

Thomas Ecker*)

Aktuelle Arbeiten der OECD im Bereich der Mehrwertsteuer

RECENT DEVELOPMENTS OF THE OECD IN THE AREA OF VALUE ADDED TAX

The OECD's work in the area of direct taxes is well known. But in the area of VAT the OECD has also significantly gained importance lately. The major milestone is definitely the development of International VAT/GST Guidelines aimed at assimilating national consumption taxes in order to reduce double taxation or double non-taxation. Thomas *Ecker* presents the evolution and content of these guidelines as well as other parallel developments at the level of the OECD.

I. Geschichte

In den späten 90er-Jahren erkannte der OECD-Steuerausschuss, dass durch das derzeitige steuerliche Umfeld im Bereich der indirekten Steuern Hindernisse für grenzüberschreitende wirtschaftliche Aktivitäten bestehen. Vor allem im Bereich des Dienstleistungsverkehrs und im Handel mit unkörperlichen Vermögenswerten führen die Disparitäten der nationalen Mehrwertsteuersysteme zu Wettbewerbsverzerrungen und bremsen wirtschaftliches Wachstum. Der Steuerausschuss identifizierte einige konkrete Probleme und hielt vor allem das Problem der Doppelbesteuerung und der unbeabsichtigten Doppelnichtbesteuerung für erheblich genug, um Gegenmaßnahmen zu ergreifen.

Während die OECD im Bereich der direkten Steuern schon lange eine führende Rolle bei der Setzung internationaler Standards spielt, ist dies im Bereich der indirekten Steuern erst seit Kurzem der Fall. Als Ausgangspunkt kann die Publikation der *Ottawa Framework Conditions*¹⁾ aus dem Jahr 1998 gesehen werden. Damals beschäftigten sich die Minister der OECD-Staaten mit der Besteuerung von E-Commerce. Unter anderem wurden auch durch Mehrwertsteuern verursachte Probleme identifiziert. Es wurde beschlossen, dass sich die OECD-Staaten im Post-Ottawa-Prozess auf die Bestimmung von Regeln über den Ort des Verbrauchs, den Ort der Besteuerung und auf eine Definition von Dienstleistungen und unkörperlichen Wirtschaftsgütern einigen sollen.²⁾

Zur Erfüllung dieser Aufgabe beauftragte der Steuerausschuss die Arbeitsgruppe 9 (Working Party 9) mit der Entwicklung internationaler Richtlinien für Verbrauchsbesteuerung. Diese Richtlinien sollen den nationalen Gesetzgebern als Grundlage für die Entwicklung der nationalen Mehrwertsteuersysteme dienen. Ziel ist es, durch eine weltweite Vereinheitlichung der unterschiedlichen nationalen Mehrwertsteuersysteme die durch die Mehrwertsteuer verursachten Beschränkungen grenzüberschreitender wirtschaftlicher Tätigkeiten abzubauen. Zu diesem Zweck veröffentlichte die OECD im Februar 2006 schließlich die Internationalen Mehrwertsteuerrichtlinien (*International VAT/GST Guidelines*).³⁾ Seither arbeiten die Working Party 9 und ihre Technical Advisory Groups⁴⁾ an der Vervollständigung und Weiterentwicklung dieser Richtlinien.

*) MMag. Thomas *Ecker* ist wissenschaftlicher Mitarbeiter des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien.

¹⁾ OECD, *Ottawa Framework Conditions* (1998).

²⁾ Vgl. OECD, *Ottawa Framework Conditions*, 6.

³⁾ OECD, *International VAT/GST Guidelines*, February 2006.

⁴⁾ Das sind Unterausschüsse der Working Party 9, die vorbereitende Tätigkeiten erbringen und sich sowohl aus Vertretern der Steuerverwaltungen als auch aus Vertretern der Wirtschaft zusammensetzen.

II. Internationale Mehrwertsteuerrichtlinien der OECD

1. Anwendungsbereich der Richtlinien: Dienstleistungen und immaterielles Vermögen

Die Internationalen Mehrwertsteuerrichtlinien der OECD richten sich auf die Regelung der Besteuerung von Dienstleistungen („*services*“) und von immateriellem Vermögen („*intangibles*“).⁵⁾ Zudem haben sie nur grenzüberschreitende Transaktionen im Auge. Nicht geregelt in den Richtlinien ist generell die Behandlung von grenzüberschreitenden Warenbewegungen. In diesem Bereich sah der OECD-Steuerausschuss keinen dringenden Handlungsbedarf, da fast alle Staaten weltweit für diese Transaktionen dem Bestimmungslandprinzip folgen.⁶⁾ Exporte werden i. d. R. befreit, Importe dafür besteuert.

Im Bereich der Dienstleistungen und in Bezug auf immaterielles Vermögen gibt es keine solche weltweit einheitliche Vorgangsweise. Für diese Transaktionen bedarf es daher der Entwicklung gemeinsamer Prinzipien, um eine einheitliche Besteuerung zu gewährleisten. Die Internationalen Mehrwertsteuerrichtlinien der OECD beinhalten solch gemeinsame Prinzipien. Sie spiegeln das Einvernehmen der Vertreter der OECD-Mitgliedstaaten wider.

2. Grundprinzipien

Der OECD-Steuerausschuss hat mit der Entwicklung einiger Rahmenprinzipien begonnen, die sich in den Internationalen Mehrwertsteuerrichtlinien wiederfinden. Die OECD hat die Hoffnung, dass nationale Gesetzgeber diesen Prinzipien folgen werden und so Disparitäten und die daraus resultierenden ungünstigen Folgen beseitigt werden können. Die Richtlinien richten sich nur auf grenzüberschreitende Transaktionen. Rein innerstaatliche Sachverhalte werden von ihnen nicht berührt.⁷⁾ Zurzeit können die Richtlinien bei Weitem noch nicht als fertig bezeichnet werden. Sie sind eher „*work in progress*“ und werden in den nächsten Jahren weiterentwickelt und vervollständigt. Dennoch finden sich darin schon einige Grundprinzipien, auf die sich die Vertreter der OECD-Mitgliedstaaten vorläufig⁸⁾ geeinigt haben.

Als erstes Grundprinzip nennen die Internationalen Mehrwertsteuerrichtlinien der OECD, dass international erbrachte Dienstleistungen und international gehandelte unkörperliche Wirtschaftsgüter für Verbrauchsteuerzwecke gemäß den Regeln der Steuerordnung besteuert werden sollen, in welcher der Verbrauch stattfindet.⁹⁾ Die Richtlinien verankern also generell – ähnlich wie bei Lieferungen von körperlichen Gegenständen – das Bestimmungslandprinzip.

Nach einem weiteren in den Richtlinien verankerten Grundprinzip soll die Mehrwertsteuer nicht von steuerpflichtigen Unternehmen getragen werden. Eine Ausnahme hiervon

⁵⁾ Der österreichische Gesetzgeber verwendet statt dieser in den Internationalen Mehrwertsteuerrichtlinien verwendeten Begriffe den Begriff „*sonstige Leistungen*“.

⁶⁾ Vgl. *Schenk/Oldman, Value Added Tax – A Comparative Approach (2007)* 182 ff., die auch ein paar (sehr spezielle) Ausnahmen nennen; vgl. auch *OECD, International VAT/GST Guidelines, I.B. Rn. 5*.

⁷⁾ Vgl. *OECD, Applying VAT/GST to Cross-Border Trade in Services and Intangibles – Emerging Concepts for Defining Place of Taxation, Invitation for comments, January 2008* (im Folgenden 1. Konsultationspapier zum Ort der Besteuerung), Rn. 2. Ob eine grenzüberschreitende Transaktion vorliegt, muss allerdings wieder unter Anwendung der Regeln über den Ort der Besteuerung determiniert werden (vgl. *OECD, Applying VAT/GST to Cross-Border Trade in Services and Intangibles – Emerging Concepts for Defining Place of Taxation – Second Consultation Document, Invitation for comments, June 2008* [im Folgenden 2. Konsultationspapier zum Ort der Besteuerung], Rn. 4).

⁸⁾ „*Vorläufig*“ deshalb, weil die Richtlinien des OECD-Steuerausschusses erst als endgültig beschlossen gelten, wenn sie vollkommen fertig sind und die Vertreter der OECD-Mitgliedstaaten dem Endprodukt zugestimmt haben. Somit gilt: Nichts ist beschlossen, bis alles beschlossen ist.

⁹⁾ *OECD, International VAT/GST Guidelines, I.B.1. Rn. 9*.

Recent Developments of the OECD in the Area of Value Added Tax

sehen die Richtlinien für Fälle vor, in denen dies das nationale Recht ausdrücklich anordnet.¹⁰⁾ Vor allem Transaktionen, für die das nationale Recht ausdrücklich keinen Vorsteuerabzug zulässt, wären von dieser Ausnahme umfasst.

3. Weitere Arbeiten der OECD zur Fortentwicklung der Richtlinien

Im Jänner 2008 veröffentlichte die OECD ein Konsultationspapier über erste Konzepte für die Definition des „Ortes der Besteuerung“ („*place of taxation*“¹¹⁾),¹²⁾ das den Verbrauchsstaat näher zu konkretisieren versucht. Das Konsultationspapier folgt dem in den Internationalen Mehrwertsteuerrichtlinien der OECD enthaltenden Grundprinzip, dass die Besteuerung im Verbrauchsstaat erfolgen soll. Ein Test, der auf den tatsächlichen Ort des Verbrauchs abstellt, wird darin als unpraktisch verworfen.¹³⁾ Daher greift die Working Party 9 auf Fiktionen¹⁴⁾ zurück, die in möglichst vielen Fällen dem tatsächlichen Verbrauchsort gerecht werden sollen.¹⁵⁾ Insofern bestimmt das Konsultationspapier als Hauptregel, dass der Ort des Verbrauchs in dem Staat sein soll, in dem sich der Kunde befindet.¹⁶⁾ Dieser Ort wird in den meisten Fällen dem Ort des tatsächlichen Verbrauchs entsprechen. Die Working Party 9 erkennt aber auch, dass es Situationen geben kann, wo diese Hauptregel zu keinem sinnvollen oder erwünschten Ergebnis führt. Für diese Fälle soll es Ausnahmen von der Hauptregel geben, die allerdings auf einem Minimum gehalten werden sollen.¹⁷⁾

Im Weiteren erläutert das Konsultationspapier mithilfe einzelner Fallstudien die Anwendung der Hauptregel genauer. Die Fallstudien sind abstrakt und beziehen sich nicht auf eine bestimmte Rechtsordnung. Sie betreffen Transaktionen zwischen rechtlich selbständigen Unternehmen und legen ein Bona-fide-Verhalten der handelnden Akteure zugrunde.¹⁸⁾ Die Fallstudien behandeln allerdings nur Transaktionen zwischen Unternehmern (B2B-Transaktionen), da gerade bei diesen die Hauptregel voraussichtlich mit nur wenigen Ausnahmen zur Anwendung kommen wird.¹⁹⁾ Das Konsultationspapier empfiehlt weiters, das Bestimmungslandprinzip für B2B-Transaktionen mit einem Reverse-Charge-Mechanismus zu kombinieren.²⁰⁾ Die Anwendung der Hauptregel (Besteuerung an dem Ort, an dem sich der Kunde befindet) auf B2B-Transaktionen entspricht auch der Tendenz der europäischen MwStSyst-RL. Auch diese sieht ab 1. 1. 2010 als B2B-Grundregel vor, dass Dienstleistungen dort als ausgeführt gelten, wo der empfangende Unternehmer den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat.²¹⁾ Die Identifikation des Kunden so-

¹⁰⁾ OECD, International VAT/GST Guidelines, I.B.1. Rn. 9.

¹¹⁾ Die OECD vermeidet absichtlich den Begriff „Ort der Dienstleistung“ der MwStSyst-RL (RL 2006/112/EG), um zu verdeutlichen, dass der Inhalt (allem voran die Leistungsregeln) der beiden Termini nicht unbedingt ident sein müssen.

¹²⁾ Vgl. OECD, 1. Konsultationspapier zum Ort der Besteuerung.

¹³⁾ Vgl. OECD, 1. Konsultationspapier zum Ort der Besteuerung, Rn. 4; ein illustratives Beispiel sind Restaurationsdienstleistungen an Bord eines Transportmittels. Hier ist der tatsächliche Ort des Verbrauches wohl schwer zu eruieren.

¹⁴⁾ Im Englischen wird hier von sog. „proxies“ gesprochen.

¹⁵⁾ Vgl. Ecker, Umsatzsteuerlicher Leistungsort bei Dienstleistungen – Neuerungen durch die Richtlinie 2008/8/EG (Teil 1), FJ 2008, 355 (356).

¹⁶⁾ Vgl. OECD, 1. Konsultationspapier zum Ort der Besteuerung, Rn. 4.

¹⁷⁾ Vgl. OECD, 1. Konsultationspapier zum Ort der Besteuerung, Rn. 5 und 9.

¹⁸⁾ Vgl. OECD, 1. Konsultationspapier zum Ort der Besteuerung, 5 FN 2.

¹⁹⁾ Mit der Behandlung von Transaktionen an Nichtunternehmer (B2C- [Business-to-Consumer-] Transaktionen) hat sich die Working Party 9 noch nicht beschäftigt. Allerdings steht dies auf der Agenda für die nähere Zukunft (vgl. OECD, 1. Konsultationspapier zum Ort der Besteuerung, 5 FN 2).

²⁰⁾ Vgl. OECD, 1. Konsultationspapier zum Ort der Besteuerung, Rn. 12; ähnlich auch die MwStSyst-RL nach 2010, die den Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Empfänger für die Hauptregel verpflichtend (Art. 196) und für andere Fälle fakultativ (Art. 194) vorsieht.

²¹⁾ Vgl. Art. 44 der Richtlinie 2008/8/EG des Rates vom 12. Februar 2008 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG bezüglich des Ortes der Dienstleistung, ABl. Nr. L 44 vom 20. 2. 2008, S. 11 (vgl. dazu

Aktuelle Arbeiten der OECD im Bereich der Mehrwertsteuer

wie des Ortes, an dem sich der Kunde befindet, ist – so die OECD-Dokumente – aus dem „*business agreement*“ zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger zu erschließen. Der Begriff „*business agreement*“ ist allerdings (noch nicht) exakt definiert. Er wird aber die wirtschaftliche Substanz einer Vereinbarung zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger zum Inhalt haben.²²⁾ Indikatoren für diese wirtschaftliche Substanz der Vereinbarung können etwa schriftliche Verträge, aber auch andere zulässige Beweise sein.

Es ist jede Dienstleistung (und somit jedes „*business agreement*“) gesondert zu betrachten und die Hauptregel darauf anzuwenden, unabhängig davon, ob die Dienstleistung für Folgeleistungen durch den Leistungsempfänger verwendet wird oder nicht. Die Behandlung von Rahmen- und Globalverträgen wird durch die Beispiele vor allem im zweiten Konsultationspapier näher erläutert. Der Zahlungsfluss ist für den Ort der Besteuerung unbeachtlich.²³⁾ Weiters ist nach der Hauptregel unbeachtlich, an wen die Dienstleistung schließlich „*physisch*“ erbracht wird. Beachtlich ist lediglich, wem die Leistung nach dem „*business agreement*“ geschuldet wird.²⁴⁾ Ob es sich um Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen handelt, ist grundsätzlich auch nicht von Bedeutung.²⁵⁾ Ebenso wenig von Bedeutung für den Ort der Besteuerung ist, ob der Leistungsempfänger ein verbundenes Unternehmen im Staat des Leistungserbringers hat oder ob der Leistungserbringer ein verbundenes Unternehmen im Staat des Leistungsempfängers hat, wenn diese verbundenen Unternehmen nicht direkt an der Leistung beteiligt sind.²⁶⁾

III. Aktuelle Entwicklungen

Wie schon erwähnt, sind die Internationalen Mehrwertsteuerrichtlinien der OECD derzeit „*work in progress*“. Aktuelle Projekte der Working Party 9 des OECD-Steuer Ausschusses zur Weiterentwicklung der Richtlinien betreffen vor allem die Ausnahmen von der Hauptregel sowie Definitionen der für die Richtlinien wichtigsten Begriffe. Es ist anzunehmen, dass auch zu diesen Themen in näherer Zukunft Konsultationspapiere veröffentlicht werden.

Ein weiteres Problem, dem sich die Working Party 9 widmet, ist die Mehrwertsteuerrückerstattung an nicht ansässige oder nicht registrierte Unternehmer in verschiedenen Ländern. Diese ist oft nicht möglich oder mit einem erheblichen administrativen Aufwand verbunden.²⁷⁾ Derzeit versucht die OECD, die Reichweite und Größe der mit der Mehrwertsteuerrückerstattung verbundenen Kosten zu erheben. Sie sammelt quantitative und qualitative Daten von Unternehmen, um die Auswirkungen existierender Rückerstattungsverfahren oder des Fehlens eines solchen Rückerstattungsverfahrens abzuschätzen. Zu diesem Zweck veröffentlichte die OECD kürzlich einen elektronischen Fragebogen über Rückerstattungspraktiken, der an Unternehmen gerichtet ist und diese zur Mitwirkung einlädt. Der Fragebogen ist online auf der OECD-Website abrufbar.²⁸⁾

z. B. Ecker, FJ 2008, 355 ff., m. w. N.; Ecker, Umsatzsteuerlicher Leistungsort bei Dienstleistungen – Neuerungen durch die Richtlinie 2008/8/EG (Teil 2), FJ 2008, 402 [404 ff.] m. w. N.). Die Richtlinie wird in Österreich durch das Budgetbegleitgesetz 2009, BGBl. I Nr. 52/2009, umgesetzt.

²²⁾ Vgl. OECD, 1. Konsultationspapier zum Ort der Besteuerung, 5 FN 3.

²³⁾ Vgl. OECD, 2. Konsultationspapier zum Ort der Besteuerung, Beispiel 3 Rn. 19 ff.

²⁴⁾ Vgl. OECD, 2. Konsultationspapier zum Ort der Besteuerung, Beispiel 1 Rn. 10 sowie Rn. 28 Abs. 2.

²⁵⁾ Vgl. OECD, 1. Konsultationspapier zum Ort der Besteuerung, Rn. 25.

²⁶⁾ Vgl. OECD, 1. Konsultationspapier zum Ort der Besteuerung, Rn. 25.

²⁷⁾ Vgl. z. B. Buydens/Charlet, VAT and GST Refunds, The Tax Journal vom 9. 3. 2009, 21; OECD, Consumption Tax Trends (2008) 35 f.

²⁸⁾ Online abrufbar auf der OECD-Website unter www.oecd.org/ctp/ct.

Recent Developments of the OECD in the Area of Value Added Tax

IV. Alternativen

Noch nicht ganz klar ist, welches Instrument die OECD für die Richtlinien wählen wird. Eine Empfehlung durch den Steuerausschuss oder durch den Rat scheint zurzeit wohl am wahrscheinlichsten.

Eine Alternative zu den Internationalen Mehrwertsteuerrichtlinien der OECD wäre die Entwicklung eines OECD-Musterabkommens zur Vermeidung von Doppelbesteuerung im Bereich der Mehrwertsteuern (OECD-MwSt-MA).²⁹⁾ Dieses könnte dann als Grundlage für bi- oder multilaterale DBA im Bereich der Mehrwertsteuern dienen.³⁰⁾ Dies ist auch der Weg, den die OECD im Bereich der direkten Steuern gewählt hat. Heutzutage gibt es über 3.000 solcher DBA im Bereich der direkten Steuern. Eine Ausweitung der DBA für direkte Steuern auf Mehrwertsteuern scheint allerdings aus mehreren Gründen nicht erstrebenswert,³¹⁾ weshalb ein eigenes OECD-MwSt-MA entwickelt werden sollte, wenn sich die OECD-Mitgliedstaaten für diesen Weg entscheiden. Die von der OECD entwickelten Internationalen Mehrwertsteuerrichtlinien könnten als Grundlage für die Entwicklung solcher Abkommen dienen, da die Richtlinien einen Konsens der OECD-Mitgliedstaaten auf einige Grundprinzipien der Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen widerspiegeln. Die Veröffentlichung der Internationalen Mehrwertsteuerrichtlinien der OECD und die Verwendung eines OECD-MwSt-MA schließen einander auch nicht aus. Vielmehr könnten diese beiden Instrumente nebeneinander existieren und eingesetzt werden.

Es bleibt also mit Spannung zu erwarten, wie sich die Arbeiten der OECD im Bereich der Mehrwertsteuern weiterentwickeln und inwieweit sie fähig sein werden, Beschränkungen für den internationalen Handel von Dienstleistungen zu beseitigen. Wer weiß: Vielleicht sind wir gerade Zeitzeugen, wie internationale (Mehrwert-)Steuerrechtsgeschichte geschrieben wird.

²⁹⁾ Siehe zu ersten Überlegungen *Ecker, Tax Treaties – A Solution to VAT/GST Double Taxation*, in *Lang/Melz/Kristoffersson* (Hrsg.), *Value Added Tax and Direct Taxation – Similarities and Differences* (in Druck), m. w. N.

³⁰⁾ Wobei es natürlich aufgrund der schon erfolgten Harmonisierung im Bereich der Mehrwertsteuer innerhalb der Europäischen Union keine solchen Abkommen zwischen den Mitgliedstaaten geben würde. Mit (und zwischen) Drittstaaten wären solche Abkommen allerdings denkbar.

³¹⁾ Siehe dazu *Ecker, Solution to VAT/GST Double Taxation*, in *Lang/Melz/Kristoffersson, Value Added Tax and Direct Taxation*, in Druck.

Vorschlag der Kommission für eine einheitliche Reaktion auf Karussellbetrug

Als Reaktion auf neue, besorgniserregende Betrugsformen, die in mehreren Mitgliedstaaten gemeldet werden, hat die Europäische Kommission am 29. 9. 2009 einen Vorschlag für eine fakultative befristete Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens auf Lieferungen bestimmter Gegenstände und Dienstleistungen angenommen. Es geht dabei um fünf Kategorien besonders betrugsanfälliger Gegenstände und Dienstleistungen, und zwar Computerchips, Mobiltelefone, Edelmetalle, Parfums und Treibhausgasemissionszertifikate. Laut dem Kommissionsvorschlag können die Mitgliedstaaten das Reverse-Charge-Verfahren einheitlich auf eine begrenzte Zahl von Gegenständen und Dienstleistungen anwenden und verfügen so über ein wirksames Instrument, um besorgniserregende Betrugsphänomene flexibel zu bekämpfen, gleichzeitig aber einheitlich auf Karussellbetrug reagieren und eine Verlagerung des Betrugs verhindern zu können. Auf diese Weise sammeln sie außerdem wertvolle Erfahrungen, um die Wirksamkeit einer solchen Maßnahme zu beurteilen.