



Philipp Hoffmüller

**Steuerbefreiungen für
Inlandsumsätze
(§ 4 Nrn. 8 bis 28 UStG)**

Eine systematische Betrachtung unter
besonderer Berücksichtigung europäischer
und nationaler Prüfungsmaßstäbe



PETER LANG

Inhaltsverzeichnis:

Abkürzungsverzeichnis	XIII
Einleitung	1
Kapitel 1: Allgemeine Charakterisierung und historische Entwicklung der Umsatzsteuerbefreiungen..	3
A. Die Steuerbefreiungen des UStG.....	3
B. Historische Entwicklung der Umsatzsteuerbefreiungsvorschriften.....	4
I. Entwicklung der nationalen Befreiungsvorschriften	4
II. Entwicklung der Steuerbefreiungen des Gemeinschaftsrechts	5
III. Defizite bei der Umsetzung der Steuerbefreiungen der MwStSystRL	6
C. Die Umsatzsteuer als indirekte Steuer.....	7
Kapitel 2: Europäische und nationale Prüfungsmaßstäbe des § 4 UStG	9
A. Wettbewerbsschützende Vorgaben des Europarechts	9
I. Primärrechtliche Prüfungsmaßstäbe	9
1. Das Verhältnis der MwStSystRL zum europäischen Primärrecht	10
2. Beihilfevorschriften	11
a) Anwendbarkeit von Art. 87 f. EGV auf Umsatzsteuerbefreiungen.....	11
aa) Anwendbarkeit von Art. 87 EGV auf indirekte Steuern.....	12
bb) Steuerbefreiung als Beihilfe.....	12
cc) Kein Ausschluss der Anwendbarkeit wegen erfolgter Harmonisierung.....	14
dd) Die Umsatzsteuerbefreiungen als Gemeinschaftsbeihilfen	15
(1) Keine Anwendbarkeit der Art. 87 f. EGV auf die Steuerbefreiungen der MwStSystRL.....	15
(2) Die Befreiungen des § 4 UStG als Beihilfe der Gemeinschaft	16
b) Anforderungen des Art. 87 Abs. 1 EGV an Steuerbefreiungen des § 4 UStG, die staatliche Beihilfen darstellen	18
aa) Bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige	19
(1) Unternehmen.....	19
(2) Bestimmtheit der Maßnahme	19
bb) Verfälschung oder drohende Verfälschung des Wettbewerbs	20
cc) Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten	21
c) Rechtfertigungsmöglichkeit nach Art. 87 Abs. 2 und 3 EGV	21
d) Ausnahmeregelung des Art. 86 Abs. 2 EGV.....	23
e) Zwischenergebnis.....	24
3. Grundfreiheiten	25
a) Überblick über die Grundfreiheiten	26
b) Umsatzsteuerbefreiungen und Grundfreiheiten.....	28
aa) Bindung der Gemeinschaftsorgane an die Grundfreiheiten.....	28
bb) Die Grundfreiheiten als Prüfungsmaßstab der Umsatzsteuerbefreiungen	29
cc) Bedeutung der Grundfreiheiten für die Steuerbefreiungen des § 4 UStG	30
c) Zusammenfassung.....	30

4.	Gemeinschaftsgrundrechte.....	30
a)	Der Schutz durch die Gemeinschaftsgrundrechte im Bereich der Umsatzsteuerbefreiungen nach der Rechtsprechung des EuGH	31
aa)	Der Anwendungsbereich der Gemeinschaftsgrundrechte.....	32
(1)	Grundrechtsadressaten	32
(a)	Verpflichtung der Mitgliedstaaten zur Achtung der Gemeinschaftsgrundrechte bei der Umsetzung von Gemeinschaftsrecht	32
(b)	Die Bedeutung der Gemeinschaftsgrundrechte für die Überprüfung und Auslegung der Umsatzsteuerbefreiungen des § 4 UStG.....	33
(c)	Zusammenfassung	36
(2)	Verhältnis zu den Grundfreiheiten und Art. 87 ff. EGV.....	37
bb)	Prüfungsaufbau der Gemeinschaftsgrundrechte	38
(1)	Schutzbereichseröffnung und Eingriff bei Freiheitsrechten	39
(2)	Rechtfertigung von Eingriffen in Gemeinschaftsgrundrechte	40
(3)	Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit als Schranken-Schranke	41
cc)	Wettbewerbsbezogene Grundrechte als Maßgabe der Umsatzsteuerbefreiungen	42
dd)	Die Vereinbarkeit der Umsatzsteuerbefreiungen des Art. 131 ff. MwStSystRL mit den Gemeinschaftsgrundrechten.....	45
b)	Stellungnahme zum Schutz durch die Gemeinschaftsgrundrechte im Bereich der Umsatzsteuerbefreiungen	46
aa)	Kritik an der Rechtsprechung des EuGH.....	47
bb)	Entwicklung eines wirksamen Schutzes durch die Gemeinschaftsgrundrechte vor Beeinträchtigungen durch Umsatzsteuerbefreiungen	48
(1)	Systematisch zwingende Umsatzsteuerbefreiungen	49
(2)	Steuerbefreiung von Umsätzen, die dem Gemeinwohl dienen	49
(3)	Vereinfachungszwecknormen.....	49
c)	Zusammenfassung.....	50
II.	Der sekundärrechtliche Grundsatz der steuerlichen Neutralität als Prüfungsmaßstab im Umsatzsteuerrecht.....	50
1.	Der Neutralitätsgrundsatz in der Rechtsprechung des EuGH	51
2.	Kollision des Neutralitätsverständnisses des EuGH mit Europäischem Primärrecht	52
3.	Plädoyer für ein aus dem Primärrecht abgeleitetes Neutralitätsgebot.....	54
B.	Prüfungsmaßstäbe des Grundgesetzes.....	55
I.	Die Bedeutung der nationalen Grundrechte als Prüfungsmaßstab der Umsatzsteuerbefreiungen	55
1.	Das Verhältnis des Sekundären Gemeinschaftsrechts zu den nationalen Grundrechten	55
2.	Unanwendbarkeit der nationalen Grundrechte bei der Überprüfung des § 4 UStG.....	56
a)	Die Rechtsprechung des BVerfG in der sog. "Schwarzwaldklinik-Entscheidung" ..	57
b)	Würdigung der Entscheidung.....	57
3.	Zwischenergebnis	59
II.	Wettbewerbsbezogene nationale Grundrechte.....	59
C.	Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Umsatzsteuerrecht	60
I.	Anwendung des Leistungsfähigkeitsprinzips im Umsatzsteuerrecht	60
II.	Inhalt des Leistungsfähigkeitsprinzips im Umsatzsteuerrecht.....	61

I.	Das Leistungsfähigkeitsprinzip in der nationalen Steuerrechtsordnung	62
2.	Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Teil des Europäischen Steuerverfassungsrechts	64
a)	Herleitung aus dem europäischen Recht	64
b)	Herleitung aus den Verfassungsüberlieferungen der Mitgliedstaaten	65
III.	Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Prüfungsmaßstab der Umsatzsteuerbefreiungen.....	66
1.	Die Anforderungen des europäischen Leistungsfähigkeitsprinzips an die Umsatz- steuerbefreiungen.....	66
2.	Einteilung von Steuerrechtsnormen	67
IV.	Die Zukunft des Leistungsfähigkeitsprinzips im Umsatzsteuerrecht.....	69
D.	Der Verbrauchsteuercharakter der Umsatzsteuer	70
I.	Besteuerungswürdige Vorgänge im Umsatzsteuerrecht	70
1.	Der Konsum als Besteuerungsgut der Umsatzsteuer	70
2.	Keine Belastung der Vermögensumschichtungen und des bloßen Gebrauchs von Gütern	72
II.	Die Bedeutung des Verbrauchsteuercharakters für die Steuerbefreiungsvorschriften	73
E.	Zusammenfassung der Prüfungsmaßstäbe	74
Kapitel 3:	Auslegung der Umsatzsteuerbefreiungen	77
A.	Auslegung der MwStSystRL	77
I.	Wortlaut	77
II.	Historie	79
III.	Telos und Systematik.....	80
1.	Wettbewerbsneutrale Auslegung	81
2.	Verbrauchsteuerkonforme Auslegung	82
IV.	Primärrechtskonforme Auslegung	82
B.	Auslegung des deutschen Umsatzsteuergesetzes	84
I.	Auslegung nach der klassischen Methode	84
II.	Richtlinienkonforme Auslegung des § 4 UStG	84
C.	Zusammenfassung	87
Kapitel 4:	Systematisierung der Befreiungsvorschriften des UStG.....	89
A.	Befreiungen mit oder ohne Vorsteuerabzug	89
B.	Objektive und subjektive Steuerbefreiungen.....	90
C.	Umsatzbezogene und empfängerbezogene Befreiungen	90
D.	Einteilung der Befreiungen nach dem angestrebten Sinn und Zweck der Regelung	91
I.	Maßgeblichkeit der MwStSystRL für die Zweckbestimmung	91
II.	Primärer Zweck der Steuerbefreiungen der MwStSystRL	92
III.	Spezifisch verfolgte Ziele der Umsatzsteuerbefreiungen	92
1.	Gemeinwohlaspekte, Art. 132 MwStSystRL	93
a)	Die einzelnen Zwecke der Steuerbefreiungen	94
aa)	Entlastung im Bereich des Gesundheitswesens, § 4 Nrn. 14 bis 17 UStG	94
(1)	Befreiung heilberuflicher Leistungen, § 4 Nr. 14 UStG	94

(a)	Gemeinschaftsrechtliche Grundlage	94
(b)	Zweck des § 4 Nr. 14 UStG.....	95
(c)	Der Begriff der Heilbehandlung und damit verbundene Abgrenzungsschwierigkeiten	96
(d)	Ordnungsgemäße Umsetzung in nationales Recht	98
(e)	Keine Befreiung der Lieferung von Arzneimitteln und medizinischen Hilfsmitteln	99
(2)	Befreiungen für andere Leistungen im Bereich des Gesundheitswesens und der Altenfürsorge	100
(a)	Umsätze der Krankenhäuser, Altenheime und ähnlicher Einrichtungen, § 4 Nr. 16 UStG	100
(aa)	Krankenhäuser und ähnliche Einrichtungen.....	100
(bb)	Altenheime und ähnliche Einrichtungen.....	102
(b)	Befreiungen zugunsten der Sozialversicherungsträger, § 4 Nr. 15 UStG .	104
(c)	Befreiungen für Kooperationsleistungen der gesetzlichen Krankenversicherung, § 4 Nr. 15a UStG.....	105
(d)	Befreiung für bestimmte Lieferungen und Krankentransporte, § 4 Nr. 17 UStG	105
(3)	Stellungnahme	106
bb)	Befreiung bestimmter gemeinnütziger Einrichtungen, § 4 Nr. 18 UStG	107
(1)	Sinn und Zweck der Regelung.....	108
(2)	Unvereinbarkeit von § 4 Nr. 18 UStG mit den Grundfreiheiten des EGV ...	109
cc)	Befreiung von Leistungen, die einen gemeinnützigen Zweck verfolgen	111
(1)	Bestimmte Veranstaltungen zum Zweck der Erwachsenenbildung sowie im kulturellen und sportlichen Bereich, § 4 Nr. 22 UStG.....	111
(2)	Gestellung von Arbeitskräften, § 4 Nr. 27 UStG.....	112
dd)	Befreiungen zur Förderung der Jugend, § 4 Nrn. 23-25 UStG	114
ee)	Befreiung von Leistungen für die Daseinsvorsorge, § 4 Nr. 11b UStG	115
(1)	Rechtfertigung der Steuerbefreiung.....	115
(2)	Richtlinienkonforme Umsetzung von Art. 132 Abs. 1 Buchst. a MwStSystRL.....	116
ff)	Befreiung aus kultur- und bildungspolitischen Gründen.....	118
(1)	Kulturpolitische Gründe, § 4 Nr. 20 UStG	118
(2)	Bildungspolitische Gründe, § 4 Nr. 21 UStG	122
gg)	Befreiung ehrenamtlicher Tätigkeiten, § 4 Nr. 26 UStG	124
hh)	Befreiung aus persönlichen Gründen, § 4 Nr. 19 UStG.....	124
b)	Schwierigkeiten einer vollständigen Harmonisierung des Umsatzsteuerrechts	125
c)	Vereinbarkeit der Steuerbefreiungen mit den Gemeinschaftsgrundrechten.....	127
2.	Weitere Zwecke, Art. 135 und 136 MwStSystRL	128
a)	Zwingende systematische Gründe.....	128
aa)	Vermeidung der Doppelbelastung mit anderen Verkehr- und Verbrauchsteuern.....	128
(1)	Umsätze, die der Grunderwerbsteuer oder der Rennwett- und Lotteriesteuer unterliegen, § 4 Nr. 9 UStG.....	129

(a) Der Grunderwerbsteuer unterliegende Umsätze, § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG	129
(aa) Die Systematik der MwStSystRL.....	129
(bb) Das deutsche Regelungssystem	131
(cc) Integration der Grunderwerbsteuer in die Umsatzsteuer.....	132
(b) Umsätze, die unter das Rennwett- und Lotteriegesetz fallen, § 4 Nr. 9 Buchst. b UStG.....	133
(c) Umsätze der öffentlichen Spielbanken, § 4 Nr. 9 Buchst. b UStG a.F.....	134
(2) Versicherungsumsätze, § 4 Nrn. 10 und 11 UStG	137
(3) Fehlende Abstimmung zwischen der Umsatzsteuer und anderen Verkehrs- bzw. Verbrauchsteuern	140
bb) Vermeidung der Kumulation von Umsatzsteuer bei Versagung des Vorsteuer- abzuges oder der Verwendung für steuerfreie Umsätze, § 4 Nr. 28 UStG	140
(1) Lieferung von Gegenständen	141
(2) Verwendung für steuerfreie Umsätze	141
b) Vereinfachungszwecke.....	143
aa) Vermietung und Verpachtung von Grundstücken und ähnliche Umsätze, § 4 Nr. 12 UStG.....	143
(1) Sozialpolitische Gründe	145
(2) Vereinfachungszwecke	146
bb) Kapital- und Finanzdienstleistungen, § 4 Nr. 8 UStG	148
(1) Gewährung und Vermittlung von Krediten, § 4 Nr. 8 Buchst. a UStG	150
(2) Umsätze von gesetzlichen Zahlungsmitteln, § 4 Nr. 8 Buchst. b UStG	150
(3) Umsätze im Einlagengeschäft, Kontokorrentverkehr, Zahlungs- und Über- weisungsverkehr sowie das Inkasso von Handelspapieren, § 4 Nr. 8 Buchst. d UStG	151
(4) Umsätze im Geschäft mit Wertpapieren, Anteilen an Gesellschaften und anderen Vereinigungen, § 4 Nr. 8 Buchst. e und f UStG.....	151
cc) Leistungen zwischen den Gliederungen einer politischen Partei, § 4 Nr. 18a UStG	151
c) Zwischenergebnis.....	152
IV. Zusammenfassung.....	153
Kapitel 5: Zusammenfassung der wichtigsten Ergebnisse in Thesen.....	155
Literaturverzeichnis:.....	159