehren. Eine Vorsteuerbelastung besteht nur insoweit, wie er die erworbenen Gegenstände nach Art. 146 lit. b RL 2006/112/EG für privat verwendete Beförderungsmittel zu nutzen beabsichtigt. Für private Zwecke empfangene Gegenstände berechtigen den Lieferungsempfänger weder nach Art. 168 RL 2006/112/EG noch nach Art. 169 RL 2006/112/EG zum Vorsteuerabzug.

In dem zu Beginn der Einleitung angeführten Fallbeispiel ist die Lieferung von Zubehörgegenständen eines deutschen Produzenten folglich nach unionsrechtlichen Bestimmungen zwar als Versandungslieferung i. S. d. Art. 32 Abs. 1 RL 2006/112/EG nach Art. 2 Abs. 1 lit. a RL 2006/112/EG steuerbar, jedoch als Ausfuhrlieferung gemäß Art. 146 Abs. 1 lit. 1 RL 2006/112/EG steuerfrei. Daher fällt auf die Warenlieferung in Deutschland keine Umsatzsteuer an.⁸⁰⁰ Gleichwohl kann der deutsche Produzent die Vorsteuer für das Rohmaterial der steuerfrei gelieferten Zubehörgegenstände im Regelbesteuerungsverfahren zum Abzug bringen.⁸⁰¹ Der belieferte türkische Einfuhrhändler ist nach EU-Recht mangels Vorsteuerbelastung nicht vorsteuerabzugsberechtigt.

Kann der Lieferer bei Warenlieferungen aus einem EU-Mitgliedstaat das Recht zum Vorsteuerabzug grundsätzlich wie bei rein innerstaatlichen Warenlieferungen im Regelbesteuerungsverfahren ausüben, sind keine Ungleichbehandlungen durch Ausschluss des Abzugsrechts oder Erschwerung der Rechtsausübung gegeben. Der Lieferungsempfänger ist entweder – sofern die Warenlieferung unionsrechtlich nicht steuerpflichtig ist – keiner Vorsteuerbelastung unterworfen oder beim steuerpflichtigen Erwerb der Waren zu privaten Zwecken von einer Vorsteuerbelastung als Nichtsteuerpflichtiger

⁸⁰⁰ Zwar bedarf es für die Steuerfreiheit der Ausfuhrlieferung im deutschen Umsatzsteuerrecht gemäß Art. 6 Abs. 4 Satz 1 UStG eines (formellen) Nachweises. Die Einzelheiten der Nachweisführung sind in Art. 6 Abs. 4 Satz 2 UStG i. V. m. Art. 8 ff. UStDV bestimmt.

⁸⁰¹ Die einschlägige Rechtsgrundlage für den Vorsteuerabzug ist § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 2 und Abs. 3 Nr. 1 lit. a UStG.

betroffen. Hätte der Liefervorgang keinen grenzüberschreitenden Charakter und wäre der Lieferungsempfänger im Ursprungsmitgliedstaat ein inländischer Steuerpflichtiger, wäre ihm der Vorsteuerabzug für den privaten Bezug der Waren gemäß Art. 168 ff. RL 2006/112/EG ebenfalls zu versagen gewesen. Erfahren die Beteiligten der grenzüberschreitenden Warenlieferung demnach keine Diskriminierung beim Vorsteuerabzug, sind insoweit Handelshemmnisse im Unionsrecht auszuschließen.

2. Handelshemmnisse im Vorsteuerabzugsrecht der Türkei

Nach türkischem Recht ist die Steuerbarkeit der Warenlieferung aus einem EU-Mitgliedstaat gemäß Art. 1 Abs. 1 Nr. 1 Var. 1 i. V. m. Art. 6 lit. a KDVK (Lieferung von Gegenständen) nicht gegeben, denn es fehlt an der hierfür vorausgesetzten Umsatzausführung im Inland. Indes wird die Warenlieferung in die Türkei durch Art. 1 Abs. 1 Nr. 2 Var. 1 KDVK als steuerbare Einfuhr von Gegenständen qualifiziert. Sie ist regelmäßig auch steuerpflichtig.

Wird die Einfuhr der Ware im Namen oder für Rechnung des Lieferers vorgenommen, ist dieser Schuldner der Einfuhrmehrwertsteuer (Art. 8 Abs. 1 lit. b KDVK). Diese Vorsteuer kann er allerdings nach türkischem Mehrwertsteuerrecht (Art. 30 lit. a Var. 1 KDVK) nicht in Abzug bringen oder gar erstattet verlangen, da er – abgesehen von der Einfuhr von Gegenständen – keinen (steuerbaren) zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsatz tätigt. Er wird die Einfuhrmehrwertsteuer bei entsprechender vertraglicher Vereinbarung dem Lieferungsempfänger in Rechnung stellen, der wiederum diese Steuer als Vorsteuer nach Art. 29 ff. KDVK unter denselben Bedingungen wie beim Warenerwerb im Inland zum Abzug bringen wird. Hierzu ist das allgemeine Besteuerungsverfahren durchzuführen. Führt der Lieferungsempfänger selbst die Ware in der Türkei ein, schuldet er die Einfuhrmehrwertsteuer und kann sie unter den allgemeinen Voraussetzungen nach Art. 29 ff. KDVK abziehen.

In dem einleitend gebildeten Fallbeispiel gilt damit nach türkischem Mehrwertsteuerrecht für die Zubehörlieferung an den türkischen Importhändler die Steuerpflicht für die Wareneinfuhr nach Art. 1 Abs. 1 Nr. 2 Var. 1 KDVK. Daher muss in der Türkei Einfuhrmehrwertsteuer entrichtet werden. Der deutsche Produzent, der in der Türkei keine zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsätze ausführt, hat gemäß Art. 30 lit. a Var. 1 KDVK kein Recht auf Vorsteuerabzug. Er wird vielmehr die entrichtete Einfuhrmehrwertsteuer dem türkischen Importhändler in Rechnung stellen, vorausgesetzt, die zugrunde liegende vertragliche Abrede lässt dies zu. Dieser wiederum kann als Lieferungsempfänger die in Rechnung gestellte Einfuhrmehrwertsteuer gemäß Art. 29 Abs. 1 lit. a KDVK unter den allgemeinen rechtlichen Bedingungen zum Abzug bringen.

Unter dem Blickwinkel von Handelsbeschränkungen besehen, wird dem Lieferer nach türkischem Recht für Warenlieferungen aus der EU der Abzug der Einfuhrmehrwertsteuer mit der Begründung verwehrt, er führe keine (steuerbaren) zum Vorsteuerabzug berechtigenden

Ausgangsumsätze in der Türkei aus. Die Versagung des Abzugsrechts führt allerdings nicht dazu, dass die importierten Waren einer höheren Steuerlast unterliegen als Waren im Inland. Da nämlich die Warenlieferung nicht als steuerbare Lieferung i. S. d. Art. 1 Abs. 1 Nr. 1 Var. 1 KDVK betrachtet wird, löst sie lediglich bei der Einfuhr Mehrwertsteuer aus.⁸⁰² Der Lieferer kann die ausgelöste Einfuhrmehrwertsteuer üblicherweise auf den Lieferungsempfänger überwälzen, der eine Vorsteuerabzugsmöglichkeit nach den allgemeinen Bestimmungen der Art. 29 ff. KDVK hat. In der Folge trifft den Lieferer keine die mehrwertsteuerliche Neutralitätsmaxime missachtende wirtschaftliche Belastung. Zudem entspricht die Weiterbelastung auf den Lieferungsempfänger der Intention und Besteuerungstechnik des Mehrwertsteuersystems. Die Konsequenz der Einfuhrbesteuerung ist ein Grenzausgleich⁸⁰³, der – was für die Beurteilung aus der Perspektive des grenzüberschreitenden Handelsverkehrs entscheidend ist – die steuerlichen Gleichstellung von Waren aus dem (EU-)Ausland und Waren im Inland bezweckt.⁸⁰⁴

II. Warenlieferungen aus der Türkei in die EU

Des Weiteren können Warenlieferungen aus der Türkei in die EU nach unialem und türkischem Vorsteuerabzugsrecht handelshemmenden Restriktionen unterworfen sein.

1. Handelshemmnisse im Vorsteuerabzugsrecht der Türkei

⁸⁰² Selbst im Hinblick auf Steuerbefreiungen für im Inland vertriebene Waren führt Art. 16 Abs. 1 lit. a KDVK, der diese Steuerbefreiungen auf eingeführte Waren erstreckt, eine Nivellierung potentieller steuerlicher Ungleichheiten herbei.

⁸⁰³ Siehe zum Grenzausgleich 1.Kap.C.I.1. und 2. Im EU-Mehrwertsteuerrecht wird der Grenzausgleich dadurch bewerkstelligt, dass die Warenlieferung neben der Einfuhrmehrwertsteuer auch die „schlichte“ Mehrwertsteuer für einen steuerpflichtigen Lieferumsatz auslöst, wenn die Einfuhrmehrwertsteuer vom Lieferer geschuldet wird. Grund dafür ist, dass der Lieferer die von ihm geschuldete und entrichtete Einfuhrmehrwertsteuer grundsätzlich abziehen kann. Würde nicht auch die „schlichte“ Mehrwertsteuer auf die Warenlieferung anfallen, könnte der Lieferer Waren aus dem Drittlandsgebiet ohne jegliche Mehrwertsteuerbelastung in der EU absetzen und damit einen ungerechtfertigten steuerlichen Vorteil gegenüber Lieferanten von regelbesteuerten Unionswaren genießen. Zur Nivellierung der steuerlichen Belastungsverhältnisse ist daher auf Drittlandswaren (neben der Einfuhrmehrwertsteuer) eine Mehrwertsteuer zu erheben, die für den Lieferer nicht abziehbar ist.

⁸⁰⁴ Problematisch kann jedoch sein, dass für den Lieferer nach türkischem Vorsteuerabzugsrecht außer der Einfuhrmehrwertsteuer auch jede andere Vorsteuer mangels steuerpflichtiger Ausgangsumsätze nicht abziehbar ist. Hat er etwa in der Türkei steuerpflichtige Eingangsleistungen (bspw. Vermittlungsleistungen zum Zwecke des Warenabsatzes) bezogen, um die Waren liefern zu können, ist er nach Art. 30 lit. a Var. 1 KDVK mit der auf diese Eingangsleistungen entfallenden Vorsteuer endgültig belastet. In dem Ausschluss des Rechts auf Abzug dieser Vorsteuer liegt eine Ungleichbehandlung zu Lasten von Waren aus der EU. Folglich werden durch das türkische Recht insoweit Handelshemmnisse hervorgerufen. Siehe hierzu auch sogleich die Ausführungen unter II.1.

Die Warenlieferung in einen EU-Mitgliedstaat wird nach dem Mehrwertsteuerrecht der Türkei gemäß Art. 1 Abs. 1 Nr. 1 Var. 1 KDVK als steuerbare Lieferung von Gegenständen angesehen. Eine Steuerfreiheit für die Warenlieferung gilt grundsätzlich insofern, als diese die Voraussetzungen einer Ausfuhrlieferung nach Art. 11 Abs. 1 lit. a Var. 1 i. V. m. Art. 12 Abs. 1 KDVK oder die Voraussetzungen für eine steuerfreie Lieferung im Rahmen des sog. Gepäckhandels erfüllt.

Der Lieferer kann bei steuerfreien Ausfuhrlieferungen nach Art. 32 KDVK einen Vorsteuerabzug, erforderlichenfalls sogar eine Vorsteuererstattung geltend machen. Greift die Steuerfreiheit für Ausfuhrlieferungen, fehlt es an einer Vorsteuerbelastung für den Lieferungsempfänger und ist insoweit eine Möglichkeit und Notwendigkeit für den Vorsteuerabzug nicht gegeben. Scheidet eine Steuerbefreiung aus, weil nicht sämtliche Voraussetzungen des Befreiungstatbestandes gegeben sind, löst die Lieferung – abgesehen von den Vorsteuererstattungsfällen des Art. 11 Abs. 1 lit. b KDVK – türkische Mehrwertsteuer aus. Diese Steuer wird der Lieferer dem Lieferungsempfänger – soweit es die vertraglichen Grundlagen zulassen – in Rechnung stellen; letzterer wird allerdings die Steuer gemäß Art. 30 lit. a Var. 1 KDVK ohne steuerbare Ausgangsumsätze in der Türkei nicht zum Abzug bringen können. Ist der Lieferungsempfänger folglich bei Fehlschlagen der Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen mit seinem Abzugs begehren (genauer: Erstattungsbegehren) ausgeschlossen, ist er mit der ihm berechneten Vorsteuer definitiv belastet.

Die durch die Verneinung des Abzugsrechts (und des zumindest theoretisch möglichen Erstattungsanspruchs) nach Art. 30 lit. a Var. 1 KDVK herbeigeführte Definitivbelastung mit der Vorsteuer stellt eine mit dem Bestimmungslandprinzip unvereinbare Besteuerung grenzüberschreitender Warenlieferungen durch das Ursprungsland, hier: die Türkei, dar. Da der Erwerber von Waren aus der Türkei regelmäßig keine (steuerbaren) zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsätze ausführt, verhindert Art. 30 lit. a Var. 1 KDVK die Erlangung des Abzugsrechts. Ausgangsumsätze können nach der Gesetzestechnik des KDVK unter dem Blickwinkel der Grenzüberschreitung „nicht steuerbar“, „steuerbar, aber steuerfrei“ und „steuerbar und steuerpflichtig“ sein. Nicht steuerbar sind sie, wenn sie die Voraussetzungen für einen Umsatz in der Türkei gemäß Art. 1 Abs. 1 i. V. m. Art. 6 KDVK nicht erfüllen. Steuerbar, aber steuerfrei sind Leistungen, die zwar die vorgenannten Voraussetzungen erfüllen, jedoch einer Steuerbefreiung gemäß Art. 11 ff. KDVK unterfallen. Ist Letzteres nicht der Fall, sind die Umsätze steuerbar und steuerpflichtig. Bei dieser trichotomen Gesetzesdogmatik und der damit einhergehenden rechtlichen Beurteilung der genannten Leistungen darf die Zielvorgabe der mit Verbrauchsteuercharakter versehenen Mehrwertsteuer, der jedwede juristische Einkleidung von steuerrelevanten wirtschaftlichen Sachverhalten unterzuordnen ist, nicht außer Acht gelassen werden. Vielmehr muss jede Rechtsdogmatik der Mehrwertbesteuerung dem Besteuerungsziel dienen. Steht damit die rechtliche Bewertung von

Umsätzen, die im Ausland verbraucht werden, unter der Prämisse der Besteuerung am Verbrauchsort und darf sie theoretisch nur zum Ergebnis haben, dass die Umsätze im Inland restlos mit Hilfe des Vorsteuerabzugs entsteuert werden. Ein hiervon abweichendes rechtliches Ergebnis würde nicht nur dem Verbrauchsortprinzip zuwiderlaufen, sondern auch die Legitimität der Mehrwertsteuer in Frage stellen.⁸⁰⁵ Im Lichte dieser Ausführungen betrachtet, ist in der türkischen Besteuerungsdogmatik festzustellen, dass – um bei der aufgezeigten Trias der Beurteilung von Umsätzen zu bleiben – steuerbare, aber steuerfreie ebenso wie steuerbare und steuerpflichtige Leistungen nach Art. 29 Abs. 1 KDVK resp. Art. 32 KDVK die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs eröffnen können, während bei nicht steuerbaren Leistungen das Recht auf Vorsteuerabzug nach Art. 30 lit. a Var. 1 KDVK entfällt.

Die Steuerbarkeit von Umsätzen setzt gemäß Art. 1 Abs. 1 Nr. 1 KDVK voraus, dass es sich bei den Leistungen um Lieferungen oder Dienstleistungen um solche im Rahmen einer gewerblichen, landwirtschaftlichen oder selbständigen Tätigkeit handelt, die in der Türkei ausgeführt werden. Im Umkehrschluss sind sie nicht steuerbar, wenn sie nicht in der Türkei ausgeführt werden. Als in der Türkei ausgeführt gelten sie, wenn sie die Voraussetzungen des Art. 6 KDVK erfüllen. Die genannte Vorschrift verlangt für Lieferungen, dass sich die gelieferten Gegenstände zum Zeitpunkt der Lieferung auf türkischem Hoheitsgebiet befinden, und für Dienstleistungen, dass die Dienstleistungshandlung im Inland vorgenommen oder der Nutzen aus der Dienstleistung im Inland gezogen wird.⁸⁰⁶ Wenn der Gesamtvorgang der Leistungserbringung die Türkei territorial nicht tangiert und damit ein Umsatz i. S. d. Art. 1 Abs. 1 Nr. 1 KDVK zu negieren ist, entfällt nach Art. 30 lit. a Var. 1 KDVK das Recht auf Abzug der auf den Leistungen lastenden Vorsteuern.⁸⁰⁷ Für den Vorsteuerabzug ist daher strikt zwischen Ausgangsumsätzen, die im Inland ausgeführt werden, und solchen, deren Ort als im Ausland gelegen gilt, zu unterscheiden. Das Recht zum Vorsteuerabzug ist nach Art. 29 Abs. 1 i. V. m. Art. 30 lit. a Var. 1 KDVK nicht gegeben, wenn die vorsteuerbelasteten Eingangsumsätze mit nicht steuerbaren Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen im Zusammenhang stehen oder Teil der Kosten solcher Ausgangsumsätze sind. Somit schließt das türkische Mehrwertsteuerregime den Abzug von Vorsteuerbeträgen aus, die auf Eingangsleistungen entfallen, welche für die Ausführung von nicht in Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallenden Ausgangsumsätzen

⁸⁰⁵ Zwingende, dies rechtfertigende praktische Gründe des Steuervollzugs sind nicht per se ausgeschlossen. Siehe dazu etwa Englisch, in: Seer, Umsatzsteuer im Europäischen Binnenmarkt, S. 165 (172 ff.)

⁸⁰⁶ Im türkischen Mehrwertsteuerrecht ist zwar angesichts der Regelungen über den Leistungsort, die Ausfuhrsteuer und die Einfuhrbesteuerung das Bestimmungslandprinzip dominierend (so auch *Kızılot*, KDVK, Art. 6, S. 452). Jedoch ist es inkonsequent und nicht nachvollziehbar, dass dieses Prinzip beim Vorsteuerabzug ausgeblendet wird.

⁸⁰⁷ Ebenso Oktar, 100 Soruda KDVK, S. 72

verwendet werden. Hätte daher der Warenumsatz durch den Lieferungsempfänger und schließlich der Verbrauch der Ware im Inland stattgefunden, wäre ein Vorsteuerabzug nicht daran gescheitert, dass der Lieferungsempfänger keine Ausgangsumsätze in der Türkei tätigt. Die darin liegende Ungleichbehandlung grenzüberschreitender Warenlieferungen bedeutet eine höhere Steuerbelastung für den Export. Dadurch erhöht sich der Preis für ausgeführte Waren um die nicht abziehbare Vorsteuer und mindert die Wettbewerbsfähigkeit dieser Ware auf dem Auslandsmarkt und im Bestimmungsland. Dies führt zu Beschränkungen im Außenhandel, die den Warenverkehr im Inland begünstigt. Daran ändert auch nichts, dass die Regelung des Art. 30 lit. a Var. 1 KDVK ohne Unterscheidung zwischen Steuerpflichtigen aus dem Inland und solchen aus dem Ausland gilt. Zwar ist eine norminterne Differenzierung nach nicht steuerbaren Vorgängen im Inland und solchen im Ausland bei bloßer Ansicht des Wortlauts nicht erkennbar. Dies darf aber nicht darüber hinwegtäuschen, dass der Vorsteuerabzug und mit ihm eine geringere Steuerlast effektiv davon abhängig gemacht wird, ob die Ausgangsumsätze an ausländische Wirtschaftsteilnehmer im Ausland oder im Inland (mit der Folge der Ausfuhrbefreiung) bewirkt werden. Art. 30 lit. a Var. 1 KDVK scheidet Vorsteuerbeträge im Zusammenhang mit nicht steuerbaren Warenlieferungen aus. Nach Art. 1 Abs. 1 Nr. 1 KDVK kann die Steuerbarkeit der Warenlieferung am Fehlen einer Ausführung im Rahmen einer gewerblichen, landwirtschaftlichen oder selbständigen Tätigkeit oder aber am Fehlen der Ausführung im Inland scheitern. Ersteres wird bereits durch Art. 29 Abs. 1 KDVK ausgesondert, da diese Vorschrift für die Vorsteuerabzugsberechtigung einen Zusammenhang der Vorsteuerbeträge mit einer der genannten Tätigkeiten voraussetzt. Damit bleiben für den Anwendungsbereich des Art. 30 lit. a Var. 1 KDVK lediglich im Ausland ausgeführte Warenlieferungen übrig.

Vor dem Hintergrund des Verbrauchsteuercharakters und des diesen repräsentierenden Bestimmungslandprinzips ist es nicht eingängig, dass Leistungen an ausländische Kunden differenzierenden steuerlichen Belastungswirkungen unterworfen werden, die sich an Merkmalen ausrichten, welche vom Gesetzgeber diesen Leistungen innerhalb der Besteuerungsdogmatik zugeschrieben werden, konkret sie als nicht steuerbare oder als steuerfreie Leistungen einzustufen. Findet der Konsum der Leistungen im Ausland statt, ist es aus Sicht des Bestimmungslandprinzips nicht zulässig, dass die Leistungen das Inland mit einer – mangels Vorsteuerabzugs fortbestehenden – Mehrwertsteuerlast verlassen. Treffen diese Leistungen im Bestimmungsland mit dieser Steuerlast ein und macht dieses Land von seinem legitimen Besteuerungsrecht Gebrauch, verteuern sich diese Leistungen im Verhältnis zu anderen Leistungen im Bestimmungsland um die vom Abzug ausgeschlossene Vorsteuer im Ursprungsland. Eine derart wettbewerbswidrige Kumulierung der Steuerlast kann lediglich durch die Entlastung von der Vorsteuer des Ursprungslands vermieden werden. Wird der Vorsteuerabzug untersagt, löst dies auch einen

Kaskadeneffekt aus. Der inländische Steuerpflichtige wird – geleitet vom Wirtschaftlichkeitsdenken – versuchen, die nicht abziehbare Vorsteuer des Ursprungslandes auf den ausländischen Kunden im Bestimmungsland weiterzuwälzen. Gelingt es ihm, die Vorsteuerkosten einzupreisen, wird das Bestimmungsland – bedingt durch die indirekte Mehrwertbesteuerung – auf den auch die Mehrwertsteuer des Ursprungslandes enthaltenden Preis für die grenzüberschreitende Leistung seine Steuer berechnen und so „Steuern auf Steuern“ erheben müssen. Daraus folgt, dass die für die Zweckerfüllung der Mehrwertbesteuerung unausweichliche Exklusivzuweisung des Besteuerungsrechts nach dem Bestimmungslandprinzip dem Ursprungsland nicht die Wahl zwischen Gewährung oder Verwehrung des Vorsteuerabzugs für Ausgangsleistungen im Ausland lässt. Daher kann und darf die Türkei den Vorsteuerabzug ihren Steuerpflichtigen nicht schon deshalb vorenthalten, weil die an ausländische Empfänger erbrachten Leistungen gesetzestechnisch als nicht im Inland ausgeführt (dis-)qualifiziert werden. Darin kann keine Rechtfertigung für die Umgehung des systemtragenden und -prägenden Verbrauchsprinzips der Mehrwertsteuer liegen. Würde darin nach einer Rechtfertigung gesucht werden, wäre man dabei, der Mehrwertsteuer die Legitimationsgrundlage zu entziehen und sie um ihr Belastungsziel zu bringen.

Der türkische Gesetzesgeber ließ in der Gesetzesbegründung zu dem Ausschluss des für das türkische Mehrwertsteuersystem unentbehrlichen Vorsteuerabzugsrechts nach Art. 30 lit. a KDVK verlautbaren, in anderen Ländern (!) werde ebenso verfahren. In der türkischen Literatur wird zur Justifikation des Abzugausschlusses bei Ausgangsleistungen im Ausland teilweise vorgebracht, dass im Mehrwertsteuersystem die Gewährung des Vorsteuerabzugs für Eingangsleistungen auf dem Gedanken beruhe, dass diese ohnehin zur Bemessungsgrundlage der Steuer für die Ausgangsleistung, in die sie typischerweise eingehen, gehören und damit spätestens beim Endverbrauch der Steuer unterworfen sein werden. Werde aber die Ausgangsleistung mangels – im Inland ausgeführten – steuerbaren Umsatzes nicht (in der Türkei) besteuert, sei ein Abzug der Vorsteuern für die mit dieser Ausgangsleistung zusammenhängenden Eingangsleistungen unmöglich.⁸⁰⁸ Diese Sichtweise übersieht nicht nur, dass das mit dem Vorsteuerabzug verfolgte Ziel nicht die Besteuerung eines auf der jeweiligen Wirtschaftsstufe kreierte Mehrwerts als solcher ist, sondern die steuerliche Erfassung des Endverbrauchs von wirtschaftlichen Leistungen. Wird aber der Endverbrauch nicht im Inland, sondern im Ausland realisiert, ist dieser nach dem Bestimmungslandprinzip dem steuerlichen Zugriff im Inland entzogen.⁸⁰⁹

⁸⁰⁸ *Özbalcı*, KDVK, Art. 30, S. 702; *Şimşek/Tolu*, Katma Değer Vergisinde İndirim, S. 266

⁸⁰⁹ In Anbetracht des Verbots des Vorsteuerabzugs nach Art. 30 lit. a KDVK klingen die Worte von *Kızılot* (KDVK, Art. 11, S. 621), das KDVK habe sich das Bestimmungslandprinzip zu eigen gemacht, fast schon wie ein Lippenbekenntnis.

In der Folge darf das Ursprungsland mangels Verwirklichung eines steuerauslösenden Letztverbrauchstatbestands an keinem „Glied der Wertschöpfungskette“ Steueraufkommen generieren. Wird also der Mehrwert nicht im Inland dem Endkonsum zugeführt, fehlt es am entscheidenden Moment für die Befugnis zur Verbrauchsbesteuerung.⁸¹⁰ Die Abschaffung von Art. 30 lit. a Var. 1 KDVK und die Einführung einer Regelung, die der Rechtsfolge des Art. 169 lit. a RL 2006/112/EG entspricht und das Recht auf Vorsteuerabzug unter Annahme der Steuerbarkeit nach den übrigen rechtlichen Bestimmungen gewährt, würde – de lege ferenda – eine Vorsteuerabzugsmöglichkeit für Leistungen im Ausland gewähren und somit Handelshemmnissen vorbeugen, wären doch dann die juristischen Bedingungen für den Erwerb des Rechts auf Vorsteuerabzug wie die bei Leistungen im Inland.

2. Handelshemmnisse im Vorsteuerabzugsrecht der EU

Das Mehrwertsteuerrecht der EU wertet die Warenlieferung in einen EU-Mitgliedstaat zunächst als eine steuerbare Einfuhr von Gegenständen i. S. d. Art. 2 Abs. 1 lit. d RL 2006/112/EG. Darüber hinaus wird die Warenlieferung aus der Türkei grundsätzlich als nicht steuerbare (Versendungs- oder Beförderungs-)Lieferung von Gegenständen gemäß Art. 2 Abs. 1 lit. a RL 2006/112/EG betrachtet. Allerdings wird nach Art. 32 Abs. 2 RL 2006/112/EG der Ort der Lieferung in den Bestimmungsmitgliedstaat verlagert und dort die Steuerbarkeit herbeigeführt, wenn der Lieferer zugleich der Importeur der gelieferten Gegenstände ist und der Bestimmungsmitgliedstaat ihn gemäß Art. 201 RL 2006/112/EG als Schuldner der Einfuhrmehrwertsteuer bestimmt oder anerkennt. Zudem ist die Warenlieferung in Gestalt einer Montage- oder Installationslieferung i. S. d. Art. 36 RL 2006/112/EG ein steuerbarer Lieferumsatz. Für die Warenlieferung in die EU gilt keine auf der Grenzüberschreitung der Ware beruhende Steuerfreiheit, weshalb sie bei Vorliegen der Steuerbarkeit grundsätzlich mehrwertsteuerpflichtig ist.

Der Lieferer kann nach Art. 168 lit. a und e RL 2006/112/EG Vorsteuern für die (eigene) Einfuhr sowie für Eingangsleistungen im Zusammenhang mit der Warenlieferung abziehen, wenn diese Lieferung im Bestimmungsmitgliedstaat steuerbar und steuerpflichtig ist. Das Abzugsrecht nach Art. 168 RL 2006/112/EG kann der Lieferer grundsätzlich im Regelbesteuerungsverfahren geltend machen, es sei denn, der Bestimmungsmitgliedstaat ordnet einen Übergang der Steuerschuldnerschaft nach Art. 194 RL 2006/112/EG auf den Lieferungsempfänger an. Letzteres kann nur der Fall sein, wenn der Lieferer nicht im Bestimmungsmitgliedstaat, sondern etwa in der Türkei ansässig ist. Geht demnach die Steuerschuld des Lieferers für seine Warenlieferung als einen steuerpflichtigen Ausgangsumsatz über,

⁸¹⁰ Hinsichtlich des systemkonformen Vorsteuerabzugs bei steuerfreien Ausgangsumsätzen im Allgemeinen siehe die Kritik von Stadie, *Recht des Vorsteuerabzugs*, S. 8 ff.; auch kritisch Fasold, *BB* 1967, 1205

gewährt ihm Art. 170 lit. a RL 2006/112/EG einen Vorsteuererstattungsanspruch, der im Vorsteuererstattungsverfahren nach der Richtlinie 86/560/EWG geltend zu machen ist (Art. 171 Abs. 2 Satz 1 RL 2006/112/EG). Auf das Vorsteuererstattungsverfahren wird der Lieferer auch verwiesen, wenn seine Warenlieferung kein steuerbarer Lieferumsatz im Bestimmungsmitgliedstaat ist und er wiederum außerhalb des Unionsgebiets ansässig ist. Denn in diesem Fall folgt für den Lieferer aus Art. 170 lit. b RL 2006/112 ein Vorsteuererstattungsanspruch. Der Lieferungsempfänger ist nur insofern mit abzugsfähiger Vorsteuer belastet, wie die Warenlieferung im Bestimmungsland als ein dem Lieferungsempfänger zuzurechnender Einfuhr- und/oder als Lieferumsatz mehrwertsteuerpflichtig ist. Das nach Art. 168 lit. a oder e RL 2006/112/EG bestehende Abzugsrecht kann der Lieferungsempfänger im Regelbesteuerungsverfahren ausüben.

Während für den Lieferungsempfänger durch materielle oder formelle Regelungen zum Vorsteuerabzug bedingte Handelshemmnisse nicht erkennbar sind, können für den Lieferer vorsteuerabzugsspezifische Handelshemmnisse festgestellt werden. Zwar hat er in Fällen des Übergangs der Steuerschuld für den steuerpflichtigen Lieferumsatz sowie bei nicht steuerbarem Lieferumsatz einen Vorsteuererstattungsanspruch, jedoch kann er diesen lediglich im Erstattungsverfahren nach Maßgabe der Richtlinie 86/560/EWG durchsetzen. Im Grundsatz wird ihm in diesem Verfahren eine Erstattung der Vorsteuer, mit der die grenzüberschreitende Warenlieferung mittelbar belastet ist, zugesprochen. Allerdings ermächtigt die Richtlinie 86/560/EWG die EU-Mitgliedstaaten, die Vorsteuererstattung vom Vorliegen der Gegenseitigkeit (Art. 2 Abs. 2 RL 86/560/EWG), von der Bestellung eines Steuervertreters (Art. 2 Abs. 3 RL 86/560/EWG) oder von weiteren Bedingungen (Art. 4 Abs. 2 Var. 2 86/60/EWG) abhängig zu machen. Darüber hinaus ist die Erstattung von Vorsteuern für von dem jeweiligen Mitgliedstaat der Erstattung zu bestimmende Ausgaben (Art. 4 Abs. 2 Var. 1 RL 86/560/EWG) nicht möglich. Die genannten Einschränkungen⁸¹¹ und Einschränkungsmöglichkeiten bei der Gewährung der Vorsteuererstattung werden ausschließlich Steuerpflichtigen, die außerhalb der EU ansässig sind, zugemutet, während Steuerpflichtige, die im Ursprungsmitgliedstaat ansässig sind, grundsätzlich frei von solchen rechtlichen Restriktionen ihre Vorsteuern in Abzug bringen können.

a. Vorbehalt der Gegenseitigkeit (Reziprozität)

Der drittländische Steuerpflichtige kann zunächst auf die Schranke des Art. 2 Abs. 2 RL 86/560/EWG stoßen. Danach können die Mitgliedstaaten die Vorsteuererstattung an Steuerpflichtige aus einem Drittland von der Gewährung vergleichbarer Vorteile im Bereich der

⁸¹¹ Zur (Un-)Vereinbarkeit von Einschränkungen der Vorsteuererstattung in Deutschland mit Unionsrecht siehe Schlienkamp, UR 1997, 77

Umsatzsteuern durch dieses Drittland abhängig machen. Zu der Frage, ob ein Drittland vergleichbare Vorteile im Bereich der Umsatzsteuer gewährt, kann lediglich der EuGH, der ein Auslegungsmonopol für das gesamte Unionsrecht, mithin auch für die Richtlinie 86/560/EWG, innehat, eine letztverbindliche Entscheidung treffen. Feststellungen der Mitgliedstaaten über die Gewährung vergleichbarer Vorteile unterliegen daher gerichtlicher Überprüfung und sind somit justiziabel.⁸¹²

Verlangt der Ursprungsmitgliedstaat, auf Art. 2 Abs. 2 RL 86/560/EWG rekurrend, die Erstattung von der Gewährung vergleichbarer Vorteile im Bereich der Umsatzsteuern, könnten Vorsteuererstattungsbegehren von Steuerpflichtigen aus der Türkei daran scheitern. Dies wäre der Fall, wenn die Türkei im Bereich der Umsatzsteuer Steuerpflichtigen aus dem Mitgliedstaat der Erstattung keine vergleichbaren Vorteile gewährt. Als Vergleichsmaßstab gelten die Vorteile, die der Mitgliedstaat der Erstattung Steuerpflichtigen aus der Türkei gewähren würde, also die Erstattung der diese belastenden Vorsteuer bei Fehlen von Mehrwertsteuerschulden. Abgesehen von den u. a. in Art. 29 Abs. 2 und 32 KDVK genannten Fällen ist in der Türkei eine Erstattung von Vorsteuern an Steuerpflichtige, die nach türkischem Recht (Art. 30 lit. a KDVK) keine steuerbaren und steuerpflichtigen Ausgangsumsätze tätigen, nicht vorgesehen. Zwar ist die Ansässigkeit des Steuerpflichtigen hierfür kein gesetzliches Kriterium, jedoch werden insbesondere Steuerpflichtige, die nicht in der Türkei domizilieren, von dem Ausschluss der Vorsteuererstattung betroffen sein. Mangelt es danach an einer Gegenseitigkeit in der Türkei, kann Steuerpflichtigen aus der Türkei aufgrund des Reziprozitätsprinzips eine Vorsteuererstattung vorenthalten werden. Der Gegenseitigkeitsvorbehalt führt bei diesen Steuerpflichtigen daher zu Definitivbelastungen mit der von der Erstattung ausgeschlossenen Vorsteuer. Mag in den EU-Mitgliedstaaten türkischen Steuerpflichtigen in der Theorie der Weg zum Vorsteuererstattungsverfahren offenstehen, damit diese von einer Belastung mit Vorsteuern, die sie mangels Steuerschuld in dem betreffenden Mitgliedstaat nicht durch den Abzugsmechanismus egalalisieren können, durch eine Mehrwertsteuererstattung befreit werden. Da allerdings in vielen Mitgliedstaaten unter Berufung auf eine fehlende Gegenseitigkeit, die sie zur zwingenden Bedingung für eine Erstattung erheben, türkischen Unternehmern keine unumschränkte Vorsteuererstattung gewährt wird, kann in Hinblick auf die ungleiche Steuerbelastung von einerseits inländischen und einigen ausländischen Steuerpflichtigen aus Staaten, die der Reziprozitätsforderung Folge geleistet haben, und andererseits türkischen Steuerpflichtigen auf ein Handelshemmnis für grenzüberschreitende Leistungsbeziehungen

⁸¹² Für das deutsche Recht siehe Stadie, in: Rau/Dürrwächter, UStG, Bd. VI, § 18 Rn. 667; Birkenfeld, Umsatzsteuer-Handbuch, § 220 Rn. 414.4; a. A. Kraeusel, in: Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 18 Rn. 677.1. Das BMF stuft die Türkei als ein Drittland ein, das dem Gegenseitigkeitserfordernis nicht genügt (zuletzt im BMF-Schreiben vom 23.07.2010, BStBl. 2010 I 636 ff., Anlage 2).

zwischen der EU und der Türkei geschlossen werden. In der Türkei ansässige Steuerpflichtige, die in den EU-Mitgliedstaaten steuerpflichtig Waren oder Dienstleistungen beziehen oder Waren steuerpflichtig einführen, selbst jedoch keine Mehrwertsteuer – abgesehen von der Einfuhrmehrwertsteuer – schulden, können die auf den Waren bzw. Dienstleistungen lastende Vorsteuer weder abziehen noch erstattet verlangen, während inländischen Steuerpflichtigen grundsätzlich sowohl ein Abzugsrecht als auch ein Erstattungsanspruch zusteht. Die in dem Gegenseitigkeitsvorbehalt offenbar werdende ungleiche Mehrwertsteuerbelastung von Leistungen aus der Türkei ist für den grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehr abträglich und führt zu Handelshemmnissen.

Fraglich ist allerdings, ob die Mitgliedstaaten durch Inkorporierung des Gegenseitigkeitsvorbehalts Handelshemmnisse verursachen oder ob bereits die Ermächtigungsgrundlage des Art. 2 Abs. 2 RL 86/560/EWG handelshemmend wirkt. Zur Beantwortung der Frage kann ein Blick auf den Wortlaut der Norm aufschlussreich sein. Sie erlaubt eine für den grenzüberschreitenden Handel schädliche Ungleichbehandlung von einerseits Steuerpflichtigen aus dem Inland sowie aus Drittländern, in denen Steuerpflichtigen aus dem Erstattungsstaat in den Genuss vergleichbarer umsatzsteuerlicher Vorteile kommen, und andererseits Steuerpflichtigen aus anderen Drittländern. Letzteren kann neben dem Vorsteuerabzug auch eine Vorsteuererstattung versagt werden. Machen die Mitgliedstaaten von dieser Befugnis Gebrauch, indem sie den Gegenseitigkeitsvorbehalt in ihrer nationalen Rechtsordnung einführen, sind die entsprechende rechtliche Reglementierung sowie die darauf gestützten administrativen Maßnahmen, obgleich sie handelsschädigend sind, von der unionsrechtlichen Ermächtigungsnorm gedeckt. Dadurch werden handelsbeschränkende Rechts- und Realakte der Mitgliedstaaten vom Unionsrecht legalisiert. Die Legalisierung ist quasi ein Wegbereiter und ein Mittel für Handelsbeschränkungen. Sie räumt den Mitgliedstaaten die Freiheit von der grundsätzlichen Pflicht zur Vorsteuererstattung ein. Als Rechtsgrundlage für abgeleitete mitgliedstaatliche Handlungen stellt Art. 2 Abs. 2 RL 86/560/EWG damit einen Zurechnungszusammenhang zwischen diesen Handlungen und dem Handeln der EU her und überträgt auf Letztere zumindest eine Mitverantwortung für Handelshemmnisse durch die Mitgliedstaaten. Dafür spricht auch, dass es ohne den unionsrechtlich in Fällen fehlender Gegenseitigkeit konzeditierten Entscheidungsspielraum bei der Erstattungspflicht der Mitgliedstaaten bleiben und der betroffene Steuerpflichtige auf der Vorsteuererstattung bestehen könnte. Als eine notwendige Bedingung für die Dispension der Mitgliedstaaten von der Grundregel der Vorsteuererstattung kann Art. 2 Abs. 2 RL 2006/112/EG analog der für die rechtswissenschaftliche Zurechnungslehre grundlegenden „condicio sine qua non“-Formel nicht hinweggedacht werden, ohne dass die Erstattungspflicht der Mitgliedstaaten wieder griffe. Überdies sind die Bedingungen für die Verwehrung der Vorsteuererstattung in der Richtlinienbestimmung derart hinreichend konkret und eindeutig vorgezeichnet, dass die wörtliche

Übernahme dieser Bestimmung durch die Mitgliedstaaten einen für Rechtsnormen und deren unmittelbare Anwendung ausreichenden Grad an Klarheit erreichen würde. Daher kann die Umsetzung der Bestimmung auf der Ebene der Mitgliedstaaten die Zurechenbarkeit der Handelshemmnisse zum Unionsrecht nicht in Frage stellen.⁸¹³

Dass die Mitgliedstaaten von der Pflicht zur Beachtung völkerrechtlicher (insbesondere WTO-rechtlicher) Vorgaben entbunden sind, ist damit allerdings nicht gesagt. Wie der EuGH⁸¹⁴ betont hat, bezieht sich zwar Art. 2 Abs. 2 RL 86/560/EWG auf alle Drittländer, mithin auch auf WTO-Staaten mit Drittlandscharakter. Der Vorrang der von der EU geschlossenen völkerrechtlichen Verträge vor den Bestimmungen des abgeleiteten Unionsrechts gebietet es jedoch nach ständiger EuGH-Rechtsprechung, diese Bestimmungen nach Möglichkeit in Übereinstimmung mit solchen Verträgen auszulegen.⁸¹⁵ Der EuGH meint jedoch auch, dass Art. 2 Abs. 2 RL 86/560/EWG den Mitgliedstaaten keine Verpflichtung zur Einführung einer Gegenseitigkeitsklausel auferlege, sondern ihnen nur eine bloße Möglichkeit eröffne. Daher seien sie in keiner Weise daran hindert, ihren Verpflichtungen aus völkerrechtlichen Verträgen nachzukommen.⁸¹⁶ Da die Richtlinienbestimmung jedem Mitgliedstaat für die einzelnen Drittländer die Entscheidung darüber überlasse, ob jeweils ein Gegenseitigkeitserfordernis vorzusehen ist oder nicht, erlaube sie es den Mitgliedstaaten, ihre Gesetzgebung in dem Maße, in dem diese Entscheidungsfreiheit durch mit bestimmten Drittländern geschlossene Verträge beschränkt wird, an die entsprechenden Verträge anzupassen.⁸¹⁷ Allerdings lasse Art. 2 Abs. 2 RL 56/860/EWG auch die Befugnis und die Verantwortung der Mitgliedstaaten unberührt, ihren Verpflichtungen aus völkerrechtlichen Verträgen wie den WTO-Übereinkommen

⁸¹³ Zur Begründung der Verantwortlichkeit der EU könnten die Grundsätze über die Zurechnung völkerrechtlicher Pflichtverletzungen entsprechend herangezogen werden. Diese sind Teil des Völkergewohnheitsrechts und finden ihren Niederschlag in den von der Völkerrechtskommission (International Law Commission, kurz: ILC) im Jahre 2001 angenommenen „Artikelentwürfen für die Verantwortlichkeit von Staaten für völkerrechtswidriges Handeln“. Nach Art. 16 dieser Artikelentwürfe ist „ein Staat, der einen anderen Staat bei der Begehung eines völkerrechtswidrigen Handelns des letzteren Staates hilft oder ihn unterstützt, völkerrechtlich dafür verantwortlich, dass er das tut, wenn dieser Staat dies in Kenntnis der Umstände des völkerrechtswidrigen Handelns tut und das Handeln völkerrechtswidrig wäre, wenn es dieser Staat begehen würde.“ Speziell zur Verantwortlichkeit der EU siehe Oppermann, Europarecht, § 4 Rn. 10; Ruffert, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 48 EUV, Rn. 16

⁸¹⁴ EuGH-Urteil vom 07.06.2007, Rs. C-335/05 („Řízení Letového Provozu ČR“), Slg. 2007, I-4307, Rn. 15

⁸¹⁵ EuGH-Urteil vom 10.09.1996, Rs. C-61/94 (Kommission/BRD), Slg. 1996, I-3989, Rn. 52; vom 01.04.2004, Rs. C-286/02 („Bellio F.lli“), Slg. 2004, I-3465, Rn. 33; vom 12.01.2006, Rs. C-311/04 („Algemene Scheeps Agentuur Dordrecht“), Slg. 2006, I-609, Rn. 25; vom 08.03.2007, Rs. C-447/05 und C-448/05 („Thomson“ u. a.), Slg. 2007, I-2049, Rn. 30

⁸¹⁶ EuGH-Urteil vom 07.06.2007, Rs. C-335/05 („Řízení Letového Provozu ČR“), Slg. 2007, I-4307, Rn. 17

⁸¹⁷ EuGH a. a. O, Rn. 18

nachzukommen.⁸¹⁸

Der Grundsatz der Gegenseitigkeit betrifft das Verhältnis von zwei oder mehr Staaten, die sich wechselseitig die gleiche oder zumindest ähnliche Behandlung zukommen lassen. Seine Relevanz ist vor allem darin zu sehen, dass ein Staat, der einen Anspruch aus einer spezifischen Völkerrechtsnorm zu begründen sucht, diese Norm auch als bindend gegenüber sich selbst zu akzeptieren hat.⁸¹⁹ Im Rahmen einer multilateralen Ordnung der unbedingten Meistbegünstigung ist dieser Grundsatz allerdings ein Fremdkörper. Nach der liberalen Wirtschaftstheorie dient jede Liberalisierungsmaßnahme gesamtwirtschaftlich betrachtet auch dem jeweiligen Land, das die Maßnahme tätigt. Zu bedenken ist zudem, dass sich das Ziel der Reziprozität in der Praxis der internationalen Wirtschaftsbeziehungen ohnehin nicht gänzlich verwirklichen lässt, streben die Handelspartner doch oft nach einseitigen Vorteilen. Insofern muss der Gegenseitigkeitsgrundsatz in diesem Bereich eher als „politische Vorgabe“ für Verhandlungen verstanden werden.⁸²⁰ Jedenfalls untereinander können sich die EU-Mitgliedstaaten zur Rechtfertigung eigener Vertragsverletzungen nicht darauf zurückziehen, dass auch andere Staaten ihre Pflichten missachten.⁸²¹

Einige Mitgliedstaaten haben den Gegenseitigkeitsvorbehalt für Drittländer in ihre nationale Rechtsordnung aufgenommen.⁸²² Die Vorsteuererstattung an einen drittländischen Steuerpflichtigen allein davon abhängig zu machen, dass dem inländischen Steuerpflichtigen in dem betreffenden Drittstaat eine Vorsteuererstattung zuzubilligen sein würde, und widrigenfalls eine Vorsteuererstattung zu verwehren, kann im Ergebnis einer Prüfung am Bestimmungslandprinzip und dem darin zu Ausdruck kommenden Besteuerungsprimat am Verbrauchsort nicht Stand halten. Das völkerrechtlich fundierte Problem der Uneinigkeit der beteiligten Staaten („Wie du mir, so ich dir!“) auf den ausländischen Steuerpflichtigen abzuwälzen und die ihm beigebrachte Belastung mit der erhobenen Vorsteuer entgegen den Prinzipien der Verbrauchsbesteuerung zu „zementieren“, ist kaum mit einer Begründung haltbar, die mit dem Mehrwertsteuersystem im Einklang steht. Eine steuerliche Strafhaftung für fremdes (Nichts-)Tun dürfte nicht nur aus fiskaljuristischer Sicht bedenklich sein. Es erscheint angebracht, die unionsrechtliche Ermächtigungsgrundlage des Art. 2 Abs. 2 RL 86/560/EWG daher

⁸¹⁸ EuGH, a. a. O., Rn. 20; ebenso Englisch, UR 2007, 542. Ergibt sich aus den WTO-Übereinkommen – ungeachtet des Reziprozitätsverhältnisses – eine völkerrechtlichen Verpflichtung der Mitgliedstaaten zur Vorsteuererstattung an alle Drittlandansässige, wäre Art. 2 Abs. 2 RL 86/560/EWG sinnentleert (So wohl auch Billig, UR 2007, 685 (687)).

⁸¹⁹ Dolzer, in: Graf Vitzthum, Völkerrecht, 6. Abschn. Rn. 28

⁸²⁰ Dolzer, a. a. O.

⁸²¹ EuGH-Urteil vom 25.09.1979, Rs. 232/78 (Kommission/Frankreich), Slg. 1979, 2729, Rn. 9; vom 14.02.1984, Rs. 325/82 (Kommission/BRD), Slg. 1984, 777, Rn. 11

⁸²² Siehe Fn. 559

abzuschaffen.

b. Steuerlicher Vertreter im Vorsteuererstattungsverfahren

Inländische Steuerpflichtige haben die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs im Regelbesteuerungsverfahren, wenn sie im Ansässigkeitsmitgliedstaat steuerpflichtige Ausgangsumsätze ausführen und sie die Mehrwertsteuer selbst schulden. Schulden sie die entstehende Mehrwertsteuer nicht selbst, sondern vielmehr der Leistungsempfänger, können sie den überschüssigen Vorsteuerbetrag nach Maßgabe des Art. 183 RL 2006/112/EG erstattet verlangen. Ist der Steuerpflichtige allerdings in einem Drittland ansässig, ordnet Art. 171 Abs. 2 Satz 1 RL 2006/112/EG die Anwendung des Vorsteuererstattungsverfahrens i. S. d. Richtlinie 86/560/EWG an. Diese Richtlinie erlaubt den Mitgliedstaaten in Art. 3 Abs. 3, die Benennung eines steuerlichen Vertreters zu verlangen. Verlangt ein Mitgliedstaat für die Durchführung des Vorsteuererstattungsverfahrens die Benennung eines steuerlichen Vertreters, ist der nach Art. 170 RL 2006/112/EG erstattungsberechtigte Steuerpflichtige gehalten, sein Erstattungsbegehren durch einen solchen Vertreter durchsetzen zu lassen. Muss der Steuerpflichtige demnach einen Dritten einschalten, um die ihm aufgebürdeten Vorsteuern zurückzuerhalten, ist er mindestens in Höhe der Vergütung für diesen Vertreter einer Kostenbelastung ausgesetzt, die inländischen (und EU-ausländischen) Steuerpflichtigen nicht abverlangt wird.⁸²³ Je nach Höhe dieser Vergütung kann die Pflicht zur Benennung eines steuerlichen Vertreters zu Nachteilen beim Steuerpflichtigen führen, die das Beantragen einer Vorsteuererstattung im Vorsteuererstattungsverfahren als zu kostspielig erscheinen lassen, zumal die gezahlte Vergütung die zu erstattende Vorsteuer übersteigen kann. In der Folge wäre der drittlandsansässige Steuerpflichtige, der zur Bestellung eines steuerlichen Vertreters verpflichtet wird, davon abgebracht, die Erstattung der im betreffenden Mitgliedstaat der Erstattung gezahlten Steuer für Eingangsleistungen zu verlangen. Können demnach auf der einen Seite Steuerpflichtige aus den EU-Mitgliedstaaten eine Vorsteuererstattung in eigener Person (ohne steuerliche Vertretung) geltend machen, kann dies Steuerpflichtigen aus dem Drittland untersagt werden, mit der Folge, dass die Vorsteuerbelastung im Ursprungsmitgliedstaat praktisch nicht kompensiert wird und die aus diesem Staat herrührenden Leistungen auf dem Auslandsmarkt an Wettbewerbsfähigkeit verlieren. Dies zieht Ungleichbehandlungen zu Lasten drittländischer Steuerpflichtiger nach sich und ist mit einem von Handelshemmnissen freien Vorsteuerabzugssystem nicht vereinbar. Genauso wie bei dem Gegenseitigkeitsvorbehalt kann der Regelung des Art. 2 Abs. 3 RL 86/560/EWG daher ein handelsbeschränkender Charakter

⁸²³ Dass die Unterscheidung zwischen in den Mitgliedstaaten und in Drittländern ansässigen Steuerpflichtigen dem Mehrwertsteuersystem widerspricht, hat das Europäische Parlament bereits im Jahre 1979 zu bedenken gegeben (Entschließung des Europäischen Parlaments, Nr. 4, ABl. (C 39) 1979, S. 14).

zugeschrieben werden.

c. Ausschluss der Erstattungsfähigkeit bestimmter Vorsteuerbeträge

Ferner werden im Vorsteuererstattungsverfahren nach der Richtlinie 86/560/EWG – abweichend von der Richtlinie 2006/112/EG – bestimmte Vorsteuerbeträge als nicht erstattungsfähig behandelt. Der Lieferer von Waren aus der Türkei ist daher in seinem Erstattungsanspruch insoweit abgeschnitten.

Nach Art. 4 Abs. 2 RL 86/560/EWG können die Mitgliedstaaten bestimmte Ausgaben von dem Erstattungsanspruch der Steuerpflichtigen aus Drittländern ausnehmen. Nehmen die Mitgliedstaaten eine solche Exklusion von Vorsteuerbeträgen vor, können vorsteuerbelastete Steuerpflichtige aus der Türkei keine Erstattung der in diesen Ausgaben enthaltenen Vorsteuern begehren. Des Weiteren dürfen die Mitgliedstaaten gemäß Art. 3 Abs. 1 Satz 2 RL 86/560/EWG Mindestbeträge erstattungsfähiger Vorsteuern vorsehen. Vorsteuerbeträge, die unterhalb dieser Schwelle liegen, wären bei entsprechenden mitgliedstaatlichen Regelungen nicht zur Erstattung zugelassen. Für EU-ansässige Steuerpflichtige ist in Art. 17 RL 208/9/EG ein Mindesterstattungsbetrag von 400,- € (bei Erstattungszeiträumen von weniger als einem Kalenderjahr, aber mindestens drei Monaten) und von 50,- € (bei Erstattungszeiträumen von einem Kalenderjahr oder dem Rest eines Kalenderjahres) vorgesehen. Aus dem in Art. 3 Abs. 2 RL 86/560/EWG statuierten Verbot, die Vorsteuer an Drittlandsansässige zu günstigeren Bedingungen zu erstatten als an EU-Ansässige, kann gefolgert werden, dass den Mindestbeträgen für jene Steuerpflichtigen durch die vorgenannten Beträge eine untere Grenze gezogen wird. Da die Richtlinie 86/560/EWG – wie es der EuGH betont hat⁸²⁴ – in einem Spezialitätsverhältnis zu Art. 170 RL 2006/112/EG steht, gelten vorrangig die Bestimmungen jener Richtlinie. Sind nach diesen Bestimmungen der Höhe oder der Art nach bestimmte Vorsteuerbeträge per se nicht erstattungsfähig, bedeutet dies für die mit diesen Vorsteuern belasteten Steuerpflichtigen eine finanzielle Einbuße, die aus wirtschaftlicher Sicht durch Erhöhung der Preise für ihre eigenen Leistungen im Ansässigkeitsstaat kompensiert werden muss. Der fiskalische Einbehalt der Vorsteuern kann daher Grund für erhebliche wirtschaftliche Fehlallokationen sein. Die Verweigerung der Vorsteuererstattung führt allerdings auf lange Sicht nicht nur zu Wettbewerbsverzerrungen, sondern auch zu einer mit dem Verbrauchsteuercharakter der Mehrwertsteuer nicht vereinbaren Umsatzbesteuerung im Ursprungsmitgliedstaat. Der Ausschluss des Erstattungsanspruchs für bestimmte Vorsteuerbeträge stellt daher im Ergebnis eine steuerliche Diskriminierung von grenzüberschreitenden Leistungen (in das Drittlandsgebiet) dar und hat Handelshemmnisse zur

⁸²⁴ EuGH-Urteil vom 15.07.2010, Rs. C-582/08 (Kommission/Vereinigtes Königreich Großbritannien und Nordirland), Slg. 2010, I-7191, Rn. 35

Folge.

III. Dienstleistungen in der EU ansässiger Steuerpflichtiger

Des Weiteren können das Vorsteuerabzugsrecht der EU und das der Türkei zu Einschränkungen bei Dienstleistungen von Steuerpflichtigen führen, die in dem jeweiligen Ursprungsmitgliedstaat ansässig sind.

1. Handelshemmnisse im Vorsteuerabzugsrecht der EU

Auf solche Dienstleistungen findet zur Art. 2 Abs. 1 lit. c RL 2006/112/EG zur Begründung der Steuerbarkeit Anwendung, wenn der Ort der Dienstleistungen gemäß Art. 43 ff. RL 2006/112/EG im Gebiet des EU-Mitgliedstaats gelegen ist. Steuerpflichtig sind die danach steuerbaren Dienstleistungen, sofern sie nicht nach Art. 146 lit. d RL 2006/112/EG im „aktiven Veredelungsverkehr“ erbracht werden, oder nach Art. 146 lit. e RL 2006/112/EG in unmittelbarem Zusammenhang mit ausgeführten oder bestimmten eingeführten (siehe Art. 61 RL 2006/112/EG oder Art. 157 Abs. 1 lit. a RL 2006/112/EG) Gegenständen stehen. Schließlich sind sie nach Art. 153 RL 2006/112/EG grundsätzlich steuerfrei, wenn sie u. a. steuerfreie Ausfuhrumsätze nach Art. 146 und 147 RL 2006/112/EG oder nicht steuerbare Umsätze außerhalb des Gemeinschaftsgebiets betreffende Vermittlungsleistungen darstellen.

Sofern seine Dienstleistungen steuerpflichtig sind, hat der Dienstleistungserbringer nach Art. 168 lit. a RL 2006/112/EG das Recht auf Abzug der im Ursprungsmitgliedstaat angefallenen Vorsteuer für Eingangsleistungen, die im Verwendungszusammenhang mit der erbrachten Dienstleistung stehen. Sind die Dienstleistungen nicht steuerbar oder steuerbefreit, kann er sich auf Art. 169 lit. a, b bzw. c RL 2006/112/EG berufen. Für die Ausübung seines Abzugsrechts steht ihm das allgemeine Besteuerungsverfahren offen. Der in der Türkei ansässige Dienstleistungsempfänger bedarf nur insoweit eines Vorsteuerabzugs, wie die empfangene Dienstleistung im Ursprungsmitgliedstaat steuerpflichtig ist. Das Recht zum Vorsteuerabzug kann aus Art. 169 lit. a RL 2006/112/EG herleiten, wenn er – was der Regelfall sein dürfte – im Ursprungsmitgliedstaat zwar keinerlei Umsätze tätigt, die in der Türkei ausgeführten Umsätze ihn aber, wären sie im Ursprungsmitgliedstaat ausgeführt, nach Art. 168 oder 169 lit. b und c RL 2006/112/EG zum Vorsteuerabzug berechtigen würden. Dieses Recht wird durch Art. 170 lit. a RL 2006/112/EG in einen Erstattungsanspruch umgewandelt, den der Dienstleistungsempfänger nur im Vorsteuererstattungsverfahren i. S. d. Richtlinie 86/560/EWG geltend machen darf (Art. 171 Abs. 2 Unterabs. 1 RL 2006/112/EG). Die Ausführungen zu unter II.2. gewürdigten Einschränkungen und Einschränkungsbefugnissen in der Richtlinie 86/560/EWG gelten für Dienstleistungsempfänger aus der Türkei sinngemäß. Hinzu kommt eine weitere, unmittelbar in der genannten Richtlinie verankerte Einschränkung für bestimmte Dienstleistungen: Nach Art. 2 Abs. 1

RL 86/560/EWG ist die Erstattung von Vorsteuern für Eingangsumsätze für Zwecke der Finanz- und Versicherungsumsätze i. S. d. Art. 169 lit. c RL 2006/112/EG ausgeschlossen. Als in Art. 169 RL 2006/112/EG genannte Umsätze kommen zum einen außerhalb des betreffenden EU-Mitgliedstaates ausgeführte, nicht steuerbare Umsätze, steuerfreie Ausfuhrumsätze gemäß Art. 146 RL 2006/112/EG sowie nach Art. 135 Abs. 1 lit. a bis f RL 2006/112/EG steuerfreie Finanz- und Versicherungsumsätze mit gewissem Auslandsbezug in Betracht. Während Steuerpflichtige, die in dem EU-Mitgliedstaat ansässig sind, in dem sie Umsätze ausführen, Vorsteuerbeträge für Eingangsumsätze im Zusammenhang mit Finanz- oder Versicherungsumsätzen i. S. d. Art. 169 lit. c RL 2006/112/EG in Abzug bringen oder nach Art. 170 i. V. m. Art. 171 RL 2006/112/EG Vorsteuererstattungsverfahren geltend machen können, sind Steuerpflichtigen aus Drittländern⁸²⁵ nicht mit dieser rechtlichen Möglichkeit bedacht. Denn entgegen Art. 169 lit. c RL 2006/112/EG und Art. 170 RL 2006/112/EG ist Art. 2 Abs. 1 RL 86/560/EWG⁸²⁶ für oben genannte Finanz- oder Versicherungsumsätze solcher Steuerpflichtiger weder ein Abzugsrecht noch ein Erstattungsanspruch vorgesehen. Das Unterlassen der Nennung von Art. 169 lit. c RL 2006/112/EG hat den Ausschluss der Erstattungsfähigkeit von Vorsteuern für Eingangsumsätzen zur Folge, die für die Erbringung der dort genannten Finanz- oder Versicherungsumsätze angefallen sind. Für Ausgangsumsätze i. S. d. genannten Norm ist damit keine Erstattungsberechtigung vorgesehen. Zwar kommt es damit zwischen Art. 2 Abs. 1 RL 86/560/EWG und Art. 170 lit. a RL 2006/112/EG, der auch in den Fällen des Art. 169 lit. c RL 2006/112/EG einen Erstattungsanspruch vorsieht, zu einer Normenkollision. Der EuGH (Urteil vom 15.07.2010, Rs. C-582/08 (Kommission/Vereinigtes Königreich Großbritannien und Nordirland), Slg. 2010, I-7191) löst diese Kollision auf, indem er die Bestimmungen der Richtlinie 86/560/EWG (insbesondere deren Art. 2 Abs. 1) zur *lex specialis* gegenüber Art. 170 lit. a RL 2006/112/EG erhebt⁸²⁷, so dass der Erstattungsanspruch nach Art. 170 lit. a RL 2006/112/EG durch den legalen Vorrang des Art. 2 Abs. 1 RL 86/560/EWG kuptiert wird. Die Richtlinie 86/560/EWG regelt nämlich nicht nur die formalen Voraussetzungen für die Durchsetzung des Erstattungsanspruchs, sondern sehe einige materielle Ausnahmen von diesem Anspruch vor.⁸²⁸ Daher ist

⁸²⁵ Dies gilt nach Art. 5 Abs. 2 RL 2008/9/EG an sich auch für Steuerpflichtige aus anderen EU-Mitgliedstaaten als dem Ursprungsmitgliedstaat.

⁸²⁶ Dieser Artikel enthält noch die Normenzählung der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie. Die Normverweisung muss gedanklich als Inbezugnahme der entsprechenden Bestimmungen der Richtlinie 2006/112/EG verstanden werden (sinngemäß EuGH-Urteil vom 15.07.2010, Rs. C-582/08 (Kommission/Vereinigtes Königreich Großbritannien und Nordirland), Slg. 2010, I-7191, Rn. 25).

⁸²⁷ EuGH-Urteil vom 15.07.2010, Rs. C-582/08 (Kommission/Vereinigtes Königreich Großbritannien und Nordirland), Slg. 2010, I-7191, Rn. 35

⁸²⁸ EuGH, a. a. O., Rn. 34

der Erstattungsanspruch außerhalb der EU ansässiger Steuerpflichtiger bei den in Art. 169 lit. c RL 2006/112/EG genannten Versicherungs- und Finanzumsätzen allein am Maßstab des Art. 2 Abs. 1 RL 86/560/EWG zu messen.⁸²⁹ Infolgedessen sind die Mitgliedstaaten von der Pflicht, bei diesen Versicherungs- und Finanzumsätzen einen Anspruch auf Erstattung der Vorsteuer zu gewähren, befreit. Die einschneidende Kürzung des Erstattungsanspruchs führt bei auslandsansässigen Dienstleistungsempfängern mit entsprechenden Ausgangsumsätzen dazu, dass ihnen nicht erstattungsfähige Vorsteuern für Eingangsumsätze im Ursprungsmitgliedstaat aufgebürdet werden und infolgedessen eine mit dem Bestimmungslandprinzip im Widerspruch stehende Umsatzbesteuerung stattfindet, die mit der Maxime der grenzüberschreitenden Neutralität der Mehrwertsteuer unvereinbar ist. Behandelt die Richtlinie 86/560/EWG damit Steuerpflichtige aus Drittländern schlechter als Steuerpflichtige aus dem Ursprungsmitgliedstaat⁸³⁰, werden die betreffenden Versicherungs- oder Finanzdienstleistungen aufgrund der ungleich höheren Steuerbelastung in einer die Wettbewerbsverhältnisse im Bestimmungsland verfälschenden Weise an Konkurrenzfähigkeit einbüßen⁸³¹, was Hemmnisse für den grenzüberschreitenden Handelsverkehr bedeutet. Dies gilt für den vorliegenden Fall der Vorsteuererstattung an drittlandsansässige Dienstleistungsempfänger allerdings nur, wenn die Verweisung in Art. 2 Abs. 1 RL 86/560/EWG so interpretiert wird, dass auch nicht steuerbare, jedoch der Art nach den in Art. 135 Abs. 1 lit. a bis f RL 2006/112/EG genannten Umsätzen gleichende Versicherungs- und Finanzumsätze des Dienstleistungsempfängers vom Ausschluss umfasst sind.⁸³² Dies erscheint problematisch, da bei nicht steuerbaren Versicherungs- und Finanzumsätze des Dienstleistungsempfängers grundsätzlich Art. 169 lit. a RL 2006/112/EG einschlägig ist, nicht aber Art. 169 lit. c RL 2006/112/EG. Jene Bestimmung ist allerdings nach Art. 2 Abs. 1 RL 86/560/EWG explizit nicht ausgeschlossen. Der Wortlaut der Bestimmung aus der Richtlinie 86/560/EWG spricht daher gegen eine Erstreckung des Ausschlusses. Auch das systematische Verhältnis dieser Bestimmung zu Art. 170 lit. a RL 2006/112/EG streitet nicht für eine enge Auslegung des Normgehalts der Bestimmung. Während nämlich der

⁸²⁹ EuGH, a. a. O., Rn. 36. Dies wirkt etwas sonderbar, da das Gericht die Normenhierarchie zwischen sekundärem und tertiärem Unionsrecht „auf den Kopf“ zu stellen scheint.

⁸³⁰ Dies („Logik des Mehrwertsteuersystems“ und „internationale Praxis“) erwähnt auch die Kommission bei ihrem Vorbringen in dem genannten EuGH-Urteil (siehe Rn. 39). Mangels Entscheidungserheblichkeit enthält sich der EuGH allerdings einer unmittelbaren Stellungnahme zu diesem Einwand.

⁸³¹ Ähnlich Generalanwalt Jääskinen, Schlussanträge vom 20.05.2010, Rs. C-582/08 (Kommission/Vereinigtes Königreich Großbritannien und Nordirland), Slg. 2010, I-7191, Rn. 33

⁸³² Der EuGH setzt sich in seinem Urteil vom 15.07.2010, Rs. C-582/08 (Kommission/Vereinigtes Königreich Großbritannien und Nordirland), UR 2010, 704, mit der Frage nach dem Umfang des Ausschlusses der Vorsteuererstattung nicht auseinander.

letztenannte Artikel für den Erstattungsanspruch auf jeden in Art. 169 RL 2006/112/EG genannten Ausgangsumsatz genügen lässt, zählt Art. 2 Abs. 1 RL 2006/112/EG die unter Art. 169 lit. a und b RL 2006/112/EG fallenden Ausgangsumsätze zu den Erstattungsumsätzen. Dies lässt die Schlussfolgerung, dass der Anwendungsbereich des Art. 169 lit. a RL 2006/112/EG um bestimmte Ausgangsumsätze zu kappen ist, nicht zu. Schließlich ist selbst die Kommission in der Begründung ihres Richtlinienvorschlags für eine Achte Richtlinie davon ausgegangen, dass die Fälle der nicht steuerbaren Versicherungs- und Finanzumsätze eines im Drittlandsgebiet ansässigen Steuerpflichtigen unter die der Bestimmung in Art. 169 lit. a RL 2006/112/EG seinerzeit entsprechende Regelung zu subsumieren sind, und hat mit der Verweisung auf diese Regelung in den genannten Fällen bewusst eine Erstattungsberechtigung für Drittlandsansässige vorgeschlagen.⁸³³ Kann einem in der Türkei ansässigen Dienstleistungsempfänger mit nicht steuerbaren Versicherungs- oder Finanzumsätzen im Ergebnis keine Präklusion des Erstattungsanspruchs nach Art. 2 Abs. 1 RL 86/560/EWG entgegengehalten werden, sind insoweit keine Handelshemmnisse feststellbar.

2. Handelshemmnisse im Vorsteuerabzugsrecht der Türkei

Nach türkischem Mehrwertsteuerrecht werden die Dienstleistungen eines in einem EU-Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen vom sachlichen Anwendungsbereich des KDVK gemäß Art. 1 Abs. 1 Nr. 1 Var. 1 KDVK nur insoweit als steuerbare Erbringung von Dienstleistungen erfasst, wie der Steuerpflichtige seine Dienstleistungstätigkeit in der Türkei ausübt (Art. 6 lit. b Var. 1 KDVK) oder der Leistungsempfänger den Nutzen aus den Dienstleistungen in der Türkei zieht (Art. 6 lit. b Var. 2 KDVK). Abgesehen von den in Art. 14 RL 2006/112/EG geregelten Fällen der Transportleistungen mit grenzüberschreitendem Charakter, begründet die Steuerbarkeit auch die objektive Steuerpflicht der Dienstleistungen.

Ist die Dienstleistung nach Art. 1 Abs. 1 Nr. 1 Var. 1 KDVK nicht steuerbar, kann der in der EU ansässige Dienstleistungserbringer mangels zum Vorsteuerabzug berechtigender Ausgangsumsätze nach Art. 30 lit. a KDVK keinen Vorsteuerabzug beanspruchen. Bei einer Steuerfreiheit nach Art. 14 KDVK stehen ihm nach Art. 32 KDVK das Recht zum Vorsteuerabzug sowie ein Anspruch auf Erstattung überschüssiger Vorsteuern zu. Ist die Dienstleistung steuerpflichtig, besteht das Recht auf Abzug der türkischen Vorsteuer für im Zusammenhang mit der erbrachten Dienstleistung stehende Eingangsleistungen gemäß Art. 29 Abs. 1 lit. a i. V. m. Art. 30 lit. a KDVK. Da allerdings der türkische Fiskus gemäß Art. 9 Abs. 1 KDVK für die Steuerschuld für die steuerpflichtige Dienstleistung den in der

⁸³³ So auch die Kommission, Richtlinienvorschlag vom 03.01.1978 für eine Achte Richtlinie des Rates, KOM[77] 721 endg.

Türkei ansässigen Dienstleistungsempfänger belangt⁸³⁴, ergibt sich für den Dienstleistungserbringer ein Vorsteuerüberschuss, der allerdings nicht erstattet wird (Art. 29 Abs. 2 Satz 1 KDVK). Der Dienstleistungsempfänger kann die in seiner Funktion als Haftungsschuldner abgeführte Vorsteuer gemäß Art. 29 Abs. 1 lit. a Var. 2 i. V. m. Art. 30 lit. a KDVK im allgemeinen Besteuerungsverfahren zum Abzug bringen.

Dass die Versagung des Vorsteuerabzugs nach Art. 30 lit. a KDVK Handelshemmnisse zur Folge hat, wurde bereits unter I.2. dargelegt. Selbst wenn das Abzugsrecht trotz nicht steuerbarer Leistungen im grenzüberschreitenden Handelsverkehr gegeben wäre, würde dies den Beteiligten noch nicht zur Entlastung von türkischen Vorsteuern verhelfen. Da die von den Beteiligten ausgeführten Ausgangsumsätze nicht steuerbar sind und die eingeführte Vorsteuerabzugsberechtigung daran nichts ändern würde, wäre der Abzug von (nicht gegebenen) Steuerschulden nicht möglich. Vielmehr würden die Beteiligten einen Anspruch auf Vorsteuererstattung erheischen. So sieht sich der ausländische Steuerpflichtige, der sein Geschäft im Ausland betreibt und regelmäßig keine Ausgangsumsätze im Inland haben dürfte, keinerlei Mehrwertsteerverbindlichkeit ausgesetzt, gegen die er die abziehbaren Vorsteuerbeträge aufrechnen könnte. Den bei ihm als wirtschaftliche Kostenbelastung zu Buche schlagenden Vorsteuerüberhang müsste er nach dem Leitprinzip der Belastungs- und Wettbewerbsneutralität entweder von bestehenden Mehrwertsteuerschulden abziehen oder zum Gegenstand einer Erstattungsforderung machen können. Dem steht allerdings Art. 29 Abs. 2 KDVK entgegen. Danach kann der Überschuss der erklärten Vorsteuerbeträge über die erklärten Umsatzsteuerbeträge im türkischen Mehrwertsteuerrecht nur bei bestimmten steuerfreien Ausgangsumsätzen sowie bei Ausgangsumsätzen, die dem ermäßigten Steuersatz unterliegen, erstattet werden. Übersteigen in einem Besteuerungszeitraum die gesamten Vorsteuerbeträge den Gesamtbetrag der Mehrwertsteuer für steuerpflichtige Umsätze, wird der überschießende Teil der Vorsteuerbeträge im Grundsatz nicht erstattet, sondern auf die nachfolgenden Besteuerungszeiträume übertragen. Daher kann der EU-ausländische Leistungserbringer die Vorsteuern für im Zusammenhang mit der erbrachten Dienstleistung stehende Ausgaben nur bis zu der Höhe in Abzug bringen darf, in der er in der Türkei Mehrwertsteuer für seine Dienstleistung zur Entrichtung deklarieren muss. Hat damit nicht er, sondern der türkische Dienstleistungsempfänger die Mehrwertsteuer abzuführen, fehlt es für die Geltendmachung der Vorsteuerbeträge an dem hierfür erforderlichen Abzugspotential und gelangt der Vorsteuerüberschuss nicht zur Erstattung. Dies lässt die Vorsteuer bei dem ausländischen Leistungserbringer zu einer system- und

⁸³⁴ Im Vertrag über die Dienstleistung sollte stets festgelegt werden, dass die Mehrwertsteuer vom Dienstleistungsempfänger vom Bruttoentgelt für die Dienstleistung einzubehalten und anzumelden ist (Tokmakkaya, Yaklaşım 209 (2010), 128 (129)).

zweckwidrigen Endbelastung werden, so dass die Wettbewerbsverhältnisse zu Lasten ausländischer Unternehmer verfälscht werden. Entgegen dem grenzüberschreitenden Prinzip der Belastungs- und Wettbewerbsneutralität treten damit im Bestimmungsland Steuerbelastungsdifferenzen zwischen über die Grenze gehandelten und innerhalb des Bestimmungslandes erbrachten Dienstleistungen auf. Damit erhöht sich der Kostenanteil der Eingangsleistungen in der Preiskalkulation für die grenzüberschreitende Dienstleistung und schwächt deren Wettbewerbsfähigkeit gegenüber Dienstleistungen im türkischen Inland. Die darin liegende Diskriminierung stellt ein rechtliches Hindernis für die Erbringung grenzüberschreitender Dienstleistungen dar.

Zwar gilt das Verbot der Vorsteuererstattung nicht ausschließlich für Leistungen aus dem oder in das Ausland. Jedoch ergeben sich bei Leistungen, die im Inland ausgeführt und verbraucht werden, regelmäßig Steuerschulden aus erbrachten steuerpflichtigen Leistungen, so dass ein Abzug der nach Art. 29 Abs. 2 Satz 1 KDVK vorgetragenen Vorsteuern für Eingangsleistungen unter den allgemeinen Voraussetzungen der Art. 29 ff. KDVK vorgenommen werden kann. Hingegen sind vielfach Steuerpflichtige, die vorwiegend (nicht steuerbare) Leistungen im Ausland erbringen und aufgrund des Übergangs der Steuerschuld nach Art. 9 Abs. 1 KDVK keine Mehrwertsteuern schulden, von dem Ausschluss der Vorsteuererstattung in besonderem Maße betroffen. Im türkischen Vorsteuerabzugsmechanismus ist zwar prinzipiell der Abzug der Mehrwertsteuer für Eingangsleistungen von der Mehrwertsteuer für Ausgangsleistungen möglich. Wird in einem Besteuerungszeitraum mangels ausreichender Ausgangsteuer nicht die gesamte abziehbare Vorsteuer verrechnet, wird diese jedoch zwecks Abzugs von künftig entstehender Mehrwertsteuerschuld des Steuerpflichtigen in den nächsten Besteuerungszeitraum vorgetragen. Entsteht künftig keine Mehrwertsteuerschuld des Steuerpflichtigen, wie dies bei ausländischen Steuerpflichtigen regelmäßig der Fall sein wird, ist der Vortrag des überschießenden Vorsteuerbetrags für den Steuerpflichtigen nutzlos, stattdessen verfällt er. Steuerpflichtige, die im Ausland ansässig sind und lediglich dort mehrwertsteuerpflichtige Leistungen ausführen, können daher von dem Vorsteuerabzug in der Türkei nicht Gebrauch machen. Die sich auf die Regelung des Art. 29 Abs. 2 Satz 1 KDVK gründende Ungleichbehandlung führt zu Handelshemmnissen im grenzüberschreitenden Leistungsverkehr zwischen der EU und der Türkei.

Würde die Vorsteuer bei dem ausländischen Dienstleistungserbringer zu einer – zweck- und systemwidrigen – Endbelastung führen, wären die Wettbewerbsverhältnisse zu Lasten ausländischer Unternehmer ohne Rechtfertigung verfälscht und die Wettbewerbsneutralität der Mehrwertsteuer in Frage gestellt. Dass die Erstattung von Vorsteuerüberschüssen verboten ist und diese in der Konsequenz auf die nächstfolgenden Besteuerungszeiträume vorzutragen sind, ist im Grundsatz nicht zu missbilligen, zumal die damit erreichte Prävention vor

Missbrauch des Rechtsinstituts des Vorsteuerabzugs und vor Steuerhinterziehungen das Vorsteuerabzugsrecht der Türkei in diesem Punkte als ein potentielles Alternativmodell für das Vorsteuerabzugsrecht der EU erscheinen lässt.⁸³⁵ Dies darf allerdings nicht vergessen lassen, dass das Erstattungsverbot und der Vorsteuervortrag als Regelnormen Raum für gewisse, systemkonforme Ausnahmen bieten müssen. Es empfiehlt sich, das handelshemmende Verbot der Vorsteuererstattung im türkischen Vorsteuerabzugsrecht für die Fälle grenzüberschreitender Leistungen durch Installierung eines dem Vorsteuererstattungsverfahren nach der Richtlinie 86/560/EWG – in einer um die unter II.2. und III.1. dargestellten Handelshemmnisse bereinigten Fassung – einzuschränken.

Für Dienstleistungen ausländischer Unternehmer, für die keine besondere Vorsteuerabzugsregelung im formellen Gesetz besteht und daher der gesetzlich verankerte Grundsatz des Vorsteuervortrags bei gleichfalls bestehendem Regel-Verbot der Vorsteuererstattung gilt, existieren bereits Individualerlasse zu Anfragen bestimmter Steuerpflichtiger mit entsprechenden oder vergleichbaren Sachverhaltsgestaltungen. Diese Individualerlasse besagen, dass – in Abweichung vom gesetzlichen Verbot der Vorsteuererstattung – eine Vergütung der in der Türkei angefallenen Vorsteuer an den ausländischen Steuerpflichtigen in diesen Fällen zulässig sei. Das türkische Finanzministerium hat sich etwa in einem Individualerlass⁸³⁶ anlässlich einer vergleichbaren Fallgestaltung der Aufgabe angenommen, die beschriebene „Gesetzeslücke“ unter Rekurs auf Art. 29 Abs. 4 KDVK für den konkreten Einzelfall zu schließen. Danach dürfen einem im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen, für dessen in der Türkei getätigte Dienstleistung die Empfänger die Steuer schulden, die Vorsteuerbeträge für aus der Türkei bezogene Dienstleistungen eines im Inland ansässigen Unternehmers auf der Grundlage eines behördlichen Steuerprüfungsberichts nach den allgemeinen Regelungen auf Antrag erstattet werden.⁸³⁷ Dies sei allerdings nur unter der Bedingung möglich, dass die zu erstattende Vorsteuer vom im Inland ansässigen Unternehmer tatsächlich angemeldet wurde. Es kann ernsthaft in Frage gestellt werden, ob durch einen auf den konkreten Einzelfall zugeschnittenen Individualerlass von dem klaren gesetzlichen Restriktion für die Vorsteuererstattung in Art. 29 Abs. 2 Satz 1 KDVK abgewichen und allen ausländischen Steuerpflichtigen ein Vorsteuererstattungsanspruch

⁸³⁵ Pahne (Maßnahmen zur Eindämmung des Umsatzsteuerbetrugs, S. 183 ff., und UR 2011, 247 (251 ff.)) schlägt das Vorsteuervortragssystem als Lösungskonzept bei der Betrugs- und Mißbrauchsbekämpfung im europäischen Umsatzsteuerrecht vor. Auch Ammann, in: Nieskens, Umsatzsteuer-Kongress-Bericht 2001/2002, S. 82 ff.) sieht in dem Modell der Vorsteuer verrechnung ein Heil für die Systemschwächen des unionsrechtlichen Vorsteuerabzugsmechanismus. Zurückhaltend Reiß, UR 2002, 561 (567 ff.)

⁸³⁶ Türkisches Finanzministerium, MwSt-Individualerlass vom 10.05.1993, Nr. 30001, zitiert in: *Kızılot*, KDVK, Art. 1, S. 79

⁸³⁷ In der Literatur wird darüber hinaus gehend vorgeschlagen, die Vorsteuern des ausländischen Dienstleistungserbringers beim Dienstleistungsempfänger in Abzug bringen (*Yıldızhan*, *Yaklaşım* 17 (1994), 103 (104)).

mit generell-normativem Charakter eingeräumt werden kann. Art. 29 Abs. 4 KDV erteilt dem türkischen Finanzministerium zwar einen umfassenden Auftrag erteilt, die bei der Anwendung des Vorsteuerabzugsmechanismus auftretenden Mängel, Doppelbesteuerungen oder Nichtbesteuerungen vermeidend, den Grundprinzipien des KDVK, insbesondere der Wettbewerbsneutralität, entsprechend zu beseitigen. Durch bloße „Einzelfallkorrekturen“ kann jedoch das Ministerium wohl kaum diesen Auftrag erfüllen, geschweige denn die durch Art. 29 Abs. 2 Satz 1 KDVK verursachten Handelshemmnisse ausräumen. Hierfür bedarf mehr als eines Individualerlasses.

IV. Dienstleistungen in der Türkei ansässiger Steuerpflichtiger

Schließlich sind im Vorsteuerabzugsrecht der EU und der Türkei Dienstleistungen eines in der Türkei ansässigen Steuerpflichtigen möglicher rechtlicher Anknüpfungspunkt für Handelshemmnisse.

1. Handelshemmnisse im Vorsteuerabzugsrecht der Türkei

Dienstleistungen eines Steuerpflichtigen aus der Türkei sind nach Art. 1 Abs. 1 Nr. 1 Var. 2 KDVK nur dann steuerbar, wenn sie gemäß Art. 6 lit. b KDVK als im Inland erbracht gelten. Dies ist insbesondere der Fall, wenn der Steuerpflichtige die Leistungshandlung in der Türkei vornimmt (Art. 6 lit. b Var. 1 KDVK). Die Dienstleistungen sind nach Art. 11 Abs. 1 lit. a Var. 1 i. V. m. 12 Abs. 1 KDVK steuerfrei, wenn sie mit einer Ausfuhrlieferung zusammenhängen. Ferner sind befreit, wenn sie gemäß Art. 11 Abs. 1 lit. a Var. 2 i. V. m. 12 Abs. 1 KDVK an „einen im Ausland ansässigen Kunden“ erbracht werden oder gemäß Art. 11 Abs. 1 lit. a Var. 3 KDVK als Roaming-Dienstleistungen an „im Ausland ansässige Kunden“ anzusehen sind und die Reziprozität gegeben ist. Schließlich unterfallen sie der Steuerbefreiungsnorm des Art. 14 KDVK, sofern sie Beförderungsleistungen auf Strecken zwischen der Türkei und ausländischen Staaten darstellen.

Dem Dienstleistungserbringer kann in den vorbezeichneten Fällen gemäß Art. 32 Abs. 1 Satz 1 KDVK ein Abzugsrecht zustehen, das er im allgemeinen Besteuerungsverfahren geltend machen kann. Voraussetzung ist, dass die Dienstleistung in der Türkei steuerbar und nach Art. 11 Abs. 1 lit. a Var. 2 oder Var. 3 KDVK steuerfrei ist. Ist die Dienstleistung in der Türkei nicht steuerbar, scheidet sein Abzugsrecht an Art. 30 lit. a Var. 1 KDVK. Ohne Vorsteuerbelastung kommt für den in der EU ansässigen Dienstleistungsempfänger kein Vorsteuerabzug in Betracht. Nur wenn die Dienstleistung in der Türkei ausgeführt wird und damit steuerbar ist und keine Steuerbefreiung greift, ist der Dienstleistungsempfänger mit den ihm in Rechnung gestellten Vorsteuern belastet. Diese Vorsteuerbelastung könnte er nur bei Ausführung zum Vorsteuerabzug berechtigender, insbesondere steuerbarer Ausgangsumsätze in der Türkei kompensieren (Art. 30 lit. a Var. 1 KDVK). Ausgehend davon, dass der unionsansässige

Leistungsempfänger in der Türkei keine steuerbaren Ausgangsumsätze tätigt, wäre er nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Abgesehen von den in Art. 11 Abs. 1 lit. b KDVK bezeichneten Fällen der Vorsteuererstattung an „im Ausland ansässige Personen“, bliebe er mit der türkischen Vorsteuer endgültig belastet. Dass Art. 30 lit. a Var. 1 KDVK Handelshemmnisse erzeugt, wurde bereits unter II.1. festgestellt. Auch im grenzüberschreitenden Dienstleistungsverkehr wäre somit bei einer Vorsteuerbelastung des Leistungsempfängers auf diese Norm eine dem mehrwertsteuerlichen Gleichbehandlungsgebot zuwiderlaufende Behandlung von Vorsteuerbelastungen im Ursprungsland zurückzuführen, so dass auch in dieser Hinsicht Handelshemmnisse festzustellen wäre.

2. Handelshemmnisse im Vorsteuerabzugsrecht der EU

Unionsrechtlich sind die Dienstleistungen von in der Türkei ansässigen Steuerpflichtigen nach Art. 2 Abs. 1 lit. c RL 2006/112/EG als steuerbare Umsätze anzusehen, wenn ihr Ort als im Gebiet eines EU-Mitgliedstaats gelegen gilt. Steuerfrei können sie steuerfrei sein, wenn sie Dienstleistungen bei Einfuhrvorgängen i. S. d. Art. 144 RL 2006/112/EG oder Vermittlungsleistungen i. S. d. Art. 153 RL 2006/112/EG darstellen. Im Übrigen sind sie grundsätzlich steuerpflichtig.

Hat der in der Türkei ansässige Dienstleistungserbringer eine steuerpflichtige Dienstleistung erbracht, gilt Art. 168 RL 2006/112/EG als Grundlage für das Abzugsrecht. Dieses Recht kann er im Regelbesteuerungsverfahren geltend machen, wenn er selbst die Steuer für seine steuerpflichtige Dienstleistung nach Art. 193 Var. 1 RL 2006/12/EG schuldet. Geht die Steuerschuld dagegen nach Art. 194 Abs. 1 Var. 2 RL 2006/112/EG oder nach Art. 196 RL 2006/112/EG auf den in dem Bestimmungsmitgliedstaat ansässigen Dienstleistungsempfänger über, erhält der Dienstleistungserbringer einen Vorsteuererstattungsanspruch nach Art. 170 lit. b RL 2006/112/EG und muss das Vorsteuererstattungsverfahren nach der Richtlinie 86/560/EWG betreiben. Sind die erbrachten Dienstleistungen nicht steuerbar oder steuerfrei, ist Art. 169 RL 2006/112/EG anwendbar, der ihm über Art. 170 lit. b i. V. m. 171 Abs. 2 Unterabs. 1 RL 2006/112/EG den Weg in das Vorsteuererstattungsverfahren weist. Dagegen kann der Dienstleistungsempfänger für den Fall des steuerpflichtigen Empfangs der Dienstleistung sein sich nach den allgemeinen Voraussetzungen der Art. 168 oder 169 RL 2006/112/EG richtendes Abzugsrecht im Regelbesteuerungsverfahren geltend machen. Bei dem unionsansässigen Dienstleistungsempfänger sind keine Handelshemmnisse zu konstatieren, während der Dienstleistungserbringer aus der Türkei im Vorsteuererstattungsverfahren in seiner Rechtsposition vielfältig eingeschränkt ist. Die im Verfahren nach der Richtlinie 86/560/EWG drohenden Einschränkungen der Vorsteuererstattung und ihre Folgen für den grenzüberschreitenden Handelsverkehr zwischen den EU-Mitgliedstaaten und der Türkei wurden im Einzelnen bereits unter II.2. erläutert.

6. Kapitel

Schlussbetrachtung

Der Vorsteuerabzug ist für eine Mehrwertsteuer, die zwar Verbrauchsteuercharakter haben, jedoch prinzipiell auf allen wirtschaftlichen Stadien der Entstehung eines verbrauchsfähigen Gutes erhoben werden soll, eine tragende Säule. Seine eminente Bedeutung kommt insbesondere beim grenzüberschreitenden Handel mit Waren und Dienstleistungen zum Ausdruck, wenn der Außenwirtschaftsverkehr durch mehrwertsteuerrechtlich bedingte Handelshemmnisse behindert zu werden droht. Dies konnte für das Recht der EU und der Türkei im Rahmen dieser Arbeit gezeigt werden.

A. Zusammenfassung der wesentlichen Untersuchungsergebnisse

Zunächst wurde der herkömmliche (wirtschaftswissenschaftliche) Begriff der Handelshemmnisse in wesentlichen Zügen bestimmt. Aus wirtschaftswissenschaftlicher Sicht werden Handelshemmnisse grundsätzlich durch staatliche Diskriminierung von Wirtschaftsleistungen aus dem Ausland verursacht. Die Diskriminierung von ausländischen Leistungen ist in vielen Bereichen staatlichen Handelns denkbar, so auch im Bereich der Mehrwertbesteuerung. Bei dieser Besteuerung erfährt der Begriff der Handelshemmnisse eine Modifizierung durch mehrwertsteuerrechtliche Grundsätze, die der Legitimationsgrundlage einer als Verbrauchsteuer ausgestalteten Mehrwertsteuer entspringen. Die von der Steuergesetzgebung und -administration ausgehenden mehrwertsteuerlichen Ungleichbehandlungen können am Maßstab der für die Mehrwertbesteuerung geltenden Leitprinzipien nachgewiesen werden. Zuvörderst kann die mehrwertsteuerliche Behandlung an dem für ihre Zielsetzung essentiellen und den staatlichen Zugriff bei Umsatzgeschäften rechtfertigenden Bestimmungslandprinzip gemessen werden. Dieses (wenngleich völkerrechtlich nicht zwingende) Prinzip lässt eine Besteuerung nur in dem Land zu, in dem die jeweilige Leistung verbraucht wird, weshalb es auch als Verbrauchslandprinzip bezeichnet werden kann. Zugleich darf nach diesem Prinzip im Ursprungsland keine (endgültige) Besteuerung vorgenommen werden. Daher widerspricht das sog. Ursprungslandprinzip der Konzeption der Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer. Wird eine wirtschaftliche Leistung nicht im Ursprungsland erbracht, sondern gelangt sie vielmehr in das Bestimmungsland, folgt ihr die Besteuerungsbefugnis, die an den Ort des Verbrauchs dieser Leistung gekoppelt ist. Bildhaft gesprochen, zeichnet die Besteuerungsbefugnis den Übergang der Leistung von dem Ursprungsland auf das Bestimmungsland nach. Erhebt das Ursprungsland auf die „exportierte“ Leistung – sei es auf der Stufe der Ausfuhr dieser Leistung oder sei es auf vorangegangenen Stufen (beim Bezug von Vorleistungen) – die Mehrwertsteuer, ist entsprechend dem Grundsatz der mehrwertsteuerlichen Belastungsneutralität eine Entlastung von dieser

Steuer vorzusehen. Dem Zwecke der Entlastung dient im System der Allphasenbesteuerung das Instrument des Vorsteuerabzugs. Jegliche Mehrwertsteuern des Ursprungslandes, die der im Bestimmungsland verbrauchten Leistung anhaften, müssen in Abzug gebracht werden können, entweder durch Herabsetzung von Mehrwertsteuerschulden des Leistenden oder durch Erstattung. Der Begriff der Handelshemmnisse ist also um die Diskriminierung von Wirtschaftsleistungen in das Ausland zu ergänzen. Zur Vermeidung von Handelshemmnissen im Leistungsverkehr zwischen dem Ursprungs- und dem Bestimmungsland muss daher Ersteres eine uneingeschränkte Vorsteuerabzugsmöglichkeit für ausgeführte Leistungen einräumen. Hierzu hat es materiell das (der Höhe nach unbegrenzte) Recht zum Vorsteuerabzug zuzugestehen und formell die ungehinderte Ausübung dieses Rechts zuzulassen. Verlässt die Leistung das Ursprungsland steuerlich unbelastet, übernimmt das Bestimmungsland die Besteuerung. Hierbei hat es die mehrwertsteuerlichen Grundsätze zu beachten, die für im Inland erbrachte und verbrauchte Leistungen maßgeblich sind – insbesondere den Grundsatz der Belastungs- und Wettbewerbsneutralität. Die „importierte“ Leistung darf demgemäß grundsätzlich keiner anderen Mehrwertsteuerbelastung unterliegen als innerjurisdiktionale Leistungen. Steuern, die das Bestimmungsland auf der Stufe von Vorleistungen zur Erbringung der „ausländischen“ Leistung erhebt, sind unter Voraussetzungen zum Abzug zuzulassen, deren Erfüllung den Abzug von Steuern von Vorleistungen zur Erbringung „inländischer“ Leistungen ermöglichen. Genauso wie im Ursprungsland sind das Abzugsrecht und dessen Ausübung störungsfrei zu gewähren. Andernfalls käme es zu beeinträchtigenden Ungleichbehandlungen von Leistungen ausländischer Herkunft und damit zu Handelshemmnissen.

Für den Vorsteuerabzug im grenzüberschreitenden Waren- und Dienstleistungsverkehr zwischen EU-Mitgliedstaaten und der Türkei ist auf der einen Seite das Mehrwertsteuerrecht der EU und auf der anderen Seite das Mehrwertsteuerrecht der Türkei maßgebend. Um festzustellen, ob der Vorsteuerabzug in beiden Rechtsordnungen so geregelt ist, dass er den Anforderungen an eine grenzüberschreitend neutrale Umsatzbesteuerung im Bestimmungsland genügt und infolgedessen frei von Handelshemmnissen ist, wurden die Grundlagen des europäischen und türkischen Vorsteuerabzugsrechts genau betrachtet. Hierbei haben sich wesentliche strukturelle Gemeinsamkeiten bei den Voraussetzungen und dem Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug gezeigt.⁸³⁸ Gemeinsamkeiten bestehen insbesondere darin, dass das Abzugsrecht Steuerpflichtigen zusteht, die vorsteuerbelastete Eingangsumsätze in einem gewissen Zusammenhang mit der Ausführung von zum

⁸³⁸ Siehe in aller Kürze zu Gemeinsamkeiten und Unterschieden zwischen dem Mehrwertsteuerrecht der EU und dem Mehrwertsteuerrecht der Türkei Aksoy/Çiftçi, Vergi Sorunları 202 (2005), 7 (11 ff.); Gökaş, Yaklaşım 97 (2001), 48 (50 ff.); Karayılmazlar, Vergi Dünyası 225 (2000), 182 (186); Öz/Aslan, Vergi Sorunları 205 (2005), 150 (155 ff.)

Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsätzen empfangen, und der Umfang des Abzugsrechts davon abhängt, inwieweit dieser Zusammenhang besteht. Hinsichtlich der Einschränkungen des Rechts auf Vorsteuerabzug lassen sich zwar erhebliche Abweichungen feststellen. Die zugrunde liegenden Rechtssätze sind allerdings nicht unmittelbar auf den grenzüberschreitenden Leistungshandel zugeschnitten, weshalb sie für die Frage nach Handelshemmnissen allenfalls von untergeordneter Bedeutung sein können. Für die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug in einem EU-Mitgliedstaat sieht das Unionsrecht für Steuerpflichtige, die nicht in diesem Mitgliedstaat ansässig sind und keine Mehrwertsteuer schulden, grundsätzlich das Vorsteuererstattungsverfahren nach der Richtlinie 2008/9/EG oder der Richtlinie 86/560/EWG vor, während für alle anderen Steuerpflichtigen das in den Art. 178 ff. RL 2006/112/EG niedergelegte Regelbesteuerverfahren Anwendung findet. Dagegen kennt das türkische Recht im Prinzip kein besonderes Verfahren, in dem der Fiskus ausländischen Steuerpflichtigen Vorsteuern erstattet. Das im KDVK normierte allgemeine Besteuerungsverfahren ist dem unionsrechtlichen Regelbesteuerverfahren zwar sehr ähnlich, in formeller und zeitlicher Hinsicht stellen jedoch die Regelungen der Türkei höhere Anforderungen an den Vorsteuerabzug: Verlangt wird etwa – anders als nach den Mehrwertsteuerrichtlinien der EU – die Eintragung des dem Vorsteuerabzug zugrunde liegenden Belegs in die gesetzlich zu führenden Bücher innerhalb einer bestimmten Frist. Für (nachträgliche) Änderungen der rechtlich relevanten Verhältnisse des Rechts zum Vorsteuerabzug stellt das Unionsrecht wie das türkische Recht Regelungen über eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs bereit. Der Anwendungsbereich dieser Regelungen ist im türkischen Recht allerdings auf die Fälle der Änderung der Bemessungsgrundlage begrenzt, während Art. 184 ff. RL 2006/112/EG im Grundsatz auf sämtliche rechtserheblichen Änderungen der Umstände anwendbar sind, die das Recht auf Vorsteuerabzug ursprünglich begründet haben.

Wird der Vorsteuerabzug bei grenzüberschreitenden Warenlieferungen und Dienstleistungen zwischen EU-Mitgliedstaaten und der Türkei untersucht, muss primär in derartigen Fällen geprüft werden, ob und inwieweit Steuern entstehen, die als Gegenstand des Vorsteuerabzugs in Betracht kommen können. Zudem muss einer Prüfung unterzogen werden, wie diese Warenlieferungen und Dienstleistungen mehrwertsteuerrechtlich qualifiziert werden, da sich das Recht zum Vorsteuerabzug – wie bei der Betrachtung der Grundlagen des Vorsteuerabzugsrechts der EU und der Türkei festgestellt – nach der dogmatischen Einordnung der Leistungen als steuerbare oder nicht steuerbare, steuerfreie oder steuerpflichtige Umsätze richtet. Zu Prüfungszwecken wurden alle in Frage kommenden Fallvarianten des grenzüberschreitenden Waren- und Dienstleistungsverkehrs zwischen EU-Mitgliedstaaten und der Türkei dargestellt: Warenlieferungen aus einem EU-Mitgliedstaat in die Türkei, Warenlieferungen aus der Türkei in einen EU-Mitgliedstaat, Dienstleistungen eines in der EU ansässigen

Steuerpflichtigen an einen in der Türkei ansässigen Leistungsempfänger und Dienstleistungen eines in der Türkei ansässigen Steuerpflichtigen an einen in einem EU-Mitgliedstaat ansässigen Leistungsempfänger. Die gezielt gewählten Sachverhaltskonstellationen, die über die Staats- und Zollgrenze von einerseits den EU-Mitgliedstaaten und andererseits der Türkei geknüpft werden, betreffen Umsätze, die ein Steuerpflichtiger von dem jeweiligen Ursprungsland aus tätigt. Auf der Empfängerseite stellt sich die Frage nach Vorsteuerabzug nur, wenn dort ein Steuerpflichtiger steht. Die in der durchgeführten Fallstudie gefundenen Ergebnisse haben in den Einzelementen des Vorsteuerabzugsrechts der EU und der Türkei wichtige Diskrepanzen bei der Behandlung grenzüberschreitender Warenlieferungen und Dienstleistungen aufgedeckt:

- Nach dem Mehrwertsteuerrecht der EU lösen Warenlieferungen aus einem Mitgliedstaat der EU in das Gebiet der Türkei grundsätzlich keine Mehrwertsteuer aus, sei es, weil sie in Form einer Montage- oder Installationslieferung i. S. d. Art. 36 Abs. 1 RL 2006/112/EG keinen steuerbaren Umsatz darstellen, oder sei es, weil für sie die Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen oder für den sog. nicht-kommerziellen Reiseverkehr greift. Lediglich die Gegenstände, die der Lieferungsempfänger befördert, um sie zur Ausrüstung oder Versorgung von privat gehaltenen Beförderungsmitteln zu verwenden, sind von der Ausfuhrbefreiung ausgenommen und unterliegen daher im Ursprungsmitgliedstaat der Mehrwertsteuer. Dem Lieferer der Waren steht grundsätzlich das Recht auf Vorsteuerabzug zu. Sind Gegenstände zur Verwendung an einem privatnützigen Beförderungsmittel i. S. d. Art. 146 lit. b RL 2006/112/EG steuerpflichtig geliefert worden, ergibt sich das Abzugsrecht aus Art. 168 RL 2006/112/EG, das er im Regelbesteuerungsverfahren auszuüben hat. Ist die Warenlieferung nach Art. 36 RL 2006/112/EG nicht steuerbar oder nach Art. 146 lit. a und b sowie Art. 147 RL 2006/112/EG mehrwertsteuerfrei, kann der Lieferer das Abzugsrecht aus Art. 169 lit. a bzw. lit. b RL 2006/112/EG herleiten und dieses Recht im Regelbesteuerungsverfahren geltend machen. Der Lieferungsempfänger kann keinen Vorsteuerabzug begehren. Sofern nämlich die Warenlieferung nicht steuerpflichtig ist, besteht bereits keine Vorsteuerbelastung. Eine Vorsteuerbelastung ist nur dann gegeben, wenn der Lieferungsempfänger die erworbenen Gegenstände nach Art. 146 lit. b RL 2006/112/EG für privat verwendete Beförderungsmittel zu nutzen beabsichtigt. Im Hinblick auf die Privatnutzung der Beförderungsmittel ist der Lieferungsempfänger allerdings nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, da keine (wirtschaftliche) Verwendung für vorsteuerabzugsberechtigende Ausgangsumsätze vorliegt.

Nach türkischem Recht wird die Warenlieferung in die Türkei prinzipiell als steuerpflichtige Einfuhr von Gegenständen eingestuft. Der Lieferer hat allerdings nach Art. 30 lit. a Var. 1 KDVK kein Abzugsrecht, tätigt er doch keine – über die Einfuhr hinaus gehenden – Ausgangsumsätze in der Türkei. Um nicht mit der Einfuhrmehrwertsteuer belastet zu bleiben, wird er diese Steuer entsprechend dem Prinzip der

Verbrauchsbesteuerung – vorausgesetzt, die vertraglichen Grundlagen gestatten dies – dem Lieferungsempfänger in Rechnung stellen, der wiederum diese Steuer als Vorsteuer nach Art. 29 ff. KDVK unter denselben Bedingungen wie beim Warenerwerb im Inland zum Abzug bringen kann. Hierzu ist das Regelbesteuerungsverfahren durchzuführen.

- Die Warenlieferung aus der Türkei in einen EU-Mitgliedstaat wird nach dem Mehrwertsteuerrecht der Türkei grundsätzlich nicht als steuerpflichtiger Umsatz angesehen. Sofern die Warenlieferung die Voraussetzungen für eine Ausfuhrlieferung nach Art. 11 Abs. 1 lit. a Var. 1 i. V. m. Art. 12 Abs. 1 KDVK oder für einen Umsatz im Rahmen des sog. Gepäckhandels erfüllt, ist sie steuerfrei. Der Lieferer kann einen Vorsteuerabzug, erforderlichenfalls sogar eine Vorsteuererstattung, verlangen. Auf Seiten des Lieferungsempfängers fehlt es dagegen an einer Belastung mit türkischer Vorsteuer und damit an der Notwendigkeit eines Vorsteuerabzugs, wenn die Steuerfreiheit für Ausfuhrumsätze gilt. Ist keine Steuerbefreiungsnorm einschlägig, löst die Lieferung türkische Mehrwertsteuer aus. Diese Steuer kann der Lieferer dem Lieferungsempfänger, sofern der zugrunde liegende Vertrag dem nicht entgegensteht, in Rechnung stellen; Letzterer kann allerdings die Steuer nach Art. 30 lit. a Var. 1 KDVK mangels vorsteuerabzugsberechtigender Ausgangsumsätze nicht zum Abzug bringen.

Das Mehrwertsteuerrecht der EU wertet die Warenlieferung in einen EU-Mitgliedstaat als eine steuerpflichtige Einfuhr von Gegenständen; insoweit besteht eine Vorsteuerbelastung für den Lieferer. Darüber hinaus wird die Warenlieferung aus der Türkei grundsätzlich als nicht steuerbare Lieferung von Gegenständen betrachtet, da der Lieferort grundsätzlich nicht in dem Bestimmungsmitgliedstaat liegt. Wenn allerdings der Lieferer zugleich der Importeur der gelieferten Gegenstände ist und der Bestimmungsmitgliedstaat ihn als Schuldner der Einfuhrmehrwertsteuer bestimmt oder anerkennt, wird der Ort der Lieferung in den Bestimmungsmitgliedstaat verlagert und dort eine Steuerschuld herbeigeführt. Des Weiteren liegt ein steuerpflichtiger Lieferumsatz vor, wenn es sich um eine Montage- oder Installationslieferung handelt. Der Lieferer kann in den beiden letztgenannten Fällen nach Art. 168 lit. e RL 2006/112/EG die Vorsteuer für die (eigene) Einfuhr im Regelbesteuerungsverfahren abziehen, es sei denn, der Bestimmungsmitgliedstaat ordnet eine Umkehrung der Steuerschuldnerschaft nach Art. 194 Abs. 1 RL 2006/112/EG an, so dass der Lieferungsempfänger die Mehrwertsteuer schuldet. Trägt demnach der Lieferungsempfänger die auf den Lieferumsatz anfallende Mehrwertsteuer unmittelbar, muss er den ihm nach Art. 170 lit. b RL 2006/112/EG eingeräumten Vorsteuererstattungsanspruch im Verfahren nach der Richtlinie 86/560/EWG geltend machen (Art. 171 Abs. 2 Unterabs. 1 RL 2006/112/EG). Im Falle einer nicht steuerbaren Lieferung hat er ein Abzugsrecht nach Art. 169 lit. a RL 2006/112/EG. Dieses Recht geht nach Art. 170 lit. a RL 2006/112 in einen Erstattungsanspruch über, wenn der Lieferer in der Türkei ansässig ist.

Diesen Anspruch hat er im Vorsteuererstattungsverfahren gemäß Richtlinie 86/560/EWG durchzusetzen. Der Lieferungsempfänger ist mit abzugsfähiger Vorsteuer belastet, wenn der Lieferer die von ihm geschuldete Steuer auf ihn überwälzt, er die Einfuhrmehrwertsteuer unmittelbar schuldet oder die Steuer für den Lieferumsatz auf ihn übergeht. In allen Fällen steht dem Lieferungsempfänger ein Abzugsrecht zu, das er im Regelbesteuerungsverfahren ausüben kann.

- Dienstleistungen eines Steuerpflichtigen aus einem EU-Mitgliedstaat an einen in der Türkei ansässigen Leistungsempfänger unterfallen nur insoweit dem Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer, wie der Leistungsort gemäß Art. 43 ff. RL 2006/112/EG im Gebiet des EU-Mitgliedstaats liegt. Steuerbefreit sind diese Dienstleistungen nach Art. 146 Abs. 1 lit. d RL 2006/112/EG, wenn sie im „aktiven Veredelungsverkehr“ erbracht werden, oder nach Art. 146 Abs. 1 lit. e RL 2006/112/EG, wenn sie in unmittelbarem Zusammenhang mit der Ausfuhr von Gegenständen oder mit bestimmten Einfuhrtatbeständen stehen. Weiterhin sind sie nach Art. 153 RL 2006/112/EG grundsätzlich steuerfrei, wenn sie Vermittlungsleistungen bezüglich steuerfreier Ausfuhrumsätze nach Art. 146 oder 147 RL 2006/112/EG oder nicht steuerbarer Umsätze außerhalb des Gemeinschaftsgebiets (etwa der Türkei) darstellen. Der Dienstleistungserbringer hat das Recht auf Abzug der im Ursprungsmitgliedstaat angefallenen Vorsteuer für Eingangsleistungen, die im Verwendungszusammenhang mit der erbrachten Dienstleistung stehen. Dieses Recht kann er im Regelbesteuerungsverfahren ausüben. Der in der Türkei ansässige Dienstleistungsempfänger benötigt nur insofern einen Vorsteuerabzug, als die empfangene Dienstleistung im Ursprungsmitgliedstaat steuerpflichtig ist. Das Recht zum Vorsteuerabzug ergibt aus Art. 169 RL 2006/112/EG. Dieses Recht wandelt sich in einen Erstattungsanspruch um, den der Dienstleistungsempfänger im Vorsteuererstattungsverfahren nach der Richtlinie 86/560/EWG geltend machen kann.

Nach türkischem Mehrwertsteuerrecht werden die Dienstleistungen eines in einem EU-Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen vom sachlichen Anwendungsbereich des KDVK als steuerpflichtige Erbringung von Dienstleistungen erfasst, da der Leistungsempfänger den Nutzen aus der Dienstleistung in der Türkei zieht. Nur für Transportleistungen mit grenzüberschreitendem Charakter gilt unter Umständen eine Steuerbefreiung. Der Dienstleistungserbringer ist zum Abzug der Vorsteuer für im Zusammenhang mit der erbrachten Dienstleistung stehende Eingangsleistungen berechtigt, wenn die Dienstleistung steuerpflichtig ist. Liegen steuerfreie Transportleistungen i. S. d. Art. 14 KDVK vor, verleiht ihm Art. 32 Abs. 1 Satz 1 KDVK ein Abzugsrecht. Dieses hat er im allgemeinen Besteuerungsverfahren auszuüben. Bei steuerpflichtigen Dienstleistungen wird die Steuer nach Art. 9 Abs. 1 KDVK beim Leistungsempfänger erhoben. Fehlt es dem Dienstleistungsempfänger danach an einer Steuerschuld, von der er seine

Vorsteuern abziehen kann, ist er auf eine Vorsteuererstattung angewiesen. Diese ist ihm allerdings nach Art. 29 Abs. 2 Satz 1 KDVK verwehrt. Der Dienstleistungsempfänger kann die in seiner Funktion als Haftungsschuldner abgeführte Vorsteuer im allgemeinen Besteuerungsverfahren zum Abzug bringen.

- Dem türkischen Mehrwertsteuerrecht zufolge sind Dienstleistungen eines Steuerpflichtigen aus der Türkei an unionsansässige Leistungsempfänger steuerbar, wenn sie Dienstleistungshandlung in der Türkei vorgenommen wird. Steuerfrei sind die steuerbaren Dienstleistungen, wenn sie mit einer Ausfuhrlieferung zusammenhängen. Darüber hinaus sind von der Steuer befreit, wenn sie an „einen im Ausland ansässigen Kunden“ erbracht werden. Zudem sind sie als sog. Roaming-Dienstleistungen an „im Ausland ansässige Kunden“ bei Vorliegen der Reziprozität nicht steuerpflichtig. Von der Besteuerung befreit sind auch, sofern sie Beförderungsleistungen zwischen der Türkei und den EU-Mitgliedstaaten darstellen. Dem Dienstleistungserbringer steht ein Abzugsrecht zu, das er im allgemeinen Besteuerungsverfahren geltend machen kann. Mangels Vorsteuerbelastung kommt für den Dienstleistungsempfänger grundsätzlich kein Vorsteuerabzug in Betracht. Nur wenn die Dienstleistung in der Türkei ausgeführt wird und die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nicht erfüllt sind, kann der Dienstleistungsempfänger mit Vorsteuern rechnen, die er allerdings gemäß Art. 30 lit. a Var. 1 KDVK bei Fehlen steuerbarer Ausgangsumsätze in der Türkei nicht abziehen kann.

Nach dem Unionsrecht unterliegen die Dienstleistungen von in der Türkei ansässigen Steuerpflichtigen grundsätzlich der Mehrwertsteuer, wenn der Leistungsort im Gebiet eines EU-Mitgliedstaats liegt. Steuerfrei sind sie im Zusammenhang mit Einfuhrvorgängen, wenn ihr Entgelt in die Bemessungsgrundlage für die Einfuhrmehrwertsteuer einbezogen ist. Des Weiteren sind sie als Vermittlungsleistungen, die im Zusammenhang mit Ausfuhrumsätzen in die Türkei oder Umsätzen in der Türkei stehen, steuerfrei. Hat der Dienstleistungserbringer eine steuerpflichtige Dienstleistung erbracht, steht ihm das Recht zum Vorsteuerabzug zu. Dieses Recht kann er im Regelbesteuerungsverfahren geltend machen, wenn er selbst die Steuer für seine steuerpflichtige Dienstleistung schuldet. Hat der Bestimmungsmitgliedstaat allerdings den Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger vorgesehen, muss sich der Dienstleistungserbringer für seinen dann bestehenden Vorsteuererstattungsanspruch auf das Vorsteuererstattungsverfahren nach Maßgabe der Richtlinie 86/560/EWG verweisen lassen. Der Dienstleistungsempfänger kann für den Fall des steuerpflichtigen Empfangs der Dienstleistung aus der Türkei nach den allgemeinen Voraussetzungen der Art. 168 ff. RL 2006/112/EG einen Vorsteuerabzug im Regelbesteuerungsverfahren geltend machen. Ist die Dienstleistung nicht steuerbar oder von der Steuer befreit, kann sich das Abzugsrecht aus Art. 169 lit. a, b oder c RL 2006/112/EG ergeben. Mangels Steuerschuld im Bestimmungsmitgliedstaat geht das Abzugsrecht nach

Art. 170 RL 2006/112/EG in einem im Vorsteuererstattungsverfahren nach der Richtlinie 86/560/EWG durchzusetzenden Erstattungsanspruch auf.

Aus den Ergebnissen der Fallprüfung schlussfolgernd, lässt sich feststellen, dass im Vorsteuerabzugsrecht der EU den Beteiligten in Sachverhalten, die grenzüberschreitende Warenlieferungen und Dienstleistungen zum Gegenstand haben, das Recht zum Abzug der Vorsteuer für die Warenlieferungen und Dienstleistungen sowie für Eingangsleistungen, die im Zusammenhang mit diesen Warenlieferungen und Dienstleistungen stehen, uneingeschränkt gewährt wird. Das Abzugsrecht kann wie bei reinen Inlandsumsätzen grundsätzlich im Regelbesteuerungsverfahren geltend gemacht werden. Haben die beteiligten Steuerpflichtigen keine Mehrwertsteuerschulden, da die ausgeführten grenzüberschreitenden Leistungen nicht steuerbar oder steuerfrei sind, können sie nach Maßgabe des Art. 183 RL 2006/112/EG eine Erstattung der Vorsteuern fordern. Dasselbe gilt grundsätzlich für Empfänger von steuerpflichtigen grenzüberschreitenden Leistungen, wenn sie ihrerseits keine Steuerschulden aus eigenen – nicht steuerpflichtigen – Ausgangsumsätzen haben. Die Vorsteuererstattung richtet sich allerdings nicht nach Art. 183 RL 2006/112/EG, wenn die Steuerpflichtigen nicht in dem EU-Mitgliedstaat ansässig sind, in dem die Vorsteuer entstanden ist. Stattdessen ist der Anwendungsbereich des Art. 170 RL 2006/112/EG eröffnet, der einen Erstattungsanspruch gewährt, welcher im Vorsteuererstattungsverfahren nach den Richtlinien 2008/9/EG und 86/560/EWG erfüllt werden kann. Die Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Gebiet der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige erfolgt nach dem in der Richtlinie 86/560/EWG vorgesehenen Verfahren (Art. 171 Abs. 2 Satz 1 RL 2006/112/EG). Diese Richtlinie enthält abweichend von der Richtlinie 2008/9/EG nicht sehr viele Vorgaben für die Mitgliedstaaten, zumal Art. 3 Abs. 1 Satz 2 RL 86/560/EWG den Mitgliedstaaten eine weitreichende Regelungsautonomie belässt. Auffällig ist, dass die Richtlinie 86/560/EWG einige wichtige Einschränkung(-smöglichkeit)en hinsichtlich des Erstattungsanspruchs gemäß Art. 170 RL 2006/112/EG vorsieht.⁸³⁹ Die materiell- wie formalrechtlichen Beschränkungen der Vorsteuererstattung an Steuerpflichtige mit Drittlandsansässigkeit sind geeignet, den grenzüberschreitenden Warenverkehr für Lieferer aus dem Drittländern finanziell erschweren. Wenn außerhalb des Ursprungsmitgliedstaates ansässige Steuerpflichtige ihren Anspruch lediglich im Vorsteuererstattungsverfahren i. S. d. Richtlinie 86/560/EWG verwirklichen können, folgen daraus bestimmte Handelshemmnisse für den grenzüberschreitenden Waren- und Dienstleistungsverkehr zwischen EU-Mitgliedstaaten und der Türkei. In dieser Richtlinie werden den EU-Mitgliedstaaten einige wesentliche

⁸³⁹ Zur Vereinbarkeit von Einschränkungen der Vorsteuererstattung in Deutschland mit der Unionsrecht siehe Schlienkamp, UR 1997, 77

Befugnisse erteilt, die Vorsteuererstattung zu restringieren: Vorbehalt der Gegenseitigkeit, die Benennung eines Steuervertreeters oder weitere Bedingungen. Darüber hinaus ist die Erstattung von Vorsteuern für Eingangsumsätze für Zwecke der Finanz- und Versicherungsumsätze i. S. d. Art. 169 lit. c RL 2006/112/EG sowie für von dem jeweiligen Mitgliedstaat der Erstattung zu bestimmende Ausgaben (Art. 4 Abs. 2 Var. 1 RL 86/560/EWG) ausgeschlossen. Die Restriktionen des Erstattungsanspruchs für im Drittlandsgebiet, namentlich in der Türkei, ansässige Steuerpflichtige stellen systemwidrige Ungleichbehandlungen in der Mehrwertbesteuerung dar. Die Erstattungsmitgliedstaaten können durch diese Restriktionen die Erstattung der auf einer grenzüberschreitenden Leistung an einen in der Türkei ansässigen Steuerpflichtigen lastenden Vorsteuer negieren. Darin liegt eine vorsteuerabzugsrechtliche Diskriminierung von Leistungen aus dem Drittlandsgebiet. Die „universellen“ mehrwertsteuerrechtlichen Prinzipien der Belastungs- und Wettbewerbsneutralität postulieren in diesen Fällen den Vorsteuerabzug, andernfalls wäre der ausländische Steuerpflichtige mit der ausländischen Steuer belastet und wären seine Leistungen im Vergleich zu Leistungen im Inland ansässiger Steuerpflichtiger wettbewerbswidrig verteuert, so dass der Handel im grenzüberschreitenden Leistungsverkehr zwischen der Türkei und den EU-Mitgliedstaaten gehemmt würde.

Auch im Vorsteuerabzugsrecht der Türkei festgestellte Verkürzungen des Rechts auf Vorsteuerabzug und der Ausübung dieses Rechts wurden unter dem Blickwinkel des Vorhandenseins von Handelshemmnissen gewürdigt. Das türkische Recht unterscheidet zwar für den grenzüberschreitenden Handelsverkehr formal nicht zwischen inländischen und ausländischen Steuerpflichtigen, es unterwirft vielmehr – unabhängig von deren Ansässigkeit – grundsätzlich alle Steuerpflichtigen denselben Regelungen über den Vorsteuerabzug und die Vorsteuererstattung. Bezieht allerdings ein im Ausland (das EU-Ausland eingeschlossen) ansässiger Steuerpflichtiger eine grenzüberschreitende Leistung, die der Mehrwertsteuer unterworfen ist, scheitert er mit seinem Vorsteuerabzugsbegehren regelmäßig an der Hürde des Art. 30 lit. a Var. 1 KDVK. Danach sind Steuerpflichtige, die in der Türkei keine steuerbaren Ausgangsumsätze ausführen, nicht zum Abzug von Vorsteuern berechtigt. Zwar erhebt die Vorschrift das Kriterium der Ansässigkeit nicht zu einem formal-gesetzlichen Erfordernis für das Recht auf Vorsteuerabzug, jedoch werden de facto gerade im Ausland ansässige Steuerpflichtige, die Leistungen aus der Türkei beziehen, in der Regel keine (steuerbaren) Umsätze in der Türkei ausführen, während umgekehrt bei im Inland ansässigen Steuerpflichtigen die Umsatzausführung in der Türkei der Regelfall ist. Daher muss zumindest von einer Ungleichbehandlung zu Lasten ausländischer, mithin auch unionsansässiger Steuerpflichtiger gesprochen werden. Führen etwa Steuerpflichtige im Rahmen von Lieferumsätzen Waren in die Türkei ein, sind sie grundsätzlich mit der türkischen Einfuhrmehrwertsteuer belastet. Den Steuerpflichtigen von der genannten

Vorsteuer im Wege des Abzugs zu entlasten, ist nur möglich, wenn er Steuerschulden hätte, von denen ein Abzug möglich wäre. Da die Lieferung der bereits vor der Einfuhr verkauften Waren in der Türkei nicht steuerpflichtig ist und unter gewöhnlichen Umständen darüber hinaus keine steuerpflichtigen Ausgangsumsätze ausgeführt werden, ist ein Vorsteuerabzug nach Art. 30 lit. a Var. 1 KDVK grundsätzlich ausgeschlossen. Ebenso wenig entsteht für in der EU ansässige Erwerber von Waren aus der Türkei das Recht auf Vorsteuerabzug, wenn die Warenlieferung in den Bestimmungsmitgliedstaat nach türkischem Mehrwertsteuerrecht steuerpflichtig ist⁸⁴⁰ und/oder die Erwerber in der Türkei im Zusammenhang mit der Warenlieferung steuerpflichtige Eingangsleistungen (bspw. Beherbergungsleistungen) bezogen haben. Da der Erwerber in diesen Fällen regelmäßig keine steuerpflichtigen Ausgangsumsätze und ihm daraus keine Steuerschulden erwachsen, hindert ihn Art. 30 lit. a Var. 1 KDVK an dem Erwerb des Abzugsrechts. Dieses Schicksal teilt der Erbringer von Dienstleistungen an einen Empfänger, der in einem EU-Mitgliedstaat ansässig ist, wenn nach dem Mehrwertsteuerrecht der Türkei der Ort der Dienstleistung außerhalb der Türkei liegt und damit kein steuerbarer Ausgangsumsatz vorliegt.

Darüber hinaus treten Handelshemmnisse für den Waren- und Dienstleistungshandel zwischen den EU-Mitgliedstaaten und der Türkei auf, wenn ausländischen Steuerpflichtigen, die in der Türkei keine Steuerschulden haben, weder ein Vorsteuerabzug noch eine Vorsteuererstattung gestattet wird. Gemäß Art. 29 Abs. 2 Satz 1 KDVK werden unionsansässige Steuerpflichtige ohne Steuerschulden faktisch aus dem Personenkreis der Vorsteuerabzugsberechtigten ausgeschlossen. Hat der Steuerpflichtige keinerlei Steuerzahlungspflichten nach türkischem Mehrwertsteuerrecht, geht der Vorsteuerabzug ins Leere. Auch wird keine Vorsteuererstattung zugebilligt. Wird dem ausländischen Steuerpflichtigen dadurch die Entlastung von Vorsteuern verwehrt, sind die Wettbewerbsbedingungen für die grenzüberschreitend erbrachten Leistungen verzerrt, was einen Verstoß gegen den Grundsatz der mehrwertsteuerlichen Belastungs- und Wettbewerbsneutralität bedeutet. Damit sind unionsansässige Steuerpflichtige, die sich an grenzüberschreitenden Umsatzgeschäften in der Türkei beteiligen, im Falle überschießender Vorsteuerbelastung gegenüber inlandsansässigen Steuerpflichtigen benachteiligt. Letztere können nämlich verlangen, dass ihre Vorsteuerüberschüsse vorgetragen und von künftigen Steuerschulden abgezogen werden.

⁸⁴⁰ Dies wäre etwa der Fall, wenn die Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen gemäß Art. 11 Abs. 1 Var. 1 i. V. m. 12 KDVK fehlschlüge.

B. Abschließende Worte

Ein das Bestimmungslandprinzip wahrendes und für den grenzüberschreitenden Waren- und Dienstleistungshandel nicht hemmendes System der Mehrwertbesteuerung hat die zu Verbrauchszwecken eingeführten Leistungen auf dem Steuerniveau von rein innerjurisdiktionalen Leistungen zu erfassen, während die Leistungsausfuhr im Ergebnis steuerlich nicht angetastet werden darf. Diesen Anforderungen nicht genügende Steuererhebungen entbehren der Legitimität der als Verbrauchsteuer konzipierten Mehrwertsteuer und verfehlen das Ziel des Mehrwertsteuersystems, grenzüberschreitende Wettbewerbs- und Belastungsneutralität zu gewährleisten. Dieses Ziel lässt sich nur bei im Ergebnis einmaliger Besteuerung von Umsätzen erreichen.⁸⁴¹ Unter der Geltung des Bestimmungslandprinzips steht diese Besteuerung nur dem Bestimmungsland zu. Bei Warenlieferungen wird die Besteuerung im Bestimmungsland zumeist durch Befreiungsvorschriften bewerkstelligt, d.h. der nach den Vorschriften über den Lieferort im Ursprungsland steuerbare Umsatz unterliegt aufgrund einer Steuerbefreiung nicht der Mehrwertsteuer. Bei Dienstleistungen wird dagegen der Ort weitgehend in das Bestimmungsland gelegt; zur Sicherstellung der Besteuerung wird teilweise aber auch an die Ansässigkeit des leistenden Steuerpflichtigen angeknüpft.⁸⁴² Werden im Bestimmungsland importierte Waren oder Dienstleistungen einer mehrwertsteuerlichen Behandlung unterworfen, sind die in den Kosten für die Warenlieferung bzw. die Dienstleistung enthaltenen Vorsteuern des Bestimmungslandes zum Abzug zuzulassen. Für den Vorsteuerabzug bei solchen Leistungen müssen im Wesentlichen die gleichen Bedingungen gelten wie bei Leistungen im Inland. Zugleich hat sich das Ursprungsland einer mehrwertsteuerlichen Endbelastung von ausgeführten Leistungen zu enthalten. Dies gilt sowohl auf der Stufe der Leistungsausfuhr als auch auf deren Vorstufen, soweit diese auf das Gebiet des Ursprungslandes entfallen. Erhobene Steuern sind im Wege des Vorsteuerabzugs wieder auszugleichen. Im Bestimmungs- wie im Ursprungsland spielt demnach der Vorsteuerabzug eine außerordentlich wichtige Rolle. Beschränkungen des Vorsteuerabzugs sind ein Nährboden für Doppelbesteuerung oder doppelte Nichtbesteuerungen und können wettbewerbswidrige Handelshemmnisse zeitigen.

Im grenzüberschreitenden Leistungsverkehr zwischen den EU-Mitgliedstaaten und der Türkei treten derartige Handelshemmnisse auf. Weder das Mehrwertsteuerrecht der EU noch das Mehrwertsteuerrecht der Türkei enthalten unmittelbare Vorkehrungen für die Vermeidung solcher Handelshemmnisse. Das Vorsteuerabzugsrecht beider Jurisdiktionen ist zwar mehr oder minder darauf ausgerichtet, alle

⁸⁴¹ Ebenso Birkenfeld, Mehrwertsteuer der EU, S. 46. Vgl. EuGH-Urteil vom 27.06.1989, Rs. 50/88 („Kühne“), Slg. 1989, 1925, Rn. 10.

⁸⁴² Stadie, in: Mössner u. a., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, Rn. G 7

Gefahren der mehrfachen mehrwertsteuerlichen Belastung auszumerzen. Die Abhilfemöglichkeiten im Vorsteuerabzugsrecht sind jedoch nicht unbegrenzt. Insbesondere bei grenzüberschreitenden Leistungen kann der Vorsteuerabzug teilweise zu kurz greifen. Im Unionsrecht sind gerade im Vorsteuererstattungsverfahren für Drittlandsansässige materiell- und verfahrensrechtliche Einschränkungen des Erstattungsanspruchs vorgesehen: der Gegenseitigkeitsvorbehalt, die Benennung eines steuerlichen Vertreters und der Ausschluss der Erstattungsfähigkeit bestimmter Vorsteuerbeträge. Das türkische Recht beschneidet die Möglichkeit auslandsansässiger Steuerpflichtiger zur Vorsteuerentlastung, indem es bei nicht steuerbaren (insbesondere im Ausland erbrachten) Ausgangsumsätzen kein Abzugsrecht gewährt und bei Vorsteuern, die den Betrag der Steuerschulden übersteigen, keine Erstattung zulässt.

Die an sich systemwidrige doppelte (Nicht-)Belastung mit Mehrwertsteuer zu vermeiden, liegt in der Hand der betreffenden Steuergläubiger, die vor der Wahl aus mehreren praktischen Lösungsmöglichkeiten für die Abschaffung von steuerrechtlichen Handelshemmnissen stehen. Eine den Handelsverkehr beeinträchtigende Ungleichbehandlung von inländischen und ausländischen Steuerpflichtigen könnte zum einen durch Aufhebung des nur für Steuerpflichtige aus dem Drittlandsgebiet geltenden Gegenseitigkeitserfordernisses vermieden werden. Soweit die in dem jeweiligen Mitgliedstaat inkorporierte Gegenseitigkeitsklausel des Art. 2 Abs. 2 RL 86/560/EWG zu Lasten der Türkei gegen WTO-Recht („Prinzip der Meistbegünstigung“ und „Prinzip der Inländerbehandlung“) verstößt⁸⁴³, kommt sogar ein Streitbeilegungsverfahren nach GATT oder GATS in Betracht.⁸⁴⁴ Einen Verstoß gegen das Prinzip der Inländerbehandlung stellen wohl aber auch die ungleichen Vorsteuerabzugsmöglichkeiten im türkischen Recht für Leistungen aus der EU dar. Ein für den benachteiligten Steuerpflichtigen einklagbares

⁸⁴³ Englisch, UR 2007, 542 (544); Keil, IStR 1996, 561 (562 f.); Korf, UR 2004, 570 (Fn. 22), und IStR 2007, 475. Offenlassend Treiber, in: Sölch/Ringleb, UStG, § 18 Rn. 106b; Stadie, in: Rau/Dürwächter, UStG, Bd. VI, § 18 Rn. 666

⁸⁴⁴ Nicht ausgeschlossen ist, dass Einschränkungen des Vorsteuerabzugs oder der Vorsteuererstattung für auslandsansässige Steuerpflichtigen unter Umständen eine Verletzung des DBA-rechtlichen Gleichbehandlungsgebots darstellen (siehe auch Englisch, UR 2007, 542 (543)). A. A. BFH-Urteil vom 10.4.2003, V R 35/01, BStBl. 2003 II 782 (783) („Die Gegenseitigkeitsklausel verletzt nicht die Diskriminierungsverbote der Doppelbesteuerungsabkommen, da die Gegenseitigkeitsklausel nicht an die Staatsangehörigkeit, sondern an die Ansässigkeit anknüpft und folglich auch ein Deutscher, der sein Unternehmen in einem derartigen Drittstaat betreibt, von der Gegenseitigkeitsklausel betroffen ist.“); Stadie, in: Rau/Dürwächter, UStG, Bd. VI, § 18 Rn. 666; Treiber, in: Sölch/Ringleb, UStG, § 18 Rn. 106a;

Recht folgt daraus allerdings nicht.⁸⁴⁵ Ferner könnte der Diskriminierung nach türkischem Recht durch Einführung eines dem Vorsteuererstattungsverfahren nach der Richtlinie 86/560/EWG vergleichbaren Verfahrens für im Ausland (oder zumindest in der EU) ansässige Steuerpflichtigen ein Ende gesetzt werden, da in diesem Fall dem Gegenseitigkeitsvorbehalt Genüge getan worden wäre. Die übrigen Handelshemmnisse im Vorsteuerabzugsrecht der EU wären damit indes nicht aufgehoben. Diese könnten wohl am effektivsten durch legislative Reformen der EU-Rechtsetzungsorgane bekämpft werden.

Praktikabler erscheint allerdings ein bilaterales Abkommen zwischen der EU und der Türkei. Der dem Verbrauchsteuercharakter der Mehrwertsteuer zuwiderlaufenden, sich durch grenzüberschreitende Doppel- oder Nichtbesteuerung offenbarenden Kompetenzkollision kann vorgebeugt werden, wenn beide Seiten sich auf die einheitliche Anwendung von am Bestimmungslandprinzip ausgerichteten Steuerzuweisungsregelungen verständigen würden. Als ein Weg zur bestmöglichen Beseitigung von durch mangelnde Vorsteuerabzugsmöglichkeiten bedingten Handelsbeschränkungen bietet sich nämlich ein abgestimmtes Vorgehen beider Parteien an. Auf steuerrechtlicher Ebene ziehen es viele Staaten vor, die sich stellenden Probleme durch völkerrechtliche Verträge zu lösen.⁸⁴⁶ Zwar sind Abkommen zur internationale Vereinheitlichung des nationalen Steuerrechts durchaus denkbar, in praxi finden sich jedoch bis dato keine Beispiele im Bereich der Umsatzbesteuerung. Dies könnte sich sehr bald ändern: Kürzlich hat die OECD das Ergebnis ihrer Vorarbeiten für ein mögliches Mehrwertsteuer-Musterabkommen veröffentlicht. Konkret hat sie internationale Mehrwertsteuer/Umsatzsteuer-Leitlinien („OECD International VAT/GST Guidelines“) zur Vermeidung von Doppelbesteuerung insbesondere auf dem grenzüberschreitenden

⁸⁴⁵ Ständige EuGH-Rechtsprechung (siehe etwa Urteil vom 14.12.2000, Rs. C-300/98 und C-302/98 („Parfums Christian Dior“ u. a.), Slg. 1999, I-8395, Rn. 44; vom 01.03.2005, Rs. C-377/02 („Van Parys“), Slg. 2005, I-1465). Ebenso Meyer, EFG 2009, 224; Stadie, in: Rau/Dürrwächter, UStG, Bd. VI, § 18 Rn. 666, und Treiber, in: Sölch/Ringleb, UStG, § 18 Rn. 106 b. Nur am Rande soll hier erwähnt werden, dass die Steuerpflichtigen nach der EMRK eine günstigere Rechtsstellung bei Verletzungen des Rechts auf Vorsteuerabzugs innehaben: Das Recht auf Vorsteuerabzug wird vom EGMR grundsätzlich als „Eigentum“ im Sinne des Art. 1 Anhang 1 EMRK („Zusatzprotokoll zur Konvention zum Schutz der Menschenrechte und Grundfreiheiten“) betrachtet, so dass Beschränkungen nur in den Grenzen zulässiger Rechtfertigung möglich sind (siehe etwa EGMR-Urteil vom 22.01.2009, Az. 3991/03 („Bulves“), online im Internet unter URL: <http://cmiskp.echr.coe.int/tkp197/view.asp?item=1&portal=hbkm&action=html&highlight=bulves&sessionid=95433411&skin=hudoc-en>) und sich betroffene Steuerpflichtige auf das tangierte Recht (zumindest vor dem EGMR) berufen können.

⁸⁴⁶ Zu den Voraussetzungen für die verfassungsrechtliche Wirksamkeit völkerrechtlicher Verträge in der Türkei siehe Tolu, Maliye Postası 323 (1994), 77 (78 ff.)

Handelsmarkt entwickelt.⁸⁴⁷ Diese Leitlinien sind primär darauf angelegt, den Neutralitätsgrundsatz auch bei der Besteuerung von grenzüberschreitenden Umsätzen einzuhalten. Neben Leitlinien zu den allgemeinen Grundsätzen der Belastungs- und Wettbewerbsneutralität sind drei Leitlinien für den internationalen Handel entwickelt worden, die auf dem Bestimmungslandprinzip basieren: die Gleichbehandlung von inländischen und ausländischen Leistungen („4. Leitlinie“), die Gewährleistung der mehrwertsteuerlichen Belastungsfreiheit ausländischer Leistungen durch bestimmte gesetzestechnische Vorkehrungen („5. Leitlinie“) und die Wahrung der Verhältnismäßigkeit bei Auferlegung besonderer Verfahrensvoraussetzungen für ausländische Steuerpflichtige („6. Leitlinie“). An diesen zurzeit fast einzigartigen internationalen Standards können sich die EU und die Türkei bei der wechselseitigen Abstimmung ihres Mehrwertsteuer- und damit auch ihres Vorsteuerabzugsrechts orientieren. Gerade die EU täte gut daran, die kürzlich wieder angeschwungenen öffentlichen Reformdiskussionen über das gegenwärtige unionsrechtliche Mehrwertsteuersystem zum Anlass zu nehmen, ihr Vorsteuerabzugsrecht um außenhandelsschädliche Regelungen zu erleichtern. Auch die Türkei muss ihre „Hausaufgaben“ zur Abschaffung der für den grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehr destruktiven Beeinträchtigungen des Vorsteuerabzugsmechanismus erledigen. An dieser Stelle sei es abschließend erlaubt, beiden Parteien Mut zuzusprechen, sich gegenseitig zu helfen, den für den internationalen Leistungshandel zentralen Mängeln in ihrem für das Mehrwertsteuersystem existentiellen Vorsteuerabzugsrecht mit einem Federstrich unter einem beidseitigen Vertragswerk den ihre eigenen Rechtsvorschriften gelegten Nährboden zu entziehen.

⁸⁴⁷ Veröffentlicht im Internet unter oecd.org/dataoecd/16/36/36177871.pdf

Deutschsprachige Literatur

Alefs, Ralf

Umsatzbesteuerung von Reihengeschäften an der Schwelle zum EG-Binnenmarkt. München 2001
[zitiert als: Alefs, Umsatzbesteuerung von Reihengeschäften an der Schwelle zum EG-Binnenmarkt]

Ammann, Gunter

Vorsteuerverrechnung verhindert Umsatzsteuerbetrug, in: Nieskens, Hans (Hrsg.), Umsatzsteuer-Kongress-Bericht 2001/2002, Binnenmarkt und Steuerstaat, Bekämpfung des Umsatzsteuerbetrugs, Öffentliche Hand, Werklieferungen und Werkleistungen: Deutschland, Großbritannien, Österreich, Schweiz. Köln 2002, S. 77 ff.
[zitiert als: Ammann, in: Nieskens, Umsatzsteuer-Kongress-Bericht 2001/2002]

Barth, Dietrich

Die Handelsregeln der neuen Welthandelsorganisation. NJW 1994, 2811 f.
[zitiert als: Barth, NJW 1994, 2811]

Biehl, Dieter

Ausfuhrland-Prinzip, Einfuhrland-Prinzip und Gemeinsamer-Markt-Prinzip, Ein Beitrag zur Theorie der Steuerharmonisierung. Köln u. a. 1969
[zitiert als: Biehl, Ausfuhrland-Prinzip, Einfuhrland-Prinzip und Gemeinsamer-Markt-Prinzip]

Billig, Hildegard

Einschränkung des Art. 18 Abs. 9 Satz 6 UStG durch die Meistbegünstigungsklausel des GATS – EuGH in Sachen Řízení Letového ČR s.p. –. UR 2007, 685
[zitiert als: Billig, UR 2007, 685]

Birkenfeld, Wolfram

Mehrwertsteuer der EU: Die 6., 8. und 13. USt-Richtlinie mit Erläuterungen. 5. Aufl., Bielefeld 2003
[zitiert als: Birkenfeld, Mehrwertsteuer der EU]

ders.

Das große Umsatzsteuer-Handbuch, Bd. I. Loseblattsammlung, Köln, Stand: September 2011
[zitiert als: Birkenfeld, Das große Umsatzsteuer-Handbuch]

Blanchard, Olivier/Illing, Gerhard

Makroökonomie. 5. Aufl., München 2009
[zitiert als: Blanchard/Illing, Makroökonomie]

Blankenheim, Marcus M.

„Steuerpflichtiger“ und Unternehmerbegriff im Umsatzsteuerrecht: Die Vorgaben der der 6. EG-Richtlinie und das deutsche Recht. Köln 2005

[zitiert als: Blankenheim, „Steuerpflichtiger“ und Unternehmerbegriff im Umsatzsteuerrecht]

Bohley, Peter

Die Öffentliche Finanzierung: Steuern, Gebühren und öffentliche Kreditaufnahme. München u. a. 2003

[zitiert als: Bohley, Die Öffentliche Finanzierung]

Borchert, Manfred

Außenwirtschaftslehre: Theorie und Politik. 7. Aufl., Wiesbaden 2001

[zitiert als: Borchert, Außenwirtschaftslehre]

Bundesministerium der Finanzen

Probleme einer Netto-Umsatzbesteuerung: Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen. Bonn 1962

[zitiert als: BMF, Probleme einer Netto-Umsatzbesteuerung]

dass.

Ausarbeitung der endgültigen Regelung für die Umsatzbesteuerung des innergemeinschaftlichen Waren- und Dienstleistungsverkehrs und für ein funktionsfähiges Clearing-Verfahren, Gutachten der Ursprungslandkommission. Bonn 1994

[zitiert als: BMF, Gutachten der Ursprungslandkommission]

Büter, Clemens

Außenhandel: Grundlagen globaler und innergemeinschaftlicher Handelsbeziehungen. 2. Aufl., Heidelberg 2010

[zitiert als: Büter, Außenhandel]

Calliess, Christian/Ruffert, Matthias (Hrsg.)

EUV/AEUV: Das Verfassungsrecht der Europäischen Union mit Europäischer Grundrechtecharta, Kommentar. 4. Aufl., München 2011

[zitiert als: Bearb., in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV]

Cezanne, Wolfgang

Allgemeine Volkswirtschaftslehre. 6. Aufl., München 2005

[zitiert als: Cezanne, Allgemeine Volkswirtschaftslehre]

Dathe, André

Umsatzsteuerhinterziehung. 2. Aufl., Bremen 2009

[zitiert als: Dathe, Umsatzsteuerhinterziehung]

Dülfer, Eberhard/Jöstingmeier, Bernd

Internationales Management in unterschiedlichen Kulturbereichen. 7. Aufl., München 2008
[zitiert als: Dülfer, Internationales Management in unterschiedlichen Kulturbereichen]

Englisch, Joachim

Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel – mit Schlussfolgerungen für indirekte Steuern. Tübingen 2008
[zitiert als: Englisch, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel]

ders.

Anmerkung zu EuGH-Urteil vom 07.06.2007, Rs. C-335/05 („Řízení Letového Provozu ČR“).
UR 2007, 542 ff.
[zitiert als: Englisch, UR 2007, 542]

Epping, Volker

Der Staat im Völkerrecht, in: Ipsen, Knut (Hrsg.), Völkerrecht. 5. Aufl., München 2004, S. 257 ff.
[zitiert als: Epping, in: Ipsen, Völkerrecht]

Europäische Wirtschaftsgemeinschaft

Gesamtbericht der Untergruppen A, B und C – eingesetzt zur Prüfung verschiedener Möglichkeiten einer Harmonisierung der Umsatzsteuern. o. O. 1962
[zitiert als: EWG, ABC-Bericht]

dies.

Bericht des Steuer- und Finanzausschusses. o. O. 1962
[zitiert als: EWG, Neumark-Bericht]

Fasold, Rudolf

Der systemwidrige Verlust des Vorsteuerabzugs im steuerfreien Bereich der neuen Mehrwertsteuer. BB 1967, 1205 ff.
[zitiert als: Fasold, BB 1967, 1205]

Felix, G.

Steuerjuristische Einführung in das neue Umsatzsteuerrecht, in: Jacob, H. (Hrsg.), Schriften zur Unternehmensführung, Bd. 3. Wiesbaden 1967, S. 7 ff.
[zitiert als: Felix, Steuerjuristische Einführung in das neue Umsatzsteuerrecht]

Haase, Florian

Internationales und Europäisches Steuerrecht. 3. Aufl., Heidelberg u. a. 2011
[zitiert als: Haase, Internationales und Europäisches Steuerrecht]

Heertje, Arnold/Wenzel, Heinz-Dieter

Grundlagen der Volkswirtschaftslehre. 6. Aufl., Berlin u. a. 2011
[zitiert als: Heertje/Wenzel, Grundlagen der Volkswirtschaftslehre]

Heidemann, Silke

Die Umsatzsteuerbefreiungen von Finanzdienstleistungen: Zur Rechtfertigung unechter Steuerbefreiungen. Berlin 2008

[zitiert als: Heidemann, Die Umsatzsteuerbefreiungen von Finanzdienstleistungen]

Herdegen, Matthias

Europarecht. 13. Aufl., München 2011

[zitiert als: Herdegen, Europarecht]

ders.

Völkerrecht. 11. Aufl., München 2012

[zitiert als: Herdegen, Völkerrecht]

Hilf, Meinhard/Oeter, Stefan (Hrsg.)

WTO-Recht: Rechtsordnung des Welthandels. 2. Aufl., Baden-Baden 2010

[zitiert als: Bearb., in: Hilf/Oeter, WTO-Recht]

Hinderer, Hermann Ali

Rechtsschutz von Unternehmen in der WTO. Berlin 2004

[zitiert als: Hinderer, Rechtsschutz von Unternehmen in der WTO]

Hobe, Stephan

Einführung in das Völkerrecht. 9. Aufl., Tübingen 2008

[zitiert als: Hobe, Einführung in das Völkerrecht]

Hoffsümmer, Philipp

Steuerbefreiungen für Inlandsumsätze (§ 4 Nrn. 8 bis 28 UStG): Eine systematische Betrachtung unter besonderer Berücksichtigung europäischer und nationaler Prüfungsmaßstäbe. Frankfurt am Main 2009

[zitiert als: Hoffsümmer, Steuerbefreiungen für Inlandsumsätze (§ 4 Nrn. 8 bis 28 UStG)]

Huschens, Ferdinand

Neue EU-Verordnung mit Durchführungsvorschriften zur MwStSystemRL. NWB 19/2011, Beilage 1

[zitiert als: Huschens, NWB 2011, Beilage 1]

Jahrman, Fritz-Ulrich

Außenhandel. 13. Aufl., Herne 2010

[zitiert als: Jahrman, Außenhandel]

Jakob, Wolfgang

Umsatzsteuer. 4. Auflage, München 2009

[zitiert als: Jakob, Umsatzsteuer]

Jansen, Axel

Neue Ortsregelungen für sonstige Leistungen ab 2010 – Fragestellungen im Zusammenhang mit grundstücksbezogenen Leistungen und bei der Abgabe der Zusammenfassenden Meldungen für innergemeinschaftliche Dienstleistungen. UR 2008, 837 ff.
[zitiert als: Jansen, UR 2008, 837]

Keil, Thomas

Vorsteuervergütungsverfahren und internationales Handelsrecht. IStR 1996, 561 ff.
[zitiert als: Keil, IStR 1996, 561]

Kensbock, Karsten

Der Unternehmerbegriff nach deutschem und europäischem Umsatzsteuerrecht. Stuttgart 2003
[zitiert als: Kensbock, Der Unternehmerbegriff nach deutschem und europäischem Umsatzsteuerrecht]

Kesen, Nebi

Das Steuerrecht der Türkei: Eine systematische Darstellung. Herne u. a. 2003
[zitiert als: Kesen, Das Steuerrecht der Türkei]

ders.

Umsatzsteuer in der Türkei: Orientierung türkischer Umsatzsteuer an EU-Recht. IWB 2010, 257 ff.
[zitiert als: Kesen, IWB 2010, 257]

Kirchhof, Paul

Umsatzsteuergesetzbuch – Ein Vorschlag zur Reform der Umsatzsteuer und der Verkehrsteuern. Heidelberg 2008
[zitiert als: Kirchhof, Umsatzsteuergesetzbuch]

ders.

Entwicklungsmöglichkeiten der Umsatzsteuer im Rahmen von Verfassungs- und Europarecht. UR 2002, 541 ff.
[zitiert als: Kirchhof, UR 2002, 541]

Kıygi, Osman Nazım

Wörterbuch der Rechts- und Wirtschaftssprache: Teil I, Türkisch – Deutsch. München 1997
[zitiert als: *Kıygi*, Wörterbuch der Rechts- und Wirtschaftssprache]

Koehler, Matthias

Das Allgemeine Übereinkommen über den Handel mit Dienstleistungen (GATS): Rahmenregelung zur Liberalisierung des internationalen Dienstleistungsverkehrs unter besonderer Berücksichtigung des grenzüberschreitenden Personenverkehrs von Dienstleistungsanbietern. Berlin 1999
[zitiert als: Koehler, GATS]

Kommission

Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat über die Option der MwSt-Gruppe gemäß Artikel 11 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem vom 02.07.2009. KOM(2009) 325 endg.
[zitiert als: Kommission, KOM(2009) 325 endg.]

dies.

Mitteilung der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament: Empfehlung der Europäischen Kommission zu den Fortschritten der Türkei auf dem Weg zum Beitritt vom 06.04.2004. KOM(2004) 656 endg.
[zitiert als: Kommission, KOM(2004) 656 endg.]

dies.

Regelmäßiger Bericht der Kommission über die Fortschritte der Türkei auf dem Weg zum Beitritt vom 17.12.1998. KOM(1998) 711 endg.
[zitiert als: Kommission, KOM(1998) 711 endg.]

Korf, Ralph

Anmerkung zum EuGH-Urteil vom 07.06.2007, Rs. C-335/05 („Řízení Letového Provozu ČR“).
UR 2007, 474 f.
[zitiert als: Korf, IStR 2007, 475]

ders.

Die Brieftaube und das Gemeinschaftsrecht. UR 2004, 570 ff.
[zitiert als: Korf, UR 2004, 570]

Küffner, Thomas

Umsatzsteuerliche Behandlung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Lichte der 6. EG-Richtlinie – insbesondere Abgrenzung des Betriebs gewerblicher Art von dem Hoheitsbetrieb. München 2001
[zitiert als: Küffner, Umsatzsteuerliche Behandlung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Lichte der 6. EG-Richtlinie]

Langer, Ronny/Zugmaier, Oliver

Vertrauensschutz für Ausfuhrlieferer bei vom Abnehmer gefälschten Ausfuhrnachweisen – zugleich Anmerkung zum EuGH-Urteil vom 21.2.2008, Rs. C-271/06. DStR 2008, 453
[zitiert als: Langer/Zugmaier, DStR 2008, 453]

Link, Jörg

Mobile Commerce: Gewinnpotenziale einer stillen Revolution. Heidelberg 2003
[zitiert als: Link, Mobile Commerce]

Lohse, W. Christian

Strahlkraft der neuen Mehrwertsteuer-Durchführungsverordnung: Nachdenkenswertes zur unmittelbaren Wirkung und Terminologie im deutschen Recht. DStR 2011, 1740 ff.

[zitiert als: Lohse, DStR 2011, 1740]

ders.

Die Zuordnung im Mehrwertsteuerrecht. Köln 1999

[zitiert als: Lohse, Die Zuordnung im Mehrwertsteuerrecht]

ders.

Der Neutralitätsgrundsatz im Mehrwertsteuerrecht, in: Achatz, Markus/Tumpel, Michael (Hrsg.), EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis. Wien 2001, S. 47 ff.

[zitiert als: Lohse, in: Achatz/Tumpel, EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis, S. 47]

Martini, Ulf

Die WTO und die rechtliche Entwicklung der Dienstleistungsfreiheit in den Mitgliedstaaten – unter besonderer Berücksichtigung des Telekommunikationsbereiches.

Frankfurt am Main u. a. 2002

[zitiert als: Martini, WTO und die rechtliche Entwicklung der Dienstleistungsfreiheit in den Mitgliedstaaten]

Matschke, Manfred Jürgen/Olbrich, Michael

Internationale und Außenhandelsfinanzierung. München u. a. 2000

[zitiert als: Matschke/Olbrich, Internationale und Außenhandelsfinanzierung]

Meyding, Bernhard

Umsatzbesteuerung und Europäischer Binnenmarkt. Baden-Baden 1991

[zitiert als: Meyding, Umsatzbesteuerung und Europäischer Binnenmarkt]

Meyer, Berthold

Anmerkung zum Urteil des Finanzgerichts Köln vom 16.10.2008, 2 K 3126/04, EFG 2009, 224

[zitiert als: Meyer, EFG 2009, 224]

Mössner, Jörg Manfred

Einführung in das Völkerrecht. München 1977

[zitiert als: Mössner, Einführung in das Völkerrecht]

ders./Baumhoff, Hubertus/Greif, Martin/Henkel, Udo W./Menck, Thomas/Piltz, Detlev Jürgen/Stadie, Holger/Strunk, Günther

Steuerrecht international tätiger Unternehmen: Handbuch der Besteuerung von Auslandsaktivitäten inländischer Unternehmen und von Inlandsaktivitäten ausländischer Unternehmen. 3. Aufl., Köln 2005

[zitiert als: Bearb., in: Mössner u. a., Steuerrecht international tätiger Unternehmen]

Nieskens, Hans

Gemeinschaftsrechtliche Neuregelungen zum Ort der sonstigen Leistung – Revision der §§ 3a, 3b UStG durch das sog. Mehrwertsteuerpaket. UR 2008, 677 ff.

[zitiert als: Nieskens, UR 2008, 677]

Nonnenmacher, Roland

Der Ort der sonstigen Leistung im Umsatzsteuerrecht. Diss. jur. Erlangen-Nürnberg 1973

[zitiert als: Nonnenmacher, Ort der sonstigen Leistung]

Ohlhoff, Stefan

Verbotene Beihilfen nach dem Subventionsabkommen der WTO im Lichte aktueller Rechtsprechung. EuZW 2000, 645 ff.

[zitiert als: Ohlhoff, EuZW 2000, 645]

Oppermann, Thomas

Die Europäische Gemeinschaft und Union in der Welthandelsorganisation (WTO). RIW 1995, 919 ff.

[zitiert als: Oppermann, RIW 1995, 919]

ders./Classen, Claus Dieter/Nettesheim, Martin

Europarecht: Ein Studienbuch. 5. Aufl., München 2011

[zitiert als: Bearb., in: Oppermann/Classen/Nettesheim, Europarecht]

Pahne, Jens

Maßnahmen zur Eindämmung des Umsatzsteuerbetrugs. Lohmar u.a. 2006

[zitiert als: Pahne, Maßnahmen zur Eindämmung des Umsatzsteuerbetrugs]

ders.

Dem Umsatzsteuerbetrug hinterherlaufen! – Begrenzte Wirksamkeit der Bemühungen von Legislative und Exekutive bei der Bekämpfung des Umsatzsteuerbetrugs –. UR 2011, 247 ff.

[zitiert als: Pahne, UR 2011, 247]

Penke, Christoph

Der Ort der sonstigen Leistung im Umsatzsteuerrecht. Taunusstein 2008

[zitiert als: Penke, Der Ort der sonstigen Leistung im Umsatzsteuerrecht]

Plückebaum, Konrad/Widmann, Werner

Umsatzsteuergesetz mit Nebengesetzen und Verordnungen, Kommentar, Bd. II/6. Freiburg. Loseblattsammlung, Stand: April 2012

[zitiert als: Bearb., in: Plückebaum/Widmann, UStG, Bd. II/6]

Pohmer, Dieter/Pflugmann-Hohlstein, Barbara

25 Jahre Nettoumsatzsteuer in Deutschland. UR 1993, 37 ff.

[zitiert als: Pohmer/Pflugmann-Hohlstein, UR 1993, 37]

Probst, Jonas

Umsatzsteuerhinterziehung: Nationale und internationale Spielräume für eine Reform.
Hamburg 2008
[zitiert als: Probst, Umsatzsteuerhinterziehung]

Quambusch, Liesel

Nicht-tarifäre Handelshemmnisse: Ein Beitrag zu ihrer Systematisierung, Anwendung und Beseitigung. Diss. jur. Köln 1976
[zitiert als: Quambusch, Nicht-tarifäre Handelshemmnisse]

Raible, Martin

Protektionismusverbote im Recht der Wirtschaftsintegration: Eine vergleichende Untersuchung der Regelung des Freihandels im Recht der USA, der EU und der WTO. Baden-Baden 2006
[zitiert als: Raible, Protektionismusverbote im Recht der Wirtschaftsintegration]

Rau, Günter/Dürrwächter, Erich/Flick, Hans/Geist Reinhold (Begr.)

Kommentar zum Umsatzsteuergesetz. Loseblattsammlung, Köln, Stand: September 2011
[zitiert als: Bearb., in: Rau/Dürrwächter, UStG]

Reining, Adam

Lexikon der Außenwirtschaft. München 2003
[zitiert als: Reining, Lexikon der Außenwirtschaft]

Reiß, Wolfram

Vorsteuerabzug – Achillesverse der Mehrwertsteuer? UR 2002, 561 ff.
[zitiert als: Reiß, UR 2002, 561]

ders./Kraeusel, Jörg/Langer, Michael

Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Loseblattsammlung, Stand: August 2011
[zitiert als: Bearb., in: Reiß/Kraeusel/Langer, UStG]

Rumpf, Christian

Einführung in das türkische Recht. München 2004
[zitiert als: Rumpf, Einführung in das türkische Recht]

Ruppe, Hans Georg

Internationale Probleme auf dem Gebiet der Umsatzbesteuerung. CDFI LXVIII b (1983), 15 ff.
[zitiert als: Ruppe, CDFI LXVIII (1983), 15]

ders.

Umsatzsteuergesetz, Kommentar. 3. Aufl., Wien 2005
[zitiert als: Ruppe, UStG]

Samuelson, Paul Anthony/Nordhaus, William D.

Volkswirtschaftslehre: das internationale Standardwerk der Makro- und Mikroökonomie. 3. Aufl.,
Landsberg am Lech 2007

[zitiert als: Samuelson/Nordhaus, Volkswirtschaftslehre]

Schaumburg, Harald

Internationales Steuerrecht: Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsrecht. 3. Aufl., Köln 2011

[zitiert als: Schaumburg, Internationales Steuerrecht]

Scheffler, Wolfram

Besteuerung der Unternehmen Bd. I: Ertrag-, Substanz- und Verkehrsteuern. 11. Aufl.,
München u. a. 2009

[zitiert als: Scheffler, Besteuerung der Unternehmen, Bd. I]

Schlienkamp, August

Einschränkungen der Vorsteuer-Vergütung für Drittlandsunternehmer: Vereinbarkeit mit
Gemeinschaftsrecht. UR 1997, 77 ff.

[zitiert als: Schlienkamp, UR 1997, 77]

Schön, Wolfgang

WTO und Steuerrecht. RIW 2004, 50 ff.

[zitiert als: Schön, RIW 2004, 50]

Schüle, Fritz

Der Vorsteuerabzug – Kernstück des Mehrsteuergesetzes. UStR 1967, 217 ff.

[zitiert als: Schüle, UStR 1967, 217]

Seer, Roman

Umsatzsteuer im Europäischen Binnenmarkt, 33. Jahrestagung der DStJG, Bd. 32. Köln 2009

[zitiert als: Bearb., in: Seer, Umsatzsteuer im Europäischen Binnenmarkt]

Sell, Axel

Einführung in die internationalen Wirtschaftsbeziehungen. 2. Aufl., München 2003

[zitiert als: Sell, Einführung in die internationalen Wirtschaftsbeziehungen]

von Siemens, Carl Friedrich

Veredelte Umsatzsteuer. Siemensstadt 1921

[zitiert als: von Siemens, Veredelte Umsatzsteuer]

Senti, Richard

GATT: Allgemeines Zoll- und Handelsabkommen als System der Welthandelsordnung.
Zürich 1986

[zitiert als: Senti, GATT]

Siebert, Horst/Lorz, Oliver

Außenwirtschaft. 8. Aufl., Stuttgart 2006

[zitiert als: Siebert/Lorz, Außenwirtschaft]

Sölch, Otto/Ringleb, Karl (Begr.)

Umsatzsteuergesetz, Kommentar. Loseblattsammlung, München, Stand: 30. September 2011

[zitiert als: Bearb., in: Sölch/Ringleb, UStG]

Stadie, Holger

Das Recht des Vorsteuerabzugs. Köln 1989

[zitiert als: Stadie, Das Recht des Vorsteuerabzugs]

ders.

Umsatzsteuergesetz, Kommentar. Köln 2009

[zitiert als: Stadie, UStG]

Streinz, Rudolf

Europarecht. 9. Aufl., Heidelberg u. a. 2012

[zitiert als: Streinz, Europarecht]

von Streit, Georg/Duyfjes, Nico

Die Anwendung von Abzugsbeschränkungen m Vorsteuervergütungsverfahren: Ein Überblick über die Rechtsprechung des EuGH und deren Umsetzung in der europäischen Gesetzgebung. UStB 2009, 357 ff.

[zitiert als: von Streit/Duyfjes, UStB 2009, 357]

Ströbele, Wolfgang/Wacker, Holger

Außenwirtschaft: Einführung in Theorie und Praxis. 2. Aufl., München u. a. 2000

[zitiert als: Ströbele/Wacker, Außenwirtschaft]

Tehler, Herrmann-Josef

Die Umsatzsteuer als angewandte Verkehr- und/oder Verbrauchsteuer. Diss. jur. Köln 1996

[zitiert als: Tehler, Die Umsatzsteuer als angewandte Verkehr- und/oder Verbrauchsteuer]

Teichmann, Knud Michael

Der Verlust des Vorsteuerabzugs im steuerfreien Bereich der Mehrwertsteuer: Eine steuersystematische und verfassungsrechtliche Untersuchung. Diss. jur. Köln 1975

[zitiert als: Teichmann, Der Verlust des Vorsteuerabzugs im steuerfreien Bereich der Mehrwertsteuer]

Thiel, Rudolf

Verwirrende Umsatzsteuer. DB 1967, 1191 ff.

[zitiert als: Thiel, DB 1967, 1191]

Tipke, Klaus

Die Steuerrechtsordnung, Bd. I: Wissenschaftsorganisatorische, systematische und grundrechtlich-rechtstaatliche Grundlagen. 2. Aufl., Köln 2000

[zitiert als: Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I]

ders.

Die Steuerrechtsordnung, Bd. II: Steuerrechtfertigungstheorie, Anwendung auf alle Steuerarten, sachgerechtes Steuersystem. 2. Aufl., Köln 2003

[zitiert als: Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II]

ders./Lang, Joachim

Steuerrecht. 20. Aufl., Köln 2010

[zitiert als: Bearb., in: Tipke/Lang, Steuerrecht]

Töpfer, Armin

Betriebswirtschaftslehre: Anwendungs- und prozessorientierte Grundlagen. 2. Aufl., Berlin u. a. 2007

[zitiert als: Töpfer, Betriebswirtschaftslehre]

Vellen, Michael

Vorschläge der Europäischen Kommission im Hinblick auf den Vorsteuerabzug. UR 1998, 402

[zitiert als: Vellen, UR 1998, 402]

Verdross, Alfred/Simma, Bruno

Universelles Völkerrecht: Theorie und Praxis. 3. Aufl., Berlin 2010 (Nachdruck)

[zitiert als: Verdross/Simma, Universelles Völkerrecht]

Vitzthum, Wolfgang Graf (Hrsg.)

Völkerrecht. 5. Aufl., Berlin u. a. 2010

[zitiert als: Bearb., in: Graf Vitzthum, Völkerrecht]

Vogel, Manuel R. V.

Grenzüberschreitender Dienstleistungs- und Warenverkehr im Lichte der Mehrwertsteuer: Rechtsvergleich zwischen Deutschland und der Schweiz unter Berücksichtigung der 6. EG-Richtlinie. Bern u. a. 2003

[zitiert als: Vogel, Grenzüberschreitender Dienstleistungs- und Warenverkehr im Lichte der Mehrwertsteuer]

Wachweger, Dieter

Die erste und zweite Richtlinie zur Harmonisierung der Umsatzsteuer. UStR 1967, 123 ff.

[zitiert als: Wachweger, UStR 1967, 123]

Wäger, Christoph

Umfang und Grenzen des Vorsteuerabzugs. DStR 2011, 433 ff.

[zitiert als: Wäger, DStR 2011, 433]

ders.

Rechtsmissbrauch und Qualifikationskonflikt im Umsatzsteuerrecht. DStR 2011, 49 ff.
[zitiert als: Wäger, DStR 2011, 49]

ders.

Besteuerung innergemeinschaftlicher Reihengeschäfte. Köln 2001
[zitiert als: Wäger, Besteuerung innergemeinschaftlicher Reihengeschäfte]

Walden, Peter

Der Vorsteuerabzug als systemtragendes Element und Achillesferse der Umsatzsteuer.
UVR 2004, 225 ff.
[zitiert als: Walden, UVR 2004, 225]

Weiß, Wolfgang/Herrmann, Christoph

Welthandelsrecht. München 2003
[zitiert als: Weiß/Herrmann, Welthandelsrecht]

Zentes, Joachim/Morschett, Dirk/Schramm-Klein, Hanna (Hrsg.)

Außenhandel: Marketingstrategien und Managementkonzepte. Wiesbaden 2004
[zitiert als: Bearb., in: Zentes/Morschett/Schramm-Klein, Außenhandel]

Fremdsprachige Literatur

Aaron, Henry J. (Hrsg.)

The Value-Added Tax: Lessons from Europe. Washington, D. C. 1981
[zitiert als: Aaron, The Value Added Tax]

Acar, *Mustafa Gühan/ Çalı, İ. Çetin*

Yolcu Beraberinde veya Bavul Ticareti Kapsamında İhracat İstisnası.
Vergi Dünyası 317 (2008), 34 ff.
[zitiert als: *Acar/Çalı*, Vergi Dünyası 317 (2008), 34]

Ak, Sani

Katma Değer Vergisinde İsteğe Bağlı Mükellefiyet (İstisnadan Vazgeçme).
Vergi Dünyası 143 (1993), 83 ff.
[zitiert als: Ak, Vergi Dünyası 143 (1993), 83]

Aksoy, A. Serdar/Çiftçi, Mehmet

Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemine Uyumu. Vergi Sorunları 202 (2005), 7 ff.
[zitiert als: Aksoy/Çiftçi, Vergi Sorunları 202 (2005), 7]

Akyol, İhsan

KDV Oranının Yasal Oranlardan Fazla Uygulanması Ve İndirilebilirliği.
Vergi Dünyası 226 (2000), 42 ff.
[zitiert als: Akyol, Vergi Dünyası 226 (2000), 42]

Aras, Coskun

Yurt Dışı Avukatlık Hizmetlerinde KDV. Yaklaşım 215 (2010), 283 ff.
[zitiert als: Aras, Yaklaşım 215 (2010), 283]

Aslan, Mehmet

Avrupa Birliği'nin 2011 Yılında Vergilendirme Faslına Bakışının Değerlendirilmesi. Vergi Sorunları 283 (2012), 134 ff.
[zitiert als: Aslan, Vergi Sorunları 283 (2012), 134]

Atay, Tezcan/*Yazıcı, Ahmet*

Leasing (Finansal Kiralama) Yoluyla Kiralanan Binek Otomobillerinde KDV İndirimi Sorunu.
Mükellefin Dergisi 124 (2003), 85 ff.
[zitiert als: *Atay/Yazıcı*, Mükellefin Dergisi 124 (2003), 85]

Atila, Özkan

Fazla veya Yersiz Ödenen KDV'nin İadesinde Yeni Esaslar. Vergi Dünyası 368 (2012), 32 ff.
[zitiert als: Atila, Vergi Dünyası 368 (2012), 32]

Başer, Arif

84 Seri Nolu KDV Genel Tebliği'ne Göre Özel Esasların Kapsam Ve Tanımı. Vergi Dünyası 245 (2002), 80 ff.

[zitiert als: Başer, Vergi Dünyası 245 (2002), 80]

Bayrak, Ahmet

Uluslararası Hizmet İşlemlerinin Vergilendirmesinde (KDV) Ölçütler. Vergi Dünyası 142 (1993), 24 ff.

[zitiert als: Bayrak, Vergi Dünyası 142 (1993), 24]

Değer, Nuri

İthalat İşlemlerinde Katma Değer Vergisi Uygulaması. Yaklaşım 62 (1998), 14 ff.

[zitiert als: Değer, Yaklaşım 62 (1998), 14]

Demir, Oğuz

84 Seri No.'lu KDV Genel Tebliğine İlişkin Bir Değerlendirme. Vergi Dünyası 245 (2002), 77 ff.

[zitiert als: Demir, Vergi Dünyası 245 (2002), 77]

ders.

84 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği Uyarınca KDV İadesi Taleplerinin Yerine Getirilmesine İlişkin Esaslar. Vergi Dünyası 244 (2001), 249 ff.

[zitiert als: Demir, Vergi Dünyası 244 (2001), 249]

Diliçikk, Ata

Hızlandırılmış KDV İade Sistemi. Vergi Dünyası 321 (2008), 56 ff.

[zitiert als: Diliçikk, Vergi Dünyası 321 (2008), 56]

Emiroğlu, Levent

Katma Değer Vergisinde İndirim Uygulaması. Vergi Sorunları 3 (1985), 51 ff.

[zitiert als: Emiroğlu, Vergi Sorunları 3 (1985), 51]

ders.

Katma Değer Vergisinde İndirim Uygulaması. Vergi Sorunları 2 (1985), 44 ff.

[zitiert als: Emiroğlu, Vergi Sorunları 2 (1985), 44]

Ergülen, Güneri

Katma Değer Vergisi Uygulamasının Bazı Sorunları. Vergi Sorunları 111 (1997), 58 ff.

[zitiert als: Ergülen, Vergi Sorunları 111 (1997), 58]

Göktaş, Abdulkadir

Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne Ekonomik Ve Vergisel Uyum - II. Yaklaşım 97 (2001), 48 ff.

[zitiert als: Göktaş, Yaklaşım 97 (2001), 48]

ders.

Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne Ekonomik Ve Vergisel Uyumu - I. Yaklaşım 96 (2000), 74 ff.
[zitiert als: Göktaş, Yaklaşım 96 (2000), 74]

Günay, H. Özge

Oecd ve Avrupa Birliği Uygulamasında Elektronik Ortamda Verilen Sınırışı Hizmetlerin
„Katma Değer Vergisi“ Açısından İrdelenmesi. Vergi Dünyası 298 (2006), 120 ff.
[zitiert als: Günay, Vergi Dünyası 298 (2006), 120]

Hacıgöl, Hasan

Mali İdarenin „Olumsuz Mükellefler Listesi Ya Da Koda Alma“ Uygulaması Ve Hukuksal
Durumu. Yaklaşım 192 (2008), 273 ff.
[zitiert als: Hacıgöl, Yaklaşım 192 (2008), 273]

Kağıtçıoğlu, Mutlu

Yurt Dışı Roaming Hizmetlerinde KDV Uygulaması. Yaklaşım 214 (2010), 305 ff.
[zitiert als: Kağıtçıoğlu, Yaklaşım 214 (2010), 305]

Kara, Üzeyir/Aksoy, A. Serdar

Yurt Dışından Alınan Kredilerin Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu. Vergi Sorunları 69
(1993), 45 ff.
[zitiert als: Kara/Aksoy, Vergi Sorunları 69 (1993), 45]

Karayılmazlar, Ekrem

Avrupa Birliğinde KDV Rejimi ve Türkiye'nin Durumu. Vergi Dünyası 225 (2000), 182 ff.
[zitiert als: Karayılmazlar, Vergi Dünyası 225 (2000), 182]

Kırıktaş, İlhan

Mükellefiyet Tesis Ettirilmeden Önce Yapılan Mal ve Hizmetler Alımları Nedeniyle Ödenen
KDVnin İndirilebileceği. Yaklaşım 47 (1996), 50 ff.
[zitiert als: Kırıktaş, Yaklaşım 47 (1996), 50]

Kızılot, Şükrü

Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması, Açıklamalı Ve İctihatlı. 4. Aufl., Ankara 2010
[zitiert als: Kızılot, KDVK]

Koç, Mustafa

Şirket Kuruluşundan Önce Alınan Mallar ve Yapılan Masraflar. Yaklaşım 55 (1997), 98 ff.
[zitiert als: Koç, Yaklaşım 55 (1997), 98]

Korkmaz, Rıza Mehmet

KDV İadelerinin İthalde Alınan Vergilerden Mahsubu Uygulaması. Yaklaşım 105 (2001), 170 ff.
[zitiert als: Korkmaz, Yaklaşım 105 (2001), 170]

Kumrulu, Ahmet

Anayasa Mahkemesinin Bir Kararı Nedeniyle Vergi Borcunda Objektif Sorumluluk Esasına Dayanan Teselsül. Türkiye Barolar Birliđi Dergisi 3 (1988), 412 ff.

[zitiert als: Kumrulu, Türkiye Barolar Birliđi Dergisi 3 (1988), 412]

Kurt, Mehmet Emek

Yurt Dışından Sağlanan Hizmetlerde Katma Deđer Vergisi. Vergi Dünyası 321 (2008), 70 ff.

[zitiert als: Kurt, Vergi Dünyası 321 (2008), 70]

Maç, Mehmet

KDV. 5. Aufl., online im Internet: URL: <http://www.bdo.com.tr/vergi/kdv.php> (nur elektronisch erhältlich)

[zitiert als: Maç, KDV]

ders.

KDV İndiriminde Takvim Yılı Aşılmama Şartı Ve Geç Gelen Faturalar. Mali Çözüm 61 (2002), 95 ff.

[zitiert als: Maç, Mali Çözüm 61 (2002), 95]

Öğüt, Ahmet

KDV İndirimi Bakımından Belgelerin Defterelere Kaydedilmesi. Maliye Postası 516 (2002), 80 ff.

[zitiert als: Öğüt, Maliye Postası 516 (2002), 80]

ders.

Katma Deđer Vergisinde İndirim İle İlgili Sorunlar - II. Maliye Postası 326 (1994), 65 ff.

[zitiert als: Öğüt, Maliye Postası 326 (1994), 65]

ders.

Katma Deđer Vergisinde İndirim İle İlgili Sorunlar - I. Maliye Postası 325 (1994), 82 ff.

[zitiert als: Öğüt, Maliye Postası 325 (1994), 82]

Oktar, Kemal

100 Soruda KDV. Ankara 2009

[zitiert als: Oktar, 100 Soruda KDV]

ders.

KDV'de İhracat Desteđi: Tecil-Terkin Uygulaması. Yaklaşım 105 (2001), 224 ff.

[zitiert als: Oktar, Yaklaşım 105 (2001), 224]

Öner, Adil

Yurt Dışında İnşaat İşi Yapan Müteahhitlerin KDV Karşısındaki Durumu. Yaklaşım 31 (1995), 117 ff.

[zitiert als: Öner, Yaklaşım 31 (1995), 117]

Öz, Ersan/Aslan, Mehmet

AB'ye Uyum Sürecinde KDV: Uyumlaştırma Çalışmalarının Değerlendirilmesi.
Vergi Sorunları 205 (2005), 150 ff.

[zitiert als: Öz/Aslan, Vergi Sorunları 205 (2005), 150]

Özbalcı, Yılmaz

Katma Değer Vergisi Kanunu, Yorum Ve Açıklamaları. Ankara 2007

[zitiert als: Özbalcı, KDVK]

Özbudun, Ergun

Türk Anayasa Hukuku. 10. Aufl., Ankara 2009

[zitiert als: Özbudun, Türk Anayasa Hukuku]

Özyer, Mehmet Ali

84 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğine Göre İade Taleplerinin Özel Esaslara Göre
Değerlendirilmesi. Vergi Dünyası 245 (2002), 57 ff.

[zitiert als: Özyer, Vergi Dünyası 245 (2002), 57]

ders.

İndirimli Orana Tabi Mal ve Hizmet Teslim Edenlere KDV İadesi Uygulaması. Vergi Dünyası
230 (2000), 38 ff.

[zitiert als: Özyer, Vergi Dünyası 230 (2000), 38]

Pehlivan, Yafes

Fazla Ve Yersiz Ödenen KDV'nin İndirim Hakkına Sahip Olanlar İle İndirim Hakkına Sahip
Olmayanlara İadesi. Vergi Sorunları 145 (2005), 71 ff.

[zitiert als: Pehlivan, Vergi Sorunları 145 (2005), 71]

Sullivan, Clara K.

The Tax on Value Added. New York u. a. 1965

[zitiert als: Sullivan, The Tax on Value Added]

Şekdur, Mahmut

İthalat Komisyonlarının Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu.

Vergi Dünyası 241 (2001), 144

[zitiert als: *Şekdur*, Vergi Dünyası 241 (2001), 144]

Şimşek, Abdullah

Katma Değer Vergisi İndirimi Açısından Belgeler. Maliye Postası 361 (1995), 68 ff.

[zitiert als: *Şimşek*, Maliye Postası 361 (1995), 68]

ders.

KDV İndiriminin Şartları ve Sonuçları. Maliye Postası 353 (1995), 68 ff.

[zitiert als: *Şimşek*, Maliye Postası 353 (1995), 68]

Şimşek, V. Arif

Hizmet İhraç ve İthalinde KDV Uygulaması. Vergi Dünyası 144 (1993), 19 ff.
[zitiert als: Şimşek, Vergi Dünyası 144 (1993), 19]

ders./Tolu, Abdullah

Katma Değer Vergisinde İndirim. Ankara 2002
[zitiert als: Şimşek/Tolu, Katma Değer Vergisinde İndirim]

Tarakçı, Hızır

KDVK'nun 30'uncu Maddesi Uyarınca İndirilecek KDV'nin İndirilemeyecek KDV'ye Dönüşmesi Ve Konuya İlişkin Bir Öneri. Vergi Dünyası 98 (1989), 45 ff.
[zitiert als: Tarakçı, Vergi Dünyası 98 (1989), 45]

Terra, Ben

Sales Taxation: The case of Value Added Tax in the European Community. Deventer u. a. 1988
[zitiert als: Terra, Sales Taxation]

Teziç, Erdoğan

Anayasa Hukuku. 13. Aufl., İstanbul 2009
[zitiert als: Teziç, Anayasa Hukuku]

van Thiel, Servaas

General Report, in: Lang, Michael/Herdin, Judtih/Hofbauer, Ines (Hrsg.), WTO and Direct Taxation. Wien 2005
(zitiert als: van Thiel, General Report, in: Lang/Herdin/Hofbauer, WTO and Direct Taxation]

Tokmakkaya, Murat

Yurt Dışından Temin Edilen Hizmetlerle İlgili Stopaj ve KDV Sorumlulukları.
Yaklaşım 209 (2010), 128 ff.
[zitiert als: Tokmakkaya, Yaklaşım 209 (2010), 128]

Tolu, Abdullah

Fazla ve Yersiz Hesaplanan KDV'nin Telafisinde Yeni Yöntem:İndirim Yok, İade Var.
Yaklaşım 232 (2012), 176 ff.
[zitiert als: Tolu, Yaklaşım 232 (2012), 176]

ders.

Mükellefiyet Tesis Ettirilmeden Önce Satın Alınan Mal Ve Hizmetlerin Gider Kaydı Ve KDV İndirimi. Yaklaşım 218 (2011), 152 ff.
[zitiert als: Tolu, Yaklaşım 218 (2011), 152]

ders.

Yurt Dışı Roaming Hizmetlerinde KDV. Yaklaşım 211 (2010), 151
[zitiert als: Tolu, Yaklaşım 211 (2010), 151]

ders.

Satışları Artırmak Amacıyla Düzenlenen Yaz Kampanyalarında KDV.
Yaklaşım 166 (2006), 232 ff.
[zitiert als: Tolu, Yaklaşım 166 (2006), 232]

ders.

Hizmet İhracatı ve İthalatının KDV Karşısındaki Durumu – II. Maliye Postası 338 (1994), 81 ff.
[zitiert als: Tolu, Maliye Postası 338 (1994), 81]

ders.

Bilgisayar Disketine Kaydedilen KDV İndirilebilir Mi? Maliye Postası 326 (1994), 81 ff.
[zitiert als: Tolu, Maliye Postası 326 (1994), 81]

ders.

Uluslararası Anlaşmaların KDV Açısından Bağlayıcı Olup Olmadığı.
Maliye Postası 323 (1994), 77 ff.
[zitiert als: Tolu, Maliye Postası 323 (1994), 77]

Turanlı, Ali Dursun

İhraç Edilmek Koşuluyla Yapılan Satışlarda Tecil-Terkin Ve İade Uygulaması,
Vergi Dünyası 231 (2000), 127
[zitiert als: Turanlı, Vergi Dünyası 231 (2000), 127]

Türk İstatistik Kurumu (*TÜİK*)

Dış Ticaret İstatistikleri Yıllığı 2009. Ankara 2011
[zitiert als: TÜİK, Dış Ticaret İstatistikleri Yıllığı 2009]

Ürel, Gürol

Defter ve Belgelerin İbraz Edilememesi Halinde KDV İndirimi. Lebib Yalkın 17 (2005), 25 ff.
[zitiert als: Ürel, Lebib Yalkın 17 (2005), 25]

Vural, Mahmut

Katma Değer Vergisi İade Rehberi. 4. Aufl., İstanbul 2008
[zitiert als: Vural, Katma Değer Vergisi İade Rehberi]

ders.

84 Seri No.lu KDV Genel Tebliğine Göre İhracatta Katma Değer Vergisi İadesinin Genel Esasları. Vergi Dünyası 245 (2002), 38 ff.
[zitiert als: Vural, Vergi Dünyası 245 (2002), 38]

ders.

Kısmi Vergi İndirimi (II). Lebib Yalkın/Mükellefin Dergisi 105 (2001), S. 126 ff.
[zitiert als: Vural, Mükellefin Dergisi 105 (2001), 126]

ders.

Katma Değer Vergisinde Mahsuben İadeler. Vergi Dünyası 222 (2000), 52 ff.
[zitiert als: Vural, Vergi Dünyası 222 (2000), 52]

ders.

Katma Değer Vergisinde Hizmetin Verildiği Yer – II. Vergi Dünyası 231 (2000), 16 ff.
[zitiert als: Vural, Vergi Dünyası 231 (2000), 16]

ders.

Katma Değer Vergisinde Hizmetin Verildiği Yer – I. Vergi Dünyası 230 (2000), 22 ff.
[zitiert als: Vural, Vergi Dünyası 230 (2000), 22]

Yakut, Ali

Bilgisayar Kayıtlarının Kanuni Defterlere Kaydedilmemesi Halinde Katma Değer Vergisi İndirimi. Maliye Postası 566 (2004), 86 ff.
[zitiert als: Yakut, Maliye Postası 566 (2004), 86]

Yaltı, Billur

„Kod Listeleri“nden „KDV İadesi Risk Analizi“ne Geçiş: KDV İndirim Hakkının Sınırlandırılmasına İlişkin Değerlendirmeler. Vergi Sorunları 258 (2010), 21 ff.
[zitiert als: Yaltı, Vergi Dünyası 258 (2010), 21]

Yıldızhan, Lokman Y.

KDV'nin Sorumlu Sıfatıyla Beyan Edilmesi. Yaklaşım 17 (1994), 103 ff.
[zitiert als: Yıldızhan, Yaklaşım 17 (1994), 103]

Stichwortverzeichnis

Die Angaben beziehen sich auf Seitenzahlen.

Rechtssachen des EuGH stehen in kursiver Schrift.

Abbey National.....	70, 81, 83, 84, 85	Grundformen.....	32
Achte Mehrwertsteuerrichtlinie.....	26	Sonderformen.....	32
Adam Smith.....	39	Außenwirtschaft.....	32
Additionsmethode.....	10	Auto Nikolovi.....	22
adi komandit şirketi.....	117	Ayuntamiento de Sevilla.....	69
adi ortaklık.....	117	Bakanlar Kurulu.....	29
Agricola Tabacchi Bonavicina.....	23	Bakanlar Kurulu Kararları.....	29
aktiver Veredelungsverkehr.....	195	Bakcsi.....	81, 82
Allgemeine Scheeps Agentuur Dordrecht.....	254	Banca popolare di Cremona.....	3, 10, 25
allgemeine Verbrauchsteuer.....	2	BBL.....	69
allgemeiner Gleichbehandlungsgrundsatz.....	5	Becker.....	22
allgemeines Besteuerungsverfahren.....	121	Beförderungs- oder Versandungslieferung.....	178
Allgemeines Übereinkommen über den Handel mit Dienstleistungen (GATS).....	53, 55	behördlicher Steuerprüfungsbericht („vergi inceleme raporu“).....	151
Allgemeines Zoll- und Handelsabkommen (GATT)	53, 54	Belastungsneutralität.....	4
Allphasenbesteuerung.....	6	Bellio F.Ili.....	254
Allphasen-Bruttobesteuerung.....	7	Beschluss Nr. 1/95.....	51
Allphasen-Nettobesteuerung.....	10	Besteuerungsgrenzen.....	44
Allphasen-Nettosteuer.....	14	Besteuerungshoheit.....	43
Allphasen-Nettosteuer mit Vorsteuerabzug.....	31	Besteuerungskompetenz.....	43, 62
Alstom Power Hydro.....	104	Besteuerungskonzeption.....	2
Ampafrance und Sanofi.....	90, 91	Bestimmungsland.....	45
Ankara-Abkommen.....	50	Bestimmungslandprinzip.....	49
Anlagegold.....	94	Betriebsstätte.....	34, 146
anonim şirketi.....	117	BLP.....	79, 81, 83
Ansässigkeit.....	33, 34, 174, 198	Bockemühl.....	100, 101
Ansässigkeitsmitgliedstaat.....	109	Bozzi.....	65
Ansässigkeitsstaat.....	47	BP Soupergaz.....	22, 25, 65, 66, 67, 90, 98
António Jorge.....	103	Breitsohl.....	70, 95
Anzeigepflicht.....	98	Bruttoprinzip.....	7
Apple and Pear Development Council.....	186	Campa Estaciones de Servicio.....	168
Äquivalenzprinzip.....	97	Centralan Property.....	75
Arbeitsstätte.....	145, 162, 208	Charles und Charles-Tijmens.....	92
Armbrecht.....	82, 168, 186	Cibo Participations.....	81, 82, 83, 84
Astra Zeneca UK.....	186	Cimber Air.....	97
Ausgaben ohne streng geschäftlichen Charakter.....	91	Coffeeshop Siberië.....	68
Ausschluss des Vorsteuerabzugs.....	13, 91, 92	Coöperatieve Aardappelenbelaarplaats.....	186
Außenhandel.....	32		

Stichwortverzeichnis

Danfoss.....	90, 91	Gegenseitigkeitsprinzip (Reziprozitätsprinzip) .	205
Dankowski	66, 98, 99	Gemeente Leusden.....	70, 114
Dansk Denavit und Poulsen Trading.....	65	gemeinsames Mehrwertsteuersystem	23
David Ricardo	39	Genius Holding	74
Debouche.....	109	Gepäckhandel.....	180
Diamantis	95	gesamtschuldnerische Haftung.....	145
Doppelbesteuerung.....	26, 45, 46	Geschäftsleitung.....	140, 146, 161, 162
doppelte Nichtbesteuerung	45, 46	gewerbliche Tätigkeit.....	174
Drittgebiete.....	34	gewöhnlicher Aufenthalt	34
Drittländer	35	gewöhnlicher Aufenthaltsort	188, 190, 191
Drittlandsgebiet.....	107	Ghent Coal Terminal.....	70, 81, 115
Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 ..	24, 28	Gregg.....	6
echte Steuerbefreiung.....	79	grenzüberschreitende Neutralität.....	57
Ecotrade	101, 103	Große Nationalversammlung der Türkei.....	28
Edis.....	97	Großhandelsteuer.....	6
EDM.....	69, 88	Grundsatz der Abschnittsbesteuerung	8
Effektivitätsprinzip.....	98, 104	Grundsatz der Gleichwertigkeit.....	97
Eingangsumsätze.....	147	Grundsatz der Inländerbehandlung.....	54, 55
Einkommenverwendungssteuer	2	Grundsatz der mehrwertsteuerlichen Neutralität...	4
Einphasenbesteuerung.....	6	Grundsatz der Meistbegünstigung	54, 55
Einschränkungen des Vorsteuerabzugs	90	Grundsatz der praktischen Wirksamkeit.....	98
Einzelhandelsteuer	6	Grundsatz des globalen Vorsteuerabzugs.....	145
elektronisch erbrachte Dienstleistungen.....	190	Grundsatz des sofortigen Vorsteuerabzugs	101
elektronische Dienstleistungen.....	94	Halifax.....	68, 95, 96, 114, 185
Elida Gibbs.....	4, 7, 10	Handelshemmnisse	37, 39, 40
Endverbraucher	2, 7	Handelshemmnisse, nicht-tarifäre	41
Enel Maritsa	65, 97, 104, 105, 106	Handelshemmnisse, tarifäre	41
Entstehung der Steuer.....	164	Harnas & Helm	69
Erste Mehrwertsteuerrichtlinie	24	HE	82
Export.....	32	Heerma	69
externe Neutralität	57	Hilfsumsätze.....	88
Faktorenänderung.....	114	Hong Kong Trade.....	3, 7
Faxworld	6, 67, 70	Hotel Scandic Gåsabäck	168
feste Niederlassung	188, 190	i-21 Germany.....	97
Fini H	70, 82, 95, 96	Idéal tourisme.....	5
Floridienne u. a.	69	Import	32
fraktionierte Steuerzahlung	13	INCOTERMS	183
Freihandel.....	40	Individualerlass	30
Gabalfrixa	65, 70, 75, 95, 98	Inlandsumsätze	169
Gebiet aller Mitgliedstaaten	34	Internationale Handelsklauseln	183
Gebiet der Gemeinschaft.....	34	interne Neutralität.....	57
Gebiet jedes Mitgliedstaats	34	Intiem.....	82
Gebietshoheit.....	42	Investrand.....	76, 82, 83, 84
Gegenseitigkeit (Reziprozität).....	113	INZO.....	70, 81, 95
		Jeunehomme	100, 101

Stichwortverzeichnis

<p>JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust 5, 6</p> <p>Jyske Finans 91</p> <p>Kanun hükmünde kararname 29</p> <p>kanuni defterler 141</p> <p>KapHag 69</p> <p>Kaskadeneffekt..... 9, 248</p> <p>KDV-Genelgeleri 30</p> <p>KDV-Sirküleri..... 30</p> <p>Kefalas u. a..... 95</p> <p>Kerrutt..... 65</p> <p>Kittel.....68, 75, 95, 102</p> <p>Klensch..... 5</p> <p>KÖGÁZ u.a..... 65</p> <p>kollektif şirketi 117</p> <p>komandit şirketi..... 117</p> <p>Kommission/Belgien..... 57</p> <p>Kommission/BRD 255</p> <p>Kommission/Deutschland.....5, 6, 10, 254</p> <p>Kommission/Frankreich.....5, 6, 26, 90, 91, 255</p> <p>Kommission/Italien.....57, 97, 104, 105</p> <p>Kommission/Niederlande68, 69, 99, 103</p> <p>Kommission/Spanien 87</p> <p>Kommission/Ungarn.....24, 102, 104, 105, 106</p> <p>Kommission/Vereinigtes Königreich Großbritannien und Nordirland....111, 112, 113, 257, 259, 260</p> <p>Konzentration, horizontale 7</p> <p>Konzentration, vertikale 7</p> <p>Kostenneutralität 90</p> <p>Kostenvorteile, absolute 39</p> <p>Kostenvorteile, komparative 39</p> <p>Kretztechnik.....65, 69, 76, 83, 84, 90</p> <p>Kügler..... 6</p> <p>Kühne 277</p> <p>Kumulierungseffekt..... 9, 248</p> <p>landwirtschaftliche Tätigkeit..... 174</p> <p>Langhorst 100</p> <p>Lease Plan Luxembourg..... 277</p> <p>Leistungsfähigkeit 2</p> <p>Lennartz.....67, 75, 82, 86, 90</p> <p>Letztverbrauch..... 3</p> <p>Letztverbraucher 3</p> <p>Levez..... 97</p> <p>Lieferung von Gegenständen72, 120, 181</p>	<p>limited şirketi..... 117</p> <p>Linneweber 6, 68</p> <p>Magoora 90, 91</p> <p>Marks&Spencer 5</p> <p>Maurizio Balocchi 3, 22</p> <p>Mehrphasensteuer..... 6</p> <p>Mehrwert 13, 14</p> <p>Mehrwertsteuer..... 202, 203, 204</p> <p>Mehrwertsteuerausschuss 71</p> <p>Mehrwertsteuererklärung 98</p> <p>Mehrwertsteuer-Generalerlass..... 30</p> <p>Mehrwertsteuergesetz („Katma Deđer Vergisi Kanunu“)..... 28, 30</p> <p>Mehrwertsteuerhinterziehung 95</p> <p>Mehrwertsteuer-Rundschreiben 30</p> <p>Mehrwertsteuersystem..... 1</p> <p>Metropol und Stadler..... 65, 90, 91, 92</p> <p>MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring 68, 186</p> <p>Midland Bank 67, 81, 83, 84, 85</p> <p>Ministerrat 29</p> <p>missbräuchliche Praxis 96</p> <p>Mitgliedstaat der Erstattung 107, 108</p> <p>Molenheide 98, 105</p> <p>Monte Dei Paschi Di Siena 86, 108, 109</p> <p>muhteviyati itibariyle yanılıcı belgeler..... 152</p> <p>müteselsil sorumluluk..... 145</p> <p>MyTravel 98</p> <p>Nachholwirkung 2</p> <p>Naturally Yours Cosmetics 186</p> <p>NCC Construction Danmark 5, 86</p> <p>Nederlandse Spoorwegen 6</p> <p>negativer Bericht einer Finanzbehörde („olumsuz rapor“) 152</p> <p>Netto Supermarkt..... 3, 105, 171</p> <p>Nettoprinzip..... 10</p> <p>Nichtbesteuerung..... 146</p> <p>Nichtsteuerpflichtiger 127, 191</p> <p>nichtwirtschaftliche Tätigkeit..... 82</p> <p>Nidera Handelscompagnie 98</p> <p>Nordania Finans u.a..... 86, 88</p> <p>Nullsteuersatz 79</p> <p>Oasis East..... 90</p> <p>Optigen 68, 75, 102</p> <p>Özelgeler 30</p>
---	--

Stichwortverzeichnis

Pannon Gép Centrum.....	99	SDC	186
PARAT Automotive Cabrio	92	Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie	25
Parfums Christian Dior.....	279	Securenta	65, 76, 82, 90
Part Services	96	Seeling	82
Pelzl.....	3, 25, 65	selbständige Tätigkeit.....	174
Peterbroek u. a.	98	Selbständigkeit	69
Planzer Luxemburg	26, 106	sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketi... 117	
Preston u.a.	97	Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit.....	188, 190
Prinzip der indirekten Besteuerung	4, 48	SKF.....	65, 76, 81, 83, 84, 90
Prinzip der Ist-Besteuerung	102	Sofitam.....	69
Prinzip der Proportionalität	5	Sosnowska	65, 104, 105
Prinzip der Soll-Besteuerung	102	SPAR Österreichische Warenhandels AG	25
Profaktor Kulesza u.a.....	97	Staatsgebiet.....	42
Protektionismus	40, 56	Steuerdestinatar	3, 4
Puffer	83	Steuerinzidenz	3
		steuerlicher Grenzausgleich.....	49
RBS Deutschland Holdings	78, 96	Steuerpflichtiger	93
Recheio – Cash & Carry	98	Steuerschuld	14, 155, 227
Rechnung.....	99, 226	Steuerverfahrensgesetz („Vergi Usul Kanunu“). 28,	31
Rechnungs-/Belegaussteller	123	Stichting Uitvoering Financiële Acties.....	68
Rechnungs-/Belegempfänger	123	Stillhalteklauseel	91
Rechtsformneutralität	6, 68, 117	Stradasfalti	92
Rechtsverordnung	29	Subtraktionsmethode	10
Rechtsverordnung mit Gesetzeskraft.....	29	Swiss Re Germany Holding	185
Reemtsma Cigarettenfabrik.....	97, 108		
Regelbesteuerungsverfahren	98	Tätigkeit als Steuerpflichtiger	123
Régie dauphinoise	69, 86, 88	tebliğler.....	30
Reihengeschäfte	33	teilweise Steuerbefreiung	125
Reisdorf	100	Teleos	105
Reverse-Charge-Verfahren.....	100	Terra Baubedarf-Handel.....	102
Richtlinie 2006/112/EG.....	24, 26	territoriale Souveränität	42
Richtlinie 2008/9/EG.....	24, 27	Territorialitätsprinzip.....	42
Richtlinie 86/560/EWG.....	24, 27	Territorialitätsprinzip, negatives.....	42
Richtlinien	23	Territorialitätsprinzip, positives	42
<i>Řízení Letového Provozu ČR</i>	253, 254	Thomson	254
Roaming-Dienstleistungen	208	Tolsma	186
Rompelman.....	13, 65, 70	Trans Tirreno Express.....	42
Royal Bank of Scotland	88	Transithandel.....	32
Royscot Leasing	90, 92	Transport Service	75, 102, 114
		Türkisches Obligationengesetzes („Türk Borçlar	
sahte belgeler.....	152	Kanunu”).....	117
SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft	65, 90	Turn- und Sportunion Waldburg	6, 68
Salumets u. a.	68	tüzük.....	29
satzungsmäßiger/statuarischer Sitz.....	33, 140, 146,		
161, 162, 188, 205, 208		Überkommen über handelsbezogene Aspekte der	
Schloßstraße.....	70, 81, 115	Rechte am geistigen Eigentum (TRIPS)	53
Schul.....	117		

Stichwortverzeichnis

Überwälzung	4	vollständige Steuerbefreiung	125
Umkehrung der Steuerschuldnerschaft	100	Vorsteuerabzug in der Abwicklungsphase	70
unechte Steuerbefreiung	79	Vorsteuerabzug in der Anlaufphase	70
Unionsrecht	23	Vorsteuerabzugsmechanismus	36, 37
Unionsrecht, primäres	23	Vorsteuerabzugsmethode	10
Unionsrecht, sekundäres	23	Vorsteuerabzugssystem	14, 18, 36
Unionsrecht, tertiäres	23	Vorsteuererstattung	26, 148
Unternehmen	7, 159	Vorsteuererstattungsverfahren. 26, 27, 98, 159, 252	
Unternehmer	3, 203	Vorsteuerüberschuss	104, 105, 155
Ursprungsland	45	Vorsteuervergütungsverfahren	26
Ursprungslandprinzip	47, 57	Vorumsatzabzugsmethode	10
<i>Uszodaépitő</i>	100, 101		
Uudenkaupungin kaupunki	75, 76, 83		
		Waterschap Zeeuws Vlaanderen	13, 67
Van der Steen	69	Weald Leasing	96
Van Parys	279	Wellcome Trust	69
Van Tiem	67, 68	Welthandelsorganisation	52
Verbrauch	2	Welthgrove	69
Verbrauchsbesteuerung	59	Wettbewerbsneutralität	4, 5, 34
Verbrauchslandprinzip	267	Wirkungsprinzip	43
Verbrauchsortprinzip	49, 192, 210, 246	wirtschaftliche Tätigkeit	67
Verbrauchssteuer	2	Wohnsitz	34, 188, 190, 191, 205, 208
Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw		Wollny	76, 83
Organisatie	83	WTO-Recht	53
Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten	97	WTO-Übereinkommen	52
Verfassung der türkischen Republik	29		
Verhältnismäßigkeitsgrundsatz	102, 105	X	65, 90
Verordnung (EG) Nr. 1777/2005	28	X Holding	65, 90, 92
Verordnungen	23		
Vertrauensschutz	23, 121	Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs	135, 144
Verwaltungsgerichtshof	30	Zollunion	51
Verwendungszusammenhang	81, 83, 84	Zweite Mehrwertsteuerrichtlinie	24