



Internationale Leitlinien für die Mehrwertbesteuerung



Internationale Leitlinien für die Mehrwertbesteuerung

Dieses Dokument und die darin enthaltenen Karten berühren weder den völkerrechtlichen Status von Territorien noch die Souveränität über Territorien, den Verlauf internationaler Grenzen und Grenzlinien sowie den Namen von Territorien, Städten oder Gebieten.

Bitte zitieren Sie diese Publikation wie folgt:

OECD (2017), *Internationale Leitlinien für die Mehrwertbesteuerung*, OECD Publishing, Paris.

<http://dx.doi.org/10.1787/9789264274426-de>

ISBN 978-92-64-27430-3 (Print)

ISBN 978-92-64-27442-6 (PDF)

Die statistischen Daten für Israel wurden von den zuständigen israelischen Stellen bereitgestellt, die für sie verantwortlich zeichnen. Die Verwendung dieser Daten durch die OECD erfolgt unbeschadet des Status der Golanhöhen, von Ost-Jerusalem und der israelischen Siedlungen im Westjordanland gemäß internationalem Recht.

Originaltitel: *International VAT/GST Guidelines*

Übersetzung durch den Deutschen Übersetzungsdienst der OECD.

Foto(s): Deckblatt © iStockphoto.com/Maxiphoto.

Korrigenda zu OECD-Veröffentlichungen sind verfügbar unter: www.oecd.org/about/publishing/corrigenda.htm.

© OECD 2017

Die OECD gestattet das Kopieren, Herunterladen und Abdrucken von OECD-Inhalten für den eigenen Gebrauch sowie das Einfügen von Auszügen aus OECD-Veröffentlichungen, -Datenbanken und -Multimediaprodukten in eigene Dokumente, Präsentationen, Blogs, Websites und Lehrmaterialien, vorausgesetzt die Quelle und der Urheberrechtsinhaber werden in geeigneter Weise genannt. Sämtliche Anfragen bezüglich Verwendung für öffentliche oder kommerzielle Zwecke bzw. Übersetzungsrechte sind zu richten an: rights@oecd.org. Die Genehmigung zur Kopie von Teilen dieser Publikation für den öffentlichen oder kommerziellen Gebrauch ist direkt einzuholen beim Copyright Clearance Center (CCC) unter info@copyright.com oder beim Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC) unter contact@cfcopies.com.

Vorwort

Die Internationalen Leitlinien für die Mehrwertbesteuerung¹ („die Leitlinien“) legen international vereinbarte Prinzipien und Standards für die mehrwertsteuerliche Behandlung der üblichsten Arten internationaler Geschäftsvorfälle dar, wobei das Augenmerk besonders auf dem Handel mit Dienstleistungen und immateriellen Werten liegt. Ihr Zweck ist es, die Unstimmigkeiten bei der Erhebung der Mehrwertsteuer in einem grenzüberschreitenden Kontext auf ein Mindestmaß zu begrenzen, um die Unsicherheit und die Risiken der Doppelbesteuerung und unbeabsichtigten Nichtbesteuerung im internationalen Handel zu verringern. Zudem enthalten sie die empfohlenen Prinzipien und Mechanismen zur Bewältigung der mit der Erhebung der Mehrwertsteuer auf den grenzüberschreitenden Verkauf digitaler Produkte verbundenen Herausforderungen, die im Kontext des OECD/G20-Projekts zu Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS-Projekt) identifiziert wurden². Die Mehrwertsteuer ist eine wichtige Einnahmequelle für Staaten weltweit. In etwa 165 Staaten gab es zum Zeitpunkt der Fertigstellung dieser Leitlinien eine Mehrwertsteuer, mehr als doppelt so vielen wie vor 25 Jahren. Diese immer stärkere weltweite Verbreitung der Mehrwertsteuer fiel zeitlich mit der raschen Expansion des internationalen Waren- und Dienstleistungshandels in einer zunehmend globalisierten Wirtschaft zusammen. Der Großteil des internationalen Handels unterliegt heute der Mehrwertsteuer, und die Interaktion zwischen den nationalen Mehrwertsteuersystemen kann potenziell einen erheblichen – handelserleichternden oder handelsverzerrenden – Effekt haben. Das Fehlen eines international vereinbarten Rahmens für die Erhebung der Mehrwertsteuer im grenzüberschreitenden Handel führte zu wachsenden Risiken einer unzureichenden Besteuerung und von Einnahmeeinbußen für die Staaten sowie von Handelsverzerrungen infolge von Doppelbesteuerung. Besonders problematisch wurde dies in Bezug auf den internationalen Handel mit Dienstleistungen und immateriellen Werten, der ein besonders starkes Wachstum verzeichnet, vor allem infolge der Expansion der digitalen Wirtschaft.

Vor diesem Hintergrund startete der Ausschuss der OECD für Steuerfragen (CFA) 2006 in dem Bewusstsein, dass es für die Staaten von Vorteil wäre, über einen international vereinbarten Standard zu verfügen, der ein konsistentes Zusammenwirken der Mehrwertsteuersysteme gewährleisten hilft, so dass diese den internationalen Handel erleichtern, anstatt ihn zu verzerren, das Projekt zur

Erarbeitung der internationalen Leitlinien für die Mehrwertbesteuerung. Diese Leitlinien sollten den Standard für die Staaten bei der Gestaltung und Umsetzung ihrer innerstaatlichen Vorschriften setzen.

Die Internationalen Leitlinien für die Mehrwertbesteuerung stützen sich auf einen internationalen Dialog zwischen OECD-Mitgliedstaaten und -Partnerländern sowie sonstigen einschlägigen Akteuren, einschließlich Vertretern von Wissenschaft und Forschung sowie privater Einrichtungen. Angesichts der wachsenden Notwendigkeit, die Mitwirkung von Partnervolkswirtschaften bei der Ausarbeitung der Leitlinien weiter zu stärken, schuf der CFA 2012 das Globale Forum Mehrwertsteuer als Plattform für einen strukturierten Dialog mit Partnerländern und anderen einschlägigen Akteuren über die Mehrwertsteuerepolitik. Die Tagungen dieses Globalen Forums gaben Staaten weltweit und insbesondere Entwicklungsländern Gelegenheit, aktiv an der Ausarbeitung der Leitlinien mitzuwirken. Auf seiner ersten Tagung am 7. und 8. November 2012 kam das Globale Forum überein, dass die Leitlinien die Grundlage für den dringend notwendigen globalen Standard zur Erhebung der Mehrwertsteuer im internationalen Handel mit Dienstleistungen und immateriellen Werten bilden sollten und dass es das zentrale Ziel des Globalen Forums sein sollte, den größtmöglichen internationalen Konsens hinsichtlich dieser Leitlinien zu erzielen, damit sie als internationaler Standard gebilligt würden.

Die Leitlinien wurden 2015 fertiggestellt. Im November 2015 billigten die hochrangigen Vertreter der 104 teilnehmenden Staaten und internationalen Organisationen auf der dritten Tagung des Globalen Forums Mehrwertsteuer die Leitlinien als einen internationalen Standard für die mehrwertsteuerliche Behandlung des internationalen Handels mit Dienstleistungen und immateriellen Werten, der als Richtschnur für die Gestaltung und Umsetzung entsprechender Rechtsvorschriften dienen sollte. Alle Mitglieder des internationalen Forums begrüßten die aktive Mitwirkung einer wachsenden Zahl von Staaten aus aller Welt sowie der globalen Geschäftswelt an den Ergebnissen dieser Arbeiten. Sie begrüßten ferner die Aussicht, dass diese Leitlinien in eine Empfehlung des Rats der OECD aufgenommen werden sollten, der alle interessierten Partnervolkswirtschaften beitreten können.

Die Leitlinien wurden in die Empfehlung über die Erhebung der Mehrwertsteuer im internationalen Handel mit Dienstleistungen und immateriellen Werten aufgenommen, die vom Rat der OECD am 27. September 2016 angenommen wurde (und die dieser Publikation als Anhang beigefügt ist). Diese Empfehlung ist das erste Rechtsinstrument der OECD im Bereich der Mehrwertsteuer und der erste international vereinbarte Rahmen für die Erhebung der Mehrwertsteuer im grenzüberschreitenden Handel, der weltweit Geltung haben soll.

Diese Empfehlung wendet sich an Mitgliedstaaten sowie Nichtmitgliedstaaten, die ihr beigetreten sind („die Teilnehmer“). Sie ist Ausdruck des politischen Willens

dieser Staaten, die Mehrwertsteuer im internationalen Handel so zu erheben, dass den Risiken einer Doppelbesteuerung und unbeabsichtigten Nichtbesteuerung begegnet werden kann, die sich aus einer unkoordinierten Erhebung der Mehrwertsteuer in einem grenzüberschreitenden Kontext ergeben können. Die Staaten sind angehalten, den Leitlinien bei der Gestaltung und Umsetzung von Mehrwertsteuergesetzen gebührend Rechnung zu tragen. Insbesondere sind sie angehalten, Anstrengungen zu unternehmen, die Prinzipien der Neutralität der Mehrwertsteuer sowie die Prinzipien der Ermittlung des Orts der Besteuerung grenzüberschreitender Lieferungen und Leistungen nach dem Bestimmungslandprinzip umzusetzen, um eine kohärente Anwendung der nationalen Mehrwertsteuergesetze im internationalen Handel zu erleichtern.

Anmerkungen

1. Der Begriff „Mehrwertsteuer“ bezieht sich hier auf jede nationale Steuer, ganz gleich, unter welcher Bezeichnung oder Abkürzung sie bekannt ist (z.B. als Goods and Services Tax – GST – bzw. „Güter- und Dienstleistungsteuer“), die die grundlegenden Merkmale einer Mehrwertsteuer aufweist, d.h. die der Besteuerung des Endverbrauchs auf einer breiten Bemessungsgrundlage dient und bei den Unternehmen in einem gestaffelten Verfahren (ganz gleich, nach welcher Methode, z.B. der Rechnungs- oder der Subtraktionsmethode) erhoben wird, aber im Prinzip nicht von ihnen getragen wird.
2. Diese empfohlenen Prinzipien und Mechanismen sind auch im Abschlussbericht zu Aktionspunkt 1 des BEPS-Projekts von OECD und G20 enthalten („Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft“). Dieser Bericht wurde vom Rat der OECD am 1. Oktober 2015 und von den Staats- und Regierungschefs der G20 auf ihrem Gipfel in Antalya vom 15.-16. November 2015 gebilligt.

Inhaltsverzeichnis

Einführung	13
Die Internationalen Leitlinien für die Mehrwertbesteuerung: Zweck und Status	14
Prozess der Ausarbeitung der Internationalen Leitlinien für die Mehrwertbesteuerung.....	15
Kapitel 1 Zentrale Merkmale von Mehrwertsteuern	17
A. Oberster Zweck einer Mehrwertsteuer: Besteuerung des Endverbrauchs auf einer breiten Bemessungsgrundlage	18
B. Das zentrale Ausgestaltungsmerkmal einer Mehrwertsteuer: Gestaffeltes Erhebungsverfahren	19
C. Mehrwertsteuern und internationaler Handel: Das Bestimmungslandprinzip.....	20
D. Anwendung der allgemein anerkannten Prinzipien der Steuerpolitik auf die Mehrwertsteuer: Die steuerlichen Rahmenbedingungen von Ottawa.....	23
Kapitel 2 Neutralität der Mehrwertsteuer im grenzüberschreitenden Handel	25
A. Einleitung.....	26
B. Grundlegende Neutralitätsprinzipien.....	26
C. Neutralität im internationalen Handel.....	29
C.1 Besteuerungsprinzipien.....	29
C.2 Verwaltung und Erfüllung der Vorschriften	31
D. Anwendung der Prinzipien der Neutralität der Mehrwert- steuer im grenzüberschreitenden Handel: Kommentar zu den Leitlinien zur Neutralität.....	33
D.1 Grundsätze guter Steuerverwaltung.....	33
D.2 Gegenseitigkeit.....	33
D.3 Gruppen von Staaten	35
D.4 Kommentar zu den Leitlinien.....	36
D.4.1 Kommentar zu Leitlinie 2.1.....	36
D.4.2 Kommentar zu Leitlinie 2.2	37
D.4.2.1 Vergleichbares Besteuerungsniveau	38
D.4.2.2 Vergleichbare Umstände	38

D.4.2.3 Vergleichbare Geschäftsvorfälle	40
D.4.2.4 Zusammenfassung	40
D.4.3 Kommentar zu Leitlinie 2.3	41
D.4.4 Kommentar zu Leitlinie 2.4	42
D.4.5 Kommentar zu Leitlinie 2.5	43
D.4.6 Kommentar zu Leitlinie 2.6	45
Kapitel 3 Ermittlung des Orts der Besteuerung von grenzüberschreitenden Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte	49
A. Das Bestimmungslandprinzip.....	50
B. Leistungen von Unternehmen an Unternehmen – Allgemeine Regel	55
B.1 Definition der allgemeinen Regel.....	55
B.2 Anwendung der allgemeinen Regel – Dienstleistung oder Lieferung eines immateriellen Werts an einen Rechtsträger mit einem einzigen Standort („Einstandortunternehmen“).....	58
B.3 Anwendung der allgemeinen Regel – Dienstleistung oder Lieferung eines immateriellen Werts an einen Rechtsträger mit mehreren Standorten („Mehrstandortunternehmen“).....	59
B.3.1 Direkte Nutzung	60
B.3.2 Direkte Bereitstellung.....	61
B.3.3 Weiterberechnungsmethode.....	62
B.3.4 Schlussfolgerungen.....	64
B.4 Kommentar zur Anwendung der allgemeinen Regel – Dienstleistung oder Lieferung eines immateriellen Werts an einen Rechtsträger mit einem einzigen Standort („Einstandortunternehmen“).....	65
B.4.1 Leistungen an Einstandortunternehmen – Leistendes Unternehmen.....	65
B.4.1.1 Die Bestimmung des Orts der Besteuerung wird durch eine Weiterlieferung nicht beeinflusst	67
B.4.1.2 Die Bestimmung des Orts der Besteuerung wird nicht dadurch beeinflusst, dass die Dienstleistungen oder Lieferungen immaterieller Werte direkt an ein Drittunternehmen erfolgen, bei dem es sich nicht um den Kunden handelt.....	68

B.4.1.3	Die Bestimmung des Orts der Besteuerung wird weder durch die Richtung der Zahlungsströme noch durch die Identität und den Standort des Zahlungsleisters beeinflusst ..	68
B.4.2	Leistungen an Estandortunternehmen – Kunde .	69
B.4.2.1	Die Bestimmung des Orts der Besteuerung wird durch eine Weiterlieferung nicht beeinflusst	70
B.4.2.2	Die Bestimmung des Orts der Besteuerung wird nicht dadurch beeinflusst, dass die Dienstleistungen oder Lieferungen immaterieller Werte direkt an ein Drittunternehmen erfolgen, bei dem es sich nicht um den Kunden handelt	71
B.4.2.3	Die Bestimmung des Orts der Besteuerung wird weder durch die Richtung der Zahlungsströme noch durch die Identität und den Standort des Zahlungsleisters beeinflusst ..	71
B.4.3	Leistungen an Estandortunternehmen – Steuerverwaltungen	71
B.4.3.1	Die Bestimmung des Orts der Besteuerung wird durch eine Weiterlieferung nicht beeinflusst	73
B.4.3.2	Die Bestimmung des Orts der Besteuerung wird nicht dadurch beeinflusst, dass die Dienstleistungen oder Lieferungen immaterieller Werte direkt an ein Drittunternehmen erfolgen, bei dem es sich nicht um den Kunden handelt.....	74
B.4.3.3	Die Bestimmung des Orts der Besteuerung wird weder durch die Richtung der Zahlungsströme noch durch die Identität und den Standort des Zahlungsleisters beeinflusst	75
B.5	Kommentar zur Anwendung der Weiterberechnungsmethode nach der allgemeinen Regel – Dienstleistung oder Lieferung eines immateriellen Werts an einen Rechtsträger mit mehreren Standorten („Mehrstandortunternehmen“)	76

B.5.1	Erster Schritt – Leistung an ein Mehrstandortunternehmen	77
B.5.1.1	Leistendes Unternehmen	77
B.5.1.2	Kunde	78
B.5.1.3	Steuerverwaltungen	78
B.5.2	Zweiter Schritt – Weiterberechnung an die nutzende(n) Niederlassung(en).....	79
B.5.2.1	Leistendes Unternehmen	79
B.5.2.2	Kunde	79
B.5.2.3	Steuerverwaltungen.....	84
B.	Leistungen von Unternehmen an Privatkunden – Allgemeine Regeln.....	86
C.1	Einleitung.....	86
C.2	Leistungen von Unternehmen an Privatkunden – Für den Verbrauch vor Ort bestimmte Leistungen	90
C.3	Leistungen von Unternehmen an Privatkunden – Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte, die nicht unter Leitlinie 3.5 fallen.....	92
C.3.1	Bestimmung des Staats, in dem der Kunde seinen gewöhnlichen Wohnsitz hat	93
C.3.2	Mehrwertsteuererhebung in Fällen, in denen sich das leistende Unternehmen nicht im Staat der Besteuerung befindet.....	94
C.3.3	Hauptmerkmale eines vereinfachten Verfahrens zur Registrierung und Erfüllung der Auflagen für gebietsfremde Anbieter	97
C.3.3.1	Registrierungsverfahren	98
C.3.3.2	Anrechnung der Vorsteuer – Rückerstattung	99
C.3.3.3	Steuerklärungsverfahren.....	99
C.3.3.4	Zahlungen.....	100
C.3.3.5	Dokumentation.....	100
C.3.3.6	Rechnungsstellung	101
C.3.3.7	Zurverfügungstellung von Informationen ...	101
C.3.3.8	Nutzung der Dienste Dritter	102
C.3.3.9	Anwendung bei Leistungen von Unternehmen an Unternehmen	102
C.3.3.10	Verhältnismäßigkeit.....	102
C.3.4	Internationale Zusammenarbeit zur Unterstützung der Mehrwertsteuererhebung in Fällen, in denen sich das leistende Unternehmen nicht im Staat der Besteuerung befindet.....	103

D. Leistungen an Unternehmen und Leistungen an Privatkunden – Spezifische Regeln	104
D.1 Evaluierungsrahmen für die Beurteilung der Zweckmäßigkeit einer spezifischen Regel	104
D.2 Umstände, unter denen eine spezifische Regel zweckmäßig sein kann	108
D.2.1 Beispiele für Umstände, unter denen eine spezifische Regel im Unternehmenskontext zweckmäßig sein könnte	109
D.2.2 Beispiele für Umstände, unter denen eine spezifische Regel im Privatkundenkontext zweckmäßig sein könnte	110
D.3 Besondere Überlegungen zu Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte, die direkt mit materiellen Wirtschaftsgütern zusammenhängen	111
D.3.1 Spezifische Regel für Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte, die direkt mit unbeweglichem Vermögen zusammenhängen	112
D.3.2 Umstände, unter denen eine spezifische Regel für Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte, die direkt mit unbeweglichem Vermögen zusammenhängen, angemessen sein könnte	112
D.3.3 Gemeinsame Merkmale von Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte, die direkt mit unbeweglichem Vermögen zusammenhängen	113
D.3.4 Eingehendere Beschreibung von direkt mit unbeweglichem Vermögen zusammenhängenden Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte, bei denen eine spezifische Regel angemessen sein könnte	114
D.3.5 Dienstleistungen und immaterielle Werte, die mit beweglichen materiellen Wirtschaftsgütern zusammenhängen	115
<i>Anhang I</i> Beispiele zur Veranschaulichung der Anwendung der allgemeinen Regel zum Ort der Besteuerung für Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte an Estandortunternehmen	117
<i>Anhang II</i> Beispiel zur Veranschaulichung der Anwendung der Weiterberechnungsmethode nach der allgemeinen Regel zum Ort der Besteuerung in Bezug auf Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte an Mehrstandortunternehmen ..	129

**Kapitel 4 Die Umsetzung der Leitlinien in der Praxis unterstützen:
Gegenseitige Zusammenarbeit, Streitminimierung und
Anwendung in Fällen von Steuerhinterziehung und -umgehung ..** 137

A. Einleitung..... 138

B. Gegenseitige Zusammenarbeit, Informationsaustausch und
andere Mechanismen zur Gewährleistung der Kommunikation
und Kooperation der Steuerverwaltungen..... 140

B.1 Hintergrund..... 140

B.2 Bestehende Mechanismen für die gegenseitige
Zusammenarbeit 141

B.2.1 Multilaterale Zusammenarbeit 141

B.2.2 Bilaterale Zusammenarbeit 142

C. Serviceleistungen für die Steuerpflichtigen..... 142

D. Anwendung der Leitlinien in Fällen der Steuerhinterziehung
und -umgehung 144

D.1 Definition von Steuerhinterziehung und -umgehung 144

D.2 Veranschaulichung der Konzepte der Steuerhinterziehung
und -umgehung im Kontext der Mehrwertsteuer..... 145

**Anhang Empfehlung des Rats über die Erhebung der Mehrwert-
steuer im internationalen Handel mit Dienstleistungen und
immateriellen Werten in der am 27. September 2016
genehmigten Fassung [C(2016)120].....** 147

Folgen Sie OECD-Veröffentlichungen auf:



https://twitter.com/OECD_Pubs



<http://www.facebook.com/OECDPublications>



<http://www.linkedin.com/groups/OECD-Publications-4645871>



<http://www.youtube.com/oecdilibrary>



<http://www.oecd.org/oecdirect/>

Einführung

1. Während die Mehrwertsteuer¹ weltweit immer stärkere Verbreitung fand, expandierte auch der internationale Güter- und Dienstleistungshandel rasch in einer zunehmend globalisierten Wirtschaft. Eine Folge dieser Entwicklungen ist die stärkere Interaktion zwischen den Mehrwertsteuersystemen, wobei ohne eine internationale Koordinierung der Mehrwertbesteuerung die Risiken der Doppelbesteuerung und unbeabsichtigten Nichtbesteuerung wachsen.

2. Die grundlegenden Prinzipien der Mehrwertsteuer sind im Allgemeinen in allen Staaten insofern dieselben, als sie darauf abzielen, den Endverbrauch nach dem Bestimmungslandprinzip in dem Staat zu besteuern, in dem er stattfindet. Allerdings haben die Steuerverwaltungen und die Wirtschaft seit den späten 1990er Jahren erkannt, dass die Mehrwertsteuerregeln kohärenter werden müssen, um Belastungen für den internationalen Handel zu vermeiden. Sie haben auch erkannt, dass es zur Lösung gemeinsamer Probleme eines auf Zusammenarbeit basierenden Ansatzes bedarf.

3. Das erste greifbare Ergebnis der Arbeiten der OECD in diesem Bereich brachte die Konferenz von Ottawa über elektronischen Geschäftsverkehr im Jahr 1998, auf der die „Steuerlichen Rahmenbedingungen von Ottawa“ (*Ottawa Taxation Framework Conditions*) verabschiedet wurden. Auf diesen Arbeiten aufbauend verabschiedete der Ausschuss der OECD für Steuerfragen (CFA) die „Leitlinien zur Verbrauchsbesteuerung von grenzüberschreitenden Dienstleistungen und geistigem Eigentum im Kontext des elektronischen Geschäftsverkehrs“ (*Guidelines on Consumption Taxation of Cross-Border Services and Intangible Property in the Context of E-commerce*, 2003), die durch eine Artikelreihe zum Thema Verbrauchsteuern (*Consumption Tax Guidance Series*, 2003) ergänzt wurden.

4. Vor dem Hintergrund des starken Wachstums des internationalen Dienstleistungshandels wurde zunehmend klar, dass sich die Steuerfragen, die es zu lösen galt, nicht auf den elektronischen Geschäftsverkehr

1. Aus Gründen der einfacheren Lesbarkeit bezieht sich der Begriff „Mehrwertsteuer“ hier auf jede nationale Steuer, die die in Kapitel 1 beschriebenen grundlegenden Merkmale einer Mehrwertsteuer aufweist, ganz gleich, unter welcher Bezeichnung oder Abkürzung sie bekannt ist (z.B. als *Goods and Services Tax – GST* – bzw. „Güter- und Dienstleistungsteuer“).

beschränkten, sondern dass die Mehrwertbesteuerung zu Verzerrungen im grenzüberschreitenden Handel mit Dienstleistungen und immateriellen Werten im Allgemeinen führen kann und dass dies Hindernisse für die Geschäftstätigkeit entstehen lässt, das Wirtschaftswachstum beeinträchtigt und den Wettbewerb verzerrt. Im Bewusstsein, dass es für die Staaten von Vorteil wäre, über Prinzipien zu verfügen, die ein konsistentes Zusammenwirken der Mehrwertsteuersysteme gewährleisten helfen, so dass diese den internationalen Handel erleichtern, anstatt ihn zu verzerren, startete die OECD ein Projekt zur Erarbeitung *Internationaler Leitlinien für die Mehrwertbesteuerung* („die Leitlinien“).

Die Internationalen Leitlinien für die Mehrwertbesteuerung: Zweck und Status

5. Die Leitlinien legen eine Reihe von Prinzipien für die mehrwertsteuerliche Behandlung der üblichsten Arten internationaler Geschäftsvorfälle dar – mit besonderem Augenmerk auf den Handel mit Dienstleistungen und immateriellen Werten –, um die Unsicherheit und die Risiken einer Doppelbesteuerung oder unbeabsichtigten Nichtbesteuerung zu verringern, die sich aus Unstimmigkeiten bei der Erhebung der Mehrwertsteuer in einem grenzüberschreitenden Kontext ergeben. Die Leitlinien stützen sich auf einen internationalen Dialog zwischen OECD-Mitgliedstaaten und -Partnerländern sowie sonstigen einschlägigen Akteuren, einschließlich Vertretern von Wissenschaft und Forschung sowie privater Einrichtungen.

6. Die Leitlinien sollen keine detaillierten Vorgaben für innerstaatliche Rechtsvorschriften machen. Die Staaten sind souverän im Hinblick auf die Gestaltung und Anwendung ihrer Rechtsvorschriften. Die Leitlinien sollen vielmehr Ziele identifizieren helfen und Möglichkeiten für deren Verwirklichung aufzeigen. Ihr Zweck ist es, als Richtschnur zu dienen. Sie sollen den politisch Verantwortlichen bei ihren Anstrengungen zur Beurteilung und Weiterentwicklung der gesetzlichen und administrativen Rahmenbedingungen in ihren Staaten helfen, unter Berücksichtigung ihrer besonderen wirtschaftlichen, gesetzlichen, institutionellen, kulturellen und sozialen Umstände und Gepflogenheiten.

7. Die Leitlinien sind naturgemäß entwicklungsfähig und sollten im Licht einschlägiger Entwicklungen überarbeitet werden. Die staatlichen Instanzen tragen eine wichtige Verantwortung für die Gestaltung wirkungsvoller steuerlicher Rahmenbedingungen, wobei sie die voraussichtlichen Effekte, Kosten und Vorteile verschiedener Politikoptionen beurteilen und hinreichend Flexibilität gewährleisten müssen, um auf sich verändernde

Umstände und Anforderungen zu reagieren. Derartige Entwicklungen können Aktualisierungen und Überarbeitungen der Leitlinien erforderlich machen.

8. Die Leitlinien beziehen sich nur auf Mehrwertsteuersysteme – ganz gleich, unter welcher Bezeichnung sie laufen –, die die grundlegenden in Kapitel 1 beschriebenen Merkmale aufweisen, d.h. die der Besteuerung des Endverbrauchs auf einer breiten Bemessungsgrundlage dienen und bei den Unternehmen in einem gestaffelten Verfahren (ganz gleich, nach welcher Methode, z.B. der Rechnungs- oder der Subtraktionsmethode) erhoben, aber im Prinzip nicht von ihnen getragen werden. Steuern, die diese Merkmale nicht aufweisen, fallen prinzipiell nicht in den Geltungsbereich der Leitlinien, selbst wenn sie als eine Art von Mehrwertsteuer bezeichnet werden. Eine produktionsbezogene Mehrwertsteuer beispielsweise wäre von ihnen nicht betroffen, da sie nicht auf die Besteuerung des Endverbrauchs abzielt. Die Leitlinien gelten auch nicht für Einphasen-Verbrauchssteuern, die nur einmal zum Zeitpunkt des Endverkaufs beim Endverbraucher erhoben werden, wie beispielsweise Einzelhandelsumsatzsteuern.

Prozess der Ausarbeitung der Internationalen Leitlinien für die Mehrwertbesteuerung

9. Die Leitlinien wurden vom CFA über seine für Verbrauchsteuern zuständige Arbeitsgruppe 9 in Zusammenarbeit mit einer Reihe von Partnerländern sowie der technischen Beratergruppe („TAG“) der Arbeitsgruppe, welche sich aus Vertretern von Steuerverwaltungen, internationalen Organisationen sowie der Wirtschaft zusammensetzte, und mit Unterstützung durch Vertreter von Wissenschaft und Forschung ausgearbeitet. Aus den in Kapitel 1 beschriebenen zentralen Merkmalen der Mehrwertsteuer ergibt sich, dass die Unternehmen eine wichtige Rolle bei der Erhebung der Steuer spielen. Obwohl sie die Last der Steuer im Prinzip nicht tragen sollten, entstehen den Unternehmen unweigerlich Erfüllungskosten im Zusammenhang mit der Erhebung der Steuer auf allen Zwischenstufen der Wertschöpfungskette bis hin zum Endverbraucher und mit deren Abführung an die Steuerverwaltungen. Die Unternehmen werden daher als wichtige Partner der Staaten bei der Gestaltung und Umsetzung von Mehrwertsteuersystemen angesehen, und die Wirtschaft wirkt aktiv an der Entwicklung der Leitlinien mit.

10. Die Leitlinien wurden in einem mehrstufigen Prozess ausgearbeitet, und der CAF veröffentlichte regelmäßig Zwischenentwürfe zur öffentlichen Konsultation. Als das Konsultationsverfahren abgeschlossen war, wurden alle Kommentare sorgfältig untersucht und die Entwürfe wo nötig geändert.

Die weiteren Arbeiten bauten dann auf den erzielten Fortschritten auf. Jedes Element der Leitlinien wurde als Baustein betrachtet und im Licht der neu hinzukommenden Beiträge zu den Leitlinien geprüft, um ein kohärentes Ganzes entstehen zu lassen.

11. Zusätzlich zu den zentralen Merkmalen der Mehrwertsteuer, die in Kapitel 1 beschrieben sind, befassen sich die Leitlinien in ihrer aktuellen Form mit den Grundprinzipien der Mehrwertsteuer, die im internationalen Handel Anwendung finden, d.h. der Neutralität der Steuer (vgl. Kapitel 2), der Definition des Orts der Besteuerung im grenzüberschreitenden Handel mit Dienstleistungen und immateriellen Werten² zwischen Unternehmen („Leistungen von Unternehmen an Unternehmen“) sowie zwischen Unternehmen und Endverbrauchern („Leistungen von Unternehmen an Privatkunden“) (vgl. Kapitel 3) und mit Mechanismen, um die Umsetzung der Leitlinien in der Praxis zu unterstützen, einschließlich gegenseitige Zusammenarbeit, Streitminimierung und Anwendung in Fällen von Steuerhinterziehung und -umgehung (vgl. Kapitel 4).

12. Diesen Leitlinien liegt die Annahme zugrunde, dass die Beteiligten nach Treu und Glauben handeln und dass alle erbrachten Leistungen rechtmäßig sind und wirtschaftlichen Gehalt haben. Kapitel 4 enthält Hinweise zur Anwendung der Leitlinien in Fällen der Steuerhinterziehung und -umgehung.

2. Einige Staaten unterscheiden statt Waren und Dienstleistungen andere Kategorien von Leistungen. Zur einfachen Bezugnahme werden Posten wie Rechte des geistigen Eigentums und andere immaterielle Werte hier als „immaterielle Werte“ bezeichnet.

Kapitel 1

Zentrale Merkmale von Mehrwertsteuern

1.1 Im vorliegenden Kapitel werden die zentralen Merkmale von Mehrwertsteuern beschrieben, wobei das Augenmerk besonders auf ihrer Erhebung im internationalen Handel liegt. Die Beschreibung beruht auf allgemein geteilten Auffassungen von Steuerverwaltungen, Unternehmen, Wissenschaftlern und sonstigen Steuerexperten bezüglich des generellen Zwecks, der Ausgestaltung und der Umsetzung von Mehrwertsteuern.

A. Oberster Zweck einer Mehrwertsteuer: Besteuerung des Endverbrauchs auf einer breiten Bemessungsgrundlage

1.2 Der oberste Zweck einer Mehrwertsteuer ist die Besteuerung des Verbrauchs (worunter der Endverbrauch der privaten Haushalte zu verstehen ist) auf einer breiten Bemessungsgrundlage. Im Prinzip erfolgt der Verbrauch, auf den die Mehrwertsteuer abstellt, nur bei Privatpersonen, nicht bei Unternehmen. In der Praxis lastet die Mehrwertsteuer in vielen Mehrwertsteuersystemen jedoch nicht nur auf dem Endverbrauch von Privatpersonen, sondern auch auf verschiedenen Rechtsträgern, die nichtgewerblichen Tätigkeiten nachgehen.

1.3 Als Steuer mit einer breiten Bemessungsgrundlage ist die Mehrwertsteuer von Verbrauchsteuern zu unterscheiden, die auf bestimmte Formen des Verbrauchs abzielen, z.B. den Erwerb von Benzin oder Alkohol.

1.4 Eine notwendige Folge des grundlegenden Gedankens, dass eine Mehrwertsteuer eine Steuer auf den Endverbrauch der privaten Haushalte darstellt, ist, dass die Last der Mehrwertsteuer nicht von den Unternehmen getragen werden sollte. Dies folgt logisch aus dem Gedanken, dass die Mehrwertsteuer eine Steuer auf den Verbrauch der privaten Haushalte ist, da Unternehmen keine privaten Haushalte sind und zumindest prinzipiell nicht zum Endverbrauch bzw. Haushaltskonsum befähigt sind. In der Praxis müssen die Mehrwertsteuersysteme bestimmen, ob bzw. in welchem Umfang Waren, Dienstleistungen oder immaterielle Werte, die von einem Unternehmen erworben und ganz oder teilweise für den privaten Verbrauch der Unternehmenseigentümer verwendet werden, so behandelt werden sollten, als seien sie für Unternehmenszwecke oder für den privaten Verbrauch erworben worden.

B. Das zentrale Ausgestaltungsmerkmal einer Mehrwertsteuer: Gestaffeltes Erhebungsverfahren

1.5 Das zentrale Ausgestaltungsmerkmal einer Mehrwertsteuer, das zugleich das Merkmal ist, aus dem sich ihr Name ergibt, besteht darin, dass sie in einem gestaffelten Verfahren erhoben wird. Alle Unternehmen in der Lieferkette beteiligen sich am Prozess der Kontrolle und Erhebung der Steuer und führen den ihrer Wertschöpfung entsprechenden Anteil der Steuer, d.h. die Differenz zwischen der Mehrwertsteuer auf die von ihnen erworbenen steuerpflichtigen Vorleistungen und der Mehrwertsteuer auf die von ihnen erbrachten steuerpflichtigen Leistungen ab. Damit wird die Steuer im Prinzip auf die Wertschöpfung, d.h. den Mehrwert erhoben, der auf jeder Produktions- und Vertriebsstufe geschaffen wird. So gesehen unterscheidet sich die Mehrwertsteuer von einer Einzelhandelsumsatzsteuer, die den Verbrauch über eine einmalige Abgabe besteuert, die theoretisch nur zum Zeitpunkt des Endverkaufs erhoben wird.

1.6 Wegen dieses zentralen Ausgestaltungsmerkmals der Mehrwertsteuer und des Grundprinzips, wonach die Last der Steuer nicht von den Unternehmen getragen werden sollte, ist ein Mechanismus zur Entlastung der Unternehmen von der Mehrwertsteuer erforderlich, die sie beim Kauf von Waren, Dienstleistungen oder immateriellen Werten zahlen. Es gibt zwei grundlegende Methoden für die Umsetzung des gestaffelten Erhebungsprozesses bei gleichzeitiger Entlastung der Unternehmen von der gezahlten Mehrwertsteuer, womit den Steuerpflichtigen auf den sukzessiven Stufen gestattet wird, bei der Abrechnung der auf ihre Umsätze erhobenen Mehrwertsteuer die auf ihre Einkäufe gezahlte Mehrwertsteuer abzuziehen. Nach der Rechnungsmethode (bei der es sich um eine „geschäftsvorfallbezogene Methode“ handelt) berechnet jeder Händler die Mehrwertsteuer auf seine Leistungen zum festgesetzten Tarif und stellt dem Käufer eine Rechnung aus, in der die Höhe der berechneten Mehrwertsteuer ausgewiesen ist. Dem Käufer ist es wiederum möglich, diese Vorsteuer mit der Ausgangsteuer zu verrechnen, die er auf die von ihm verkauften Produkte berechnet; den Differenzbetrag überweist er an die Steuerbehörde bzw. bekommt er von der Steuerbehörde erstattet, falls die Vorsteuer die Ausgangsteuer übersteigt. Nach der Subtraktionsmethode (bei der es sich um eine „unternehmensbezogene Methode“ handelt) wird die Steuer direkt auf eine rechnungslegungs-basierte Größe der Wertschöpfung erhoben, die für jedes Unternehmen ermittelt wird, indem von der rechnerisch auf die steuerpflichtigen Leistungen erhobenen Mehrwertsteuer die rechnerisch auf die abzugsfähigen Einkäufe erhobene Mehrwertsteuer abgezogen

wird. Fast alle Staaten, die eine Mehrwertsteuer erheben, verwenden die Rechnungsmethode.

1.7 Im Allgemeinen erheben die OECD-Länder, die eine Mehrwertsteuer eingeführt haben, die Steuer auf jeder Stufe des Wirtschaftsprozesses und gestatten den Abzug der auf die Einkäufe erhobenen Steuern durch alle Beteiligten außer dem Endverbraucher. Dieses Ausgestaltungsmerkmal verleiht der Mehrwertsteuer im Binnenhandel ihren wesentlichen Charakter als wirtschaftlich neutrale Steuer. Das volle Recht zum Abzug der Vorsteuer entlang der Lieferkette, außer durch den Endverbraucher, gewährleistet die Neutralität der Steuer, unabhängig von der Art des Produkts, der Struktur der Vertriebskette und dem für seine Lieferung genutzten Weg (z.B. Einzelhandelsgeschäfte, physische Lieferung, Internet-Downloads). Aufgrund des gestaffelten Zahlungssystems „läuft die Mehrwertsteuer durch die Unternehmen durch“, um auf die den Endverbrauchern erbrachten Leistungen erhoben zu werden.

C. Mehrwertsteuern und internationaler Handel: Das Bestimmungslandprinzip

1.8 Der oberste Zweck einer Mehrwertsteuer als Abgabe auf den Endverbrauch bildet, zusammen mit seinem zentralen Gestaltungsmerkmal des gestaffelten Erhebungsverfahrens, die Grundlage für die den internationalen Handel betreffenden zentralen Mehrwertsteuerprinzipien. Die wirtschaftspolitische Grundsatzfrage in Bezug auf die Erhebung der Mehrwertsteuer im grenzüberschreitenden Geschäftsverkehr ist, ob sie vom Ursprungsstaat oder vom Bestimmungsstaat erhoben werden sollte. Nach dem Bestimmungslandprinzip wird die Steuer letztlich nur auf den Endverbrauch erhoben, der im Besteuerungsstaat stattfindet. Nach dem Ursprungslandprinzip wird die Steuer in den verschiedenen Staaten erhoben, in denen die Wertschöpfung erfolgt. Der entscheidende wirtschaftliche Unterschied zwischen den beiden Prinzipien besteht darin, dass das Bestimmungslandprinzip alle Unternehmen, die in einem gegebenen Staat miteinander konkurrieren, gleichstellt, wohingegen das Ursprungslandprinzip alle Verbraucher in verschiedenen Staaten gleichstellt.

1.9 Durch die Anwendung des Bestimmungslandprinzips bei der Mehrwertsteuer wird Neutralität im internationalen Handel erzielt. Auf Exporte wird nach dem Bestimmungslandprinzip keine Mehrwertsteuer erhoben (d.h. sie sind „mehrwertsteuerfrei“ oder „nullsatzbesteuert“), wobei die entsprechende Vorsteuer dem exportierenden Unternehmen

zurückerstattet wird, und Importe werden auf der gleichen Basis und zum gleichen Satz besteuert wie inländische Leistungen. Folglich wird der Gesamtbetrag der in Bezug auf eine Leistung bezahlten Steuer durch die Regeln bestimmt, die in dem Staat gelten, in dem diese verbraucht wird, und gehen alle Steuereinnahmen an den Staat, in dem die Leistung dem Endverbraucher erbracht wird.

1.10 Nach dem Ursprungslandprinzip erhebt hingegen jeder Staat Mehrwertsteuer auf die Wertschöpfung, die innerhalb seiner Landesgrenzen erfolgt³. In einem auf diesem Prinzip basierenden System besteuern Exportstaaten Exporte auf der gleichen Basis und zum gleichen Satz wie inländische Leistungen, während Importstaaten eine Mehrwertsteueranrechnung bezogen auf die hypothetische Steuer gestatten, die zu dem bei ihnen geltenden Satz zu zahlen gewesen wäre. Die auf eine Leistung entrichtete Steuer spiegelt dann die Struktur ihres Ursprungssystems wider, und die Gesamteinnahmen werden dieser Struktur entsprechend aufgeteilt. Dies läuft einem der zentralen Merkmale einer Mehrwertsteuer zuwider: Da es sich um eine Verbrauchsteuer handelt, sollten die Einnahmen dem Staat zufließen, in dem der Endverbrauch stattfindet. Nach dem Ursprungslandprinzip werden die Einnahmen zwischen den Staaten aufgeteilt, in denen die Wertschöpfung erfolgt. Weil die Steuer in den verschiedenen Staaten, in denen die Wertschöpfung erfolgt, zu unterschiedlichen Sätzen erhoben wird, könnte das Ursprungslandprinzip die wirtschaftliche oder geografische Struktur der Wertschöpfungskette beeinflussen und die Neutralität im internationalen Handel in Frage stellen.

1.11 Aus diesen Gründen herrscht weitgehend Konsens darüber, dass das Bestimmungslandprinzip, nach dem die Steuereinnahmen an das Importland gehen, in dem der Endverbrauch stattfindet, sowohl aus theoretischer als auch aus praktischer Sicht dem Ursprungslandprinzip vorzuziehen ist. Das Bestimmungslandprinzip ist effektiv die internationale Norm und wird durch die Regeln der Welthandelsorganisation (WTO) gebilligt⁴.

3. Dies sollte von dem Begriff unterschieden werden, der in der Europäischen Union für ein vorgeschlagenes System (das nicht umgesetzt wurde) verwendet wurde, bei dem die Mehrwertsteuer im Fall von Geschäftsvorfällen zwischen Staaten der Europäischen Union vom Ursprungsmitgliedstaat erhoben worden wäre und die entsprechenden Steuereinnahmen später an den Bestimmungsmitgliedstaat weitergeleitet worden wären.

4. Gemäß Fußnote 1 des WTO-Übereinkommens über Subventionen und Ausgleichsmaßnahmen „... gilt die Befreiung einer ausgeführten Ware von Zöllen oder Steuern, die auf gleichen, für den inländischen Verbrauch bestimmten Waren liegen, oder die Rückerstattung solcher Zölle und Steuern bis zu einem Betrag, der den tatsächlich erhobenen Betrag nicht übersteigt, nicht als Subvention“.

1.12 Da das Bestimmungslandprinzip für die Erhebung der Mehrwertsteuer im internationalen Handel weithin anerkannt ist, haben die meisten derzeit geltenden Regeln im Allgemeinen die Besteuerung von Waren, Dienstleistungen und immateriellen Werten innerhalb des Staats, in dem der Verbrauch erfolgt, zum Ziel. Die in der Praxis zur Umsetzung dieser Absicht eingesetzten Methoden unterscheiden sich jedoch von einem Staat zum anderen, was in einigen Fällen zu Doppelbesteuerung oder unbeabsichtigter Nichtbesteuerung sowie zu Unsicherheit für Unternehmen und Steuerverwaltungen führen kann.

1.13 Die Umsetzung des Bestimmungslandprinzips im internationalen Warenhandel ist in der Theorie relativ einfach und geht in der Praxis im Allgemeinen wirksam vonstatten, was zum großen Teil auf die Existenz von Grenzkontrollen bzw. Steuergrenzen zurückzuführen ist. Wenn bei einem Geschäftsvorfall Waren von einem Staat in einen anderen verbracht werden, werden die Waren im Allgemeinen in dem Staat besteuert, in dem sie ausgeliefert werden. Die exportierten Waren sind im Staat des Verkäufers von der Mehrwertsteuer befreit (wobei es durch den Vorsteuerabzug der verschiedenen Zulieferunternehmen auch nicht zu Steuerremanenz kommt), während auf die Importe im Staat des Käufers die gleiche Mehrwertsteuer erhoben wird wie auf entsprechende inländische Waren. Die Mehrwertsteuer auf Importe wird im Allgemeinen gleichzeitig mit den Einfuhrzöllen erhoben; in manchen Staaten erfolgt die Steuererhebung allerdings erst mit der nächsten Mehrwertsteuererklärung des Importeurs. Kann die bei der Einfuhr gezahlte Mehrwertsteuer in gleicher Weise abgezogen werden wie die Vorsteuer auf inländische Warenlieferungen, wird Neutralität gewährleistet und können Verzerrungen des internationalen Handels vermieden werden.

1.14 Die Umsetzung des Bestimmungslandprinzips ist im internationalen Handel mit Dienstleistungen und immateriellen Werten schwieriger als im internationalen Warenhandel. Dienstleistungen und immaterielle Werte können aufgrund ihrer Beschaffenheit nicht in gleicher Weise wie Waren Grenzkontrollen unterliegen. Deshalb wurden Leitlinien für die Bestimmung des Staats der Besteuerung im Fall grenzüberschreitender Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte erarbeitet, die dem Bestimmungslandprinzip Rechnung tragen (vgl. Kapitel 3).

1.15 Die Befreiung der Ausfuhren von der Mehrwertsteuer und die Besteuerung der Einfuhren führen zu einem Bruch im gestaffelten Erhebungsprozess. In vielen Mehrwertsteuersystemen, die eine Rechenmethode anwenden, wird die Mehrwertsteuer, die auf Dienstleistungen

und Lieferungen immaterieller Werte von Unternehmen an Unternehmen (B2B) erhoben wird, über ein Reverse-Charge-Verfahren (Steuerschuldumkehr) eingezogen. Bei diesem Mechanismus geht die Steuerschuldnerschaft vom leistenden Unternehmen auf den Kunden über. In Ermangelung eines solchen Mechanismus müssten sich ausländische Anbieter, die Dienstleistungen in Staaten erbringen, in denen sie keine Niederlassung unterhalten, für die Zwecke der Mehrwertsteuer im Prinzip in diesen Staaten registrieren lassen und alle dortigen Pflichten im Zusammenhang mit der Mehrwertsteuer erfüllen. Um ausländischen Anbietern einen derartigen Verwaltungsaufwand zu ersparen und die Abrechnung der Mehrwertsteuer zu gewährleisten, ermöglicht das Reverse-Charge-Verfahren dem mehrwertsteuerlich erfassten Leistungsempfänger (bzw. verpflichtet diesen in manchen Fällen), die Steuer auf die von ausländischen Anbietern erhaltenen Leistungen abzurechnen. Wenn der Leistungsempfänger in Bezug auf die Leistung Anspruch auf einen vollen Vorsteuerabzug hat, kann es sein, dass die inländischen Mehrwertsteuergesetze nicht verlangen, dass er das Reverse-Charge-Verfahren durchführt. Der Reverse-Charge-Mechanismus findet jedoch nicht in allen Staaten Anwendung, und wo er umgesetzt wird, können sich die Regeln von Land zu Land unterscheiden.

D. Anwendung der allgemein anerkannten Prinzipien der Steuerpolitik auf die Mehrwertsteuer: Die steuerlichen Rahmenbedingungen von Ottawa

1.16 Auch wenn sie im Kontext der Besteuerung des elektronischen Geschäftsverkehrs ausgearbeitet wurden, finden die für Verbrauchsteuern geltenden allgemein anerkannten Prinzipien der Steuerpolitik, die 1998 von Ministern aus aller Welt begrüßt wurden⁵, im Großen und Ganzen auch für die Mehrwertsteuern im inländischen und internationalen Handel Anwendung. Tatsächlich leiten sich die steuerlichen Rahmenbedingungen von Ottawa selbst von den gleichen Prinzipien ab, die die Staaten auf die Besteuerung des konventionellen Handels anwenden⁶. Diese allgemein anerkannten Prinzipien der Steuerpolitik, von denen einige weiter oben bereits erwähnt wurden, lauten wie folgt:

5. Die steuerlichen Rahmenbedingungen von Ottawa wurden auf der vom 7.-9. Oktober 1998 in Ottawa abgehaltenen Ministerkonferenz über elektronischen Geschäftsverkehr von den Ministern angenommen.
6. OECD (2001), *Taxation and Electronic Commerce – Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions*, OECD, Paris.

- **Neutralität:** Die steuerliche Behandlung verschiedener Formen des elektronischen Geschäftsverkehrs sowie des elektronischen Geschäftsverkehrs im Vergleich zum herkömmlichen Geschäftsverkehr sollte neutral und gerecht sein. Geschäftsentscheidungen sollten von wirtschaftlichen und nicht von steuerlichen Überlegungen geleitet sein. Steuerpflichtige, die unter vergleichbaren Umständen vergleichbare Geschäfte tätigen, sollten einem vergleichbaren Besteuerungsniveau unterliegen.
- **Effizienz:** Die Befolgungskosten für die Unternehmen und die Verwaltungskosten für die Steuerbehörden sollten auf ein Mindestmaß reduziert werden.
- **Verlässlichkeit und Verständlichkeit:** Die Steuervorschriften sollten klar und leicht verständlich sein, damit die Steuerpflichtigen vor einem Geschäftsvorgang die steuerlichen Konsequenzen abschätzen können und wissen, wann, wo und wie die Steuer fällig wird.
- **Wirksamkeit und Fairness:** Die Besteuerung sollte den richtigen Steuerbetrag zur richtigen Zeit hervorbringen. Das Potenzial für Steuerhinterziehung bzw. -umgehung sollte minimiert werden, wobei Gegenmaßnahmen im richtigen Verhältnis zu den entsprechenden Risiken stehen sollten.
- **Flexibilität:** Die Besteuerungssysteme sollten flexibel und dynamisch sein, damit sie mit technologischen und wirtschaftlichen Entwicklungen Schritt halten können.

1.17 Diese steuerpolitischen Prinzipien dienen zwar als allgemeine Richtschnur für die Erarbeitung der *Internationalen Leitlinien für die Mehrwertbesteuerung*, Kapitel 2 dieser Leitlinien ist jedoch in Anbetracht ihrer Bedeutung als zentralem Prinzip der Mehrwertsteuergestaltung speziell der Neutralität gewidmet.

Kapitel 2

Neutralität der Mehrwertsteuer im grenzüberschreitenden Handel

A. Einleitung

2.1 Das Konzept der Neutralität der Mehrwertsteuer umfasst mehrere Aspekte, insbesondere die Abwesenheit von Diskriminierung in einem Besteuerungsumfeld, das nicht verzerrt und das unparteiisch ist, sowie die Beseitigung zu hoher Steuerlasten und unverhältnismäßiger oder unangemessener Erfüllungskosten für die Unternehmen. Neutralität ist eines der Prinzipien, die die Erhebung des richtigen Einnahmebetrags durch die zuständigen staatlichen Stellen sicherstellen helfen.

2.2 Diese Leitlinien befassen sich mit allen Aspekten der Neutralität im internationalen Kontext. Obgleich sie sich auf die Grundprinzipien stützen, die für inländische Geschäftsvorfälle gelten, beziehen sie sich nicht auf innerstaatliche Aspekte der Neutralität, wie den Einfluss der Steuerstruktur (z.B. von unterschiedlichen Steuersätzen und von Steuerbefreiungen) auf die Entscheidungen der Verbraucher.

B. Grundlegende Neutralitätsprinzipien

2.3 Die Grundprinzipien der Neutralität sind in Kapitel 1 dargelegt. Im Binnenhandel wird Steuerneutralität prinzipiell durch das gestaffelte Zahlungssystem erzielt: Die einzelnen Unternehmen zahlen die Mehrwertsteuer an ihre Zulieferer auf die von ihnen bezogenen Vorleistungen und behalten die Mehrwertsteuer bei ihren Kunden auf die von ihnen erbrachten Leistungen ein. Um sicherzustellen, dass der „richtige“ Steuerbetrag an die Steuerbehörden abgeführt wird, wird die von den einzelnen Unternehmen gezahlte Vorsteuer mit der von ihnen einbehaltenen Ausgangsteuer verrechnet, so dass die zu zahlende Steuerschuld dem Netto- bzw. dem Differenzbetrag zwischen diesen beiden Posten entspricht⁷. Das bedeutet, dass die Mehrwertsteuer normalerweise „durch die Unternehmen durchläuft“, um beim Endverbraucher erhoben zu werden. Daher ist es wichtig,

7. In manchen Fällen führt das Ergebnis der Verrechnung zu einer Rückerstattung durch die Steuerbehörden an das Unternehmen. Beispiele hierfür liefern Unternehmen, die auf die von ihnen bezogenen Vorleistungen einen höheren Steuerbetrag zahlen, als auf die von ihnen erbrachten Leistungen zu entrichten ist (etwa Exporteure, deren Leistungen in ihrem Staat nach dem Bestimmungslandprinzip von der Mehrwertsteuer befreit sind), sowie Unternehmen, deren Einkäufe höher sind als die Umsätze, die sie im selben Zeitraum erzielen (etwa neue oder im Aufbau begriffene Unternehmen und Saisonbetriebe).

dass das leistende Unternehmen auf jeder Stufe zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist, damit die Steuerlast letztlich vom Endverbraucher und nicht von den in der Wertschöpfungskette zwischengeschalteten Unternehmen getragen wird. Dieses Prinzip ist in Leitlinie 2.1 dargelegt.

Leitlinie 2.1

Die Last der Mehrwertsteuer selbst sollte nicht auf steuerpflichtigen Unternehmen liegen, sofern dies nicht ausdrücklich im Gesetz vorgesehen ist.

2.4 In diesem Zusammenhang bedeutet der Wortlaut „sofern dies nicht ausdrücklich im Gesetz vorgesehen ist“, dass die Staaten berechtigt sein können, Unternehmen eine Mehrwertsteuerlast aufzuerlegen. Die folgenden Beispiele veranschaulichen eine Reihe von Situationen, in denen dies der Fall ist:

- Wenn von Unternehmen getätigte Geschäftsvorfälle von der Mehrwertsteuer befreit sind, weil die steuerliche Bemessungsgrundlage für die entsprechenden Leistungen schwer zu beurteilen ist (wie im Fall vieler Finanzdienstleistungen) oder es politische Gründe (Gesundheitsversorgung, Bildung, Kultur) dafür gibt.
- Das Steuerrecht kann Unternehmen auch eine Mehrwertsteuer auferlegen, um eine effektive Besteuerung des Endverbrauchs sicherzustellen. Dies könnte dann der Fall sein, wenn das Unternehmen Geschäftsvorfälle tätigt, die nicht in den Anwendungsbereich der Steuer fallen (z.B. Geschäftsvorfälle ohne Vergütung), oder wenn sich die Vorsteuer auf Einkäufe bezieht, die nicht ausschließlich der Unterstützung der steuerpflichtigen Tätigkeit dienen.
- Staaten verfügen auch über Rechtsvorschriften, die eine Anrechnung der Vorsteuer versagen, wenn explizite administrative Pflichten nicht erfüllt werden (wenn z.B. nicht ausreichend Nachweise zur Stützung des Anspruchs auf Vorsteuerabzug vorgelegt werden).

2.5 Eine solche Mehrwertsteuerbelastung der Unternehmen sollte innerhalb des diesbezüglichen steuerrechtlichen Rahmens klar und explizit geregelt sein.

Leitlinie 2.2

Unternehmen, die unter vergleichbaren Umständen vergleichbare Geschäftsvorfälle tätigen, sollten einem vergleichbaren Besteuerungsniveau unterliegen.

2.6 Die Steuer sollte unter vergleichbaren Umständen neutral und gerecht sein. Dies soll gewährleisten, dass die letztlich entlang einer bestimmten Wertschöpfungskette erhobene Steuer proportional zu dem vom Endverbraucher bezahlten Betrag ist, unabhängig von der Art der Leistung, der Struktur der Vertriebskette, der Zahl der Geschäftsvorfälle oder der beteiligten Wirtschaftssubjekte und den eingesetzten technischen Mitteln.

Leitlinie 2.3

Mehrwertsteuervorschriften sollten so ausgestaltet sein, dass sie nicht der wichtigste Faktor sind, der die Geschäftsentscheidungen beeinflusst.

2.7 Es wird anerkannt, dass es effektiv eine Reihe von Faktoren gibt, die Geschäftsentscheidungen beeinflussen können, darunter finanzielle, wirtschaftliche, soziale, ökologische und rechtliche Faktoren. Wenngleich die Mehrwertsteuer ebenfalls ein Faktor ist, der vermutlich berücksichtigt wird, sollten diesbezügliche Erwägungen nicht der wichtigste Bestimmungsfaktor der Geschäftsentscheidungen sein. So sollten beispielsweise Mehrwertsteuerregeln oder -grundsätze die Unternehmen nicht dazu veranlassen, bestimmte Rechtsformen für die Ausübung ihrer Geschäftstätigkeit zu wählen (z.B. eine Struktur mit Tochtergesellschaften oder eine mit Zweigniederlassungen).

2.8 Mehrwertsteuerliche Erwägungen sind der letztlich an die Steuerverwaltungen zu entrichtende Steuerbetrag, der Erfüllungsaufwand in Bezug auf die Einbehaltung, Zahlung oder Rückerstattung der Steuer, etwa für die Einreichung von Steuererklärungen und die ordnungsgemäße Buchführung, sowie die mit dem Cashflow-Effekt des Mehrwertsteuersystems verbundenen finanziellen Kosten.

2.9 Darüber hinaus sollten die Mehrwertsteuervorschriften zur Unterstützung des Neutralitätsprinzips zugänglich, verständlich und kohärent sein.

C. Neutralität im internationalen Handel

C.1 Besteuerungsprinzipien

2.10 Die allgemeinen Prinzipien der Neutralität, die vorstehend beschrieben wurden, sowie die Leitlinien, die sich daraus ableiten, finden im inländischen und internationalen Handel gleichermaßen Anwendung. Die Frage ist, ob im internationalen Kontext zusätzliche Elemente berücksichtigt werden müssen.

2.11 Besonders wichtig ist, dass die Anwendung der Regeln für grenzüberschreitende Leistungen zu keinem Steuervorteil gegenüber vergleichbaren inländischen Geschäftsvorfällen führt. Dies bezieht sich auf das Besteuerungsniveau, die mit der Erhebung und der Verwaltung verbundenen Kosten sowie die entsprechenden Lasten, die den Unternehmen und den Steuerverwaltungen aufgebürdet werden.

Leitlinie 2.4

Im Hinblick auf das Besteuerungsniveau sollten ausländische Unternehmen gegenüber inländischen Unternehmen in dem Staat, in dem die Steuer möglicherweise zu zahlen ist oder gezahlt wird, weder benachteiligt noch begünstigt werden.

2.12 Die Gestaltung der Mehrwertsteuersysteme zielt auf eine faire und gerechte Anwendung ab, damit gewährleistet ist, dass weder inländischen noch ausländischen Unternehmen ein unfairen Wettbewerbsvorteil entsteht, der andernfalls den internationalen Handel verzerren und die Wahlfreiheit der Verbraucher einschränken könnte. Dies wird durch die Anwendung des Bestimmungslandprinzips erzielt, nach dem Exporte mehrwertsteuerfrei sind und Importe auf der gleichen Basis und zum gleichen Satz besteuert werden wie inländische Leistungen. Das Bestimmungslandprinzip gewährleistet, dass die Nettobesteuerung der Importe der Nettobesteuerung der gleichen Leistungen auf dem Binnenmarkt entspricht. Darüber hinaus sorgt es dafür, dass der im Fall von Exporten rückerstattete oder angerechnete Steuerbetrag dem Steuerbetrag entspricht, der erhoben wurde.

2.13 Die inhärenten Merkmale des Mehrwertsteuersystems sollten in Verbindung mit dem Bestimmungslandprinzip die gleiche Neutralität im internationalen Handel gewährleisten. In der Praxis gibt es jedoch eine Reihe von Fällen, in denen die Standardvorschriften nicht gelten und ausländische Unternehmen in einem Staat Mehrwertsteuer zahlen müssen, in dem sie weder niedergelassen noch registriert sind. Normalerweise wird

das Vorsteuerabzugsrecht ausgeübt, indem die gezahlte Mehrwertsteuer von der einbehaltenen Mehrwertsteuer abgezogen wird. Wenn ausländische Unternehmen jedoch in einem Staat Mehrwertsteuer auf Betriebsausgaben zahlen müssen, in dem sie nicht für Mehrwertsteuerzwecke registriert sind (oder registriert sein müssen), kann dieses Verfahren nicht angewendet werden.

2.14 Die Anwendung des Prinzips, wonach die Mehrwertsteuer unter vergleichbaren Umständen neutral und gerecht sein sollte, auf den internationalen Handel bedeutet, dass das Mehrwertsteuersystem Unternehmen weder dazu anregen noch davon abhalten sollte, in einem bestimmten Staat Investitionen vorzunehmen oder Tätigkeiten nachzugehen. Derartige Geschäftsentscheidungen sollten auf der Grundlage von marktbezogenen und sonstigen nichtsteuerlichen Erwägungen getroffen werden. Dies bedeutet, dass die in dem Staat geltenden Rechtsvorschriften, in dem ausländische Unternehmen Mehrwertsteuer zahlen, sie gegenüber inländischen Unternehmen im Hinblick auf das Besteuerungsniveau und ihr Recht auf Abzug oder Erstattung der Vorsteuer weder benachteiligen noch begünstigen sollten. Manche Steuerverwaltungen beziehen sich auf das Prinzip der Gegenseitigkeit, wenn sie Kriterien für Rückerstattungen oder äquivalente Mechanismen festlegen.

Leitlinie 2.5

Um sicherzustellen, dass ausländische Unternehmen keiner nicht abzugs- oder erstattungsfähigen Mehrwertsteuer unterliegen, haben die Staaten die Wahl zwischen einer Reihe von Ansätzen.

2.15 Die grundlegenden Prinzipien der Mehrwertsteuer sind im Allgemeinen in allen Staaten, die Mehrwertsteuer erheben, insofern dieselben, als sie darauf abzielen, den Verbrauch in dem Staat zu besteuern, in dem er stattfindet. Dabei bestehen jedoch Unterschiede in Bezug auf die Mittel, die zur Erreichung dieses Ziels eingesetzt werden. Diese Unterschiede können viele Ursachen haben, die u.a. in der Geschichte und den Traditionen des Landes sowie in der Notwendigkeit liegen, bestimmte Politikziele zu erreichen. Diese Unterschiede betreffen auch die verschiedenen von den Staaten verfolgten Ansätze, um die Neutralität der Besteuerung in Bezug auf ausländische Unternehmen zu gewährleisten.

2.16 Zu den von den Staaten verfolgten Ansätzen zur Gewährleistung des Prinzips, wonach ausländische Unternehmen keiner nicht abzugs- oder erstattungsfähigen Mehrwertsteuer unterliegen sollten, gehören:

- Umsetzung eines Systems zur Beantragung einer direkten Rückerstattung der im Inland entrichteten Mehrwertsteuer,
- Befreiung der betreffenden Leistungen von der Mehrwertsteuer,
- Möglichkeit der Rückerstattung über eine Mehrwertsteuerregistrierung im Inland,
- Übertragung der Steuerpflicht auf im Inland registrierte Zulieferer/Kunden, und
- Ausstellung von Steuerbefreiungszertifikaten für Einkäufe.

2.17 Manche Staaten verfolgen nur einen Ansatz, während andere eine Kombination verschiedener Ansätze nutzen.

2.18 Alle diese Ansätze sollen gewährleisten, dass ausländische Unternehmen keiner nicht abzugs- oder erstattungsfähigen Mehrwertsteuer unterliegen. Jeder Ansatz dürfte unter bestimmten Umständen seine Vorteile haben, da sie alle darauf abzielen, einen Ausgleich zu schaffen zwischen den relativen Erfüllungskosten für die Unternehmen (sowohl für den inländischen Anbieter als auch für den ausländischen Kunden) einerseits und den Verwaltungskosten und den Risiken der Steuerhinterziehung und -umgehung für die Steuerbehörden andererseits. Entscheidend ist es, ein vernünftiges Gleichgewicht zwischen diesen beiden Elementen herzustellen und zugleich so weit wie möglich sicherzustellen, dass ausländische Unternehmen keiner nicht abzugs- oder erstattungsfähigen Mehrwertsteuer unterliegen, sofern dies nicht ausdrücklich im Gesetz auf einer Grundlage vorgesehen ist, die keine ungerechtfertigte Diskriminierung ermöglicht⁸. Folglich ist keiner der Ansätze generell vorzuziehen.

C.2 Verwaltung und Erfüllung der Vorschriften

2.19 Bei der Mehrwertsteuer, wie bei vielen anderen Steuern auch, entstehen den Unternehmen Erfüllungskosten und -lasten und den Steuerbehörden Verwaltungskosten und -lasten. Beispiele für die mit der Erfüllung der Mehrwertsteuervorschriften verbundenen Kosten sind administrative Kosten (z.B. Personalkosten und Kosten in Bezug auf die Einbehaltung und Verrechnung der Steuer), Infrastrukturkosten (z.B. Kosten in Bezug auf die Einrichtung von Systemen und Verfahren, einschließlich Software-Umstellungen) und finanzielle Kosten (z.B. Cashflow-Kosten und Kosten von Bankbürgschaften).

8. Artikel 24 des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung des Einkommens und des Vermögens und der dazugehörige Kommentar enthalten Grundsätze, Beispiele und Überlegungen zum Konzept der Gleichbehandlung.

2.20 Unter Ziffer 2.7 wird das Prinzip dargelegt, wonach mehrwertsteuerliche Erwägungen nicht der wichtigste Faktor für Geschäftsentscheidungen sein sollten. Unter Ziffer 2.8 wird anerkannt, dass sich solche mehrwertsteuerlichen Erwägungen nicht auf den letztlich an die Steuerverwaltungen entrichteten Steuerbetrag beschränken, sondern auch die mit dem Verfahren verbundenen Kosten umfassen.

2.21 Das Prinzip, wonach Unternehmen keiner nicht abzugs- oder erstattungsfähigen Mehrwertsteuer unterliegen sollten (außer in den in Ziffer 2.4 genannten Situationen), bedeutet nicht, dass die Erfüllungskosten und -lasten nicht von den Unternehmen getragen werden sollten. Auch den Steuerverwaltungen entstehen Kosten und Lasten im Zusammenhang mit der Verwaltung der Mehrwertsteuersysteme, einschließlich der entsprechenden Verfahren und Regeln. Für ausländische Unternehmen sollte zwar generell die eine oder andere Form von Rückerstattungs- oder Entlastungsmechanismus in Bezug auf die Mehrwertsteuer vorgesehen sein, die Verfügbarkeit und der Anwendungsbereich solcher Systeme oder Mechanismen können jedoch von den damit verbundenen Verwaltungs-, Erhebungs- und Vollzugskosten abhängen. Von der Steuerverwaltung sollte z.B. nicht erwartet werden, dass sie in Bezug auf ausländische Unternehmen unverhältnismäßige Kosten oder Lasten in Kauf nimmt, was bei der Bearbeitung von Erstattungsforderungen mit niedrigen bzw. geringfügigen Beträgen der Fall sein könnte.

Leitlinie 2.6

Wenn spezifische administrative Anforderungen für ausländische Unternehmen als notwendig erachtet werden, sollten sie für die Unternehmen keinen unverhältnismäßigen oder unangemessenen Erfüllungsaufwand entstehen lassen.

2.22 Es kann angemessen sein, dass die Steuerverwaltungen für verschiedene Unternehmenskategorien besondere Auflagen vorsehen. Dies könnte z.B. für kleine Unternehmen und in bestimmten Wirtschaftszweigen tätige Unternehmen oder für ausländische Unternehmen der Fall sein. Tatsächlich bringen ausländische Unternehmen, die in einem Staat über keine „rechtliche“ Präsenz verfügen, unweigerlich ein Risikoelement für die Steuerverwaltungen mit sich, und so müssen diese u.U. geeignete Maßnahmen zum Schutz vor Steuerhinterziehung und -umgehung ergreifen. Den Steuerverwaltungen wird jedoch geraten, jene verfügbaren Instrumente voll zu nutzen, die den Informationsaustausch und die gegenseitige

Amtshilfe bei der Beitreibung steuerlicher Ansprüche unterstützen (z.B. das Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen).

2.23 Die Steuerverwaltungen sollten zudem bestrebt sein, diese Maßnahmen mit der Notwendigkeit in Einklang zu bringen, ungerechtfertigte Diskriminierung zu verhindern. Spezifische Vorschriften für ausländische Unternehmen sollten nicht zu einer verschleierte Form der Diskriminierung führen. Es ist darüber hinaus wichtig, dass solche spezifischen Anforderungen für ausländische Unternehmen klar, kohärent und zugänglich sind.

D. Anwendung der Prinzipien der Neutralität der Mehrwertsteuer im grenzüberschreitenden Handel: Kommentar zu den Leitlinien zur Neutralität

2.24 Das Ziel dieses Kommentars besteht darin, Orientierungen für die praktische Umsetzung der Leitlinien zur Neutralität zu geben.

2.25 Für jede Leitlinie ist in nachstehendem Abschnitt D.4 ein entsprechender Kommentar aufgeführt, der die jeweiligen Bestimmungen veranschaulichen oder näher ausführen, nicht aber ändern soll.

D.1 Grundsätze guter Steuerverwaltung

2.26 Die Leitlinien zur Neutralität sollen die Souveränität der Staaten, Steuervorschriften zur Begrenzung des Vorsteuerabzugsrechts anzuwenden, bestimmte Tätigkeiten von der Mehrwertsteuer zu befreien oder spezifische administrative Anforderungen im Umgang mit unterschiedlichen Unternehmenskategorien (einschließlich ausländischer Unternehmen) festzulegen, nicht beeinträchtigen. Um Neutralität zu gewährleisten, wird den Staaten jedoch zur Anwendung der 2001 vom OECD-Forum Steuerverwaltung gebilligten *Allgemeinen Verwaltungsgrundsätze*⁹ geraten, die nachstehend in Kasten 2.1 wiedergegeben sind.

D.2 Gegenseitigkeit

2.27 Nach den Leitlinien zur Neutralität sollten ausländische Unternehmen gegenüber inländischen Unternehmen weder benachteiligt noch begünstigt werden. Das bedeutet, dass ausländische Unternehmen keiner nicht abzugs- oder erstattungsfähigen Mehrwertsteuer unterliegen sollten, wenn dies eine ungerechtfertigte Diskriminierung im Vergleich zu inländischen Unternehmen darstellen würde. Diesbezüglich können

9. OECD (2001), *Principles of Good Tax Administration – Practice Note*, OECD, Paris, <http://www.oecd.org/tax/administration/1907918.pdf>.

Kasten 2.1 Erläuterungen – Beziehungen zu den Steuerpflichtigen

Den Steuerbehörden wird geraten:

1. Steuergesetze fair, verlässlich und transparent anzuwenden,
2. den Steuerpflichtigen ihre Rechte und Pflichten ebenso wie die verfügbaren Beschwerdeverfahren und Berichtigungsmechanismen mitzuteilen und darzulegen,
3. konsistent hochwertige Informationen bereitzustellen und Anfragen, Ersuchen und Einsprüche der Steuerpflichtigen ordnungsgemäß und zeitnah zu bearbeiten,
4. einen leicht zugänglichen und zuverlässigen Informationsdienst über die Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen im Hinblick auf das Steuerrecht einzurichten,
5. sicherzustellen, dass die Erfüllungskosten auf das zur Gewährleistung der Einhaltung der Steuergesetze notwendige Mindestmaß begrenzt werden,
6. den Steuerpflichtigen gegebenenfalls die Möglichkeit zu geben, zu Änderungen der Verwaltungsgrundsätze und -verfahren Stellung zu nehmen,
7. Informationen über Steuerpflichtige nur zu verwenden, soweit dies nach geltendem Recht zulässig ist,
8. gute Arbeitsbeziehungen mit den Kunden und der Öffentlichkeit aufzubauen und zu unterhalten.

verschiedene Ansätze verfolgt werden, etwa die direkte Rückerstattung an ausländische Unternehmen, die Rückerstattung über ein inländisches Registrierungsverfahren oder die Mehrwertsteuerbefreiung der betreffenden Leistungen.

2.28 Manche Staaten machen die Gewährung von Rückerstattungen an ausländische Unternehmen von der Gewährung ähnlicher Steuerentlastungen im Staat des antragstellenden ausländischen Unternehmens abhängig. Diese Gegenseitigkeitserfordernisse nehmen im Allgemeinen zwei Formen an: die eines formalen bilateralen Abkommens zwischen den betreffenden Staaten oder die einer unilateralen Entscheidung, Staaten anzuerkennen, von denen angenommen wird, dass in ihren Rechtsvorschriften geeignete Bestimmungen vorgesehen sind (oder nicht)¹⁰.

10. Das Prinzip der Gegenseitigkeit wird derzeit von manchen Staaten angewendet, die „Mechanismen der direkten Rückerstattung“ nutzen (d.h. die Rückerstattung erfolgt über ein eigenständiges Verfahren anstatt über eine Registrierung im Inland). Es ist indessen möglich, dass Staaten, die andere Mittel zur Gewährleistung der Neutralität einsetzen, ein Gegenseitigkeitserfordernis vorsehen, in welchem Fall dieselben Hinweise wie in diesem Kommentar gelten.

2.29 Die Leitlinien beziehen keine Stellung dazu, inwieweit es wünschenswert ist, dass die Staaten Gegenseitigkeitserfordernisse festlegen. Insofern sich die Staaten für solche Bedingungen entscheiden, sollten sie es jedoch auf eine Art und Weise tun, bei der ihr Effekt auf die Neutralität möglichst gering gehalten wird.

2.30 Es ist wichtig, den Geltungsbereich der Gegenseitigkeitserfordernis zu berücksichtigen. Im Kontext der Leitlinien könnte von einem Staat, der über kein Mehrwertsteuersystem im Sinne dieser Leitlinien verfügt, effektiv kein Gegenseitigkeitsmechanismus verlangt werden¹¹. Den Staaten wird geraten, die Mechanismen anderer Staaten so zu behandeln, als erfüllten sie die Gegenseitigkeitserfordernisse, wenn sie so konzipiert sind, dass sie eine mehrwertsteuerneutrale Behandlung ausländischer Unternehmen sicherstellen und im Wesentlichen gleiche Behandlung gewährleisten. Eine im Wesentlichen gleiche Behandlung könnte z.B. durch eine Kombination mehrwertsteuerfreier Leistungen und inländischer Registrierungsmechanismen ebenso wie durch die Anwendung einer direkten Rückerstattungsmethode erreicht werden¹².

D.3 Gruppen von Staaten

2.31 Ausgehend von dem in den „Leitlinien zur Verbrauchsbesteuerung von grenzüberschreitenden Dienstleistungen und geistigem Eigentum im Kontext des elektronischen Geschäftsverkehrs“ (*Guidelines on Consumption Taxation of Cross-Border Services and Intangible Property in the Context of E-commerce*) dargelegten Grundsatz und im Einklang mit den steuerlichen Rahmenbedingungen von Ottawa kann eine Gruppe von Staaten, die an einen gemeinsamen Rechtsrahmen für ihr Mehrwertsteuersystem gebunden sind, spezifische Maßnahmen für die zwischen diesen Staaten getätigten Geschäftsvorfälle anwenden¹³. Wenn dies zu einem Unterschied zwischen der Behandlung der Mitgliedstaaten einer solchen Gruppe und Nichtmitgliedstaaten führt, die Behandlung der Nichtmitgliedstaaten aber ansonsten den Leitlinien zur Neutralität nicht zuwiderläuft, sollte der Unterschied nicht als Widerspruch zu diesen Leitlinien betrachtet werden.

11. Vgl. Kapitel 1. Wenn ein Staat über ein hybrides System verfügt, wird der Teil des Systems, der keine Mehrwertsteuer ist, nicht berücksichtigt.

12. Deutschland hat zu diesem Absatz einen Vorbehalt geäußert.

13. OECD (2001), *Taxation and Electronic Commerce – Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions*, OECD, Paris, Anmerkung 6, S. 45.

D.4 Kommentar zu den Leitlinien

D.4.1 Kommentar zu Leitlinie 2.1

Die Last der Mehrwertsteuer selbst sollte nicht auf steuerpflichtigen Unternehmen liegen, sofern dies nicht ausdrücklich im Gesetz vorgesehen ist.

2.32 Die Mehrwertsteuer läuft normalerweise durch die Unternehmen durch, so dass der Endverbraucher und nicht das Unternehmen die Steuerlast trägt. Im Binnenhandel wird die Mehrwertsteuerneutralität durch das gestaffelte Zahlungssystem erzielt: Die einzelnen Unternehmen zahlen Mehrwertsteuer an ihre Zulieferer auf die von ihnen bezogenen Vorleistungen und behalten Mehrwertsteuer bei ihren Kunden auf die von ihnen erbrachten Leistungen ein. Die von den einzelnen Unternehmen gezahlte Vorsteuer wird mit der von ihnen einbehaltenen Ausgangsteuer verrechnet, so dass der von ihnen an die Steuerbehörden abzuführende Steuerbetrag dem Netto- bzw. dem Differenzbetrag zwischen diesen beiden Posten entspricht. In manchen Fällen führt das Ergebnis der Verrechnung zu einer Rückerstattung durch die Steuerbehörden an das Unternehmen. Beispiele hierfür liefern Unternehmen, die auf die von ihnen bezogenen Vorleistungen einen höheren Steuerbetrag zahlen, als auf die von ihnen erbrachten Leistungen zu entrichten ist (etwa Exporteure, da ihre Leistungen nach dem Bestimmungslandprinzip von der Mehrwertsteuer befreit sind), sowie Unternehmen, deren Einkäufe höher sind als die Umsätze, die sie im selben Zeitraum erzielen (etwa neue oder im Aufbau begriffene Unternehmen und Saisonbetriebe).

2.33 Im grenzüberschreitenden Handel wird die Neutralität der Steuer durch die Anwendung des Bestimmungslandprinzips erzielt. Auf Exporte wird nach diesem Prinzip keine Mehrwertsteuer erhoben (sie sind „mehrwertsteuerfrei“), und Importe werden auf der gleichen Basis und zum gleichen Satz besteuert wie inländische Leistungen. Dies bedeutet, dass der gesamte Betrag der in Bezug auf eine Leistung entrichteten Steuer durch die Regeln bestimmt wird, die in dem Staat gelten, in dem diese Leistung in Anspruch genommen wird, und dass folglich alle Steuereinnahmen an den Staat gehen, in dem die Leistung dem Endkunden erbracht wird. In manchen Fällen kann es jedoch sein, dass ausländische Unternehmen Mehrwertsteuer in Staaten zahlen müssen, in denen sie diese Vorsteuer nicht nach demselben Verfahren wie inländische Unternehmen in Abzug bringen können. Genauso wie inländische Unternehmen sollten ausländische Unternehmen die Last der Mehrwertsteuer selbst nicht tragen, sofern dies nicht ausdrücklich im Gesetz vorgesehen ist.

2.34 Wenngleich die Last der Mehrwertsteuer nicht von den Unternehmen getragen werden sollte, erkennt Leitlinie 2.1 an, dass die Staaten berechtigt sein können, ihnen eine Mehrwertsteuerlast aufzuerlegen, wenn dies ausdrücklich im Gesetz vorgesehen ist. Leitlinie 2.1 und der entsprechende Kommentar sollen kein Urteil dazu abgeben, unter welchen Umständen es angemessen oder nicht angemessen sein kann, den Unternehmen eine Mehrwertsteuerlast aufzuerlegen. Sie erkennen nur an, dass die Staaten dies tun können.

2.35 Leitlinie 2.1 soll die Souveränität der Staaten, Vorschriften zur Begrenzung oder Versagung des Vorsteuerabzugsrechts anzuwenden, nicht in Frage stellen. Um Neutralität bei der Anwendung einschlägiger Vorschriften zu gewährleisten, wird den Steuerverwaltungen jedoch geraten, die in Kasten 2.1 dargelegten Grundsätze guter Steuerverwaltung zu befolgen.

2.36 Wenn die Staaten den Unternehmen eine Mehrwertsteuerlast aufbürden, sollten die entsprechenden Rechtsvorschriften im Einklang mit Kasten 2.1 klar und transparent sein und die Erfüllungskosten auf ein Mindestmaß begrenzen.

2.37 Die Bezugnahme auf ausdrückliche gesetzliche Bestimmungen in Leitlinie 2.1 beschränkt sich nicht auf die Bestimmungen der betreffenden Gesetze selbst, sondern umfasst auch ausdrückliche Bestimmungen, die sich aus diesen Gesetzen ergeben, beispielsweise Verordnungen, oder die aus der Ausübung der Verwaltungsbefugnisse resultieren, die durch die betreffenden Rechtsvorschriften gewährt werden. Entscheidungen der Gerichte des betreffenden Staats sollten ebenfalls berücksichtigt werden.

2.38 Wenn den Unternehmen eine Steuerlast auferlegt wird, reicht es nicht aus, dass dies im Gesetz ausdrücklich vorgesehen ist, um mit den Leitlinien zur Neutralität in Einklang zu stehen. Es bedeutet nur, dass Leitlinie 2.1 befolgt wird. Wenn die betreffende Rechtsvorschrift den fünf anderen Leitlinien zur Neutralität nicht gerecht wird oder im Widerspruch zu den Leitlinien als Ganzes steht, kann diese Rechtsvorschrift nicht als konform mit den Neutralitätsprinzipien betrachtet werden.

D.4.2 Kommentar zu Leitlinie 2.2

Unternehmen, die unter vergleichbaren Umständen vergleichbare Geschäftsvorfälle tätigen, sollten einem vergleichbaren Besteuerungsniveau unterliegen.

2.39 Das Hauptziel von Leitlinie 2.2 ist es, zu gewährleisten, dass ein „vergleichbares Besteuerungsniveau“ vorliegt. Dieses Ziel gilt jedoch nur für Unternehmen, die sich in „vergleichbaren Umständen“ befinden

und „vergleichbare Geschäftsvorfälle“ tätigen. Wenn eine dieser beiden Bedingungen nicht erfüllt ist, findet Leitlinie 2.2 keine Anwendung. Folglich ist es für die Erklärung der Bedeutung dieser Leitlinie wesentlich, die Konzepte „vergleichbares Besteuerungsniveau“, „vergleichbare Umstände“ und „vergleichbare Geschäftsvorfälle“ zu definieren.

D.4.2.1 Vergleichbares Besteuerungsniveau

2.40 Im Kontext der Leitlinien zur Neutralität muss bei der Bestimmung, ob ein „vergleichbares Besteuerungsniveau“ vorliegt, die steuerliche Endbelastung unter Berücksichtigung sämtlicher Möglichkeiten der Steuerrückerstattung und Steueranrechnung betrachtet werden. Unternehmen mit vollem Recht auf Abzug der Vorsteuer sollten keine Steuerlast tragen, unabhängig davon, ob die Dienstleistungen und immateriellen Werte, die sie zur Erbringung ihrer Leistungen nutzen, im Ausland oder auf dem Binnenmarkt erworben werden. Wenn ein Unternehmen ohne volles Vorsteuerabzugsrecht in verschiedenen Staaten Mehrwertsteuer zahlen muss, sollte es für jede von ihm bezogene Vorleistung nur einmal die Mehrwertsteuerlast tragen. Wenn ein solches Unternehmen in zwei oder mehreren Staaten für die gleiche Vorleistung eine nicht anrechenbare Vorsteuer entrichten muss, unterliegt es gegenüber einem anderen Unternehmen ohne volles Vorsteuerabzugsrecht, das seine Vorleistungen ausschließlich auf dem Binnenmarkt bezogen hat, keinem „vergleichbaren Besteuerungsniveau“.

2.41 Leitlinie 2.2 gilt nur für die Mehrwertsteuerlast, die von den Unternehmen direkt getragen wird. Leitlinie 2.2 erstreckt sich nicht auf Situationen, in denen Unternehmen indirekt einem positiven Besteuerungsniveau unterliegen, z.B. wenn sie mehrwertsteuerfreie Dienstleistungen erwerben, bei deren Erbringung das leistende Unternehmen keinen Anspruch auf Abzug der von ihm gezahlten Vorsteuer hat. In diesem Fall kann in dem von dem erwerbenden Unternehmen an seinen Zulieferer gezahlten Preis der Betrag einer Mehrwertsteuer eingerechnet sein, die der Zulieferer nicht in Abzug bringen oder sich erstatten lassen kann.

D.4.2.2 Vergleichbare Umstände

2.42 Um zu bestimmen, ob „vergleichbare Umstände“ vorliegen, sollte das Vorsteuerabzugsrecht der betreffenden Unternehmen untersucht werden, d.h. inwieweit ihre Vorleistungen der Unterstützung steuerpflichtiger Tätigkeiten dienen (was zum Abzug der entsprechenden Vorsteuer berechtigt). Ein Unternehmen, das Dienstleistungen zur Unterstützung seiner steuerpflichtigen Tätigkeiten erwirbt, würde sich gegenüber

einem Unternehmen, das Dienstleistungen zur Unterstützung seiner mehrwertsteuerbefreiten Tätigkeiten erwirbt, oder einem Unternehmen, das Dienstleistungen vorwiegend für den persönlichen Gebrauch seiner Eigentümer erwirbt, nicht in „vergleichbaren Umständen“ befinden. „Vergleichbare Umstände“ sollten sich nicht auf den Vergleich vergleichbarer Wirtschaftszweige beschränken.

2.43 Im Folgenden werden Beispiele für vergleichbare Umstände genannt, die sich auf das Vorsteuerabzugsrecht der betreffenden Unternehmen beziehen:

- Ein Beratungsunternehmen, das zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist, im Vergleich zu einer Fluggesellschaft mit vollem Recht auf Vorsteuerabzug.
- Eine Bank, die normalerweise einen begrenzten Anspruch auf Vorsteuerabzug hat, im Vergleich zu einer Versicherungsgesellschaft mit begrenztem Anspruch auf Vorsteuerabzug.
- Ein Beratungsunternehmen, das zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist, im Vergleich zu einer Bank, die ebenfalls zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist (z.B. weil ihre Leistungen entweder voll besteuert werden oder mit einem Mehrwertsteuersatz von null belegt sind).
- Ein Unternehmen, das normalerweise einen begrenzten Anspruch auf Vorsteuerabzug hat und Dienstleistungen für den privaten Gebrauch seiner Eigentümer erwirbt, im Vergleich zu einem Unternehmen, das normalerweise zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist und Dienstleistungen für den privaten Gebrauch seiner Eigentümer erwirbt.

2.44 Im Folgenden werden Beispiele für nicht vergleichbare Umstände genannt:

- Ein Beratungsunternehmen, das zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist, im Vergleich zu einer Bank, die begrenzten Anspruch auf Vorsteuerabzug hat.
- Ein Finanzinstitut, das zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist (z.B. weil seine Leistungen entweder voll besteuert werden oder mit einem Steuersatz von null belegt sind), im Vergleich zu einem Finanzinstitut, dessen Anspruch auf Vorsteuerabzug begrenzt ist (z.B. weil es mehrwertsteuerfreie Finanzdienstleistungen für inländische Kunden erbringt).
- Ein Unternehmen, das normalerweise zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist und Dienstleistungen für den privaten Gebrauch seiner

Eigentümer erwirbt, im Vergleich zu einem Unternehmen, das zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist und Dienstleistungen für eine Nutzung im Rahmen seiner steuerpflichtigen Tätigkeiten erwirbt.

D.4.2.3 Vergleichbare Geschäftsvorfälle

2.45 Um zu bestimmen, ob Unternehmen „unter vergleichbaren Umständen“ „vergleichbare Geschäftsvorfälle“ tätigen, wenn sie Dienstleistungen oder immaterielle Werte erwerben, sollte das Augenmerk auf der Qualifizierung der jeweils erbrachten Dienstleistungen oder immateriellen Werte liegen. Sobald der Geschäftsvorfall qualifiziert ist, sind die Art der Erbringung der Leistung, die Person, von der sie innerhalb der Wertschöpfungskette erworben wurde, und die Bedingungen, unter denen die Dienstleistungen oder immateriellen Werte erworben wurden, nicht von Bedeutung.

2.46 Eine Leistung kann in verschiedenen Staaten u.U. unterschiedlich qualifiziert werden. So kann in manchen Staaten beispielsweise eine besondere mehrwertsteuerliche Behandlung für eine Reihe klar definierter Dienstleistungen oder immaterieller Werte vorgesehen sein, während in anderen Staaten alle Dienstleistungen einheitlich qualifiziert sind und ihre Erbringung somit für Mehrwertsteuerzwecke einheitlich behandelt wird. Aus diesem Grund ist es wichtig, die Qualifizierung der Leistung nach den in dem Staat geltenden Regeln zu betrachten, in dem die Unternehmen verglichen werden.

D.4.2.4 Zusammenfassung

2.47 Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass die folgenden Faktoren zu berücksichtigen sind, um zu bestimmen, ob die Steuerbelastung, die Umstände und die Geschäftsvorfälle jeweils vergleichbar sind.

- Unternehmen unterliegen einem „vergleichbaren Besteuerungsniveau“, wenn sie keine Steuerlast zu tragen haben oder wenn die Last einer nicht abzugs- oder erstattungsfähigen Mehrwertsteuer, die sie direkt tragen, nur einmal für dieselbe Leistung anfällt, was auch der Fall für ein Unternehmen wäre, das sich in vergleichbaren Umständen befindet.
- „Vergleichbare Umstände“ beziehen sich auf die Nutzung der Dienstleistungen oder immateriellen Werte durch das betreffende Unternehmen sowie ihr damit verbundenes Recht, die Vorsteuer abzuziehen (d.h. die Leistung wird für weitere steuerpflichtige Tätigkeiten, mehrwertsteuerbefreite Tätigkeiten oder den persönlichen Gebrauch verwendet – woraus sich das Vorsteuerabzugsrecht ergibt).

- Unternehmen tätigen „vergleichbare Geschäftsvorfälle“ auf der Grundlage der Qualifizierung der Leistung nach den in dem Staat geltenden Regeln, in dem die Unternehmen verglichen werden.

D.4.3 Kommentar zu Leitlinie 2.3

Mehrwertsteuervorschriften sollten so ausgestaltet sein, dass sie nicht der wichtigste Faktor sind, der die Geschäftsentscheidungen beeinflusst.

2.48 Die Nichteinhaltung von Leitlinie 2.3 in Bezug auf den Einfluss der Mehrwertsteuer auf die Geschäftsentscheidungen dürfte auf die Nichteinhaltung einer der anderen Leitlinien zurückzuführen sein. In einem solchen Fall, können die Unternehmen versuchen, ihre Wertschöpfungskette oder Geschäftstätigkeit umzustrukturieren, um die ansonsten nicht existierende Neutralität herzustellen. Im Kontext von Leitlinie 2.3 gehören zu den bei der Beurteilung des Effekts der Mehrwertsteuer berücksichtigten Elementen zugleich der letztlich an die Steuerverwaltungen entrichtete Steuerbetrag, der damit einhergehende Erfüllungsaufwand und die mit dem Cashflow-Effekt des Mehrwertsteuersystems verbundenen finanziellen Kosten.

2.49 So könnte beispielsweise ein ausländisches Unternehmen in Situationen, in denen ausländische Unternehmen gegenüber inländischen Unternehmen im Hinblick auf das Besteuerungsniveau begünstigt sind (was im Widerspruch zu Leitlinie 2.4 steht), hauptsächlich deshalb eine andere Entscheidung treffen, als es sonst fällen würde, weil es aus dieser mehrwertsteuerlichen Behandlung Nutzen ziehen möchte. Deshalb könnte sich ein Unternehmen dafür entscheiden, seine Geschäftstätigkeit vom Ausland aus anstatt im Inland auszuüben.

2.50 Im Hinblick auf einen Staat, in dem ein inländisches Unternehmen die vor Ort zu zahlende Mehrwertsteuer vollständig zurückerhalten kann, könnte ein ausländisches Unternehmen, das keinen Anspruch auf Anrechnung, Rückerstattung oder Entlastung von dieser Mehrwertsteuer hat, in erster Linie aufgrund der Mehrwertsteuerlast entscheiden, in diesem Staat keine Tätigkeiten (Verkauf, Einkauf oder damit verbundene Aktivitäten wie Produktion oder Unterstützungsleistungen) auszuüben oder seine Wertschöpfungskette umzustrukturieren, um die Neutralität herzustellen, die sonst nicht existiert.

2.51 Bei den Geschäftsentscheidungen, die für die Beurteilung der Übereinstimmung der Mehrwertsteuervorschriften mit Leitlinie 2.3 relevant sind, handelt es sich um jene, die sich auf grenzüberschreitende Geschäftstätigkeiten beziehen, die durch die Mehrwertsteuergesetze beeinflusst werden können, wie z.B.:

- die Entscheidung eines Unternehmens, in einem bestimmten Staat seine Geschäftstätigkeit auszuüben,
- die Entscheidung eines Unternehmens, in einem bestimmten Staat Kunden zu bedienen,
- die Entscheidung eines Unternehmens, bei einem in einem bestimmten Staat angesiedelten Anbieter Einkäufe zu tätigen,
- die Entscheidung eines Unternehmens, Aktivitäten wie Produktion, Fertigung oder sonstige Unterstützungsleistungen in einen bestimmten Staat auszulagern, und
- die Entscheidung über die Art und Weise, wie ein Unternehmen seine Wertschöpfungskette strukturiert oder zwischengeschaltete Unternehmen nutzt.

2.52 Im Gegensatz dazu handelt es sich bei den Geschäftsentscheidungen, die nicht relevant sind, um jene, die sich auf inländische Geschäftstätigkeiten beziehen, wie z.B.:

- die Entscheidung, keine Posten zu kaufen oder zu verkaufen, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen (in manchen Staaten wird z.B. zwischen geleasteten und gekauften Gegenständen unterschieden),
- die Veränderung von Produkten oder Dienstleistungen, um einen anderen Steuerstatus (positiver Steuersatz, Mehrwertsteuerbefreiung oder Nullsatzbesteuerung) zu nutzen, und
- die Nutzung vereinfachter Methoden zur Berechnung der Steuerschuld, die kleinere Anbieter anwenden können.

D.4.4 Kommentar zu Leitlinie 2.4

Im Hinblick auf das Besteuerungsniveau sollten ausländische Unternehmen gegenüber inländischen Unternehmen in dem Staat, in dem die Steuer möglicherweise zu zahlen ist oder gezahlt wird, weder benachteiligt noch begünstigt werden.

2.53 Leitlinie 2.2 befasst sich mit der Gleichbehandlung von Unternehmen, die unter vergleichbaren Umständen vergleichbare Geschäftsvorfälle tätigen. Leitlinie 2.4 befasst sich mit der Gleichbehandlung von ausländischen Unternehmen gegenüber inländischen Unternehmen in einem Staat, in dem ausländische Unternehmen andernfalls eine Mehrwertsteuerlast tragen würden, der inländische Unternehmen nicht unterworfen wären oder umgekehrt.

2.54 Im Kontext der Leitlinien und im Hinblick auf das Niveau der zu zahlenden Mehrwertsteuer ist die Formulierung „sollten ausländische

Unternehmen gegenüber inländischen Unternehmen in dem Staat, in dem die Steuer möglicherweise zu zahlen ist oder gezahlt wird, weder benachteiligt noch begünstigt werden“ so zu verstehen, dass:

- es zu keiner diskriminierenden Anwendung der Regeln kommen sollte, nur weil es sich um ein ausländisches Unternehmen handelt,
- ausländische Unternehmen gegenüber inländischen Unternehmen am Ende keinen Steuervorteil im Hinblick auf ihre steuerliche Endbelastung haben sollten, und
- die Mehrwertsteuer nicht den Wettbewerb zwischen ausländischen und inländischen Unternehmen verzerren sollte, wenn Leitlinie 2.4 befolgt wird¹⁴.

2.55 Diese Leitlinie befasst sich damit, wie sich die Mehrwertsteuer letztlich auf die Unternehmen auswirkt. Ausländische Unternehmen sollten im Vergleich zu inländischen Unternehmen keiner nicht abzugs- oder erstattungsfähigen Mehrwertsteuer unterliegen, unabhängig davon, wie dieses Ergebnis erreicht wird, z.B. durch die Anwendung von Nullsatzbesteuerungsregeln, Rückerstattungsmechanismen usw. Auch die Schaffung eines Steuervorteils im Hinblick auf die steuerliche Endbelastung für ausländische Unternehmen im Vergleich zu inländischen Unternehmen, die unter vergleichbaren Umständen tätig sind, würde nicht mit dieser Leitlinie im Einklang stehen. Leitlinie 2.4 wird eingehalten, wenn die Rechtsvorschriften eine Rückerstattung oder andere Form von Entlastungsmechanismus für ausländische Unternehmen in solcher Weise vorsehen, dass diese gegenüber inländischen Unternehmen weder begünstigt noch benachteiligt sind.

D.4.5 Kommentar zu Leitlinie 2.5

Um sicherzustellen, dass ausländische Unternehmen keiner nicht abzugs- oder erstattungsfähigen Mehrwertsteuer unterliegen, haben die Staaten die Wahl zwischen einer Reihe von Ansätzen.

2.56 Verschiedene Ansätze können herangezogen werden, um zu gewährleisten, dass ausländische Unternehmen keiner nicht abzugs- oder erstattungsfähigen Mehrwertsteuer unterliegen. Dazu gehören (ohne sich jedoch darauf zu beschränken):

- die Befreiung der betreffenden Leistungen von der Mehrwertsteuer,
- eine Rückerstattungsmöglichkeit für ausländische Unternehmen über ein spezifisches Verfahren,

14. Deutschland hat zu diesem Absatz einen Vorbehalt geäußert.

- eine Rückerstattungsmöglichkeit für ausländische Unternehmen über eine Mehrwertsteuerregistrierung im Inland,
- die Übertragung der Steuerpflicht auf im Inland registrierte Zulieferer/Kunden¹⁵, und
- Ausstellung von Steuerbefreiungszertifikaten für Einkäufe¹⁶.

2.57 Alle diese Ansätze sollen gewährleisten, dass ausländische Unternehmen keiner nicht abzugs- oder erstattungsfähigen Mehrwertsteuer unterliegen. Keiner der Ansätze ist den anderen vorzuziehen. Jeder Ansatz kann unter bestimmten Umständen seine Vorteile haben, das sie alle darauf abzielen, einen Ausgleich zu schaffen zwischen den relativen Erfüllungskosten für die Unternehmen (sowohl für den inländischen Anbieter als auch für den ausländischen Kunden) einerseits und den Verwaltungskosten und den Risiken der Steuerhinterziehung und -umgehung für die Steuerbehörden andererseits. Manche Staaten können es vorziehen, je nach Art der Leistungen eine Kombination verschiedener Ansätze anzuwenden. So wird z.B. bei manchen Leistungen einer Mehrwertsteuerbefreiung der Vorzug vor einer direkten Rückerstattung oder einer Registrierung gegeben, weil dadurch für die Unternehmen die mit der Beantragung der Mehrwertsteuerrückerstattung verbundenen Erfüllungskosten entfallen. Bei anderen Leistungen kann ein Rückerstattungs- oder Registrierungssystem vorgezogen werden, weil es für das leistende Unternehmen schwierig ist, den Status und Standort des Kunden zu bestimmen.

2.58 Die Staaten sind bestrebt, ihr Steuersubstrat vor Steuerhinterziehung und -umgehung zu schützen und sämtliche vernünftige Methoden einzusetzen, um dieses Ziel zu erreichen. Kosteneffizienz spielt jedoch bei jedem Mechanismus zur Gewährleistung von Neutralität eine Rolle, einschließlich

15. Manche Staaten sehen eine Übertragung der Steuerpflicht vor, damit a) ein Käufer eine Vorsteuer in Abzug bringen kann, die einem gebietsfremden Verkäufer in Rechnung gestellt wurde, der nicht für die Zwecke der im Inland zu zahlenden Mehrwertsteuer registriert ist, oder b) einem nicht registrierten Gebietsfremden Dienstleistungen mehrwertsteuerfrei erbracht werden können, selbst wenn die Dienstleistungen möglicherweise eng mit einem Wirtschaftsgut verbunden sind, das sich im Inland befindet, sofern das Wirtschaftsgut, auf das sich die Dienstleistungen beziehen, anschließend an ein im Inland registriertes Unternehmen geliefert wird.

16. Manche Staaten gestatten es einem gebietsfremden Käufer, der im Inland registriert sein kann oder auch nicht, ein Steuerbefreiungszertifikat für Einkäufe vorzulegen, das es dem leistenden Unternehmen ermöglicht, eine Leistung mehrwertsteuerfrei zu erbringen. Das leistende Unternehmen muss dann eine Kopie des Steuerbefreiungszertifikats aufbewahren, um nachweisen zu können, warum die Steuer dem Gebietsfremden nicht in Rechnung gestellt wurde.

Rückerstattungs- und ähnlicher Systeme. Die von einem Staat zum Schutz seines Steuersubstrats ergriffenen Maßnahmen müssen daher mit dem Ziel im Einklang stehen, die Erfüllungs- und Verwaltungskosten möglichst niedrig zu halten.

2.59 So würde beispielsweise ein System der direkten Rückerstattung, in dessen Rahmen eine Geringfügigkeitsschwelle Anwendung findet, unter der keine Anträge auf Rückerstattung angenommen werden, das Neutralitätsziel erfüllen, sofern die Geringfügigkeitsschwelle angemessen ist und dafür sorgt, dass die durch die Bearbeitung der Rückerstattung entstehenden Verwaltungskosten im richtigen Verhältnis zu dem betreffenden Mehrwertsteuerbetrag stehen. Ein Registrierungssystem, das keine Rückerstattungen gestattet, sofern im Inland keine steuerpflichtigen Leistungen durch das gebietsfremde Unternehmen erbracht werden, würde hingegen dem Ziel der Neutralität nicht hinreichend gerecht werden.

D.4.6 Kommentar zu Leitlinie 2.6

Wenn spezifische administrative Anforderungen für ausländische Unternehmen als notwendig erachtet werden, sollten sie für die Unternehmen keinen unverhältnismäßigen oder unangemessenen Erfüllungsaufwand entstehen lassen.

2.60 Inländische Unternehmen und ausländische Unternehmen befinden sich der Steuerverwaltung gegenüber in einer unterschiedlichen Situation. Inländische Unternehmen verfügen in der Regel über eine feste Geschäftseinrichtung, von der aus die Geschäfte betrieben werden, Mitarbeiter und Kontaktpersonen im Inland, eine Bank im Inland, Verbindungen zu den inländischen Steuerbehörden sowie verschiedene Formen der Identifizierung/Registrierung durch Einrichtungen wie die örtliche Handelskammer und das Handelsregister. Ausländische Unternehmen verfügen hingegen mit geringerer Wahrscheinlichkeit über eine rechtliche Präsenz, Mitarbeiter im Inland oder Verbindungen zur inländischen Bevölkerung.

2.61 Die fehlende Präsenz und Geschichte in einem Staat stellt unweigerlich ein Risikoelement für die Steuerverwaltungen dar, weshalb möglicherweise geeignete Maßnahmen zum Schutz vor Steuerhinterziehung und -umgehung ergriffen werden müssen. Daher können spezifische Auflagen erforderlich sein, wenn die Standardvorschriften, die für inländische Unternehmen gelten, den Staaten keinen hinreichenden Schutz bieten. Den Steuerverwaltungen wird zudem geraten, die verfügbaren Instrumente voll zu nutzen, die den Informationsaustausch und die gegenseitige Amtshilfe bei Steuerveranlagung und -erhebung unterstützen (z.B. das Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen).

2.62 Wenn die Staaten darüber hinaus einen Mechanismus für Steuerentlastungen eingerichtet haben, der sich speziell an ausländische Unternehmen wendet, können mit diesem Mechanismus ebenfalls spezifische Vorschriften und Erfordernisse verbunden sein.

2.63 Die Leitlinien zur Neutralität erkennen an, dass die administrativen Anforderungen für inländische und ausländische Unternehmen voneinander abweichen können. Wenn sich die Staaten für spezifische Vorschriften und Auflagen für ausländische Unternehmen entscheiden, sollten sie dies jedoch auf eine Art und Weise tun, bei der der Effekt auf die Neutralität möglichst gering gehalten wird.

2.64 Wenn mit der Ausübung einer Geschäftstätigkeit in einem fremden Staat zusätzlicher Erfüllungsaufwand verbunden ist, so gilt im Wesentlichen, dass der durch die entsprechenden spezifischen administrativen Anforderungen entstehende Aufwand weder unverhältnismäßig noch unangemessen sein sollte.

2.65 Eine Auflage oder Kombination von Auflagen kann unverhältnismäßig oder unangemessen sein, wenn sie in keinem Verhältnis zur betreffenden Situation steht oder wenn sie im Hinblick auf das verfolgte Ziel zu keinem relevanten Ergebnis führt. Anders ausgedrückt sollte eine Auflage oder Kombination von Auflagen im Kontext der Leitlinien weder unverhältnismäßig noch unangemessen im Vergleich zu dem zusätzlichen Risiko sein, das von ausländischen Unternehmen ausgehen könnte.

2.66 Die offenbaren Vorteile einer spezifischen Auflage oder Kombination von Auflagen müssen im richtigen Verhältnis zu der Notwendigkeit stehen, ungerechtfertigte Diskriminierung zu verhindern. Anders ausgedrückt sollten spezifische Vorschriften oder Vorgehensweisen (z.B. Prüfungen, Dauer des Rückerstattungsverfahrens), die für ausländische Unternehmen gelten, nicht zu einer verschleierten Form der Diskriminierung führen, und sie sollten zudem den in Kasten 2.1 darlegten Grundsätzen gerecht werden.

2.67 Wenn eine Steuerverwaltung z.B. eine Bankbürgschaft fordert, sollten deren Betrag und Laufzeit nicht unverhältnismäßig sein gemessen an der Höhe des Betrags, der zurückerstattet werden soll. Auch sollten sich die Nachweise, die zur Begründung eines Erstattungsanspruchs (möglicherweise in der Sprache des Staates, in dem der Antrag gestellt wird) verlangt werden, auf die Unterlagen beschränken, die für die Bewertung der Gültigkeit des Antrags erforderlich sind. Außerdem sollten die Dauer des Rückerstattungsverfahrens und die daraus resultierende Cashflow-Belastung berücksichtigt werden.

2.68 Den Steuerverwaltungen entstehen ebenfalls Verwaltungskosten durch spezifische Entlastungsmechanismen, die auf ausländische Unternehmen ausgerichtet sind (z.B. Rückerstattungsmechanismen). Wenn sie Geringfügigkeitsschwellen festlegen, sollten diese Schwellen die Nutzung des Mechanismus nicht de facto verhindern.

2.69 Wenngleich das Konzept spezifischer administrativer Anforderungen für ausländische Unternehmen in der Regel im Sinne zusätzlicher und komplexerer Anforderungen ausgelegt wird, ist dies nicht immer der Fall. In manchen Fällen können die Steuerverwaltungen ein vereinfachtes System zur Erfüllung der Auflagen speziell für ausländische Unternehmen einrichten. Beispiele hierfür sind spezifische Bestimmungen für die Mehrwertsteuerbefreiung von Leistungen ausländischer Unternehmen sowie vereinfachte Registrierungs- und Berichtsverfahren für ausländische Unternehmen.

2.70 Des Weiteren können spezifische administrative Anforderungen oder Vereinfachungen, die von einer Gruppe von Staaten eingerichtet werden, die an einen gemeinsamen Rechtsrahmen für ihre Verbrauchsteuersysteme gebunden sind, von denen abweichen, die für Unternehmen aus anderen Staaten gelten. Nach Ziffer 2.31 sollte eine solche unterschiedliche Behandlung nicht als Widerspruch zu Leitlinie 2.6 betrachtet werden.

Kapitel 3

Ermittlung des Orts der Besteuerung von grenzüberschreitenden Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte

A. Das Bestimmungslandprinzip

3.1 Im Allgemeinen wird die Mehrwertsteuerneutralität im internationalen Handel durch die Anwendung des „Bestimmungslandprinzips“ erzielt. Wie in Kapitel 1 erläutert, soll mit dem Bestimmungslandprinzip sichergestellt werden, dass grenzüberschreitende Leistungen letztlich nur in dem Staat besteuert werden, in dem der Endverbrauch stattfindet, womit die Neutralität innerhalb des Mehrwertsteuersystems in Bezug auf den internationalen Handel gewahrt bleibt. Dieses Prinzip kommt in Leitlinie 3.1 zum Ausdruck.

Leitlinie 3.1

Für die Zwecke der Verbrauchsbesteuerung sollten international gehandelte Dienstleistungen und immaterielle Werte nach den Regeln des Verbrauchsstaats besteuert werden.

3.2 Zur Anwendung des Bestimmungslandprinzips auf international gehandelte Dienstleistungen und immaterielle Werte müssen Mehrwertsteuersysteme über Mechanismen zur Identifizierung des Verbrauchsstaats verfügen, die diese Leistungen dem Staat zuordnen, in dem voraussichtlich der Endverbrauch der Dienstleistungen oder immateriellen Werte stattfindet. Mehrwertsteuersysteme benötigen Regeln zum Ort der Besteuerung, um das Bestimmungslandprinzip nicht nur bei Leistungen von Unternehmen an Privatverbraucher, bei denen ein Endverbrauch stattfindet, sondern auch bei Leistungen zwischen Unternehmen umzusetzen, selbst wenn bei Letzteren kein Endverbrauch stattfindet. Leistungen zwischen Unternehmen werden nach dem gestaffelten Erhebungsprozess für die Mehrwertsteuer besteuert; in diesem Kontext sollten die Regeln zum Ort der Besteuerung dazu beitragen, die wesentliche Zielsetzung der Steuer, nämlich die Besteuerung des Endverbrauchs, zu erreichen. Diese Leitlinien legen die empfohlenen Ansätze dar, um das Bestimmungslandprinzip bei der Ermittlung des Orts der Besteuerung von grenzüberschreitenden Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte von Unternehmen an Privatverbraucher (Business-to-Consumer – B2C) und von Unternehmen an Unternehmen (Business-to-Business – B2B) umzusetzen.

3.3 Regeln zum Ort der Besteuerung sind sowohl für Warenlieferungen als auch für Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte erforderlich. Die Umsetzung des Bestimmungslandprinzips bei grenzüberschreitenden Warenlieferungen wird durch die Existenz von Grenzkontrollen bzw. Steuergrenzen erleichtert. Beim internationalen Handel mit Dienstleistungen und immateriellen Werten ist das Bestimmungslandprinzip schwieriger umzusetzen, da Dienstleistungen und immaterielle Werte aufgrund ihrer Beschaffenheit nicht in gleicher Weise wie Waren Grenzkontrollen unterworfen werden können. Die Leitlinien in diesem Kapitel konzentrieren sich daher auf Dienstleistungen und immaterielle Werte¹⁷. Sie legen empfohlene Ansätze dar, um das Bestimmungslandprinzip bei der Ermittlung des Staats der Besteuerung von international gehandelten Dienstleistungen und immateriellen Werten umzusetzen und zugleich sicherzustellen, dass:

- die internationale Neutralität gewahrt wird;
- es den beteiligten Unternehmen möglichst einfach gemacht wird, die geltenden Vorschriften zu erfüllen;
- sowohl für die Unternehmen als auch für die Steuerverwaltungen Klarheit und Verlässlichkeit gewährleistet sind;
- die im Zusammenhang mit der Steuer anfallenden Erfüllungs- und Verwaltungskosten möglichst gering gehalten werden, und
- die Mechanismen zur Verhinderung von Steuerhinterziehung und -umgehung hinreichend robust sind.

3.4 Dieses Kapitel sollte nicht so ausgelegt werden, als verlange es von den Staaten, die Leitlinien zur Bestimmung des Orts der Besteuerung wörtlich als gesetzliche Regelungen in ihre nationalen Rechtsvorschriften zu übernehmen. In diesen Leitlinien sollen gemeinsame Zielsetzungen identifiziert und Möglichkeiten zur Verwirklichung dieser Ziele erörtert

17. Im Sinne dieser Leitlinien findet eine Dienstleistung oder Lieferung immaterieller Werte für Mehrwertsteuerzwecke statt, wenn ein Beteiligter gegen Entgelt etwas für einen anderen Beteiligten leistet oder diesem ein (nicht materielles) Gut zukommen lässt oder eine Handlung zugunsten eines anderen Beteiligten unterlässt. Eine Dienstleistung oder Lieferung immaterieller Werte in einem Land kann in bestimmten Fällen in einem anderen Land als Warenlieferung (oder andere Art von Leistung) betrachtet werden. Da sich die vorliegenden Leitlinien nur mit Dienstleistungen und immateriellen Werten befassen, sind die Staaten aufgerufen, in solchen Fällen dafür zu sorgen, dass die Regeln zur Ermittlung des Orts der Besteuerung derartiger Leistungen ein Ergebnis hervorbringen, das mit diesen Leitlinien in Einklang steht.

werden, um eine einheitliche Umsetzung des Bestimmungslandprinzips bei der Ermittlung des Orts der Besteuerung von Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte zu fördern. Faktisch greifen die verschiedenen weltweit existierenden Mehrwertsteuersysteme auf eine Reihe von unterschiedlichen Modellen für die Strukturierung und Ausgestaltung der Regeln zum Ort der Besteuerung zurück. Viele Systeme beruhen auf einem Kategorisierungsansatz, bei dem die Leistungen in Kategorien gegliedert werden und für jede Kategorie der Ort der Besteuerung festgelegt wird. Andere Modelle folgen einem iterativen Ansatz, bei dem das Prinzip, das der Regel zum Ort der Besteuerung zugrunde liegt, allgemeiner beschrieben wird und bei dem nacheinander verschiedene Regeln angewandt werden, um den jeweiligen Ort der Besteuerung zu bestimmen. Diese Unterschiede in der rechtlichen Gestaltung sind in der Regel nicht absolut, und beide Modelle können Elemente beider Ansätze aufweisen. Die entscheidende Gemeinsamkeit der verschiedenen Mehrwertsteuermodelle besteht darin, dass sie sich im Allgemeinen am Bestimmungslandprinzip orientieren, wonach die Regeln zum Ort der Besteuerung eine Steuererhebung am Ort des Verbrauchs zum Ziel haben. Die Leitlinien sollen eine einheitliche Anwendung dieser Regeln zum Ort der Besteuerung sicherstellen, indem sie eine international anerkannte Übereinkunft darüber fördern, was der Ort der Besteuerung bei international gehandelten Dienstleistungen und immateriellen Werten ist, und einheitliche und wirksame Ansätze zur Ermittlung dieses Orts der Besteuerung vorschlagen, um die Unsicherheit, die Einnahmerisiken, die Erfüllungskosten und den Verwaltungsaufwand für Steuerverwaltungen und Unternehmen möglichst gering zu halten.

3.5 Die in Mehrwertsteuersystemen genutzten Ansätze zur Umsetzung des Bestimmungslandprinzips bei Leistungen von Unternehmen an Unternehmen (B2B-Leistungen) und die hierfür eingesetzten Methoden der Steuererhebung unterscheiden sich oft von jenen, die bei Leistungen von Unternehmen an Privatkunden (B2C-Leistungen) zum Einsatz kommen. Diese unterschiedliche Herangehensweise ist darauf zurückzuführen, dass die Besteuerung von B2B- und B2C-Leistungen unterschiedlichen Zielsetzungen dient: Bei der Besteuerung von Leistungen an Privatkunden handelt es sich um die Erhebung einer endgültigen Steuer, während die Besteuerung von Leistungen an Unternehmen lediglich ein Mittel darstellt, um das letzte Ziel der Steuer, nämlich die Besteuerung des Endverbrauchs, zu erreichen. Folglich besteht die Zielsetzung von Regeln zum Ort der Besteuerung für Leistungen an Unternehmen in erster Linie darin, eine Besteuerung des Endverbrauchers im richtigen Staat zu erleichtern und

zugleich die Neutralität innerhalb des Mehrwertsteuersystems zu erhalten. Die Regeln zum Ort der Besteuerung für Leistungen an Unternehmen sollten sich daher nicht nur darauf konzentrieren, wo der Unternehmenskunde die von ihm erworbenen Leistungen nutzen wird, um die Waren, Dienstleistungen oder immateriellen Werte zu schaffen, die von Endverbrauchern gekauft werden, sondern auch darauf, die Überwälzung der Steuerlast an den Endverbraucher unter Wahrung der Neutralität innerhalb des Mehrwertsteuersystems zu erleichtern. Dagegen besteht bei Leistungen an Privatkunden das übergeordnete Ziel der Regeln zum Ort der Besteuerung – vorbehaltlich praktischer Sachzwänge – darin, den Ort zu ermitteln, an dem voraussichtlich der Konsum der Dienstleistungen oder immateriellen Werte durch den Endverbraucher stattfindet. Zusätzlich zu den unterschiedlichen Zielsetzungen der Regeln zum Ort der Besteuerung für B2B- und B2C-Leistungen werden für diese beiden Kategorien von Leistungen oft auch unterschiedliche Mechanismen der Steuerdurchsetzung und -erhebung eingesetzt. Diese unterschiedlichen Erhebungsmechanismen wirken sich häufig auf die Ausgestaltung der Regeln zum Ort der Besteuerung und der Erfüllungspflichten für die leistenden Unternehmen und die Kunden von grenzüberschreitenden Leistungen aus. Aufgrund dieser Erwägungen werden in diesem Kapitel separate Leitlinien für die Bestimmung des Orts der Besteuerung bei Leistungen an Unternehmen und bei Leistungen an Privatkunden formuliert. Dies sollte nicht als Empfehlung an die einzelnen Staaten interpretiert werden, in ihren nationalen Rechtsvorschriften für die verschiedenen Kategorien von Leistungen getrennte Regeln zu entwickeln oder unterschiedliche Mechanismen einzuführen.

3.6 Theoretisch sollten Regeln zum Ort der Besteuerung darauf abzielen, bei Leistungen an Unternehmen den tatsächlichen Ort der geschäftlichen Nutzung (unter der Annahme, dass dies der Umsetzung des Bestimmungslandprinzips am besten gerecht wird) und bei Leistungen an Privatkunden den tatsächlichen Ort des Endverbrauchs zu identifizieren. Diese Leitlinien erkennen jedoch an, dass die Regeln zum Ort der Besteuerung in der Praxis selten darauf ausgerichtet sind, den Ort zu identifizieren, an dem die geschäftliche Nutzung oder der Endverbrauch tatsächlich stattfinden. Dies ist durch die Tatsache bedingt, dass die Mehrwertsteuer im Prinzip zu oder vor dem Zeitpunkt berechnet werden muss, zu dem der Gegenstand der Leistung für die geschäftliche Nutzung oder den Endverbrauch zur Verfügung gestellt wird. In den meisten Fällen kann das leistende Unternehmen zu diesem Zeitpunkt nicht wissen oder sich nicht vergewissern, wo die geschäftliche Nutzung oder der Endverbrauch tatsächlich stattfinden werden. Mehrwertsteuersysteme greifen daher

zur Ermittlung des Staats der Besteuerung in der Regel auf Ersatzgrößen für den Ort der geschäftlichen Nutzung oder des Endverbrauchs zurück, die auf Aspekten der Leistung beruhen, die zu dem Zeitpunkt, zu dem die steuerliche Behandlung der Leistung bestimmt werden muss, bekannt oder in Erfahrung zu bringen sind. In den Leitlinien in diesem Kapitel werden solche Ersatzgrößen zur Bestimmung des Orts der Besteuerung von Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte sowohl für B2B- als auch für B2C-Leistungen angeführt.

3.7 Im Sinne dieser Leitlinien sind unter Leistungen von Unternehmen an Unternehmen bzw. B2B-Leistungen Lieferungen und Leistungen zu verstehen, bei denen sowohl das leistende Unternehmen als auch der Kunde als Unternehmen betrachtet werden, während unter Leistungen von Unternehmen an Privatkunden bzw. B2C-Leistungen Lieferungen und Leistungen verstanden werden, bei denen der Kunde nicht als Unternehmen betrachtet wird. Dabei kann sich die Zuerkennung der Unternehmenseigenschaft speziell auf die Behandlung für Mehrwertsteuerzwecke oder auf die Behandlung nach nationalem Recht im Allgemeinen (insbesondere in Staaten ohne Mehrwertsteuersystem) beziehen.

3.8 Staaten, die je nachdem, ob es sich um Leistungen an ein Unternehmen oder Leistungen an einen Privatkunden handelt, einen unterschiedlichen Ansatz für die Ermittlung des Orts der Besteuerung und/oder einen unterschiedlichen Erhebungsmechanismus anwenden, sind angehalten, den leistenden Unternehmen klare praktische Orientierungen zu geben, wie sie den Status ihrer Kunden (Unternehmen oder Nichtunternehmen) bestimmen können. Die Staaten könnten in Erwägung ziehen, die leistenden Unternehmen zum Ausweis der Mehrwertsteuer- oder Körperschaftsteuernummer des Kunden oder anderer derartiger Angaben (wie z.B. Informationen, die sich Handelsregistern entnehmen lassen) zu verpflichten, um den Status des Kunden zu bestimmen. Wenn ein leistendes Unternehmen, das nach Treu und Glauben gehandelt und hinreichende Anstrengungen unternommen hat, nicht in der Lage ist, die erforderlichen Nachweise zur Bestimmung des Status seines Kunden zu erlangen, könnte sich daraus die Annahme ableiten lassen, dass es sich bei dem Kunden um ein Nichtunternehmen handelt und dementsprechend die Regeln für Leistungen an Privatkunden gelten. Um den leistenden Unternehmen die Feststellung und Überprüfung des Status ihrer Kunden zu erleichtern, wird den Staaten empfohlen, die Einführung eines benutzerfreundlichen Verfahrens in Betracht zu ziehen, mit dem die leistenden Unternehmen die Gültigkeit der Mehrwertsteuer- oder Steueridentifikationsnummern ihrer Kunden überprüfen können. In

Staaten, in denen bei einigen oder allen Arten von Leistungen auf eine Unterscheidung nach B2B- und B2C-Leistungen verzichtet wird, ist u.U. keine derartige Unterstützung notwendig.

B. Leistungen von Unternehmen an Unternehmen – Allgemeine Regel

B.1 Definition der allgemeinen Regel

Leitlinie 3.2

Für die Zwecke der Anwendung von Leitlinie 3.1 liegen bei Leistungen von Unternehmen an Unternehmen die Besteuerungsrechte auf international gehandelte Dienstleistungen oder immaterielle Werte bei dem Staat, in dem sich der Kunde befindet.

3.9 Wenn ein Unternehmen Dienstleistungen oder immaterielle Werte aus einem anderen Staat erwirbt, geschieht dies im Allgemeinen für die Zwecke seiner Geschäftstätigkeit. Dementsprechend kann der Staat, in dem sich der Kunde befindet, als geeigneter Hilfsindikator für den Staat der geschäftlichen Nutzung herangezogen werden, da er das Ziel der Neutralität durch Umsetzung des Bestimmungslandprinzips erfüllt. Es handelt sich dabei um den Staat, in dem der Kunde seinen dauerhaften Geschäftsstandort eingerichtet hat.

3.10 Dieser Hilfsindikator wird in den vorliegenden Leitlinien als die allgemeine Regel für B2B-Leistungen bezeichnet (in Abgrenzung zu den spezifischen Regeln, die in Leitlinie 3.7 und 3.8 formuliert werden). Dieser allgemeinen Regel zufolge besitzt der Staat, in dem sich der Kunde befindet, die Besteuerungsrechte auf grenzüberschreitend gehandelte Dienstleistungen oder immaterielle Werte. Die Leistung ist im Staat des leistenden Unternehmens mehrwertsteuerfrei, dieses Unternehmen hat jedoch weiterhin Anrecht auf einen vollen Vorsteuerabzug (vorbehaltlich eindeutig gesetzlich geregelter Ausnahmen in dem betreffenden Staat) auf Vorleistungen, die mit der Erbringung dieser grenzüberschreitenden Leistungen zusammenhängen. Der Ort der Besteuerung sollte nur in klar definierten Ausnahmefällen von dieser allgemeinen Regel abweichen¹⁸.

3.11 In diesem und in den folgenden Abschnitten wird näher erläutert, wie sich der Staat bestimmen lässt, in dem sich der Kunde befindet.

18. Vgl. Leitlinie 3.7.

Leitlinie 3.3

Für die Zwecke der Anwendung von Leitlinie 3.2 wird die Identität des Kunden in der Regel anhand der Geschäftsvereinbarung bestimmt.

3.12 Gemäß Leitlinie 3.3 wird die Identität des Kunden „in der Regel anhand der Geschäftsvereinbarung bestimmt“, weil davon ausgegangen wird, dass Geschäftsvereinbarungen die zugrunde liegende Leistung widerspiegeln. Die Geschäftsvereinbarung hilft dem leistenden Unternehmen, dem Kunden und den Steuerverwaltungen, die Art der Leistung sowie die Identität der an der Leistung beteiligten Personen zu bestimmen. Bei Leistungen zwischen selbstständigen rechtlichen Einheiten mit nur einem einzigen Standort ist der Standort des Kunden bekannt, sobald die Identität des Kunden ermittelt ist¹⁹. In diesem Zusammenhang ist es angezeigt, zunächst zu erklären, was unter einer „Geschäftsvereinbarung“ im Sinne dieser Leitlinien zu verstehen ist und wie Steuerverwaltungen und Unternehmen bei der Bestimmung der Geschäftsvereinbarung vorgehen könnten.

3.13 Für diese Leitlinien wurde der Ausdruck „Geschäftsvereinbarung“ gewählt, weil es sich dabei nicht um einen Begriff mit einer ganz spezifischen Bedeutung, sondern um ein allgemeines Konzept handelt, das nicht auf

Kasten 3.1 Geschäftsvereinbarung

Geschäftsvereinbarungen bestehen aus den Elementen, die die an einer Leistung beteiligten Personen sowie die Rechte und Pflichten im Zusammenhang mit dieser Leistung beschreiben²⁰. Sie beruhen im Allgemeinen auf gegenseitigem Einverständnis²¹.

19. Bei Leistungen an einen Rechtsträger mit Niederlassungen in mehr als einem Staat („Mehrstandortunternehmen“) ist eine zusätzliche Analyse erforderlich, um zu ermitteln, welcher der Staaten, in denen dieses Mehrstandortunternehmen Niederlassungen unterhält, die Besteuerungsrechte auf die von dem Mehrstandortunternehmen erworbenen Dienstleistungen oder immateriellen Werte besitzt. Vgl. Abschnitt B.3 weiter unten.
20. Vereinbarungen, aus denen keine Leistungen im steuerlichen Sinn resultieren, werden für sich genommen nicht als „Geschäftsvereinbarungen“ im Sinne dieser Leitlinien betrachtet.
21. Es kann jedoch vorkommen, dass Leistungen ohne gegenseitiges Einverständnis erfolgen, wenn z.B. einer oder mehreren beteiligten Personen durch einen Gerichtsbeschluss Verpflichtungen auferlegt werden. In solchen Fällen sollte die „erzwungene“ Vereinbarung dennoch als „Geschäftsvereinbarung“ betrachtet werden.

einen bestimmten Staat beschränkt ist. Vor allem ist es nicht auf Verträge (in schriftlicher oder anderer Form) beschränkt und eignet sich somit für ein breites Anwendungsspektrum, wie nachstehend erklärt.

3.14 Um den Ort der Besteuerung gemäß der allgemeinen Regel zu bestimmen, müssen sowohl die Art der Leistung als auch die Identität des leistenden Unternehmens und des Kunden nachgewiesen werden.

3.15 In vielen Fällen, insbesondere wenn es sich um höhere Geldbeträge oder komplexe Angelegenheiten handelt, die über eine einfache Leistung hinausgehen, ist es wahrscheinlich, dass die an einer Geschäftsvereinbarung beteiligten Personen rechtskräftige Verträge abschließen. In der Regel werden in diesen Verträgen die an der Geschäftsvereinbarung beteiligten Personen sowie ihre jeweiligen Rechte und Pflichten aufgeführt. Verträge allein sollten jedoch nicht als die einzigen relevanten Elemente einer Geschäftsvereinbarung betrachtet werden.

3.16 Andere maßgebliche Elemente einer Geschäftsvereinbarung können viele unterschiedliche Formen haben und umfassen beispielsweise allgemeine Korrespondenz, Bestellungen, Rechnungen, Zahlungsinstrumente und Quittungen. Die Gesetzgebung und die Geschäftspraktiken sind von Staat zu Staat unterschiedlich, was in der Regel nicht auf steuerliche Gründe zurückzuführen ist. Sie können sich im Hinblick auf die nationalen Rechtsvorschriften zu Vertragsangelegenheiten und anderen geschäftlichen Anforderungen unterscheiden. Auch zwischen verschiedenen Wirtschaftszweigen können Unterschiede bestehen. Es ist daher weder möglich noch wünschenswert, genau vorzuschreiben, welche Elemente in einer Geschäftsvereinbarung enthalten sein müssen. Stattdessen nennen diese Leitlinien Informationsquellen, die sowohl für Steuerverwaltungen als auch für Unternehmen hilfreich sein können.

3.17 Eine Geschäftsvereinbarung muss sich nicht auf schriftliche Unterlagen beschränken. In bestimmten Branchen können Aufzeichnungen von Telefongesprächen, die zum Abschluss von Vereinbarungen über die Erbringung bzw. Lieferung oder den Bezug von Dienstleistungen und/oder immateriellen Werten führen, maßgebliche Elemente darstellen. Wesentliche Elemente einer Geschäftsvereinbarung können auch elektronisch vorliegen, z.B. in Form von E-Mails und Online-Bestellbelegen, Zahlungen sowie ähnlichen Unterlagen und Formaten, die voraussichtlich mit der Entwicklung neuer Technologien an Bedeutung gewinnen werden.

3.18 Geschäftsvereinbarungen werden häufig nicht isoliert abgeschlossen. Folglich können andere Vereinbarungen, einschließlich jener, die nicht als Geschäftsvereinbarungen gelten (z.B. Vereinbarungen, die

nicht mit einer Leistung einhergehen²²), den Kontext für die Leistungen bilden, die im Rahmen einer bestimmten Geschäftsvereinbarung getätigt werden. Diese anderen Vereinbarungen können daher Bestandteil der wesentlichen Elemente dieser Geschäftsvereinbarung sein.

3.19 Unter Berücksichtigung der vorstehenden Absätze stellt die Geschäftsvereinbarung, die zum Leistungszeitpunkt in Kraft ist, die Vereinbarung dar, auf der die Umsetzung der allgemeinen Regel beruht.

3.20 Um in der Praxis den Aufwand für Steuerverwaltungen und Unternehmen zu verringern, wird den Staaten empfohlen, eine mit den vorstehenden Absätzen in Einklang stehende Anwendung von Leitlinie 3.2 und 3.3 in Betracht zu ziehen. Die Steuerverwaltungen sind aufgerufen, im Rahmen ihrer Möglichkeiten diese Ansätze und entsprechende nationale Rechtsvorschriften möglichst klar und breit zu kommunizieren.

B.2 Anwendung der allgemeinen Regel – Dienstleistung oder Lieferung eines immateriellen Werts an einen Rechtsträger mit einem einzigen Standort („Einstandortunternehmen“)

3.21 Im Prinzip ist die Anwendung der allgemeinen Regel für B2B-Leistungen an Rechtsträger²³ mit einem einzigen Standort („Einstandortunternehmen“) relativ unkompliziert. Der Kommentar unter Abschnitt B.4 enthält weitere praktische Erläuterungen.

22. Dies wird anhand der zentralisierten Beschaffungsvereinbarung in Beispiel 3 und der Rahmenvereinbarung in Beispiel 4 und 5 in Anhang I zu diesem Kapitel verdeutlicht.

23. Rechtsträger können auch natürliche Personen und nichtkommerzielle Institutionen wie z.B. staatliche Stellen, Organisationen ohne Erwerbszweck und andere Institutionen umfassen. Entscheidend ist jedoch, dass diese Rechtsträger – oder bestimmte Teile ihrer Aktivitäten – nach nationalem Recht als „Unternehmen“ betrachtet werden. Dabei kann sich die Zuerkennung der Unternehmenseigenschaft speziell auf die Behandlung für Mehrwertsteuerzwecke oder auf die Behandlung nach nationalem Recht im Allgemeinen (insbesondere in Staaten ohne Mehrwertsteuersystem) beziehen. Vgl. auch Ziffer 3.7

B.3 Anwendung der allgemeinen Regel – Dienstleistung oder Lieferung eines immateriellen Werts an einen Rechtsträger mit mehreren Standorten („Mehrstandortunternehmen“)

3.22 Bei Leistungen an einen Rechtsträger mit Niederlassungen²⁴ in mehr als einem Staat („Mehrstandortunternehmen“) ist eine Analyse erforderlich, um zu ermitteln, welcher der Staaten, in denen dieses Mehrstandortunternehmen Niederlassungen unterhält, die Besteuerungsrechte auf die von dem Mehrstandortunternehmen erworbenen Dienstleistungen oder immateriellen Werte besitzt.

3.23 In solchen Fällen wird den Staaten zu einem Ansatz geraten, mit dem sichergestellt wird, dass die Besteuerung im Staat derjenigen Niederlassung des Kunden erfolgt, von der die Dienstleistung oder der immaterielle Wert genutzt wird.

Leitlinie 3.4

Für die Zwecke der Anwendung von Leitlinie 3.2 liegen in Fällen, in denen der Kunde Niederlassungen in mehr als einem Staat unterhält, die Besteuerungsrechte bei dem oder den Staat(en) derjenigen Niederlassung(en), die die Dienstleistung oder den immateriellen Wert nutzt (nutzen).

3.24 „Nutzung einer Dienstleistung oder eines immateriellen Werts“²⁵ bezieht sich in diesem Zusammenhang auf die Nutzung einer Dienstleistung oder eines immateriellen Werts durch ein Unternehmen für die Zwecke seiner Geschäftstätigkeit. Dabei ist unerheblich, ob es sich um eine

24. Im Sinne dieser Leitlinien wird unter einer Niederlassung eine feste Geschäftseinrichtung verstanden, die im Hinblick auf ihre personelle Ausstattung, Systeme und Vermögenswerte über eine hinreichende Infrastruktur verfügt, um Leistungen beziehen und/oder erbringen zu können. Eine mehrwertsteuerliche Registrierung stellt für sich genommen keine Niederlassung im Sinne dieser Leitlinien dar. Den Staaten wird empfohlen bekanntzumachen, was nach ihren innerstaatlichen Rechtsvorschriften für die Mehrwertbesteuerung eine „Niederlassung“ darstellt.

25. Die „Nutzung einer Dienstleistung oder eines immateriellen Werts“ in diesem Zusammenhang unterscheidet sich von dem in einigen nationalen Rechtsvorschriften existierenden Konzept der „Nutzung oder Auswertung“, das sich auf die tatsächliche Nutzung durch einen Kunden in einem Staat unabhängig von der Präsenz einer Niederlassung des Kunden beziehen kann. Vgl. auch Abschnitt D zur Verwendung besonderer Regeln für die Bestimmung des Orts der Besteuerung.

unmittelbare, kontinuierliche, direkt mit einem Ausgangsumsatz verbundene Nutzung oder um eine Nutzung handelt, die der Geschäftstätigkeit allgemein zugutekommt.

3.25 Die Staaten verwenden gegenwärtig eine Reihe möglicher Ansätze, um zu bestimmen, welche Niederlassung eines Kunden als Nutzer einer Dienstleistung oder eines immateriellen Werts betrachtet wird und wo sich diese Niederlassung befindet. Dabei lassen sich im Wesentlichen folgende Kategorien von Ansätzen unterscheiden:

- Der Ansatz der direkten Nutzung bezieht sich direkt auf die Niederlassung, die die Dienstleistung oder den immateriellen Wert nutzt.
- Der Ansatz der direkten Bereitstellung bezieht sich auf die Niederlassung, der die Dienstleistung oder der immaterielle Wert bereitgestellt wird.
- Die Weiterberechnungsmethode bezieht sich auf die Niederlassung, die auf Basis der internen Weiterberechnung innerhalb des Mehrstandortunternehmens im Einklang mit Körperschaftsteuer-, Rechnungslegungs- oder sonstigen regulatorischen Anforderungen als Nutzer der Dienstleistung oder des immateriellen Werts ermittelt wird.

3.26 Jeder der vorstehend beschriebenen Ansätze ist darauf ausgerichtet sicherzustellen, dass die Besteuerung einer Dienstleistung oder Lieferung eines immateriellen Werts an ein Mehrstandortunternehmen im Staat derjenigen Niederlassung des Kunden erfolgt, die als Nutzer der Dienstleistung oder der immateriellen Werte betrachtet wird. Jeder dieser Ansätze dürfte unter bestimmten Umständen seine Vorteile haben. Das Prinzip jedes Ansatzes sollte darin bestehen, ein ausgewogenes Verhältnis zwischen den Interessen der Unternehmen (sowohl der leistenden Unternehmen als auch der Kunden) und den Interessen der Steuerverwaltungen herzustellen.

B.3.1 Direkte Nutzung

3.27 Bei diesem Ansatz werden die Besteuerungsrechte auf eine Dienstleistung oder Lieferung eines immateriellen Werts an ein Mehrstandortunternehmen direkt dem Staat zugewiesen, in dem sich die Niederlassung des Kunden befindet, die als Nutzer dieser Dienstleistung oder dieses immateriellen Werts betrachtet wird.

3.28 Dieser Ansatz kann besonders effektiv sein, wenn eine offensichtliche Nutzung durch eine Niederlassung des Mehrstandortunternehmens des Kunden vorliegt. Unter diesen Umständen ist es für das leistende Unternehmen und den Kunden relativ einfach, eine sachgerechte

Darstellung dieser Gegebenheiten in der Geschäftsvereinbarung sicherzustellen. Sowohl das leistende Unternehmen als auch der Kunde verfügen in diesem Fall über die nötigen Informationen, um eine sachgerechte steuerliche Behandlung zum Leistungszeitpunkt zu ermöglichen, und die Geschäftsvereinbarung dürfte einen geeigneten Prüfpfad für die Steuerbehörden bieten.

3.29 Schwieriger kann sich die Anwendung dieses Ansatzes gestalten, wenn das leistende Unternehmen nicht weiß und vielleicht auch nicht wissen kann, welche Niederlassung des Kunden die Leistung nutzt, oder wenn die tatsächliche Nutzung zu dem Zeitpunkt, zu dem die Geschäftsvereinbarung getroffen wird, nicht mit Sicherheit bekannt ist. Möglicherweise wird dieser Ansatz auch jenen Fällen nicht hinreichend gerecht, in denen die Dienstleistung oder der immaterielle Wert von verschiedenen Niederlassungen in verschiedenen Staaten genutzt wird („Mehrfachnutzung“). In solchen Fällen kann dieser Ansatz den leistenden Unternehmen und Kunden erhebliche Schwierigkeiten bei der Erfüllung der geltenden Vorschriften bereiten und die Effizienz der Steuerverwaltung und -erhebung beeinträchtigen.

B.3.2 Direkte Bereitstellung

3.30 Bei diesem Ansatz werden die Besteuerungsrechte auf eine Dienstleistung oder Lieferung eines immateriellen Werts an ein Mehrstandortunternehmen direkt dem Staat zugewiesen, in dem sich die Niederlassung des Kunden befindet, für die das leistende Unternehmen die Dienstleistung oder den immateriellen Wert bereitstellt.

3.31 Der Ansatz der direkten Bereitstellung kann eine effektive Lösung für Dienstleistungen oder Lieferungen immaterieller Werte darstellen, bei denen die Nutzung voraussichtlich am Standort der Niederlassung erfolgt, an der sie bereitgestellt werden („physisch geliefert“ bzw. „physisch erbracht“, wie z.B. im Fall von Verpflegungsdienstleistungen oder Vor-Ort-Schulungen). In solchen Fällen dürften sowohl das leistende Unternehmen als auch der Kunde zum Leistungszeitpunkt wissen, wo sich die Niederlassung befindet, bei der die direkte Bereitstellung erfolgt, und es ist davon auszugehen, dass dies in der Geschäftsvereinbarung zum Ausdruck kommt. Das leistende Unternehmen und der Kunde dürften daher über die nötigen Informationen verfügen, um eine sachgerechte steuerliche Behandlung zum Leistungszeitpunkt zu ermöglichen, und die Geschäftsvereinbarung dürfte einen geeigneten Prüfpfad für die Steuerbehörden bieten.

B.3.3 Weiterberechnungsmethode

3.32 Für diesen Ansatz ist es erforderlich, dass Mehrstandortunternehmen die Kosten extern bezogener Dienstleistungen oder immaterieller Werte anhand interner Weiterberechnungsmodelle auf ihre Niederlassungen umlegen, die diese Dienstleistungen oder immateriellen Werte nutzen. Bei der Weiterberechnungsmethode dient diese interne Weiterberechnung als Grundlage, um die Besteuerungsrechte auf die externen Dienstleistungen oder immateriellen Werte dem Staat zuzuweisen, in dem sich die Niederlassung des Mehrstandortunternehmens befindet, die diese Dienstleistungen oder immateriellen Werte nutzt. Weitere Informationen und Erläuterungen zu diesem Ansatz sind im nachstehenden Kommentar unter Abschnitt B.5 zu finden.

3.33 Dieser Ansatz kann bei Mehrstandortunternehmen zweckmäßig sein, bei denen extern bezogene Dienstleistungen oder immaterielle Werte von einer Niederlassung dieses Mehrstandortunternehmens erworben werden, um ganz oder teilweise von anderen, sich in anderen Staaten befindenden Niederlassungen genutzt zu werden („Mehrfachnutzung“). In multinationalen Unternehmen ist es üblich, den Einkauf eines breiten Spektrums an Dienstleistungen – wie z.B. administrative, technische, finanzielle und gewerbliche Dienstleistungen – zu zentralisieren, um Skalenvorteile zu erzielen. Die mit dem Einkauf dieser Dienstleistungen oder immateriellen Werte verbundenen Kosten werden dann in der Regel zunächst von der Niederlassung getragen, die sie erworben hat, und anschließend gemäß der normalen Geschäftspraxis an die Niederlassungen weiterberechnet, die die Dienstleistung oder den immateriellen Wert nutzen. Den Niederlassungen wird ihr Anteil an der Dienstleistung oder dem immateriellen Wert auf Basis des internen Weiterberechnungsmodells in Einklang mit den Körperschaftsteuer-, Rechnungslegungs- und sonstigen regulatorischen Anforderungen berechnet.

3.34 Für ein leistendes Unternehmen kann es bei einer derartigen Konstellation mit Mehrfachnutzung schwierig oder sogar unmöglich sein zu wissen, welche Niederlassungen eines Mehrstandortunternehmens die bezogenen Dienstleistungen oder immateriellen Werte tatsächlich nutzen werden, und eine korrekte mehrwertsteuerliche Behandlung in Abhängigkeit vom Standort der sie nutzenden Niederlassungen (vgl. Ziffer 3.29 oben) sicherzustellen. Selbst wenn das leistende Unternehmen wüsste, wo die an ein Mehrstandortunternehmen erbrachten Dienstleistungen oder gelieferten immateriellen Werte genutzt werden, könnte es – insbesondere bei Mehrfachnutzung – schwierig sein, ein System einzuführen und

umzusetzen, bei dem die Besteuerungsentscheidung des leistenden Unternehmens vom Standort der Niederlassungen abhängt, die die Dienstleistungen oder immateriellen Werte nutzen.

3.35 Die Weiterberechnungsmethode könnte eine effektive Lösung darstellen, um den Ort der Besteuerung bei einer Dienstleistung oder Lieferung eines immateriellen Werts an ein Mehrstandortunternehmen, insbesondere bei Mehrfachnutzung, zu bestimmen. Bei diesem Ansatz würde sich das leistende Unternehmen auf die Geschäftsvereinbarung mit dem Mehrstandortunternehmen berufen, um die sachgerechte mehrwertsteuerliche Behandlung der Leistung an das Mehrstandortunternehmen zu unterstützen. Es wäre Aufgabe des Kunden, d.h. des Mehrstandortunternehmens, die korrekte mehrwertsteuerliche Behandlung dieser Dienstleistung oder dieses immateriellen Werts auf Basis der internen Kostenallokation auf die Niederlassungen, die diese Dienstleistung oder diesen immateriellen Wert nutzen, sicherzustellen. Dies würde auf bestehenden Geschäftsprozessen und Informationen beruhen, die in der Regel bereits für Rechnungslegungs-, Steuer- oder sonstige regulatorische Zwecke zur Verfügung stehen, und somit keinen übermäßigen Erfüllungsaufwand darstellen. Diese Prozesse und Informationen dürften auch die Bereitstellung geeigneter und verlässlicher Prüfpfade für die Steuerbehörden erleichtern.

3.36 Staaten, die eine Einführung der Weiterberechnungsmethode in Betracht ziehen, müssen sich u.U. mit einer Reihe von potenziell komplexen Aspekten dieser Methode auseinandersetzen. Dazu zählen Fragen im Hinblick auf den Anwendungsbereich dieser Methode, zulässige Verfahren für die ordnungsgemäße Zuordnung steuerpflichtiger Beträge zu der bzw. den nutzenden Niederlassungen und auf den Zeitpunkt der Weiterberechnung, die Auswirkungen interner Weiterberechnungen auf das Vorsteuerabzugsrecht sowie Fragen bezüglich der Dokumentationspflichten und des Verfahrens für die Abrechnung der auf interne Weiterberechnungen geschuldeten Steuer. Die Staaten müssen u.U. auch Bedenken der Steuerverwaltungen, beispielsweise hinsichtlich der Zahl der zusätzlichen Geschäftsvorfälle, die möglicherweise aufgrund der internen Weiterberechnungen geprüft werden müssen, berücksichtigen. Staaten, die die Einführung dieser Weiterberechnungsmethode in Betracht ziehen, wird geraten, diese Bedenken sorgfältig abzuwägen und klare Orientierungen zur Anwendung dieser Methode zu geben. Im nachstehenden Kommentar unter Abschnitt B.5 werden einige dieser Aspekte eingehender erörtert.

B.3.4 Schlussfolgerungen

3.37 Jeder der vorstehend beschriebenen Ansätze ist darauf ausgerichtet sicherzustellen, dass die Besteuerung einer Dienstleistung oder Lieferung eines immateriellen Werts an ein Mehrstandortunternehmen im Staat derjenigen Niederlassung(en) des Kunden erfolgt, die die Dienstleistung oder den immateriellen Wert nutzt (nutzen). Ziel dieser Leitlinien ist es nicht, einen bevorzugten Ansatz vorzugeben oder Alternativen auszuschließen, da jeder Ansatz unter bestimmten Umständen seine Vorteile haben dürfte. Diese Ansätze schließen sich nicht gegenseitig aus und könnten je nach den Informationen, die dem leistenden Unternehmen und dem Kunden zur Verfügung stehen, kombiniert werden. Es ist Aufgabe der Staaten, den Ansatz oder die Ansätze auszuwählen, den oder die sie unter Berücksichtigung ihrer rechtlichen und administrativen Rahmenbedingungen und Vorgehensweisen für zweckmäßig erachten.

3.38 Jeder Ansatz sollte im Prinzip

- darauf ausgerichtet sein sicherzustellen, dass die Besteuerung einer Dienstleistung oder Lieferung eines immateriellen Werts an ein Mehrstandortunternehmen in dem oder den Staat(en) derjenigen Niederlassung(en) des Kunden erfolgt, die als Nutzer der Dienstleistung oder des immateriellen Werts betrachtet wird bzw. werden;
- ein ausgewogenes Verhältnis zwischen den Interessen der Unternehmen (sowohl der leistenden Unternehmen als auch der Kunden) und den Interessen der Steuerverwaltungen herstellen.

3.39 Den Staaten wird empfohlen, das richtige Gleichgewicht zwischen den Zielen der Sicherung der Steuereinnahmen und einer weitmöglichst Begrenzung der Erfüllungs- und Verwaltungskosten herzustellen und zugleich die Wettbewerbsverzerrungen auf ein Mindestmaß zu reduzieren. Den Staaten wird zudem geraten, verständliche, zugängliche und zuverlässige Informationen bereitzustellen, um für größere Gewissheit zu sorgen und die korrekte mehrwertsteuerliche Behandlung einer Dienstleistung oder Lieferung eines immateriellen Werts an ein Mehrstandortunternehmen sowohl auf Seiten des leistenden Unternehmens als auch des Kunden sicherzustellen.

3.40 Hauptziel dieser Leitlinien ist es, zur Verringerung der Unsicherheit und der Risiken von Doppelbesteuerung und unbeabsichtigter Nichtbesteuerung beizutragen, die sich aus einer uneinheitlichen Anwendung der Mehrwertbesteuerung im internationalen Handel ergeben. Die Staaten werden daher aufgerufen, einen Ansatz zu wählen, der die Wahrscheinlichkeit einer

Doppelbesteuerung oder unbeabsichtigten Nichtbesteuerung minimiert. Je mehr Staaten denselben Ansatz wählen, desto stärker können die Komplexität, die Unsicherheit und die Risiken von Doppelbesteuerung und unbeabsichtigter Nichtbesteuerung verringert werden.

B.4 Kommentar zur Anwendung der allgemeinen Regel – Dienstleistung oder Lieferung eines immateriellen Werts an einen Rechtsträger mit einem einzigen Standort („Einstandortunternehmen“)

3.41 Für die Zwecke dieses Abschnitts wird unterstellt, dass es sich bei den Unternehmen, für die die allgemeine Regel gilt, um selbstständige rechtliche Einheiten handelt, unabhängig davon, ob sie durch einen gemeinsamen Eigentümer miteinander verbunden sind oder nicht. Diese Rechtsträger haben nur in ihrem jeweiligen Staat einen Standort und verfügen über keine geschäftliche Präsenz in anderen Staaten.

3.42 Nach der allgemeinen Regel für B2B-Leistungen dient der Standort des Kunden als Hilfsindikator für den Staat der geschäftlichen Nutzung. Aus der Anwendung dieser allgemeinen Regel ergibt sich, dass der Staat, in dem der Kunde seinen Standort hat, die Besteuerungsrechte auf grenzüberschreitend bereitgestellte Dienstleistungen und immaterielle Werte besitzt.

3.43 Um eine zufriedenstellende Anwendung der allgemeinen Regel auf Einstandortunternehmen zu erleichtern, wird ihre Anwendung in diesem Abschnitt aus Sicht des leistenden Unternehmens, des Kunden und der Steuerverwaltungen erläutert. Beispiel 1 und 2 in Anhang I zu diesem Kapitel verdeutlichen die Funktionsweise dieser allgemeinen Regel anhand relativ einfacher Sachverhalte. Beispiel 3, 4 und 5 in Anhang I zeigen, wie die allgemeine Regel in komplexeren Situationen angewandt wird.

B.4.1 Leistungen an Einstandortunternehmen – Leistendes Unternehmen

3.44 Bei Leistungen von Unternehmen an Unternehmen ist berechtigterweise davon auszugehen, dass die Anbieter in der Regel eine Geschäftsbeziehung zu ihren Kunden aufgebaut haben. Dies dürfte insbesondere dann der Fall sein, wenn es sich um kontinuierlich erfolgende Dienstleistungen oder Lieferungen immaterieller Werte handelt oder wenn bei einmaligen Leistungen deren Wert bedeutend genug ist, um die Ausarbeitung von Geschäftsvereinbarungen wie z.B. Verträgen zu rechtfertigen.

3.45 Die wesentliche Auswirkung der allgemeinen Regel auf die leistenden Unternehmen besteht darin, dass sie die Identität ihres Kunden ermitteln und nachweisen können müssen, um in ihrem Staat keine Mehrwertsteuer auf die Leistung einbehalten zu müssen, wenn sich der Kunde in einem anderen Staat befindet. Wenn sich der Anbieter vergewissert hat, dass sein Kunde ein Unternehmen ist, das sich in einem anderen Staat befindet, erbringt er die Leistung ohne Einbehaltung der Mehrwertsteuer in seinem Staat, da der allgemeinen Regel zufolge die Besteuerungsrechte für diese Leistung bei dem Staat liegen, in dem sich der Kunde befindet.

3.46 In vielen Fällen ist dies unproblematisch, und die nötigen Informationen lassen sich der Geschäftsvereinbarung entnehmen. Die Art der Dienstleistung oder des immateriellen Werts sowie die in Begleitunterlagen verwendeten Formulierungen können ebenfalls dazu beitragen, den grenzüberschreitenden und geschäftlichen Charakter der Leistung zu belegen.

3.47 Um unnötige Belastungen für die leistenden Unternehmen zu vermeiden, wird empfohlen, dass der Kunde für die Abrechnung der Mehrwertsteuer verantwortlich ist. Dies kann über das Reverse-Charge-Verfahren (auch als „Steuerschuldumkehr“ oder „Selbstveranlagung“ bezeichnet) geschehen, sofern dies mit der Gesamtkonzeption des nationalen Verbrauchsteuersystems im Einklang steht²⁶. Dementsprechend sollte das leistende Unternehmen in diesem Fall nicht zur mehrwertsteuerlichen Erfassung oder zur Abrechnung der Mehrwertsteuer im Staat des Kunden verpflichtet sein.

3.48 Die allgemeine Regel gilt für alle Situationen, in denen das leistende Unternehmen und der Kunde jeweils selbstständige rechtliche Einheiten sind, unabhängig davon, ob sie durch eine Form von gemeinsamen Eigentums-, Verwaltungs- oder Beherrschungsbeziehungen miteinander verbunden sind.

3.49 Die Anwendung der allgemeinen Regel wird nicht durch den Umstand beeinflusst, dass das leistende Unternehmen i) einen Kunden beliefert, der seinerseits die Dienstleistungen oder immateriellen Werte

26. Im Sinne dieser Leitlinien wird unter dem „Reverse-Charge-Verfahren“ ein Besteuerungsmechanismus verstanden, der die Steuerschuld vom leistenden Unternehmen auf den Kunden verlagert. Wenn der Kunde in Bezug auf diese Leistung Anspruch auf einen vollen Vorsteuerabzug hat, kann es sein, dass die inländischen Mehrwertsteuergesetze nicht verlangen, dass er das Reverse-Charge-Verfahren durchführt. Den Steuerverwaltungen wird empfohlen, ihren Ansatz publik zu machen.

an einen Dritten weiterliefert²⁷, oder ii) die Dienstleistungen oder immateriellen Werte direkt an einen Dritten erbringt oder liefert, bei dem es sich nicht um den in der Geschäftsvereinbarung angegebenen Kunden handelt, oder iii) von einem Dritten bezahlt wird, bei dem es sich nicht um den in der Geschäftsvereinbarung angegebenen Kunden handelt. Dies wird in den folgenden Absätzen näher erläutert.

B.4.1.1 Die Bestimmung des Orts der Besteuerung wird durch eine Weiterlieferung nicht beeinflusst

3.50 Multinationale Unternehmen zentralisieren häufig bestimmte Beschaffungsaktivitäten in einem Staat, um durch den Abschluss einzelner umfangreicherer Vereinbarungen anstatt mehrerer geringerwertiger Vereinbarungen wirtschaftliche Vorteile zu erlangen. Diese großvolumigen Vereinbarungen werden im Allgemeinen als „globale“ Vereinbarungen bezeichnet. Die zentrale Beschaffungsgesellschaft liefert die entsprechenden Leistungen bzw. einen Teil dieser Leistungen dann an die verschiedenen verbundenen Unternehmen weltweit weiter.

3.51 Die Weiterlieferung dieser Leistungen an verbundene Unternehmen wird durch gesonderte Geschäftsvereinbarungen zwischen der zentralen Beschaffungsgesellschaft und den einzelnen verbundenen Unternehmen geregelt. Wenn diesen Geschäftsvereinbarungen zufolge die verbundenen Unternehmen die Kunden sind, liegen die Besteuerungsrechte für diese Weiterlieferungen gemäß der allgemeinen Regel bei den Staaten, in denen sich diese verbundenen Unternehmen befinden. Wenn diese Staaten ein Reverse-Charge-Verfahren vorsehen, sind diese verbundenen Unternehmen für die Abrechnung der Mehrwertsteuer zu dem in ihrem jeweiligen Staat geltenden Satz verantwortlich.

3.52 Es kann auch vorkommen, dass die Beschaffungsgesellschaft Leistungen an ein Unternehmen weiterliefert, das sich im selben Staat befindet wie der ursprüngliche Leistungserbringer (vgl. Beispiel 3 in Anhang I zu diesem Kapitel). Bei Anwendung der allgemeinen Regel sollte der Ort der Besteuerung für jede Leistung gesondert bestimmt werden, sodass die Ermittlung des Orts der Besteuerung von Dienstleistungen oder immateriellen Werten für Mehrwertsteuerzwecke nicht durch eine etwaige anschließende Leistung bzw. deren Ausbleiben beeinflusst wird.

27. Im Sinne dieser Leitlinien ist ein Dritter ein Rechtsträger, der als „Unternehmen“ betrachtet wird. „Dritter“ bezieht sich auf einen anderen Beteiligten als das leistende Unternehmen und den Kunden und bedeutet nicht zwangsläufig dasselbe wie in anderen Zusammenhängen, beispielsweise im Bereich der direkten Besteuerung.

Das leistende Unternehmen sollte demgemäß die Identität des Kunden unter Bezugnahme auf die entsprechende Geschäftsvereinbarung bestimmen. Wenn sich der Kunde in einem anderen Staat befindet, ist das leistende Unternehmen berechtigt, die Leistung mehrwertsteuerfrei zu erbringen. Solange keine Steuerhinterziehung oder -umgehung vorliegt, ist die Tatsache, dass der Kunde die Dienstleistung oder die immateriellen Werte anschließend an ein Drittunternehmen weiterliefert, für sich genommen nicht relevant, selbst wenn sich das Drittunternehmen im Staat des ursprünglichen Leistungserbringers befindet.

B.4.1.2 Die Bestimmung des Orts der Besteuerung wird nicht dadurch beeinflusst, dass die Dienstleistungen oder Lieferungen immaterieller Werte direkt an ein Drittunternehmen erfolgen, bei dem es sich nicht um den Kunden handelt

3.53 Es kann auch vorkommen, dass das leistende Unternehmen gemäß den Bedingungen der Geschäftsvereinbarung verpflichtet ist, Dienstleistungen oder immaterielle Werte direkt an einen Dritten zu erbringen bzw. zu liefern (vgl. Beispiel 3 in Anhang I zu diesem Kapitel). Solange keine Steuerhinterziehung oder -umgehung vorliegt, gilt weiterhin der in der Geschäftsvereinbarung angegebene Kunde als Kunde und der Standort dieses Kunden entscheidet über den Ort der Besteuerung. Die bloße Tatsache, dass die Leistung direkt an ein Drittunternehmen erfolgt, ändert daran nichts. Dementsprechend sollte die allgemeine Regel so angewandt werden, dass das leistende Unternehmen Leistungen an einen ausländischen Kunden mehrwertsteuerfrei erbringt, selbst wenn sich das Drittunternehmen im selben Staat befindet wie das leistende Unternehmen.

B.4.1.3 Die Bestimmung des Orts der Besteuerung wird weder durch die Richtung der Zahlungsströme noch durch die Identität und den Standort des Zahlungsleisters beeinflusst

3.54 Fälle, in denen die Zahlungsströme nicht mit den Dienstleistungen oder Lieferungen immaterieller Werte übereinstimmen, können besondere Aufmerksamkeit erfordern. Normalerweise bezahlt der Kunde das leistende Unternehmen für Dienstleistungen oder immaterielle Werte, die gemäß einer Geschäftsvereinbarung erbracht oder geliefert werden. Unter bestimmten Umständen kann es jedoch vorkommen, dass Dritte für diese Leistungen bezahlen. Beispielsweise ist es in multinationalen Konzernen üblich, Kosten einzusparen, indem eine Gesellschaft

innerhalb des Konzerns zur „Zahlungsstelle“²⁸ ernannt wird, die für Zahlungen gemäß der entsprechenden Vereinbarung über die Bezahlung erworbener Dienstleistungen und immaterieller Werte zuständig ist. In solchen Fällen kann es vorkommen, dass Dienstleistungen oder Lieferungen immaterieller Werte, die von dem leistenden Unternehmen oder dessen ausländischen Tochtergesellschaften an ausländische Kunden erbracht werden, von der im Staat des leistenden Unternehmens ansässigen Muttergesellschaft des Kunden bezahlt werden, obwohl die Lieferungen oder Leistungen u.U. nicht an die Muttergesellschaft erbracht werden (vgl. Beispiel 5 in Anhang I zu diesem Kapitel). Bei Anwendung der allgemeinen Regel sollte der Ort der Besteuerung für jede Leistung gesondert bestimmt werden. Die Richtung der Zahlungsströme sowie die Identität und der Standort des Zahlungsleisters sind für sich genommen nicht relevant. Die Zahlungsströme stellen das Entgelt für die Leistungen gemäß den entsprechenden Geschäftsvereinbarungen dar, durch sie alleine werden aber weder zusätzliche Leistungen geschaffen noch Leistungen verändert oder der Kunde oder Standort des Kunden bestimmt. Folglich erbringt das leistende Unternehmen die Leistung an den in der entsprechenden Geschäftsvereinbarung angegebenen Kunden, und der Ort der Besteuerung ist der Standort dieses Kunden. Solange keine Steuerhinterziehung oder -umgehung vorliegt, ist das leistende Unternehmen daher berechtigt, eine Leistung an einen ausländischen Kunden mehrwertsteuerfrei zu erbringen, selbst wenn diese Leistung von einem Drittunternehmen bezahlt wird, das sich im selben Staat befindet wie das leistende Unternehmen.

B.4.2 Leistungen an Estandortunternehmen – Kunde

3.55 Es wird empfohlen, dass der Kunde für die Abrechnung der geschuldeten Steuer nach dem Reverse-Charge-Verfahren verantwortlich ist, sofern dies mit der Gesamtkonzeption des nationalen Verbrauchsteuersystems im Einklang steht. Bei diesem Verfahren muss der Kunde in der Regel die Mehrwertsteuer, die auf die von dem ausländischen Unternehmen bezogenen Leistungen anfällt, als Ausgangsteuer in der entsprechenden Mehrwertsteuererklärung ausweisen. Hierbei ist der im Staat des Kunden geltende Mehrwertsteuersatz anzuwenden. Der Kunde ist dann zu einem Vorsteuerabzug berechtigt, soweit dies nach den Regeln seines Staats zulässig ist.

3.56 Wenn der Kunde Anspruch auf einen vollen Vorsteuerabzug auf die betreffenden Leistungen hat, kann es sein, dass die nationalen Mehrwert-

28. Diese Gesellschaft kann beispielsweise als „Zahlungsabteilung“, „Zahlungsstelle“, „Abrechnungsstelle“ o.Ä. bezeichnet werden. Für diese Leitlinien wurde die Bezeichnung „Zahlungsstelle“ gewählt.

steuergesetze keinen Ausweis der Ausgangsteuer gemäß dem Reverse-Charge-Verfahren verlangen. Diese Option besteht in einigen Staaten, und so sollten die betroffenen Unternehmen sicherstellen, dass sie die diesbezüglichen Vorschriften ihres Staates kennen. Zudem können einige Staaten eine Art von Mehrwertsteuer erheben, die kein Reverse-Charge-Verfahren erfordert, weil dies nicht dem Konzept der dort verwendeten Steuer entspricht. Unternehmen, die Dienstleistungen und immaterielle Werte von ausländischen Unternehmen importieren, sollten sicherstellen, dass sie mit den diesbezüglichen Rechtsvorschriften und administrativen Praktiken ihres Staats vertraut sind.

3.57 Der Kunde ist verpflichtet, eine auf die bezogenen Leistungen geschuldete Steuer nach dem Reverse-Charge-Verfahren zu entrichten, sofern dies mit der Gesamtkonzeption des nationalen Verbrauchsteuersystems im Einklang steht. Der Kunde ist auch dann zur Entrichtung der Steuern verpflichtet, wenn i) der Kunde die Dienstleistungen oder immateriellen Werte an einen Dritten weiterliefert, ii) die Dienstleistungen oder Lieferungen immaterieller Werte nicht direkt an den Kunden erfolgen, oder iii) der Kunde nicht für die Leistung zahlt. Dies wird in den folgenden Absätzen näher erläutert.

B.4.2.1 Die Bestimmung des Orts der Besteuerung wird durch eine Weiterlieferung nicht beeinflusst

3.58 Wie in Ziffer 3.50 erörtert, kann es vorkommen, dass der Kunde die von dem ausländischen Unternehmen bezogenen Dienstleistungen oder immateriellen Werte als gesonderte Leistungen weiterliefert (z.B. im Rahmen einer „globalen“ Vereinbarung). Solange keine Steuerhinterziehung oder -umgehung vorliegt, sollte der Ort der Besteuerung für diese Leistungen jeweils gesondert für die einzelnen Leistungen bestimmt werden, ohne dass die ursprüngliche grenzüberschreitende Leistung davon berührt wird (vgl. Beispiel 3 in Anhang I zu diesem Kapitel). Die allgemeine Regel gilt weiterhin. Es ist davon auszugehen, dass der Kunde im Fall einer Weiterlieferung der Leistungen oder eines Teils dieser Leistungen an verbundene Unternehmen Geschäftsvereinbarungen mit diesen Unternehmen getroffen hat. Wenn diesen Geschäftsvereinbarungen zufolge die verbundenen Unternehmen die Kunden sind, liegen die Besteuerungsrechte für diese Weiterlieferungen gemäß der allgemeinen Regel bei den Staaten, in denen sich diese verbundenen Unternehmen befinden. Wenn diese Staaten ein Reverse-Charge-Verfahren vorsehen, sind diese verbundenen Unternehmen für die Abrechnung der Mehrwertsteuer zu dem in ihrem jeweiligen Staat geltenden Satz verantwortlich.

B.4.2.2 Die Bestimmung des Orts der Besteuerung wird nicht dadurch beeinflusst, dass die Dienstleistungen oder Lieferungen immaterieller Werte direkt an ein Drittunternehmen erfolgen, bei dem es sich nicht um den Kunden handelt

3.59 Wie in Ziffer 3.53 beschrieben, kann der Kunde gemäß der entsprechenden Geschäftsvereinbarung verlangen, dass die Dienstleistungen oder Lieferungen immaterieller Werte direkt an einen Dritten erfolgen. Selbst wenn sich dieser Dritte in einem anderen Staat befindet als der in der Geschäftsvereinbarung angegebene Kunde, bleibt der Ort der Besteuerung der Staat, in dem sich der in der Geschäftsvereinbarung angegebene Kunde befindet. Wenn dieser Staat ein Reverse-Charge-Verfahren vorsieht, ist der in der Geschäftsvereinbarung angegebene Kunde für die Abrechnung der Mehrwertsteuer zu dem in seinem Staat geltenden Satz verantwortlich (vgl. Beispiel 3 in Anhang I zu diesem Kapitel).

B.4.2.3 Die Bestimmung des Orts der Besteuerung wird weder durch die Richtung der Zahlungsströme noch durch die Identität und den Standort des Zahlungsleiters beeinflusst

3.60 Wie in Ziffer 3.54 beschrieben, können multinationale Konzerne eine Konzerngesellschaft zur Zahlungsstelle für die von dem Konzern bezogenen Dienstleistungen oder immateriellen Werte ernennen (sie haben also eine „Zahlungsstellenvereinbarung“). Folglich ist der Kunde nicht derjenige, der den Leistungserbringer für die Leistung gemäß der Geschäftsvereinbarung bezahlt. In solchen Situationen sind die Richtung der Zahlungsströme sowie die Identität und der Standort des Zahlungsleiters für sich genommen nicht relevant. Die Leistung erfolgt an den in der entsprechenden Geschäftsvereinbarung angegebenen Kunden, und der Ort der Besteuerung ist der Standort dieses Kunden (vgl. Beispiel 5 in Anhang I zu diesem Kapitel).

B.4.3 Leistungen an Einstandortunternehmen – Steuerverwaltungen

3.61 Das Wachstum des internationalen Handels mit Dienstleistungen und immateriellen Werten hat sowohl für die Steuerverwaltungen als auch für die Unternehmen die Komplexität erhöht. Aufgrund des immateriellen Charakters vieler Dienstleistungen kann das vergleichsweise einfache Verfahren für den Warenhandel (Freistellung von Exporten, Besteuerung von Importen) nicht auf Dienstleistungen und immaterielle Werte angewandt werden. Es ist daher wichtig, dass die Steuerverwaltungen sowohl den Unternehmen als auch dem Personal, das für die Kontrolle der Erfüllung der geltenden Vorschriften und die Durchführung von Prüfungen zuständig ist, bewusst machen, wie die Rechtsvorschriften in ihrem Staat lauten

und dass diese in Abhängigkeit von den Sachverhalten jedes einzelnen Geschäftsvorfalles anzuwenden sind.

3.62 Der allgemeinen Regel zufolge unterliegen Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte der Besteuerung nach den Rechtsvorschriften des Staats, in dem sich der Kunde befindet. Das bedeutet, dass ein Unternehmen, das Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte an Unternehmen im Ausland erbringt, in seinem Staat keine Mehrwertsteuer auf diese Leistungen einbehält. Die Steuerverwaltung des leistenden Unternehmens kann von diesem Nachweise dafür verlangen, dass es sich bei dem Kunden um ein Unternehmen handelt und dass sich dieses Unternehmen in einem anderen Staat befindet. Um den Erfüllungsaufwand für das leistende Unternehmen möglichst gering zu halten, wird den Steuerverwaltungen geraten, den Unternehmen klare Orientierungen bezüglich der von ihnen verlangten Nachweise zu geben.

3.63 Es wird empfohlen, dass der Kunde für die Abrechnung der seiner inländischen Steuerverwaltung geschuldeten Mehrwertsteuer nach dem Reverse-Charge-Verfahren verantwortlich ist, sofern dies mit der Gesamtkonzeption des nationalen Verbrauchsteuersystems im Einklang steht. Den Steuerverwaltungen wird geraten, die Unternehmen darauf aufmerksam zu machen, dass sie zur Abrechnung der Steuern auf „importierte“ Dienstleistungen und immaterielle Werte, die sie von Unternehmen in anderen Staaten beziehen, verpflichtet sind. Dabei sollte der reguläre inländische Mehrwertsteuersatz angewandt werden, der für die entsprechende Kategorie von Dienstleistungen oder immateriellen Werten gilt. Wenn der Kunde in Bezug auf diese Leistung Anspruch auf einen vollen Vorsteuerabzug hat, kann es sein, dass die inländischen Mehrwertsteuergesetze nicht verlangen, dass der nach dem Reverse-Charge-Verfahren geschuldete Betrag auf der inländischen Mehrwertsteuererklärung ausgewiesen wird. In solchen Fällen wird den Steuerverwaltungen geraten, die Unternehmen diesbezüglich zu informieren. Staaten, in denen diese Beträge auf der Mehrwertsteuererklärung ausgewiesen werden müssen, werden ebenfalls aufgerufen klarzustellen, dass die Steuer auf diese Art und Weise abgerechnet werden muss²⁹.

29. In Fällen, in denen ein Kunde es unterlässt, einen solchen nach dem Reverse-Charge-Verfahren geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag ordnungsgemäß auszuweisen, aber dennoch Anspruch auf einen vollen Vorsteuerabzug in Bezug auf diese Leistung hat, wird empfohlen, bei der Verhängung von Strafen die Verhältnismäßigkeit und die Schwere des Vergehens zu berücksichtigen, wobei insbesondere zu bedenken ist, dass im Ergebnis keine Steuereinbußen entstanden sind.

3.64 Das Reverse-Charge-Verfahren bietet eine Reihe von Vorteilen. Erstens kann die Steuerbehörde im Staat der geschäftlichen Nutzung die Erfüllung der Vorschriften prüfen und sicherstellen, da sich der Standort des Kunden in ihrem Zuständigkeitsbereich befindet. Zweitens wird der Erfüllungsaufwand größtenteils vom leistenden Unternehmen auf den Kunden verlagert und dadurch auf ein Mindestmaß reduziert, da dem Kunden sämtliche Informationen über die Leistung zur Verfügung stehen. Drittens verringern sich auch die administrativen Kosten für die Steuerverwaltung, weil das leistende Unternehmen keine steuerlichen Verpflichtungen im Staat des Kunden zu erfüllen hat (z.B. Kosten im Zusammenhang mit der mehrwertsteuerlichen Erfassung, der Durchführung von Prüfungen, mit Übersetzungen und Sprachbarrieren). Darüber hinaus verringern sich bei Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens die Einnahmerisiken, die mit einer Steuererhebung über gebietsfremde Leistungserbringer verbunden sind, unabhängig davon, ob die Kunden des betreffenden Leistungserbringers vorsteuerabzugsberechtigt sind oder nicht.

3.65 Die Bestimmung des Orts der Besteuerung von Dienstleistungen oder immateriellen Werten für Mehrwertsteuerzwecke sollte für jede einzelne Leistung gesondert erfolgen. Solange keine Steuerhinterziehung oder -umgehung vorliegt, wird sie folglich nicht durch i) eine anschließende Weiterlieferung bzw. deren Ausbleiben, ii) die direkte Erbringung der Dienstleistungen oder Lieferung der immateriellen Werte an ein Drittunternehmen, bei dem es sich nicht um den Kunden handelt, oder iii) die Richtung der Zahlungsströme sowie die Identität und den Standort des Zahlungsleisters beeinflusst. Dies wird in den folgenden Absätzen näher erläutert.

B.4.3.1 Die Bestimmung des Orts der Besteuerung wird durch eine Weiterlieferung nicht beeinflusst

3.66 Wie in Ziffer 3.50 und 3.58 erläutert, kann es vorkommen, dass mit selbstständigen rechtlichen Einheiten in anderen Staaten verbundene Unternehmen die Dienstleistungen oder immateriellen Werte, die sie im Rahmen einer „globalen“ Vereinbarung von ausländischen Unternehmen erworben haben, an andere verbundene Unternehmen weiterliefern. Diese Leistungen sollten den normalen Regeln der Mehrwertbesteuerung unterliegen, einschließlich der allgemeinen Regel für grenzüberschreitende Dienstleistungen und immaterielle Werte (vgl. Beispiel 3 in Anhang I zu diesem Kapitel). Dementsprechend wird empfohlen, dass

- die Steuerverwaltung im Staat des leistenden Unternehmens diesem gestattet, eine Leistung mehrwertsteuerfrei zu erbringen, sofern er

den Kunden identifizieren und belegen kann, dass sich dieser Kunde im Ausland befindet;

- die Steuerverwaltung im Staat des Kunden sicherstellt, dass der Kunde die auf die Leistung des ausländischen Leistungserbringers geschuldete Steuer im Rahmen des Reverse-Charge-Verfahrens abrechnet, sofern dies mit der Gesamtkonzeption des nationalen Verbrauchsteuersystems im Einklang steht.

B.4.3.2 Die Bestimmung des Orts der Besteuerung wird nicht dadurch beeinflusst, dass die Dienstleistungen oder Lieferungen immaterieller Werte direkt an ein Drittunternehmen erfolgen, bei dem es sich nicht um den Kunden handelt

3.67 Wie in Ziffer 3.53 und 3.59 ausgeführt, gilt die allgemeine Regel auch dann, wenn einige oder alle der Dienstleistungen oder Lieferungen immaterieller Werte nicht direkt im Staat des Kunden, sondern direkt in einem anderen Staat, wie z.B. dem Staat des leistenden Unternehmens oder eines Drittunternehmens, erfolgen (vgl. Beispiel 3 in Anhang I zu diesem Kapitel). Die Besteuerungsrechte verbleiben dennoch beim Staat des Kunden. Beispielsweise kann eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft zwar eine Geschäftsvereinbarung mit einem Kunden eingegangen sein, der sich in einem anderen Staat befindet, aber dennoch einen Großteil der Arbeit in ihrem eigenen Staat durchführen und ihre Leistungen auch direkt an ein Drittunternehmen erbringen. Solange keine Steuerhinterziehung oder -umgehung vorliegt, ändert dieser Umstand für sich genommen nichts daran, dass der Standort des Kunden der Ort der Besteuerung ist. Dementsprechend wird empfohlen, dass

- die Steuerverwaltung im Staat des leistenden Unternehmens nicht allein aufgrund der Tatsache, dass die Dienstleistungen oder Lieferungen immaterieller Werte direkt dort erfolgen, Steuern bei dem leistenden Unternehmen erhebt, sondern dem Unternehmen gestattet, die Leistung an den in der Geschäftsvereinbarung angegebenen ausländischen Kunden mehrwertsteuerfrei zu erbringen;
- die Steuerverwaltung im Staat des Kunden sicherstellt, dass der Kunde die auf die Leistung des ausländischen Leistungserbringers geschuldete Steuer im Rahmen des Reverse-Charge-Verfahrens abrechnet, selbst wenn die Dienstleistungen oder Lieferungen immaterieller Werte direkt durch ein inländisches Drittunternehmen erfolgen.

B.4.3.3 Die Bestimmung des Orts der Besteuerung wird weder durch die Richtung der Zahlungsströme noch durch die Identität und den Standort des Zahlungsleiters beeinflusst

3.68 In Ziffer 3.54 und 3.60 wurde darauf hingewiesen, dass es Situationen geben kann, in denen ein Drittunternehmen für die Leistung an den in der Geschäftsvereinbarung angegebenen Kunden bezahlt (vgl. Beispiel 5 in Anhang I zu diesem Kapitel). Dieses Drittunternehmen wird in multinationalen Konzernen in der Regel als „Zahlungsstelle“ des Konzerns bezeichnet und zählt u.U. nicht selbst zu den Empfängern der Dienstleistungen oder immateriellen Werte. Unabhängig davon, wo sich der Standort dieses Drittunternehmens befindet, werden die Dienstleistungen oder immateriellen Werte an den in der entsprechenden Geschäftsvereinbarung angegebenen Kunden erbracht oder geliefert, und die Besteuerungsrechte liegen bei dem Staat, in dem sich dieser Kunde befindet. Dementsprechend wird empfohlen, dass

- die Steuerverwaltung im Staat des leistenden Unternehmens nicht allein aufgrund der Tatsache, dass sich das als Zahlungsstelle fungierende Drittunternehmen dort befindet, Steuern bei dem leistenden Unternehmen erhebt, sondern dem Unternehmen gestattet, die Leistung an den in der Geschäftsvereinbarung angegebenen ausländischen Kunden Mehrwertsteuerfrei zu erbringen;
- die Steuerverwaltung im Staat des Kunden sicherstellt, dass der Kunde die auf die Leistung des ausländischen Leistungserbringers geschuldete Steuer im Rahmen des Reverse-Charge-Verfahrens abrechnet, selbst wenn die Leistung von einem Drittunternehmen bezahlt wird.

3.69 Der vorstehend beschriebene Ansatz führt zu einem logischen Resultat, weil die Leistungen im Einklang mit dem durch die allgemeine Regel umgesetzten Bestimmungslandprinzip in dem Staat der Steuerpflicht unterliegen, in dem die Dienstleistungen oder immateriellen Werte von dem Unternehmen genutzt werden, und in keinem der beteiligten Staaten eine Doppelbesteuerung oder unbeabsichtigte Nichtbesteuerung auftritt.

3.70 In Anhang I zu diesem Kapitel wird anhand von Beispielen verdeutlicht, wie sich die allgemeine Regel zum Ort der Besteuerung für Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte an Estandortunternehmen in der Praxis umsetzen lässt.

B.5 Kommentar zur Anwendung der Weiterberechnungsmethode nach der allgemeinen Regel – Dienstleistung oder Lieferung eines immateriellen Werts an einen Rechtsträger mit mehreren Standorten („Mehrstandortunternehmen“)

3.71 Leitlinie 3.4 empfiehlt, dass die Besteuerung einer Dienstleistung oder Lieferung eines immateriellen Werts an ein Mehrstandortunternehmen in dem oder den Staat(en) derjenigen Niederlassung(en) des Kunden erfolgt, die die Dienstleistung oder den immateriellen Wert nutzt (nutzen). Es wird anerkannt, dass eine Reihe möglicher Ansätze verfolgt werden könnte, um zu bestimmen, welche Niederlassung des Mehrstandortunternehmens eines Kunden als Nutzer einer Dienstleistung oder eines immateriellen Werts betrachtet wird und wo sich diese Niederlassung befindet. Dabei lassen sich im Wesentlichen folgende Kategorien von Ansätzen unterscheiden:

- Der Ansatz der direkten Nutzung bezieht sich direkt auf die Niederlassung, die die Dienstleistung oder den immateriellen Wert nutzt.
- Der Ansatz der direkten Bereitstellung bezieht sich auf die Niederlassung, an der die Dienstleistung oder der immaterielle Wert bereitgestellt wird.
- Die Weiterberechnungsmethode bezieht sich auf die Niederlassung, die auf Basis der internen Weiterberechnung innerhalb des Mehrstandortunternehmens im Einklang mit Körperschaftsteuer-, Rechnungslegungs- oder sonstigen regulatorischen Anforderungen als Nutzer der Dienstleistung oder des immateriellen Werts ermittelt wird.

3.72 In den Absätzen 3.25-3.40 werden diese Ansätze und ihre praktischen Einsatzmöglichkeiten allgemein beschrieben. In diesem Kommentar wird die Weiterberechnungsmethode eingehender erörtert, da die Steuerverwaltungen mit der möglichen Anwendung dieser Methode weniger gut vertraut sein könnten als mit anderen Ansätzen.

3.73 Im Rahmen der Weiterberechnungsmethode müssen Mehrstandortunternehmen die Kosten extern erworbener Dienstleistungen oder immaterieller Werte anhand interner Weiterberechnungsmodelle auf ihre Niederlassungen umlegen, die diese Dienstleistungen oder immateriellen Werte nutzen. Bei der Weiterberechnungsmethode dient diese interne Weiterberechnung als Grundlage, um die Besteuerungsrechte in Bezug auf solche Dienstleistungen oder immateriellen Werte dem Staat zuzuweisen, in dem sich die Niederlassung(en) des Mehrstandortunternehmens befindet (befinden), die diese Dienstleistungen oder immateriellen Werte nutzt (nutzen).

3.74 Dies lässt sich anhand des folgenden zweistufigen Ansatzes erreichen:

- Der erste Schritt orientiert sich an der Geschäftsvereinbarung zwischen dem externen Anbieter und dem Mehrstandortunternehmen. Die Besteuerungsrechte in Bezug auf die Leistung an das Mehrstandortunternehmen werden dem Staat zugewiesen, in dem sich die Niederlassung des Kunden befindet, die das Mehrstandortunternehmen in der Geschäftsvereinbarung mit dem leistenden Unternehmen vertritt.
- Der zweite Schritt ist dann erforderlich, wenn die Dienstleistung oder der immaterielle Wert ganz oder teilweise von einer oder mehreren anderen Niederlassungen genutzt wird als der Niederlassung, die das Mehrstandortunternehmen in der Geschäftsvereinbarung mit dem leistenden Unternehmen vertreten hat. Dieser zweite Schritt orientiert sich an der internen Weiterberechnung, die das Mehrstandortunternehmen vornimmt, um die externen Kosten der Dienstleistung bzw. des immateriellen Werts der oder den Niederlassungen zuzuordnen, die diese Dienstleistung oder diesen immateriellen Wert nutzen. Diese interne Weiterberechnung dient als Grundlage, um die Besteuerungsrechte in Bezug auf die Dienstleistung oder den immateriellen Wert dem Staat zuzuweisen, in dem sich die nutzende(n) Niederlassung(en) befindet (befinden), indem diese interne Weiterberechnung der extern erworbenen Dienstleistung oder des extern erworbenen immateriellen Werts als mehrwertsteuerpflichtig behandelt wird.

3.75 In den folgenden Abschnitten wird die Anwendung der Weiterberechnungsmethode aus Sicht des leistenden Unternehmens, des Kunden und der Steuerverwaltungen betrachtet. In Anhang II zu diesem Kapitel findet sich ein Beispiel dafür, wie die Weiterberechnungsmethode in der Praxis angewandt werden könnte.

B.5.1 Erster Schritt – Leistung an ein Mehrstandortunternehmen

B.5.1.1 Leistendes Unternehmen

3.76 Wie bei jeder Leistung muss das leistende Unternehmen den Kunden identifizieren und nachweisen können, wer der Kunde ist und wo sich dieser Kunde befindet, um zu bestimmen, wo die Besteuerungsrechte liegen.

3.77 Beim ersten Schritt der Weiterberechnungsmethode werden die Besteuerungsrechte dem Staat zugewiesen, in dem sich die Niederlassung befindet, die das Mehrstandortunternehmen in der Geschäftsvereinbarung mit dem leistenden Unternehmen vertritt. Die verschiedenen Elemente der Geschäftsvereinbarung mit dem leistenden Unternehmen sollten

diese Niederlassung und ihren Standort identifizieren. Wenn sich das leistende Unternehmen vergewissert hat, dass sich diese Niederlassung in einem anderen Staat befindet, ist das leistende Unternehmen berechtigt, die Leistung ohne Einbehaltung der Mehrwertsteuer in seinem Staat zu erbringen.

B.5.1.2 Kunde

3.78 Wenn sich die Niederlassung des Kunden, die das Mehrstandortunternehmen in der Geschäftsvereinbarung vertreten hat, in einem anderen Staat befindet als das leistende Unternehmen, wird empfohlen, dass diese Niederlassung für die in Bezug auf den Geschäftsvorfall geschuldete Steuer verantwortlich ist. Dies kann über das Reverse-Charge-Verfahren (auch als „Steuerschuldumkehr“ oder „Selbstveranlagung“ bezeichnet) geschehen, sofern dies mit der Gesamtkonzeption des nationalen Verbrauchsteuersystems im Einklang steht. Im Rahmen dieses Verfahrens ist die Niederlassung dieses Kunden in der Regel verpflichtet, die auf die vom ausländischen Anbieter bezogene Leistung geschuldete Steuer in der maßgeblichen Mehrwertsteuererklärung als Ausgangsteuer auszuweisen. Der anzuwendende Satz ist der reguläre inländische Satz, der in dem Staat, in dem sich die Niederlassung des Kunden befindet, für die entsprechende Kategorie von Dienstleistungen oder immateriellen Werten gilt. Die Niederlassung des Kunden, die die Weiterberechnung vornimmt, zieht die entsprechende Vorsteuer im Einklang mit den üblichen Regeln ab, die die Mehrwertsteuerneutralität gewährleisten.

3.79 Wenn die Niederlassung des Kunden, die das Mehrstandortunternehmen in der Geschäftsvereinbarung vertreten hat, in Bezug auf die betreffende Leistung Anspruch auf einen vollen Vorsteuerabzug hat, kann es sein, dass die inländischen Mehrwertsteuergesetze nicht verlangen, dass sie das Reverse-Charge-Verfahren durchführt.

B.5.1.3 Steuerverwaltungen

3.80 Die Steuerverwaltung im Staat des leistenden Unternehmens muss sowohl die Art der Leistung als auch die Identität des Kunden und den Staat kennen, in dem sich der Kunde befindet. Wird die Dienstleistung oder der immaterielle Wert an ein Unternehmen in einem anderen Staat erbracht bzw. geliefert, wird die Leistung im Staat des leistenden Unternehmens von der Mehrwertsteuer befreit. Das leistende Unternehmen muss daher über alle sachdienlichen Informationen bezüglich der Geschäftsvereinbarung verfügen, um die Art der Leistung und die Identität des Kunden nachzuweisen. Handelt es sich bei diesem Kunden

um ein Mehrstandortunternehmen, muss die Geschäftsvereinbarung nach der Weiterberechnungsmethode Nachweise über die Identität der Niederlassung umfassen, die das Mehrstandortunternehmen in der Geschäftsvereinbarung vertritt, sowie über den Standort dieser Niederlassung. Den Steuerverwaltungen wird empfohlen, den Unternehmen klare Orientierungen bezüglich der von ihnen verlangten Nachweise zu geben.

3.81 Die Niederlassung des Kunden, die das Mehrstandortunternehmen in der Geschäftsvereinbarung mit dem leistenden Unternehmen vertreten hat, rechnet die ihrer inländischen Steuerverwaltung geschulte Mehrwertsteuer nach dem Reverse-Charge-Verfahren ab, sofern dies mit der Gesamtkonzeption des nationalen Verbrauchsteuersystems im Einklang steht. Den Steuerverwaltungen wird empfohlen, den Unternehmen bewusst zu machen, dass sie die Steuer auf „importierte“ Dienstleistungen oder immaterielle Werte von Anbietern in anderen Staaten abrechnen müssen, und zwar auch dann, wenn diese Dienstleistungen oder immateriellen Werte von einer Niederlassung eines Mehrstandortunternehmens erworben werden.

3.82 Wenn die Niederlassung des Kunden in Bezug auf die betreffende Leistung Anspruch auf einen vollen Vorsteuerabzug hat, kann es sein, dass die inländischen Mehrwertsteuergesetze nicht verlangen, dass sie das Reverse-Charge-Verfahren durchführt. In solchen Fällen wird den Steuerverwaltungen auch geraten, dies bekanntzumachen.

B.5.2 Zweiter Schritt – Weiterberechnung an die nutzende(n) Niederlassung(en)

B.5.2.1 Leistendes Unternehmen

3.83 Das externe Unternehmen, das die Dienstleistung bzw. die Lieferung des immateriellen Werts an das Mehrstandortunternehmen erbringt, ist an der Weiterberechnung der Dienstleistung oder des immateriellen Werts an die die Dienstleistung oder den immateriellen Wert nutzende Niederlassung des Kunden nicht beteiligt. Diese liegt in der alleinigen Verantwortung des Mehrstandortunternehmens des Kunden.

B.5.2.2 Kunde

3.84 Die Niederlassung des Kunden, die die Geschäftsvereinbarung mit dem externen Anbieter eingegangen ist, hat die Dienstleistung bzw. den immateriellen Wert entweder zur eigenen Verwendung oder zur vollständigen bzw. teilweisen Nutzung durch andere Niederlassungen des

Mehrstandortunternehmens des Kunden erworben. Im letztgenannten Fall ist die Niederlassung des Kunden, die das Mehrstandortunternehmen in der Geschäftsvereinbarung mit dem externen Anbieter vertreten hat, dazu verpflichtet, der bzw. den anderen Niederlassungen des Mehrstandortunternehmens, die die Dienstleistung bzw. den immateriellen Wert nutzen, diese Dienstleistung bzw. diesen immateriellen Wert in der Folge in Rechnung zu stellen. Nach der Weiterberechnungsmethode wird diese interne Berechnung der externen Dienstleistung bzw. des externen immateriellen Werts als Vergütung für eine mehrwertsteuerpflichtige Leistung behandelt.

3.85 Wenn eine Niederlassung eines Mehrstandortunternehmens die Dienstleistung bzw. den immateriellen Wert zu ihrer eigenen Verwendung erworben hat, erfolgt keine Weiterberechnung.

3.86 Ob es im Fall von Dienstleistungen oder immateriellen Werten, die von einer Niederlassung eines Mehrstandortunternehmens zur vollständigen oder teilweisen Nutzung durch eine andere Niederlassung dieses Mehrstandortunternehmens im selben Staat erworben wurden, zu einer Weiterberechnung kommt, hängt von den internen Regeln des betreffenden Staats ab. Dieser Kommentar behandelt lediglich grenzüberschreitende Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte.

3.87 Wie bei jeder anderen Leistung auch, muss die weiterberechnende Niederlassung identifizieren und nachweisen können, welche Niederlassung die Dienstleistung oder den immateriellen Wert nutzt und wo sich diese Niederlassung befindet.

3.88 Nach der Weiterberechnungsmethode müssen Mehrstandortunternehmen über interne Verfahren verfügen, die die interne Weiterberechnung zwischen ihren verschiedenen Niederlassungen unterstützen und erleichtern. Mehrstandortunternehmen und Steuerverwaltungen stützen sich auf diese internen Verfahren, um Informationen zu erhalten, die ansonsten einer Geschäftsvereinbarung zu entnehmen wären. Diese internen Verfahren werden für die Zwecke der Anwendung der Weiterberechnungsmethode im Folgenden als Weiterberechnungsmodelle bezeichnet.

3.89 Die verschiedenen Elemente der Weiterberechnungsmodelle sollten die Identifizierung der weiterberechnenden Niederlassung und der nutzenden Niederlassung(en), der bzw. denen die Leistung intern weiterberechnet wird, erleichtern und hinreichende Informationen liefern, um eine einheitliche und korrekte mehrwertsteuerliche Behandlung der weiterberechneten Leistung nachzuweisen.

3.90 Dies kann in vielen Fällen einfach sein, insbesondere wenn Mehrstandortunternehmen ein Modell eingeführt haben, bei dem konkrete extern erworbene Dienstleistungen oder immaterielle Werte der nutzenden Niederlassung als solche weiterberechnet werden. Dies kann beispielsweise bei hohen Aufwendungen der Fall sein, die isoliert und der nutzenden Niederlassung berechnet werden können, z.B. bei der Einrichtung eines neuen Computersystems oder der Durchführung eines umfangreichen Upgrades. Derartige Modelle sind in der Praxis sehr zweckmäßig, da sie die klare Identifizierung der weiterberechneten Dienstleistung oder des weiterberechneten immateriellen Werts sowie der Grundlage, auf der die Weiterberechnung erfolgt, erlauben. Mehrstandortunternehmen wird dazu geraten, soweit wie möglich solche Modelle für ihre internen Weiterberechnungen einzuführen.

3.91 Es wird jedoch anerkannt, dass es in der Praxis nicht immer möglich sein wird, diesen Ansatz zu verfolgen. Dies kann beispielsweise dann der Fall sein, wenn eine Dienstleistung oder ein immaterieller Wert zur Nutzung durch mehrere Niederlassungen erworben wird und eine gesonderte Erfassung der Nutzung durch jede der Niederlassungen eine unverhältnismäßig große Belastung darstellen würde. Dies kann der Fall sein, wenn juristische Dienstleistungen oder Marketingleistungen zentral für mehrere Niederlassungen eines Mehrstandortunternehmens erworben werden. Eine ausführliche Prüfung dieser Dienstleistungen und ihrer Nutzung durch jede der Niederlassungen kann unter bestimmten Umständen schwierig sein oder eine zu große Belastung darstellen. In solchen Fällen können Mehrstandortunternehmen es für nötig halten, Kostenzuordnungs- oder Kostenaufteilungsmethoden anzuwenden, bei denen die tatsächliche Nutzung der Dienstleistung durch die einzelnen Niederlassungen bis zu einem gewissen Grad geschätzt oder approximiert wird.

3.92 Steuerverwaltungen, die die Weiterberechnungsmethode umsetzen, wird dazu geraten, solche Kostenzuordnungs- oder Kostenaufteilungsmethoden zuzulassen, wenn die direkte Weiterberechnung für bestimmte Dienstleistungen oder immaterielle Werte eine unverhältnismäßig große Belastung darstellen würde, und den Unternehmen klare Orientierungen bezüglich der Zuordnungs- oder Aufteilungsansätze zu geben, die sie als zulässig betrachten.

3.93 Solche Kostenzuordnungs- oder Kostenaufteilungsmethoden (Aufteilungsschlüssel) sollten insofern „fair und angemessen“ sein, als sie zu Weiterberechnungen führen sollten, die der vernünftigerweise zu erwartenden Nutzung durch die nutzenden Niederlassungen entsprechen, den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung folgen und

Schutzmechanismen gegen Manipulationen enthalten. Wo möglich, sollten Informationen verwendet werden, die für Rechnungslegungs- und Steuerzwecke sowie andere aufsichtsrechtliche Zwecke bereits vorhanden sind. Es gibt keine Standardlösung, die in allen Fällen angemessen wäre. Was „fair und angemessen“ ist, hängt nicht nur von der Art der Dienstleistung ab, sondern auch von der Größe und Struktur des Unternehmens, des Sektors und der Komplexität des Geschäftsumfelds, in dem es seine Geschäfte tätigt. Unabhängig davon, welcher Aufteilungsschlüssel verwendet wird, sollte dieser in gerechtfertigter Weise und einheitlich angewendet werden können, ohne einen unverhältnismäßig großen Erfüllungs- und Verwaltungsaufwand für die Unternehmen und die Steuerverwaltungen entstehen zu lassen.

3.94 Häufig verwendete Aufteilungsschlüssel sind u.a. die Beschäftigtenzahl, die Bürofläche in Quadratmetern, die Zahl der Flottenfahrzeuge, die Computernutzung, der Werbeaufwand, die Zahl der Buchungseinträge, die Zahl der verarbeiteten Rechnungen usw. Ein klarer, direkt messbarer Aufteilungsschlüssel ist möglicherweise nicht immer verfügbar, beispielsweise im Hinblick auf Rechtskosten, die allgemeine Systemwartung usw. In solchen Fällen ist es nicht ungewöhnlich, dass die Kosten auf der Basis der Größe der jeweiligen Niederlassung aufgeteilt werden.

3.95 Für die sachgerechte Umsetzung der Weiterberechnungsmethode ist es wichtig, dass der Zusammenhang zwischen der ursprünglichen Dienstleistung oder Lieferung eines immateriellen Werts an das Mehrstandortunternehmen (erster Schritt) und der Weiterberechnung an die nutzende(n) Niederlassung(en) (zweiter Schritt) nicht unkenntlich wird. Ziel der Weiterberechnungsmethode ist es, sicherzustellen, dass die Besteuerungsrechte in Bezug auf Leistungen an ein Mehrstandortunternehmen effektiv dem Staat zugewiesen werden, in dem sich die nutzende Niederlassung befindet. Von dem Mehrstandortunternehmen wird daher erwartet, dass es sicherstellt, dass die Steuerverwaltungen den Zusammenhang zwischen der ursprünglichen Leistung und der Weiterberechnung angemessen nachweisen können und dass sie insbesondere den Zusammenhang zwischen dem Preis der ursprünglichen Leistung und dem weiterberechneten Betrag nachweisen können, ohne dass eine Weiterberechnung für jeden Geschäftsvorfall einzeln erforderlich wäre.

3.96 Die weiterberechnende Niederlassung ist berechtigt, die Weiterberechnung im eigenen Staat auf der Grundlage der im Weiterberechnungsmodell enthaltenen Informationen mehrwertsteuerfrei vorzunehmen, da sich die andere(n) Niederlassung(en) in anderen Staaten befindet (befinden).

Aus den Elementen des Weiterberechnungsmodells sollte hervorgehen, welche Niederlassung(en) die Leistung nutzt (nutzen) und dass sich ihr Standort in einem anderen Staat befindet. Es wird empfohlen, dass die weiterberechnende Niederlassung der bzw. den nutzenden Niederlassungen ein Dokument ausstellt, das einer Rechnung über die weiterberechnete Leistung entspricht.

3.97 Um die Mehrwertsteuerneutralität für die Niederlassung sicherzustellen, die die Weiterberechnung durchführt, sollten für diese Niederlassung die allgemeinen Regeln für den Vorsteuerabzug hinsichtlich der auf die erhaltenen und anschließend weiterberechneten Dienstleistungen oder immateriellen Werte entfallende Vorsteuer gelten. Die Anwendung der Weiterberechnungsmethode sollte das Recht des Mehrstandortunternehmens auf den Vorsteuerabzug im Hinblick auf andere Einkäufe als die Dienstleistungen oder immateriellen Werte, auf die die Weiterberechnungsmethode angewendet wird, nicht beeinträchtigen.

3.98 Es wird empfohlen, dass die nutzende Niederlassung für die in Bezug auf die weiterberechnete Leistung geschuldete Steuer verantwortlich ist. Dies kann über das Reverse-Charge-Verfahren (auch als „Steuerschuldumkehr“ oder „Selbstveranlagung“ bezeichnet) geschehen, sofern dies mit der Gesamtkonzeption des nationalen Verbrauchsteuersystems im Einklang steht. Es kann sein, dass die inländischen Mehrwertsteuergesetze nicht verlangen, dass das Reverse-Charge-Verfahren durchgeführt wird.

3.99 Wenn eine Dienstleistung oder ein immaterieller Wert vollständig durch eine andere Niederlassung genutzt wird als diejenige, die das Mehrstandortunternehmen in der Geschäftsvereinbarung vertreten hat, ist der steuerpflichtige Betrag grundsätzlich der weiterberechnete Betrag, der dem Kaufpreis der Dienstleistung oder des immateriellen Werts entspricht.

3.100 Wird die Dienstleistung oder der immaterielle Wert von mehreren Niederlassungen genutzt, ist der steuerpflichtige Betrag grundsätzlich der Teil des Einkaufspreises der Dienstleistung oder des immateriellen Werts, der der betreffenden Niederlassung auf der Grundlage eines akzeptablen Zuordnungs- oder Aufteilungsansatzes weiterberechnet wird.

3.101 Der steuerpflichtige Betrag sollte aus dem Weiterberechnungsmodell hervorgehen. Der anzuwendende Satz ist grundsätzlich der reguläre inländische Satz, der in dem Staat, in dem sich die nutzende Niederlassung des Kunden befindet, für die entsprechende Kategorie von Dienstleistungen oder immateriellen Werten gilt. Die betreffende Niederlassung des Kunden ist dann berechtigt, die Vorsteuer abzuziehen, soweit dies nach den Regeln ihres Staats zulässig ist.

3.102 Wenn die Weiterberechnung einer von einem externen Anbieter erworbenen Dienstleistung oder eines von einem externen Anbieter erworbenen immateriellen Werts mit einer internen Kostenverrechnung (z.B. bezüglich Lohnaufwendungen für intern erbrachte Dienstleistungen) gebündelt wird, obliegt es dem Mehrstandortunternehmen, die Kosten der extern erworbenen Dienstleistung oder des extern erworbenen immateriellen Werts aus den anderen Kosten herauszurechnen und den internen Charakter dieser anderen Kosten nachzuweisen, sofern dies erforderlich ist, um zu gewährleisten, dass die Weiterberechnungsmethode nur auf die Kosten der extern erworbenen Dienstleistung oder des extern erworbenen immateriellen Werts angewendet wird.

B.5.2.3 Steuerverwaltungen

3.103 Den Steuerverwaltungen wird empfohlen, den Unternehmen klare Orientierungen zur Umsetzung der Weiterberechnungsmethode zu geben, u.a. zu ihrem Anwendungsbereich, den als zulässig betrachteten Zuordnungs- oder Aufteilungsansätzen und den Dokumentationspflichten im Zusammenhang mit dieser Methode, den Regeln für den Vorsteuerabzug, um die Mehrwertsteuerneutralität für die Weiterberechnung vornehmende Niederlassung sicherzustellen, den auf die interne Weiterberechnung anzuwendenden Regeln zum Zeitpunkt der Besteuerung und zum Verfahren zur Abrechnung der auf eine intern weiterberechnete Leistung geschuldeten Steuer.

3.104 Im Einklang mit den normalen Prüfungsmaßnahmen benötigen die Steuerverwaltungen einen Prüfpfad, der es ihnen bei Bedarf ermöglicht, die Geschäftsunterlagen bis zur Ebene des einzelnen Geschäftsvorfalles hinab zu prüfen, um die Art der einzelnen weiterberechneten Leistung zu identifizieren und dadurch zu ermitteln, ob der Besteuerungsort, der steuerpflichtige Betrag und der anwendbare Steuersatz korrekt sind.

3.105 Bei diesen Unterlagen kann es sich um eine Kopie der Originalrechnung des externen Anbieters, die verwendete Aufteilungsmethode und den verwendeten Aufteilungsschlüssel und alle anderen Dokumente oder elektronischen Aufzeichnungen, die zeigen, wie die Mehrwertsteuer berechnet wurde (z.B. Unterscheidung zwischen der Weiterberechnung externer Kosten und dem internen Mehrwert), die Dokumentation der weiterberechnenden Niederlassung über die Zahlungsaufforderung (d.h. ein einer Rechnung entsprechendes Dokument), die Buchungseinträge und die Zahlungsbelege der nutzenden Niederlassung handeln.

3.106 In Fällen, in denen eine Aufschlüsselung nach externen Kosten und anderen im Rahmen einer internen Weiterberechnung entstandenen Kosten erforderlich wäre, um sicherzustellen, dass die Weiterberechnungsmethode nur auf die Kosten der extern erworbenen Dienstleistung oder des extern erworbenen immateriellen Werts angewendet wird, könnte den Steuerverwaltungen daran gelegen sein, Verfahren zu erlauben, die ein gewisses Maß an Approximierung umfassen, insbesondere dann, wenn eine detaillierte Aufschlüsselung als unverhältnismäßig große Belastung betrachtet würde (z.B. wenn es bei den entsprechenden Geschäftsvorfällen um geringe Beträge geht).

3.107 Zusätzlich ist es im Prinzip auch erforderlich, dass sich die für die Prüfung zuständigen Bediensteten der Steuerverwaltung im Staat der Nutzung von folgenden Tatsachen überzeugen:

- Jede grenzüberschreitende Weiterberechnung externer Kosten zwischen Niederlassungen wurde als mehrwertsteuerpflichtig behandelt.
- Die Niederlassungen haben die Mehrwertsteuer für derartige Weiterberechnungen korrekt abgerechnet, auch in Fällen, in denen ein Nettingverfahren umgesetzt wurde³⁰.
- Die nutzende Niederlassung hat in Fällen, in denen eine Dienstleistung von einer anderen Niederlassung in einem anderen Staat erworben wurde und keine Weiterberechnung an die nutzende Niederlassung erfolgt ist, obwohl diese Weiterberechnung erforderlich war, die Mehrwertsteuer so abgerechnet, als gäbe es ein Weiterberechnungsmodell.

3.108 Soweit möglich sollten die Steuerverwaltungen Informationen verwenden, die für Rechnungslegungs- oder Steuerzwecke sowie andere aufsichtsrechtliche Zwecke bereits vorhanden sind, um zu vermeiden, dass neue Methoden und Verfahren lediglich für Mehrwertsteuerzwecke eingeführt werden.

3.109 Es wird empfohlen, dass die in Bezug auf intern weiterberechnete von einem externen Anbieter erworbenen Dienstleistungen oder immateriellen Werte geschuldete Steuer von der nutzenden Niederlassung des Mehrstandortunternehmens abgerechnet wird. Dies kann über das Reverse-

30. Zum Netting kommt es dann, wenn Niederlassungen, die gegenseitige Verpflichtungen haben, z.B. weil sie sich gegenseitig Leistungen weiterberechnen haben, vereinbaren, den Wert beider Verpflichtungen zu verrechnen und lediglich den Nettobetrag zu entrichten, den eine Niederlassung der anderen nach dieser Verrechnung noch schuldet. Wo ein Netting erfolgt ist, sollte die Mehrwertsteuer grundsätzlich auf den steuerpflichtigen Betrag jeder weiterberechneten Leistung erhoben werden und nicht nur auf den Nettobetrag.

Charge-Verfahren geschehen, sofern dies mit der Gesamtkonzeption des nationalen Verbrauchsteuersystems im Einklang steht. Es wird jedoch anerkannt, dass die inländischen Mehrwertsteuergesetze möglicherweise kein Reverse-Charge-Verfahren verlangen, wenn die nutzende Einrichtung im Hinblick auf die betreffende Leistung Anspruch auf einen vollen Vorsteuerabzug hat. In solchen Fällen wird der Steuerverwaltung empfohlen, dies bekanntzumachen. Staaten, die das Reverse-Charge-Verfahren vorschreiben, wird ebenfalls empfohlen, dies deutlich zu machen.

B. Leistungen von Unternehmen an Privatkunden – Allgemeine Regeln

C.1 Einleitung

3.110 Bei Leistungen von Unternehmen an Privatkunden³¹ (B2C) ist es theoretisch einfacher als bei Leistungen an Unternehmen, das in Leitlinie 3.1 dargelegte Bestimmungslandprinzip anzuwenden, um sicherzustellen, dass Steuern auf Dienstleistungen und immaterielle Werte letztlich nur in dem Staat erhoben werden, in dem der Endverbrauch stattfindet. Bei Leistungen zwischen Unternehmen (B2B) sollten die Regeln zum Ort der Besteuerung dem eigentlichen Ziel dienen, Leistungen von Unternehmen an Privatkunden in dem Staat zu besteuern, in dem der Endverbrauch stattfindet, und zugleich sicherstellen, dass keines der beteiligten Unternehmen die Last der Steuer zu tragen hat, es sei denn, dies sei in den Rechtsvorschriften bewusst so vorgesehen (vgl. Leitlinie 2.1). Bei Leistungen an Privatkunden besteht das Ziel einfach darin, den Endverbrauch in dem Staat zu besteuern, in dem er stattfindet, wobei der Endverbraucher die Steuerlast zu tragen hat. Bei Leistungen von Unternehmen an Privatkunden besteht das Hauptziel der Regeln zum Ort der Besteuerung folglich darin, unter Berücksichtigung von in der Praxis bestehenden Sachzwängen mit hinreichender Genauigkeit den Ort zu ermitteln, an dem die Dienstleistungen oder immateriellen Werte wahrscheinlich verbraucht werden, und diese Regeln zum Ort der Besteuerung sollten idealerweise einfach und praktisch für die Steuerpflichtigen anzuwenden, für die Kunden zu verstehen und für die Steuerbehörden zu handhaben sein.

31. Im Sinne der Leitlinien gelten Leistungen an Privatkunden als Lieferungen und sonstige Leistungen, bei denen dem Kunden die Unternehmenseigenschaft nicht zuerkannt wird. Dabei kann sich die Zuerkennung dieser Eigenschaft speziell auf die Behandlung für Mehrwertsteuerzwecke oder auf die Behandlung nach nationalem Recht im Allgemeinen (insbesondere in Staaten ohne Mehrwertsteuersystem) beziehen. Vgl. die Ziffern 3.7 und 3.8.

3.111 In der Vergangenheit, als die Verbraucher normalerweise Dienstleistungen von lokalen Anbietern kauften, und im Allgemeinen zu erwarten war, dass diese Dienstleistungen in dem Staat verbraucht wurden, in dem sie erbracht wurden, war es recht einfach, dieses Ziel bei Leistungen von Unternehmen an Privatkunden zu erreichen³². Deshalb haben einige Staaten Mehrwertsteuersysteme eingerichtet, die den Ort der Besteuerung für diese Dienstleistungen in erster Linie unter Bezugnahme auf den Standort des leistenden Unternehmens festlegten, wobei davon ausgegangen wurde, dass dies der Ort war, an dem diese Dienstleistungen normalerweise erbracht wurden und an dem sich die Endverbraucher zum Zeitpunkt des Verbrauchs tatsächlich befanden. Die auf dem Standort des leistenden Unternehmens basierende Regel zum Ort der Besteuerung wurde für Fälle, in denen der Standort des leistenden Unternehmens ein weniger zuverlässiger Indikator für den Ort war, an dem die Dienstleistungen wahrscheinlich in Anspruch genommen wurden (z.B. Unterhaltungs- oder Sportveranstaltungen), häufig durch eine auf dem Ort der Leistungserbringung oder anderen Hilfsindikatoren basierende Regel zum Ort der Besteuerung ergänzt. Im Lauf der Zeit entwickelten sich eine Reihe von Dienstleistungen, bei denen der Standort des leistenden Unternehmens oder der Ort der Leistungserbringung seltener herangezogen wurde, um den Ort der Besteuerung zu bestimmen, und es wurden häufiger andere Regeln angewendet, insbesondere Regeln in Bezug auf den Standort des Kunden. Zugleich wurden in einigen Staaten Mehrwertsteuersysteme eingeführt, in denen der Ort der Besteuerung durch die iterative Anwendung mehrerer Hilfsindikatoren bestimmt wurde, wobei diese Staaten sowohl bei Leistungen an Unternehmen als auch bei Leistungen an Privatkunden häufig den Standort des Kunden als wichtigsten Hilfsindikator für die Bestimmung des Orts der Besteuerung bevorzugten. Andere Staaten wiederum verwendeten eine sehr breit gefasste Regel in Bezug auf den Ort des tatsächlichen Verbrauchs, um den Ort der Besteuerung zu bestimmen. Infolge dieser unterschiedlichen Ansätze fehlte es an Konsistenz und Klarheit bezüglich der Frage, welcher Staat das Recht haben sollte, bestimmte Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte zu besteuern.

3.112 Das Aufkommen der globalen Wirtschaft, die zunehmend von digitalen Leistungen abhängig ist, stellte diese traditionellen Ansätze für die Ermittlung des Orts der Besteuerung von Dienstleistungen und Lieferungen

32. Dieser Absatz bezieht sich nur auf die Erbringung von Dienstleistungen und nicht auf Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte, da Dienstleistungen in der Vergangenheit den mit Abstand größten Teil solcher Leistungen an Endverbraucher ausmachten.

immaterieller Werte an Privatkunden vor weitere Herausforderungen. Der technologische Fortschritt und die Handelsliberalisierung versetzten die Unternehmen zunehmend in die Lage, Dienstleistungen und immaterielle Werte für Kunden weltweit bereitzustellen, was zu einem starken Wachstum des ortsungebundenen internationalen Handels mit Dienstleistungen und immateriellen Werten zwischen Unternehmen und Privatkunden führte. Diese Entwicklungen stellten Mehrwertsteuersysteme, die für die Bestimmung des Orts der Besteuerung einen Hilfsindikator auf Basis des Standorts des leistenden Unternehmens oder des Orts der Leistungserbringung heranzogen, vor Herausforderungen. Wenn Dienstleistungen oder immaterielle Werte ortsungebunden für Kunden bereitgestellt werden können, die sich zum Zeitpunkt, an dem sie die Dienstleistung oder den immateriellen Wert in Anspruch nehmen, überall auf der Welt befinden können, lässt sich der voraussichtliche Ort des Verbrauchs mit geringer Wahrscheinlichkeit präzise anhand des Standorts des leistenden Unternehmens oder des Orts der Leistungserbringung vorhersagen. Auf diesen Hilfsindikatoren basierende Regeln zum Ort der Besteuerung dürften deshalb kaum zu einem sachgerechten Ergebnis führen. Darüber hinaus ist der tatsächliche Ort der Leistungserbringung häufig unklar. So könnte ein Techniker beispielsweise im Rahmen der Fernwartung von einem Staat aus auf einen Computer in einem anderen Staat zugreifen, um durch Betätigung einiger Tasten Tausende von Kilometern vom Computer entfernt ein Problem zu lösen, indem er Informations- und Kommunikationsinfrastruktur in verschiedenen Staaten nutzt. In einem solchen Fall könnte es schwierig sein, Übereinstimmung in der Frage zu erzielen, ob der Ort der Leistungserbringung dort ist, wo sich der Techniker befindet, wo der Computer steht oder irgendwo dazwischen.

3.113 Für Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte, deren Verbrauch nicht notwendigerweise an den Ort gebunden ist, an dem die Leistung erbracht wird und an dem sich die Person befindet, die die Leistung erbringt, ist eine Regel auf Basis des gewöhnlichen Wohnsitzes des Kunden der zweckmäßigste Ansatz, um bei Leistungen an Privatkunden den Ort der Besteuerung zu bestimmen. Der Ort, an dem die Kunden ihren gewöhnlichen Wohnsitz haben, wird in Mehrwertsteuersystemen weltweit bei vielen Arten von Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte an Endverbraucher als Hilfsindikator für die Ermittlung des Orts des Verbrauchs herangezogen. In dieser Vorgehensweise spiegelt sich die Annahme wider, dass Endverbraucher Dienstleistungen und immaterielle Werte normalerweise in dem Staat verbrauchen, in dem sie ihren gewöhnlichen Wohnsitz haben, und sie ermöglicht eine eindeutige Anknüpfung zu einem leicht zu identifizierenden Ort. Sie stellt sicher,

dass die von Endverbrauchern von ausländischen Anbietern erworbenen Dienstleistungen und immateriellen Werte in Einklang mit Leitlinie 2.4 zur Mehrwertsteuerneutralität im internationalen Handel auf der gleichen Basis und zum gleichen Satz besteuert werden, wie inländische Leistungen (vgl. Kapitel 2). Den Endverbrauchern entsteht folglich kein steuerlicher Vorteil, wenn sie in einem Staat einkaufen, der niedrige oder keine Steuern erhebt. Eine Regel zum Ort der Besteuerung auf Basis des gewöhnlichen Wohnsitzes des Kunden lässt sich außerdem in der Praxis von den leistenden Unternehmen relativ leicht anwenden, sofern ein vereinfachtes Verfahren für die Registrierung und die Erfüllung der geltenden Vorschriften vorgesehen ist (vgl. die Abschnitte C.3.2 und C.3.3). Sie lässt sich außerdem von den Steuerbehörden relativ einfach umsetzen, sofern sie durch eine effektive internationale Zusammenarbeit im Bereich der Steuerverwaltung und des Steuervollzugs gestützt wird (vgl. Abschnitt C.3.4).

3.114 Vor diesem Hintergrund werden zwei allgemeine Regeln für die Bestimmung des Orts der Besteuerung von Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte an Privatkunden empfohlen:

- Für Leistungen, die physisch an einem leicht zu identifizierenden Ort erbracht werden und normalerweise im Beisein der Person, die die Leistung erbringt, und der Person, die sie verbraucht, zum gleichen Zeitpunkt und am gleichen Ort verbraucht und physisch erbracht werden („für den Verbrauch vor Ort bestimmte Leistungen“), empfiehlt Leitlinie 3.5 eine Regel zum Ort der Besteuerung auf Basis des Orts der Leistungserbringung;
- für Leistungen, die nicht unter Leitlinie 3.5 fallen, empfiehlt Leitlinie 3.6 eine Regel zum Ort der Besteuerung auf Basis des gewöhnlichen Wohnsitzes des Kunden³³.

3.115 Diese allgemeinen Regeln führen effektiv dazu, dass die Besteuerungsrechte in Bezug auf Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte an Privatkunden dem Staat zugewiesen werden, in dem sich der Endverbraucher zu dem Zeitpunkt, an dem er die Leistung verbraucht, mit hinreichender Wahrscheinlichkeit tatsächlich aufhält. Dabei handelt es

33. Nach der in Leitlinie 3.2 aufgeführten allgemeinen Regel zu Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte von Unternehmen an Unternehmen und der in Leitlinie 3.6 aufgeführten allgemeinen Regel zu Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte von Unternehmen an Privatkunden wird der Ort der Besteuerung folglich unter Bezugnahme auf den Standort des Kunden bestimmt. Die Bestimmung des Standorts des Kunden erfolgt im Unternehmenskontext unter Bezugnahme auf die Geschäftseinrichtung des Kunden (in Einklang mit Leitlinie 3.2) und im Privatkundenkontext unter Bezugnahme auf den gewöhnlichen Wohnsitz des Kunden (in Einklang mit Leitlinie 3.6).

sich um den Ort, an dem der Endverbraucher die für den Verbrauch vor Ort bestimmte Leistung verbraucht, oder den gewöhnlichen Wohnsitz des Endverbrauchers, von dem angenommen wird, dass er der Ort ist, an dem der Verbraucher die ortsungebunden bereitgestellte Dienstleistung oder den ortsungebunden bereitgestellten immateriellen Wert verbraucht.

C.2 Leistungen von Unternehmen an Privatkunden – Für den Verbrauch vor Ort bestimmte Leistungen

3.116 Der Ort, an dem die Leistung physisch erbracht wird, ist der geeignete Hilfsindikator, um den Ort des Verbrauchs von für den Verbrauch vor Ort bestimmten Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte an Endverbraucher zu ermitteln. Im Sinne dieser Leitlinien handelt es sich bei für den Verbrauch vor Ort bestimmten Leistungen um Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte, die normalerweise physisch an einem leicht zu identifizierenden Ort erbracht werden, die im Allgemeinen zum gleichen Zeitpunkt und am gleichen Ort verbraucht werden, an dem sie physisch ausgeführt werden, und die normalerweise die Anwesenheit der Person, die die Leistung erbringt, wie auch der Person, die sie verbraucht, voraussetzt. Eine Regel zum Ort der Besteuerung auf Basis des Orts, an dem die Leistung physisch erbracht wird, bietet nicht nur einen relativ verlässlichen Anhaltspunkt für den Ort des Verbrauchs, sondern lässt sich auch leicht und praktisch von den leistenden Unternehmen anwenden und von den Steuerbehörden handhaben.

Leitlinie 3.5

Für die Zwecke der Anwendung von Leitlinie 3.1 hat der Staat, in dem die Leistung physisch erbracht wird, die Besteuerungsrechte in Bezug auf Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte von Unternehmen an Privatkunden, die

- **physisch an einem leicht zu identifizierenden Ort erbracht werden, und**
- **normalerweise zum gleichen Zeitpunkt und am gleichen Ort verbraucht werden, an dem sie physisch erbracht werden, und**
- **normalerweise die physische Anwesenheit der Person, die die Leistung erbringt, und der Person, die die Dienstleistung oder den immateriellen Wert verbraucht, zum gleichen Zeitpunkt und am gleichen Ort voraussetzt, an dem diese Dienstleistung oder Lieferung eines immateriellen Werts physisch erbracht wird.**

3.117 Leitlinie 3.5 zielt hauptsächlich auf Leistungen, die normalerweise an einem identifizierbaren Ort verbraucht werden, an dem sie erbracht werden, und nicht auf Leistungen, die ortsungebunden erbracht oder zu einem anderen Zeitpunkt und an einem anderen Ort als dem Zeitpunkt oder dem Ort der Leistungserbringung verbraucht werden können. Beispiele hierfür umfassen physisch ausgeführte personenbezogene Dienstleistungen (z.B. Friseur-, Massage-, Kosmetik- und Physiotherapieleistungen), Beherbergungsleistungen, Restaurant- und Cateringleistungen oder den Eintritt zu Filmvorführungen, Theateraufführungen, Handelsmessen, Museen, Ausstellungen und Parks oder Sportveranstaltungen³⁴.

3.118 Der Endverbrauch solcher Leistungen erfordert normalerweise die physische Anwesenheit sowohl der Person, die die Leistung erbringt, was normalerweise das leistende Unternehmen ist, als auch der Person, die sie in Anspruch nimmt. Die Anwendung von Leitlinie 3.5 führt folglich dazu, dass die Besteuerungsrechte dem Staat zugewiesen werden, in dem sich der Endverbraucher zu dem Zeitpunkt befindet, an dem er die Leistung verbraucht, und in dem sich die Person, die die Leistung erbringt, zum Zeitpunkt des Endverbrauchs befindet.

3.119 Für den Verbrauch vor Ort bestimmte Leistungen können sowohl von Unternehmen als auch von Privatkunden erworben werden. Die Staaten könnten deshalb den von Leitlinie 3.5 für Leistungen an Privatkunden empfohlenen Ansatz als spezifische Regel für Leistungen an Unternehmen anwenden (vgl. die Ziffern 3.165 und 3.166). Eine solche Vorgehensweise würde die Anbieter von für den Verbrauch vor Ort bestimmten Leistungen, die häufig kleine oder mittlere Unternehmen sind, von dem Erfüllungsaufwand

34. Staaten, die einige dieser Posten (beispielsweise Beherbergungsleistungen und Speisen in Restaurants) als Warenlieferungen oder andere Arten von Leistungen behandeln, wird geraten, die Übereinstimmung mit diesen Leitlinien zu gewährleisten, indem sie sicherstellen, dass diese Leistungen an dem Ort besteuert werden, an dem sie erbracht werden. Wenn Staaten die Ausstellung einer Eintrittskarte oder Eintrittsgewährung als separate Leistung behandeln, wird ihnen entsprechend geraten, den Ort der Besteuerung unter Bezugnahme auf den Ort zu bestimmen, an dem die zugrunde liegende Dienstleistung erbracht wird. Vgl. Fußnote 17.

befreien, der sich daraus ergibt, bei der steuerlichen Behandlung zwischen Endverbrauchern und Unternehmen unterscheiden zu müssen³⁵.

C.3 Leistungen von Unternehmen an Privatkunden – Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte, die nicht unter Leitlinie 3.5 fallen

3.120 Für Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte, bei denen keine offensichtliche Verbindung mit einem leicht identifizierbaren Ort besteht, an dem die Leistung physisch erbracht wird, und die normalerweise nicht an dem Ort verbraucht werden, an dem sie im Beisein der Person, die die Leistung ausführt, und der Person, die sie in Anspruch nimmt, physisch erbracht werden, ist der Ort, an dem die Leistung physisch erbracht wird, im Allgemeinen kein guter Anhaltspunkt für den wahrscheinlichen Ort des Verbrauchs. Dies umfasst beispielsweise Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte, die wahrscheinlich nicht zu dem Zeitpunkt verbraucht werden, an dem sie erbracht werden, oder bei denen der Verbrauch und/oder die Erbringung wahrscheinlich fortlaufend erfolgen, sowie Dienstleistungen und immaterielle Werte, die leicht ortsungebunden bereitgestellt und in Anspruch genommen werden können.

3.121 Bei diesen Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte an Privatkunden ist der gewöhnliche Wohnsitz des Kunden ein geeigneter Hilfsindikator für den Verbrauchsstaat, da davon auszugehen ist, dass diese Arten von Dienstleistungen und immateriellen Werten normalerweise in dem Staat in Anspruch genommen werden, in dem der Kunde seinen gewöhnlichen Wohnsitz hat.

Leitlinie 3.6

Für die Zwecke der Anwendung von Leitlinie 3.1 hat der Staat, in dem der Kunde seinen gewöhnlichen Wohnsitz hat, die Besteuerungsrechte in Bezug auf Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte von Unternehmen an Privatkunden, die nicht unter Leitlinie 3.5 fallen.

35. Dies sollte nicht so ausgelegt werden, als würden die Staaten verpflichtet, bei der Bestimmung des Orts der Besteuerung eine solche Kategorisierung vorzunehmen. Staaten, die einen iterativen Ansatz verfolgen, können eine Reihe von Regeln heranziehen, die nacheinander angewendet werden, um den geeigneten Ort der Besteuerung so zu bestimmen, dass das Endergebnis das gleiche ist wie nach der Empfehlung von Leitlinie 3.5.

3.122 Zu den Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte, die nicht unter Leitlinie 3.5 fallen, gehören beispielsweise: Beratungs-, Rechnungslegungs- und juristische Leistungen, Finanz- und Versicherungsdienstleistungen, Telekommunikations- sowie Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen, die Online-Lieferung und -Wartung von Software, die Online-Lieferung von digitalen Inhalten (Filme, Fernsehshows, Musik usw.), die digitale Datenspeicherung sowie Online-Glücksspiele.

C.3.1 Bestimmung des Staats, in dem der Kunde seinen gewöhnlichen Wohnsitz hat

3.123 Der Staat, in dem der Kunde einer B2C-Leistung seinen gewöhnlichen Wohnsitz hat, ist im Allgemeinen der Staat, in dem der Kunde normalerweise lebt oder sich niedergelassen hat. Ein Staat, in dem der Kunde sich nur vorübergehend als Besucher aufhält (z.B. als Tourist oder als Teilnehmer eines Ausbildungskurses oder einer Konferenz), gilt nicht als der Staat, in dem er seinen gewöhnlichen Wohnsitz hat.

3.124 Die leistenden Unternehmen sollten sich auf Informationen stützen können, die allgemein verfügbar sind oder zu dem Zeitpunkt, an dem die steuerliche Behandlung der Leistung bestimmt werden muss, auf vertretbare Weise eingeholt werden können, wobei es die verschiedenen Arten von Leistungen und die Umstände, unter denen diese Leistungen normalerweise bereitgestellt werden, zu berücksichtigen gilt.

3.125 Welche Informationen den leistenden Unternehmen in Bezug auf den Staat, in dem der Kunde seinen gewöhnlichen Wohnsitz hat, zur Verfügung stehen, dürfte von dem Geschäftsmodell, der Art und dem Wert der Leistungen und dem Liefermodell der leistenden Unternehmen abhängen. Insbesondere im elektronischen Geschäftsverkehr, wo die Tätigkeiten häufig eine hohe Anzahl geringwertiger Leistungen umfassen, die auf einer minimalen Interaktion und Kommunikation zwischen dem leistenden Unternehmen und seinem Kunden basieren, wird es häufig schwierig sein, den gewöhnlichen Wohnsitz des Kunden anhand einer Geschäftsvereinbarung zu ermitteln. Die Staaten sollten den leistenden Unternehmen klare und realistische Orientierungen zu der Frage geben, was erforderlich ist, um den Ort des gewöhnlichen Wohnsitzes ihrer Kunden bei Leistungen an Privatkunden zu bestimmen.

3.126 Den Staaten wird geraten, den leistenden Unternehmen im Privatkundenkontext zu gestatten, sich soweit wie möglich auf Daten zu stützen, die sie im Verlauf ihrer normalen Geschäftstätigkeit routinemäßig bei ihren Kunden erheben, solange diese Daten hinreichend verlässliche

Informationen über den Ort des gewöhnlichen Wohnsitzes ihrer Kunden liefern. Die Staaten könnten außerdem die Einführung von Regeln in Erwägung ziehen, denen zufolge ein Unternehmen, das diese Grundsätze zur Zufriedenheit der Staaten einhält, nur dann mit Einwendungen zu rechnen hat, wenn diese Informationen unsachgemäß oder missbräuchlich verwendet werden. Alle von den Steuerbehörden gegebenen Orientierungen müssen den Rechtsvorschriften und der Rechtspraxis der jeweiligen Staaten Rechnung tragen, insbesondere in Bezug auf den Schutz personenbezogener Daten, und zugleich die Flexibilität der Unternehmen bewahren.

3.127 Die vom Kunden bereitgestellten Daten können im Allgemeinen als wichtige Informationen betrachtet werden, die für die Bestimmung des Staats, in dem der Kunde seinen gewöhnlichen Wohnsitz hat, relevant sind. Dies könnte Daten umfassen, die im Rahmen von Geschäftsabläufen (z.B. des Bestellvorgangs) erhoben werden, wie beispielsweise Staat und Postanschrift, Bankinformationen (insbesondere den Staat des Bankkontos) und Kreditkarteninformationen. Falls erforderlich, können die Staaten verlangen, die Zuverlässigkeit dieser Informationen zusätzlich durch geeignete Wohnsitzindizien zu stützen. In einigen Fällen können solche Indizien der einzige Hinweis auf den Staat sein, in dem der Kunde seinen gewöhnlichen Wohnsitz hat. Die verfügbaren Indizien unterscheiden sich je nach Art der Geschäftstätigkeit oder des Produkts und können die Kontakttelefonnummer, die Internetprotokoll-Adresse³⁶ des zum Herunterladen der digitalen Inhalte benutzten Geräts oder die Kaufgeschichte des Kunden umfassen (wozu beispielsweise Informationen über den überwiegenden Ort des Verbrauchs, die Sprache der gelieferten digitalen Inhalte oder die Rechnungsadresse gehören können). Diese Indizien werden sich im Lauf der Zeit infolge der Weiterentwicklung der Technologien und der Geschäftspraktiken voraussichtlich verändern.

C.3.2 Mehrwertsteuererhebung in Fällen, in denen sich das leistende Unternehmen nicht im Staat der Besteuerung befindet

3.128 Für die korrekte Berechnung, Einbehaltung und Abführung der Mehrwertsteuer und die damit verbundenen Berichtspflichten sind traditionell die leistenden Unternehmen zuständig. Während es in Fällen, in denen sich das leistende Unternehmen im Staat der Besteuerung befindet, relativ einfach ist, die leistenden Unternehmen zu verpflichten, diese

36. Eine Internetprotokoll-Adresse, auch bekannt als IP-Adresse, ist eine Bezeichnung in Form einer Zahlenreihe, die jedem Gerät (z.B. Computer, Mobiltelefon) zugewiesen wird, das an ein Computernetz angebunden ist, welches das Internetprotokoll für die Kommunikation nutzt.

Aufgaben wahrzunehmen, kann sich dies in Fällen schwieriger gestalten, in denen ein Unternehmen Leistungen bereitstellt, die in einem anderen Staat zu versteuern sind. Nach dem herkömmlichen Ansatz ist der gebietsfremde Anbieter verpflichtet, sich im Staat der Besteuerung registrieren zu lassen und die dort geschuldete Steuer zu berechnen, einzubehalten und abzuführen. Es wird jedoch anerkannt, dass es für gebietsfremde Anbieter häufig schwierig und aufwendig sein kann, diese Verpflichtungen in Staaten zu erfüllen, in denen sie keinen Geschäftsstandort unterhalten, und dass es für die Steuerbehörden in solchen Fällen gleichermaßen schwierig sein kann, sie durchzusetzen und zu verwalten.

3.129 Bei grenzüberschreitenden Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte von Unternehmen an Unternehmen, die nach Leitlinie 3.2 in dem Staat zu versteuern sind, in dem sich der Kunde befindet, empfehlen diese Leitlinien die Anwendung eines Reverse-Charge-Verfahrens, um den Verwaltungsaufwand und die Komplexität für gebietsfremde Anbieter zu verringern, sofern dies mit der Gesamtkonzeption des nationalen Mehrwertsteuersystems in Einklang steht. Wenn der Kunde hinsichtlich der betreffenden Leistung Anspruch auf vollen Vorsteuerabzug hat, kann es sein, dass die inländischen Mehrwertsteuergesetze nicht verlangen, dass er das Reverse-Charge-Verfahren durchführt. Das Reverse-Charge-Verfahren verlagert die Steuerschuld vom leistenden Unternehmen auf den Kunden. Wenn es nur um Leistungen an Unternehmen geht, sollte das Reverse-Charge-Verfahren den gebietsfremden Anbieter von der Pflicht befreien, sich im Staat der Besteuerung für die Mehrwertsteuer registrieren zu lassen oder dort die Steuer abzurechnen.

3.130 Das Reverse-Charge-Verfahren bietet keine geeignete Lösung für die Erhebung der Mehrwertsteuer auf Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte von gebietsfremden Unternehmen an Privatkunden. Der Grad der Erfüllung der Auflagen dürfte bei einem Reverse-Charge-Verfahren für Leistungen an Privatkunden gering sein, da Privatkunden nur geringe Anreize haben, die geschuldete Steuer auszuweisen und zu entrichten, zumindest wenn keine wirksamen Sanktionen für den Fall der Nichterfüllung dieser Verpflichtungen bestehen. Darüber hinaus ist die Durchsetzung der Erhebung geringer Mehrwertsteuerbeträge bei einer großen Anzahl von Privatkunden wahrscheinlich mit erheblichen Kosten verbunden, die die erzielten Einnahmen übersteigen dürften.

3.131 Die von der OECD und anderen internationalen Organisationen durchgeführten Arbeiten sowie die Erfahrungen der einzelnen Länder deuten darauf hin, dass der effektivste und effizienteste Ansatz, eine angemessene

Erhebung der Mehrwertsteuer auf grenzüberschreitende Leistungen von Unternehmen an Privatkunden sicherzustellen, derzeit darin besteht, die gebietsfremden Anbieter zu verpflichten, sich im Staat der Besteuerung für die Mehrwertsteuer registrieren zu lassen und dort die Steuer abzurechnen.

3.132 Den Staaten wird empfohlen, bei der Einführung eines registrierungsbasierten Erhebungsmechanismus für gebietsfremde Anbieter die Einrichtung eines vereinfachten Verfahrens zur Registrierung und Erfüllung der Auflagen einzuführen, um gebietsfremden Anbietern die Einhaltung der Vorschriften zu erleichtern. Der größtmögliche Erfüllungsgrad wird bei gebietsfremden Anbietern voraussichtlich erreicht, wenn die Erfüllungspflichten im Staat der Besteuerung auf das für die effektive Erhebung der Steuer absolut notwendige Maß begrenzt werden. Eine angemessene Vereinfachung ist besonders wichtig, um die Einhaltung der Vorschriften für Unternehmen zu erleichtern, die solchen Verpflichtungen in mehreren Staaten nachzukommen haben. Wenn die herkömmlichen Verfahren zur Registrierung und Erfüllung der Auflagen komplex sind, besteht die Gefahr, dass ihre Anwendung bei gebietsfremden Unternehmen, die Dienstleistungen und immaterielle Werte an Privatkunden liefern, Hindernisse schafft, die dazu führen können, dass Vorschriften nicht eingehalten werden oder dass bestimmte Anbieter davon absehen, Kunden in Staaten zu bedienen, die solche Auflagen einführen.

3.133 Ein vereinfachtes Verfahren zur Registrierung und Erfüllung der Auflagen für gebietsfremde Unternehmen, die Dienstleistungen und immaterielle Werte an Privatkunden liefern, würde getrennt vom herkömmlichen System laufen, ohne dass die gleichen Rechte (z.B. Anrechnung der Vorsteuer) und Pflichten (z.B. volle Berichterstattung) wie im herkömmlichen System vorgesehen wären. Die Erfahrung mit solchen vereinfachten Verfahren zur Registrierung und Erfüllung der Auflagen hat gezeigt, dass sie eine praktische und relativ effektive Lösung bieten, um die Mehrwertsteuereinnahmen aus Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte von gebietsfremden Unternehmen an Privatkunden zu sichern, und zugleich die wirtschaftlichen Verzerrungen möglichst gering zu halten und die Neutralität zwischen gebietsansässigen und gebietsfremden Anbietern zu gewährleisten. Solche Mechanismen ermöglichen es den Steuerverwaltungen, sich einen erheblichen Teil der an Leistungen an Endverbraucher in ihrem Staat geknüpften Steuereinnahmen zu sichern, ohne dass ihnen dabei erhebliche Verwaltungskosten entstünden.

3.134 Es wird anerkannt, dass das richtige Gleichgewicht zwischen den Vereinfachungsbestrebungen und den Anforderungen der Steuerver-

waltungen in Bezug auf die Sicherung der Einnahmen gefunden werden muss. Die Steuerverwaltungen müssen sicherstellen, dass leistende Unternehmen, für die sie möglicherweise hoheitsrechtlich nicht zuständig sind, den korrekten Steuerbetrag einbehalten und abführen. Vor diesem Hintergrund werden im nachstehenden Abschnitt C.3.3 die möglichen Hauptmerkmale eines vereinfachten Verfahrens zur Registrierung und Erfüllung der Auflagen für gebietsfremde Anbieter von Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte an Privatkunden dargelegt, bei dem ein Gleichgewicht zwischen der Notwendigkeit einer Vereinfachung und der Notwendigkeit der Einnahmensicherung durch die Steuerverwaltungen geschaffen wird. Damit soll den Steuerhoheitsgebieten³⁷ geholfen werden, ihr Regelwerk für die Erhebung der Mehrwertsteuer auf Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte von gebietsfremden Unternehmen an Privatkunden zu evaluieren und weiterzuentwickeln, um die Verfahren für die Erfüllung der Auflagen in den einzelnen Staaten stärker zu vereinheitlichen. Eine größere Vereinheitlichung der Vorgehensweisen der verschiedenen Länder wird die Erfüllung der Auflagen weiter erleichtern – insbesondere für Unternehmen, die solchen Verpflichtungen in mehreren Staaten nachkommen müssen –, den Erfüllungsaufwand reduzieren und die Wirksamkeit und Qualität der Verfahren zur Erfüllung der Auflagen verbessern. Für die Steuerbehörden dürfte eine stärkere Vereinheitlichung außerdem eine effektive internationale Zusammenarbeit bei Steuerverwaltung und Steuervollzug fördern.

C.3.3 Hauptmerkmale eines vereinfachten Verfahrens zur Registrierung und Erfüllung der Auflagen für gebietsfremde Anbieter

3.135 Dieser Abschnitt befasst sich mit den zentralen Maßnahmen, die Steuerhoheitsgebiete treffen könnten, um das Verwaltungs- und Erfüllungsverfahren in einem registrierungsbasierten Erhebungssystem bei Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte von gebietsfremden Unternehmen an Privatkunden zu vereinfachen.

3.136 Dieser Abschnitt soll den Staaten dabei helfen, ihr Regelwerk für die Erhebung der Mehrwertsteuer auf Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte von gebietsfremden Unternehmen an Privatkunden zu evaluieren und weiterzuentwickeln, und die möglichen Hauptmerkmale eines vereinfachten Verfahrens zur Registrierung und Erfüllung der Auflagen vorschlagen. Er untersucht außerdem, ob der Anwendungsbereich eines solchen vereinfachten Systems auf grenzüberschreitende Leistungen an

37. Im Sinne dieser Leitlinien ist das Steuerhoheitsgebiet der Staat, der in Einklang mit diesen Leitlinien als Ort der Besteuerung identifiziert wird.

Unternehmen ausgeweitet werden könnte, und erinnert daran, dass das Leitprinzip bei der Durchführung eines registrierungsbasierten Erhebungsmechanismus für gebietsfremde Anbieter der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit sein sollte. Er legt dar, wie die folgenden Kernelemente eines Verwaltungs- und Erfüllungsverfahrens vereinfacht werden könnten:

- Registrierung
- Anrechnung der Vorsteuer – Rückerstattung
- Steuererklärungen
- Zahlungen
- Dokumentation
- Rechnungsstellung
- Verfügbarkeit von Informationen
- Nutzung der Dienste Dritter

3.137 Dieser Abschnitt trägt der bedeutenden Rolle Rechnung, die Technologien bei der Vereinfachung der Steuerverwaltung und der Erfüllung der Auflagen zukommen. Viele Steuerbehörden haben Schritte unternommen, um durch den Einsatz von Technologien eine Reihe von elektronischen Diensten zur Unterstützung ihrer Tätigkeiten zu entwickeln, insbesondere in Bezug auf Steuererhebungsverfahren und grundlegenden Serviceleistungen für die Steuerpflichtigen. Die Gründe dafür sind ziemlich offensichtlich: Wenn diese Technologien effektiv angewendet werden, können sie sowohl den Steuerverwaltungen als auch den Steuerpflichtigen erhebliche Vorteile bringen (z.B. niedrigere Erfüllungs- und Verwaltungskosten sowie schnellere und besser zugängliche Dienste für die Steuerpflichtigen). Der Einsatz entsprechender Technologien wird jedoch nur dann effektiv sein, wenn die Kernelemente des Verwaltungs- und Erfüllungsverfahrens hinreichend klar und einfach sind. Dieser Abschnitt richtet das Augenmerk deshalb hauptsächlich auf Möglichkeiten zur Vereinfachung der Verwaltungs- und Erfüllungsvorgänge, während den technologischen Einzelheiten weniger Aufmerksamkeit geschenkt wird, da sich die betreffenden Technologien im Zeitverlauf weiterentwickeln dürften.

C.3.3.1 Registrierungsverfahren

3.138 Einfache Registrierungsverfahren können für gebietsfremde Anbieter ein wichtiger Anreiz sein, mit der Steuerbehörde eines Staats in Kontakt zu treten, zu dem sie keinen anderen Anknüpfungspunkt haben, als dass sie dort Dienstleistungen oder Lieferungen immaterieller Werte

für Endverbraucher bereitstellen. Die verlangten Informationen könnten auf notwendige Daten begrenzt werden, wie beispielsweise:

- Name des Unternehmens, einschließlich des Firmennamens
- Name der Kontaktperson für die Steuerbehörden
- Postanschrift und/oder eingetragene Anschrift des Unternehmens und seiner Kontaktperson
- Telefonnummer der Kontaktperson
- Elektronische Adresse der Kontaktperson
- URL der Websites gebietsfremder Anbieter, über die die Geschäfte im betreffenden Steuerhoheitsgebiet abgewickelt werden
- Nationale Steueridentifikationsnummer, wenn dem leistenden Unternehmen im Staat des leistenden Unternehmens für seine Geschäftstätigkeit in diesem Staat eine solche Nummer ausgestellt wird.

3.139 Der einfachste Weg, von einem entfernten Standort aus mit einer Steuerverwaltung in Kontakt zu treten, dürfte die Nutzung elektronischer Verfahren sein. Auf der Homepage der Website der Steuerverwaltung könnte die Möglichkeit einer Online-Registrierung geschaffen werden, vorzugsweise in den Sprachen der wichtigsten Handelspartner des Staats.

C.3.3.2 Anrechnung der Vorsteuer – Rückerstattung

3.140 Die Steuerhoheitsgebiete sollten den Anwendungsbereich eines vereinfachten Verfahrens zur Registrierung und Erfüllung der Auflagen vernünftigerweise auf die Erhebung der Mehrwertsteuer auf Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte von gebietsfremden Unternehmen an Privatkunden beschränken, ohne die Anrechnung der Vorsteuer in diesem vereinfachten System zu ermöglichen. Gebietsfremden Anbietern könnte die Anrechnung der Vorsteuer dann gegebenenfalls im Rahmen des normalen Mehrwertsteuererstattungssystems oder des normalen Verfahrens zur Registrierung und Erfüllung der Auflagen ermöglicht werden.

C.3.3.3 Steuererklärungsverfahren

3.141 Da sich die Anforderungen in den einzelnen Staaten erheblich unterscheiden, ist die Erfüllung von Verpflichtungen zur Abgabe von Steuererklärungen in mehreren Staaten eine komplexe Aufgabe, die für gebietsfremde Anbieter häufig einen erheblichen Erfüllungsaufwand bedeutet. Die Steuerverwaltungen könnten in Erwägung ziehen, gebietsfremden Unternehmen zu gestatten, vereinfachte Steuererklärungen abzugeben, die weniger detailliert sind als die Steuererklärungen von

ansässigen Unternehmen, die Anspruch auf einen Vorsteuerabzug haben. Bei der Festlegung der im Rahmen eines solchen vereinfachten Ansatzes erforderlichen Informationen muss ein Ausgleich gefunden werden zwischen der für die Unternehmen notwendigen Einfachheit und den Anforderungen der Steuerbehörden, die prüfen müssen, ob die Steuerpflichtungen korrekt erfüllt wurden. Diese Informationen könnten auf folgende Elemente begrenzt werden:

- Identifikationsnummer des leistenden Unternehmens
- Veranlagungszeitraum
- Währung und gegebenenfalls verwendeter Wechselkurs
- Zum Regelsatz zu versteuernder Betrag
- Zu ermäßigten Steuersätzen zu versteuernde Beträge, falls zutreffend
- Insgesamt zu entrichtender Steuerbetrag

3.142 Die Option, die Steuererklärung in einem einfachen und allgemein verwendeten Format elektronisch einzureichen, ist von entscheidender Bedeutung, um die Einhaltung der Steuervorschriften zu erleichtern. Viele Steuerverwaltungen haben bereits Optionen für die elektronische Einreichung von Steuererklärungen eingeführt oder sind dabei, dies zu tun.

C.3.3.4 Zahlungen

3.143 Es wird empfohlen, elektronische Zahlungsmethoden zu verwenden, die es gebietsfremden Anbietern ermöglichen, die geschuldete Steuer elektronisch abzuführen. Dadurch werden nicht nur die Lasten und Kosten reduziert, die dem leistenden Unternehmen durch das Zahlungsverfahren entstehen, sondern auch die den Steuerverwaltungen entstehenden Kosten der Zahlungsbearbeitung. Die Staaten könnten in Erwägung ziehen, Zahlungen in den Währungen ihrer wichtigsten Handelspartner anzunehmen.

C.3.3.5 Dokumentation

3.144 Die Steuerverwaltungen müssen in der Lage sein, Daten zu überprüfen, um sicherzustellen, dass die Steuer korrekt in Rechnung gestellt und abgerechnet wurde. Den Staaten wird geraten, den Einsatz elektronischer Aufzeichnungssysteme zuzulassen, da die Geschäftsabläufe zunehmend automatisiert sind und Papierdokumente im Allgemeinen durch Dokumente in einem elektronischen Format ersetzt wurden. Die Staaten könnten in Erwägung ziehen, die aufzuzeichnenden Daten auf das erforderliche Maß zu beschränken, um sich vergewissern zu können, dass die Steuer für

jede Leistung korrekt in Rechnung gestellt und abgerechnet wurde, und sich so weit wie möglich auf Informationen zu stützen, die den leistenden Unternehmen im Rahmen ihrer normalen Geschäftstätigkeit zur Verfügung stehen. Dies könnte die Art der Leistung, das Datum der Leistung, den zu entrichtenden Mehrwertsteuerbetrag und die Informationen, die für die Bestimmung des Orts herangezogen wurden, an dem der Kunde seinen gewöhnlichen Wohnsitz hat, umfassen. Die Steuerhoheitsgebiete könnten verlangen, dass entsprechende Aufzeichnungen auf Ersuchen innerhalb einer vertretbaren Frist vorgelegt werden.

C.3.3.6 Rechnungsstellung

3.145 Die Anforderungen der Rechnungsstellung gehören zu den aufwendigsten Pflichten von Mehrwertsteuersystemen. Die Staaten könnten deshalb in Erwägung ziehen, bei Leistungen an Privatkunden, die unter das vereinfachte Registrierungs- und Erfüllungsverfahren fallen, die Anforderungen in Bezug auf die Rechnungsstellung zu streichen, da die betroffenen Kunden im Allgemeinen keinen Anspruch auf Abzug der auf diese Leistungen gezahlten Vorsteuer haben.

3.146 Wenn Rechnungen erforderlich sind, könnten die Staaten in Erwägung ziehen, die Ausstellung von Rechnungen gemäß den Regeln des Staats des leistenden Unternehmens zuzulassen, oder Geschäftsunterlagen zu akzeptieren, die für andere Zwecke als die Mehrwertsteuer ausgestellt werden (z.B. elektronische Quittungen). Es wird empfohlen, die in der Rechnung aufzuführenden Informationen auf die Daten zu beschränken, die für die Verwaltung des Mehrwertsteuersystems erforderlich sind (wie beispielsweise die Identität des Kunden, Art und Datum der Leistung(en), den steuerpflichtigen Betrag und den Mehrwertsteuerbetrag nach Mehrwertsteuersatz sowie den gesamten steuerpflichtigen Betrag). Die Staaten könnten in Erwägung ziehen, die Vorlage der Rechnungen in den Sprachen ihrer wichtigsten Handelspartner zuzulassen.

C.3.3.7 Zurverfügungstellung von Informationen

3.147 Den Staaten wird geraten, alle für die Registrierung und Erfüllung der Vorschriften im Rahmen des vereinfachten Systems notwendigen Informationen online zur Verfügung zu stellen, vorzugsweise in den Sprachen ihrer wichtigsten Handelspartner. Den Staaten wird außerdem geraten, die einschlägigen, aktualisierten Informationen, die gebietsfremde Unternehmen für Mehrwertsteuerzwecke benötigen dürften, im Internet zugänglich zu machen. Dazu gehören insbesondere Informationen über die Steuersätze und die Produktklassifizierung.

C.3.3.8 Nutzung der Dienste Dritter

3.148 Die Erfüllung der Vorschriften könnte gebietsfremden Anbietern zusätzlich erleichtert werden, indem ihnen gestattet würde, einen Dritten zu benennen, der in ihrem Namen bestimmte Aufgaben wahrnimmt (wie beispielsweise die Einreichung von Steuererklärungen). Dies könnte besonders für kleine und mittlere Unternehmen sowie Unternehmen, die solchen Verpflichtungen in mehreren Staaten nachzukommen haben, hilfreich sein.

C.3.3.9 Anwendung bei Leistungen von Unternehmen an Unternehmen

3.149 Die Einführung eines vereinfachten Verfahrens zur Registrierung und Erfüllung der Auflagen für gebietsfremde Anbieter wird hauptsächlich bei Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte von gebietsfremden Unternehmen an Privatkunden empfohlen. Für grenzüberschreitende Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte an Unternehmen, die nach Leitlinie 3.2 in dem Staat zu versteuern sind, in dem sich der Kunde befindet, empfehlen diese Leitlinien das Reverse-Charge-Verfahren. Wenn der Kunde hinsichtlich der betreffenden Leistung Anspruch auf einen vollen Vorsteuerabzug hat, kann es sein, dass die inländischen Mehrwertsteuergesetze nicht verlangen, dass er das Reverse-Charge-Verfahren durchführt. Staaten, deren allgemeine Regeln in den nationalen Rechtsvorschriften nicht zwischen Leistungen an Unternehmen und Leistungen an Privatkunden unterscheiden, könnten in Erwägung ziehen, den Einsatz des vereinfachten Verfahrens zur Registrierung und Erfüllung der Auflagen für beide Arten von Leistungen zu gestatten.

C.3.3.10 Verhältnismäßigkeit

3.150 Die Staaten sollten versuchen, einen registrierungsbasierten Erhebungsmechanismus für Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte von gebietsfremden Unternehmen an Privatkunden einzuführen, ohne Erfüllungs- und Verwaltungslasten entstehen zu lassen, die gemessen an den erzielten Einnahmen und dem Ziel der Herstellung der Neutralität zwischen inländischen und ausländischen Anbietern unverhältnismäßig hoch wären (vgl. Leitlinie 2.6).

3.151 Dieses Ziel sollte in erster Linie durch die Einführung vereinfachter Registrierungs- und Erfüllungsverfahren verfolgt werden, die sich in den einzelnen Staaten decken und hinreichend klar und verständlich sind, um gebietsfremden Anbietern, insbesondere kleinen und mittleren Unternehmen, die Einhaltung der Vorschriften zu erleichtern. Einige Staaten haben einen Schwellenwert für in ihr Steuerhoheitsgebiet gehende Leistungen eingeführt, unter dem gebietsfremde Anbieter von der Verpflichtung befreit sind, die Steuer einzubehalten und abzuführen, um den Erfüllungsaufwand

weiter zu senken. Die Befreiung der leistenden Unternehmen von der Registrierungspflicht in Staaten, in denen sie wertmäßig nur sehr geringe Umsätze erzielen, dürfte angesichts der damit verbundenen Verringerung des Steuerverwaltungsaufwands nicht zu erheblichen Nettoeinbußen führen. Die Einführung von Schwellenwerten muss sorgfältig geprüft werden. Dabei gilt es das richtige Gleichgewicht zu finden zwischen einer möglichst starken Verringerung des Erfüllungsaufwands für gebietsfremde Anbieter und des Aufwands für die Steuerverwaltung einerseits und der Vermeidung von Wettbewerbsnachteilen für gebietsansässige Unternehmen andererseits.

C.3.4 Internationale Zusammenarbeit zur Unterstützung der Mehrwertsteuererhebung in Fällen, in denen sich das leistende Unternehmen nicht im Staat der Besteuerung befindet

3.152 Die Vereinfachung der Verfahren ist zwar von entscheidender Bedeutung, um zu erreichen, dass gebietsfremde Anbieter die Auflagen eines registrierungsbasierten Steuererhebungsmechanismus im Fall grenzüberschreitender Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte an Privatkunden besser erfüllen, es ist jedoch auch notwendig, die Vollzugskapazität der Steuerverwaltungen durch eine verstärkte internationale Zusammenarbeit im Bereich der indirekten Steuern zu verbessern.

3.153 Eine verbesserte internationale Zusammenarbeit könnte insbesondere auf den Informationsaustausch und die Unterstützung bei der Beitreibung steuerlicher Ansprüche ausgerichtet sein. Gegenseitige Amtshilfe ist ein Schlüsselinstrument, um die korrekte Erhebung und Abführung der Steuer auf grenzüberschreitende Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte von gebietsfremden Anbietern zu erreichen. Sie ist außerdem hilfreich, um die leistenden Unternehmen zu identifizieren, den Status der Kunden zu überprüfen, das Leistungsvolumen zu kontrollieren und sicherzustellen, dass der korrekte Steuerbetrag berechnet wird. Dem Informationsaustausch zwischen den Steuerbehörden des Staats der Leistungserbringung und des Verbrauchsstaats kommt eine entscheidende Rolle zu. Dies kann auch die Nutzung eines spontanen Informationsaustauschs umfassen.

3.154 Abschnitt B von Kapitel 4 dieser Leitlinien beschreibt die wichtigsten bestehenden OECD-Instrumente für den Informationsaustausch und andere Formen der gegenseitigen Amtshilfe, die den Staaten bei der Stärkung der internationalen Verwaltungszusammenarbeit im Bereich der indirekten Steuern helfen können. Diese Leitlinien empfehlen den Staaten, geeignete Schritte zu unternehmen, um diese und andere verfügbaren Rechtsinstrumente für die internationale Verwaltungszusammenarbeit stärker zu nutzen und so die effektive Erhebung der Mehrwertsteuer auf

grenzüberschreitende Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte von gebietsfremden Unternehmen an Privatkunden sicherzustellen. Eine solche Zusammenarbeit könnte durch die Entwicklung eines gemeinsamen Standards für den Informationsaustausch gefördert werden, der einfach ist, mit dem die bei den Steuerverwaltungen und Unternehmen anfallenden Kosten durch eine Begrenzung der ausgetauschten Datenmenge auf ein Mindestmaß reduziert werden und der innerhalb kurzer Zeit eingeführt werden kann. Vor diesem Hintergrund plant der Ausschuss der OECD für Steuerfragen (CFA) Arbeiten an weiteren detaillierten Leitlinien für einen effektiven Informationsaustausch und andere Formen der gegenseitigen Amtshilfe zwischen den Steuerbehörden im Bereich der indirekten Steuern.

D. Leistungen an Unternehmen und Leistungen an Privatkunden – Spezifische Regeln

D.1 Evaluierungsrahmen für die Beurteilung der Zweckmäßigkeit einer spezifischen Regel

Leitlinie 3.7

Die Besteuerungsrechte in Bezug auf den internationalen Handel mit Dienstleistungen und immateriellen Werten zwischen Unternehmen können unter Bezugnahme auf einen anderen Hilfsindikator als den Standort des Kunden, wie in Leitlinie 3.2 vorgesehen, zugewiesen werden, wenn die beiden folgenden Bedingungen erfüllt sind:

Die Zuweisung der Besteuerungsrechte unter Bezugnahme auf den Standort des Kunden führt nach den folgenden Kriterien nicht zu einem sachgerechten Ergebnis:

- Neutralität
- Effizienz der Erfüllungs- und Verwaltungsverfahren
- Verlässlichkeit und Verständlichkeit
- Wirksamkeit
- Fairness

Ein anderer Hilfsindikator als der Standort des Kunden würde nach denselben Kriterien zu einem deutlich besseren Ergebnis führen.

Desgleichen können die Besteuerungsrechte in Bezug auf den internationalen Handel mit Dienstleistungen und immateriellen Werten zwischen Unternehmen und Privatkunden unter Bezugnahme auf einen anderen Hilfsindikator als den Ort der Leistungserbringung, wie in Leitlinie 3.5 vorgesehen, und den üblichen Wohnsitz des Kunden, wie in Leitlinie 3.6 vorgesehen, zugewiesen werden, wenn die beiden unter Buchstabe a und Buchstabe b weiter oben aufgeführten Bedingungen erfüllt sind.

3.155 Leitlinie 3.2 zufolge besitzt der Staat, in dem sich der Kunde befindet, im Unternehmenskontext die Besteuerungsrechte in Bezug auf grenzüberschreitend bezogene Dienstleistungen oder immaterielle Werte. Dies ist die allgemeine Regel für die Bestimmung des Ortes der Besteuerung für Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte an Unternehmen. Im Privatkundenkontext werden in den Leitlinien 3.5 und 3.6 zwei allgemeine Regeln für die beiden wichtigsten Arten von Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte dargelegt.

- Leitlinie 3.5 zufolge hat der Staat, in dem die Leistung physisch ausgeführt wird, die Besteuerungsrechte in Bezug auf für den Verbrauch vor Ort bestimmte Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte von Unternehmen an Privatkunden³⁸.
- Leitlinie 3.6 zufolge hat der Staat, in dem der Kunde seinen gewöhnlichen Wohnsitz hat, die Besteuerungsrechte in Bezug auf Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte von Unternehmen an Privatkunden, die nicht unter Leitlinie 3.5 fallen.

3.156 Es wird anerkannt, dass diese allgemeinen Regeln möglicherweise nicht in jeder Situation zu einem sachgerechten Steuerergebnis führen, und wo dies der Fall ist, kann es gerechtfertigt sein, die Besteuerungsrechte unter Bezugnahme auf einen anderen Hilfsindikator zuzuweisen. Eine Regel, die die Besteuerungsrechte unter Heranziehung eines anderen als den in Leitlinie 3.2 (in Bezug auf Leistungen an Unternehmen) und in den Leitlinien 3.5 und 3.6 (in Bezug auf Leistungen an Privatkunden) empfohlenen Hilfsindikatoren zuweist, wird in diesen Leitlinien als „spezifische Regel“ bezeichnet. Eine solche Regel wird einen anderen Hilfsindikator heranziehen (z.B. den Standort von beweglichen oder unbeweglichen materiellen Wirtschaftsgütern, den tatsächlichen Standort des Kunden oder den Ort der effektiven Nutzung und Auswertung), um zu bestimmen, welcher Staat die Besteuerungsrechte in Bezug auf eine unter die Regel fallende Dienstleistung oder Lieferung eines immateriellen Werts besitzt. Jede derartige spezifische Regel sollte sich auf klare Kriterien stützen, und ihre Anwendung sollte begrenzt bleiben. Leitlinie 3.7 beschreibt diese Kriterien und legt dar, wie sie die Anwendung einer spezifischen Regel rechtfertigen können.

38. Bei für den Verbrauch vor Ort bestimmten Leistungen handelt es sich um Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte, die normalerweise physisch an einem leicht zu identifizierenden Ort erbracht werden und die im Allgemeinen im Beisein der Person, die die Leistung erbringt, und der Person, die sie verbraucht, zum gleichen Zeitpunkt und am gleichen Ort verbraucht und physisch erbracht werden (vgl. Absatz 3.116).

3.157 In Leitlinie 3.7 wird ein zweistufiger Ansatz empfohlen, um zu bestimmen, ob eine spezifische Regel gerechtfertigt ist:

- Der erste Schritt besteht darin, zu prüfen, ob die einschlägige allgemeine Regel nach den in Leitlinie 3.7 dargelegten Kriterien zu einem sachgerechten Ergebnis führt. Wenn dies der Fall ist, ist keine spezifische Regel erforderlich. Wenn die Analyse darauf schließen lässt, dass die einschlägige allgemeine Regel nicht zu einem sachgerechten Ergebnis führen würde, kann der Einsatz einer spezifischen Regel gerechtfertigt sein. In einem solchen Fall muss ein zweiter Schritt durchgeführt werden.
- Der zweite Schritt besteht darin, die vorgeschlagene spezifische Regel anhand der Kriterien von Leitlinie 3.7 zu prüfen. Der Einsatz der spezifischen Regel ist nur dann gerechtfertigt, wenn diese Analyse darauf schließen lässt, dass sie zu einem deutlich besseren Ergebnis führen würde als die Verwendung der einschlägigen allgemeinen Regel.

3.158 Diese Leitlinien sollen nicht die Arten von Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte oder die besonderen Umstände und Faktoren identifizieren, bei denen eine spezifische Regel gerechtfertigt sein könnte. Sie bieten vielmehr einen Evaluierungsrahmen, nach dem die Staaten vor dem Hintergrund eines im steten Wandel begriffenen technologischen und wirtschaftlichen Umfelds die Zweckmäßigkeit einer spezifischen Regel beurteilen können. In den nächsten Absätzen wird dieser Rahmen näher beschrieben.

3.159 Der Evaluierungsrahmen zur Beurteilung der Zweckmäßigkeit einer spezifischen Regel basiert auf dem allgemeinen Ziel der Leitlinien zum Ort der Besteuerung, wie in Absatz 3.3 beschrieben. In Einklang mit diesem Ziel umfasst der Evaluierungsrahmen zur Beurteilung der Zweckmäßigkeit einer spezifischen Regel zum Ort der Besteuerung die folgenden Kriterien:

- Neutralität: Die sechs Leitlinien zur Neutralität mit den entsprechenden Kommentaren (Leitlinien 2.1-2.6).
- Effizienz der Erfüllungs- und Verwaltungsverfahren: Die Erfüllungskosten für die Steuerpflichtigen und die Verwaltungskosten für die Steuerbehörden sollten auf ein Mindestmaß reduziert werden.
- Verlässlichkeit und Verständlichkeit: Die Steuervorschriften sollten klar und leicht verständlich sein, damit die Steuerpflichtigen vor einem Geschäftsvorfall die steuerlichen Konsequenzen abschätzen können und wissen, wann, wo und wie die Steuer abzurechnen ist.

- **Wirksamkeit:** Die Steuervorschriften sollten den richtigen Steuerbetrag zur richtigen Zeit und am richtigen Ort hervorbringen.
- **Fairness:** Das Potenzial für Steuerhinterziehung bzw. -umgehung sollte minimiert werden, wobei Gegenmaßnahmen im richtigen Verhältnis zu den entsprechenden Risiken stehen sollten.

3.160 Um sicherzustellen, dass die steuerliche Behandlung international gehandelter Leistungen diesen Kriterien entspricht, ist eine einheitliche Definition und Umsetzung der Regeln zum Ort der Besteuerung erforderlich. Die in den Leitlinien 3.2, 3.5 und 3.6 aufgeführten allgemeinen Regeln empfehlen Ansätze, die eine einheitliche Bestimmung des Orts der Besteuerung für international gehandelte Dienstleistungen und immaterielle Werte sicherstellen sollen. Die Verwendung spezifischer Regeln, die andere Hilfsindikatoren als diese Hauptansätze heranziehen, sollte soweit wie möglich eingeschränkt werden, da das Vorhandensein spezifischer Regeln das Risiko unterschiedlicher Auslegungen und Anwendungen in den einzelnen Staaten vergrößert und dadurch die Risiken von Doppelbesteuerung und unbeabsichtigter Nichtbesteuerung erhöht³⁹.

3.161 Bei der Beurteilung der Zweckmäßigkeit einer spezifischen Regel auf der Basis des oben dargelegten Evaluierungsrahmens sollte jedes der Kriterien berücksichtigt werden, ohne außer Acht zu lassen, dass sie eine Gesamtheit bilden. Kein Kriterium kann für sich allein betrachtet werden, weil alle Kriterien miteinander verflochten sind. So ergänzen sich beispielsweise das in den Leitlinien zur Neutralität beschriebene Kriterium der Neutralität und die Effizienz der Erfüllungs- und Verwaltungsverfahren gegenseitig. Desgleichen hängt die Effizienz vom Grad der Verlässlichkeit und Verständlichkeit ab, während Verlässlichkeit und Verständlichkeit von entscheidender Bedeutung für die Gewährleistung von Wirksamkeit und Fairness sind. Es ist deshalb unwahrscheinlich, dass die Evaluierung der Anwendung einer allgemeinen Regel (oder einer alternativen spezifischen Regel) in einem bestimmten Szenario bei Heranziehung von ein oder zwei Kriterien zu schlechten Ergebnissen, bei Heranziehung der anderen Kriterien jedoch zu deutlich besseren Ergebnissen führt. Es ist vielmehr zu

39. Dies sollte nicht so verstanden werden, dass die Staaten ihre Gesetze ändern müssten, um die Leitlinien 3.2, 3.5 und 3.6 wörtlich als Rechtsvorschriften in ihre nationalen Rechtsordnungen aufzunehmen. Diese Leitlinien formulieren vielmehr Empfehlungen in Bezug auf das Endergebnis der nationalen Regeln zum Ort der Besteuerung, unabhängig davon, wie sie in den einschlägigen Gesetzen beschrieben werden, und ohne genau vorherzusagen, mit welchen Mitteln dieses Ergebnis erzielt wird.

erwarten, dass die Evaluierung entweder zu einem guten oder zu einem schlechten Gesamtergebnis führt.

3.162 Den Staaten wird deshalb empfohlen, die Anwendung einer spezifischen Regel für die Zuweisung von Besteuerungsrechten in Bezug auf international gehandelte Dienstleistungen und immaterielle Werte nur dann in Erwägung zu ziehen, wenn das Gesamtergebnis der Evaluierung auf der Basis der in Leitlinie 3.7 dargelegten Kriterien darauf schließen lässt, dass die einschlägige allgemeine Regel nicht zu einem sachgerechten Ergebnis führen würde, und eine Evaluierung auf der Basis derselben Kriterien darauf hindeutet, dass die vorgeschlagene spezifische Regel zu einem deutlich besseren Ergebnis führen würde.

3.163 Was als ein „sachgerechtes Ergebnis“ zu betrachten ist und was nicht und was „ein deutlich besseres Ergebnis“ ist, beinhaltet zwar immer ein gewisses Maß an Subjektivität, Leitlinie 3.7 bietet jedoch einen Rahmen für die Beurteilung der Zweckmäßigkeit einer spezifischen Regel, der die Anwendung einer solchen Regel transparenter, systematischer und überprüfbarer machen dürfte. Es ist weder machbar noch zweckmäßig, für alle Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte verbindlichere Anweisungen in Bezug auf das Ergebnis der Evaluierung zu geben. Die nachstehenden Absätze bieten jedoch weitere Orientierungen und konkrete Überlegungen zu bestimmten Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte, für die eine spezifische Regel unter bestimmten Umständen und Bedingungen angemessen sein könnte. Die Evaluierung sollte sowohl die Perspektive der Unternehmen als auch die der Steuerverwaltungen berücksichtigen.

D.2 Umstände, unter denen eine spezifische Regel zweckmäßig sein kann

3.164 Es wird anerkannt, dass die in Leitlinie 3.2 für Leistungen an Unternehmen und in den Leitlinien 3.5 und 3.6 für Leistungen an Privatkunden dargelegten allgemeinen Regeln zum Ort der Besteuerung nach den in Leitlinie 3.7 dargelegten Kriterien in den meisten Fällen zu einem sachgerechten Ergebnis führen werden. In den folgenden Absätzen werden jedoch einige besondere Fälle beschrieben, in denen Staaten zu dem Schluss kommen können, dass die Anwendung dieser allgemeinen Regeln nach diesen Kriterien wahrscheinlich zu einem unangemessenen Ergebnis führt und dass eine spezifische Regel zu einem deutlich besseren Ergebnis führen könnte.

D.2.1 Beispiele für Umstände, unter denen eine spezifische Regel im Unternehmenskontext zweckmäßig sein könnte

3.165 Bei Leistungen von Unternehmen an Unternehmen könnte die allgemeine Regel auf der Basis des Standorts des Kunden nach den Kriterien von Leitlinie 3.7 nicht zu einem sachgerechten Ergebnis führen, während eine spezifische Regel in Situationen, in denen alle folgenden Bedingungen erfüllt sind, zu einem deutlich besseren Ergebnis führen könnte:

- bestimmte Dienstleistungen oder immaterielle Werte werden normalerweise sowohl für Unternehmen als auch für Endverbraucher bereitgestellt,
- die Leistung erfordert auf die eine oder andere Weise die physische Anwesenheit sowohl der Person, die die Leistung bereitstellt, als auch der Person, die sie erhält, und
- die Leistung wird an einem leicht zu identifizierenden Ort genutzt.

3.166 Wenn Unternehmen, die gewöhnlich für eine große Anzahl von Kunden Dienstleistungen oder immaterielle Werte in relativ geringen Mengen in einem kurzen Zeitraum bereitstellen (z.B. Verpflegungsleistungen), verpflichtet wären, bei Leistungen von Unternehmen an Unternehmen die allgemeine Regel auf der Basis des Standorts des Kunden zu befolgen, würde dies für die leistenden Unternehmen einen erheblichen Erfüllungsaufwand verursachen. Ein Kunde, ganz gleich, ob Unternehmen oder Nichtunternehmen, könnte einfach angeben, dass es sich bei ihm um ein Unternehmen handelt, das sich in einem anderen Staat befindet, und um Nichtberechnung der Mehrwertsteuer bitten. Dadurch würde das leistende Unternehmen einem erheblichen Risiko ausgesetzt, den fehlenden Mehrwertsteuerbetrag zahlen zu müssen, wenn sich im Anschluss herausstellt, dass es sich bei dem Kunden nicht um ein Unternehmen in einem anderen Staat handelte (Nichterfüllung der Anforderungen im Hinblick auf Verlässlichkeit und Verständlichkeit). Dies würde außerdem Kontrollen durch die Steuerbehörden erschweren, da Nachweise über den Standort möglicherweise schwer zu erbringen sind (Nichterfüllung des Effizienzerfordernisses). Die gleichen Überlegungen könnten für Dienstleistungen gelten, die darin bestehen, Zutritt zu Veranstaltungen wie Konzerten und Sportereignissen oder sogar Fachmessen und -ausstellungen, die sich hauptsächlich an Unternehmen wenden, zu gewähren. Wenn eine Eintrittskarte am Eingang des Gebäudes, in dem die Veranstaltung stattfindet, gekauft werden kann, kann es sich bei den Empfängern der Dienstleistung sowohl um Unternehmen als auch um Endverbraucher handeln. In solchen Fällen ist das leistende Unter-

nehmen bei Leistungen von Unternehmen an Unternehmen nach der allgemeinen, auf dem Standort des Kunden beruhenden Regel mit der Schwierigkeit und dem Risiko konfrontiert, Nachweise über den Status und den Standort des Kunden zu identifizieren und vorzulegen. Effizienz sowie Verlässlichkeit und Verständlichkeit wären dann möglicherweise nicht gewährleistet. Die Fairness könnte in Frage gestellt sein. Die Anwendung einer spezifischen Regel für die Zuweisung der Besteuerungsrechte an den Staat, in dem die Veranstaltung stattfindet, könnte nach den Kriterien von Leitlinie 3.7 zu einem deutlich besseren Ergebnis führen. Unter solchen Umständen könnten die Staaten in Erwägung ziehen, einen Hilfsindikator auf der Basis des Orts, an dem die Leistung physisch erbracht wird, zu verwenden, der sowohl für Leistungen von Unternehmen an Unternehmen als auch für Leistungen von Unternehmen an Privatkunden gelten würde (vgl. Leitlinie 3.5).

D.2.2 Beispiele für Umstände, unter denen eine spezifische Regel im Privatkundenkontext zweckmäßig sein könnte

3.167 Bei Leistungen von Unternehmen an Privatkunden könnten die Staaten zu dem Schluss kommen, dass die in den Leitlinien 3.5 und 3.6 dargelegten allgemeinen Regeln nach den Kriterien von Leitlinie 3.7 unter bestimmten Umständen nicht zu einem sachgerechten Ergebnis führen, weil sie eine Zuweisung von Besteuerungsrechten zur Folge haben, die aus Sicht der Steuerverwaltung ineffizient und übermäßig aufwendig ist (Nichterfüllung der Kriterien der Effizienz sowie der Verlässlichkeit und Verständlichkeit), und/oder weil sie keine hinreichend genaue Ermittlung des voraussichtlichen Orts des Endverbrauchs ermöglichen (Nichterfüllung der Kriterien der Wirksamkeit und Neutralität). Dies könnte beispielsweise unter den folgenden Umständen geschehen:

- Die allgemeine Regel auf der Basis des Orts, an dem die Leistung physisch erbracht wird (Leitlinie 3.5), könnte in Bezug auf zum Verbrauch vor Ort bestimmte Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte nach den Kriterien von Leitlinie 3.7 in Fällen, in denen die physische Ausführung in mehreren Staaten erfolgt, zu keinem sachgerechten Ergebnis führen, weil in mehreren Staaten Steuerverpflichtungen entstehen könnten (Nichterfüllung der Anforderungen im Hinblick auf Effizienz sowie auf Verlässlichkeit und Verständlichkeit). Ein Beispiel hierfür ist der internationale Personenverkehr.
- In Fällen, in denen der Verbrauch mit größter Wahrscheinlichkeit an einem anderen Ort als dem gewöhnlichen Wohnsitz des Kunden stattfindet, könnte die allgemeine Regel auf der Basis des Orts des

gewöhnlichen Wohnsitzes des Kunden bei Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte, die nicht unter Leitlinie 3.5 fallen (Leitlinie 3.6), keine hinreichend genaue Ermittlung des voraussichtlichen Orts des Endverbrauchs ermöglichen (Nichterfüllung der Anforderungen im Hinblick auf Wirksamkeit und Neutralität). Beispiele hierfür sind u.a. Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte, die an einem leicht zu identifizierenden Ort erbracht werden und die physische Anwesenheit der Person, die die Leistung in Anspruch nimmt, aber nicht die physische Anwesenheit der Person, die sie erbringt, voraussetzt, wie beispielsweise die Bereitstellung des Internetzugangs in einem Internetcafé oder in einer Hotellobby, die Benutzung einer Telefonzelle für einen Anruf oder der kostenpflichtige Zugang zu Fernsehkanälen in einem Hotelzimmer⁴⁰. In diesen Fällen kann vernünftigerweise davon ausgegangen werden, dass die leistenden Unternehmen den tatsächlichen Aufenthaltsort des Kunden zum wahrscheinlichen Zeitpunkt des Verbrauchs kennen oder in Erfahrung bringen können, und die Staaten können dann in Erwägung ziehen, den tatsächlichen Aufenthaltsort des Verbrauchers zum Zeitpunkt der Leistung als Hilfsindikator für den Ort des Verbrauchs zu nutzen.

D.3 Besondere Überlegungen zu Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte, die direkt mit materiellen Wirtschaftsgütern zusammenhängen

3.168 Die Staaten stützen sich häufig auf den Standort von materiellen Wirtschaftsgütern, um den Ort der Besteuerung von Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte zu bestimmen, die mit materiellen Wirtschaftsgütern oder der Lieferung solcher Wirtschaftsgüter zusammenhängen. Dabei wird davon ausgegangen, dass die geschäftliche Nutzung oder der Endverbrauch dieser Leistungen so eng mit der geschäftlichen Nutzung oder dem Endverbrauch der materiellen Wirtschaftsgüter zusammenhängt, dass der Standort dieser materiellen Wirtschaftsgüter als der geeignetste Ort der Besteuerung betrachtet wird.

40. Die in diesen Beispielen aufgeführten Leistungen werden an einem leicht identifizierbaren Ort erbracht und setzen die physische Anwesenheit der Person, die die Leistung in Anspruch nimmt, nicht jedoch die physische Anwesenheit der Person, die sie erbringt, voraus. Es handelt sich folglich nicht um „für den Verbrauch vor Ort bestimmte“ Leistungen, die unter Leitlinie 3.5 fallen, und ihr Ort der Besteuerung wird im Prinzip in Einklang mit Leitlinie 3.6 unter Bezugnahme auf den gewöhnlichen Wohnsitz des Kunden bestimmt.

3.169 Die folgenden Abschnitte beschäftigen sich im Einzelnen mit Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte, die mit unbeweglichem Vermögen zusammenhängen, da dies ein besonders komplexer Bereich ist, in dem viele Staaten sowohl im Unternehmenskontext als auch im Privatkundenkontext bereits eine spezifische Regel anwenden (Abschnitte D.3.1-D.3.4). Dies wird ergänzt durch einen Abschnitt über mit beweglichen materiellen Wirtschaftsgütern verbundene Dienstleistungen und immaterielle Werte, in dem erklärt wird, dass eine Regel auf der Basis des Ortes der beweglichen materiellen Wirtschaftsgüter im Privatkundenkontext besonders geeignet sein kann, um den Ort der Besteuerung zu bestimmen (Abschnitt D.3.5).

D.3.1 Spezifische Regel für Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte, die direkt mit unbeweglichem Vermögen zusammenhängen

Leitlinie 3.8

Für international gehandelte Dienstleistungen und immaterielle Werte, die direkt mit unbeweglichem Vermögen zusammenhängen, können die Besteuerungsrechte dem Staat zugewiesen werden, in dem sich das unbewegliche Vermögen befindet.

3.170 Nach dieser spezifischen Regel werden die Besteuerungsrechte dem Staat zugewiesen, in dem sich das unbewegliche Vermögen befindet.

3.171 Diese Leitlinie listet keine besonderen Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte auf, die unter eine solche spezifische Regel fallen oder nicht fallen könnten. Sie identifiziert vielmehr deren gemeinsame Merkmale und legt Kategorien von Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte fest, bei denen die in Leitlinie 3.7 dargelegten Bedingungen erfüllt sein könnten und bei denen die Anwendung einer solchen spezifischen Regel folglich gerechtfertigt sein könnte.

D.3.2 Umstände, unter denen eine spezifische Regel für Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte, die direkt mit unbeweglichem Vermögen zusammenhängen, angemessen sein könnte

3.172 Wenn international gehandelte Dienstleistungen und immaterielle Werte direkt mit unbeweglichem Vermögen zusammenhängen, kann es Umstände geben, unter denen eine spezifische Regel, die die Besteuerungsrechte dem Staat zuweist, in dem sich das unbewegliche Vermögen befindet, angemessen sein könnte.

3.173 Dies ist mit größter Wahrscheinlichkeit bei Dienstleistungen oder Lieferungen immaterieller Werte der Fall, die unter eine der folgenden Kategorien fallen:

- Übertragung, Verkauf, Vermietung oder das Recht auf Nutzung, Belegung, Auswertung oder Verwertung des unbeweglichen Vermögens;
- Dienstleistungen, die physisch an dem unbeweglichen Vermögen selbst erbracht werden, wie beispielsweise Bau-, Änderungs- und Instandhaltungsarbeiten an dem unbeweglichen Wirtschaftsgut, oder
- sonstige Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte, die nicht unter die ersten beiden Kategorien fallen, bei denen es jedoch eine enge, eindeutige und offensichtliche Verbindung oder Beziehung zu dem unbeweglichen Vermögen gibt.

3.174 Die zweite Bedingung für die Anwendung einer spezifischen Regel nach Leitlinie 3.7 setzt voraus, dass diese spezifische Regel nach den Kriterien von Leitlinie 3.7 zu einem deutlich besseren Ergebnis führen würde als die einschlägige allgemeine Regel. Während vernünftigerweise davon ausgegangen werden kann, dass diese zweite Bedingung bei den ersten beiden oben identifizierten Leistungskategorien erfüllt ist, muss dies bei den in der letzten oben genannten Kategorie aufgeführten Leistungen wahrscheinlich anhand einer Evaluierung nach Leitlinie 3.7 geprüft werden, bevor die Anwendung einer spezifischen Regel in Erwägung gezogen werden kann.

D.3.3 Gemeinsame Merkmale von Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte, die direkt mit unbeweglichem Vermögen zusammenhängen

3.175 Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte, für die Leitlinie 3.8 angewandt werden kann, werden als „direkt mit unbeweglichem Vermögen zusammenhängende Leistungen“ bezeichnet. Dieser Ausdruck hat keine vom übrigen Text losgelöste Bedeutung, er zielt vielmehr darauf ab, den Anwendungsbereich der spezifischen Regel dahingehend einzugrenzen, dass eine sehr enge, eindeutige und offensichtliche Verbindung oder Beziehung zwischen der Leistung und dem unbeweglichen Vermögen bestehen sollte. Diese sehr enge, eindeutige und offensichtliche Verbindung oder Beziehung gilt nur dann als gegeben, wenn das unbewegliche Wirtschaftsgut eindeutig identifizierbar ist.

3.176 Damit eine Leistung als direkt mit unbeweglichem Vermögen verbunden gelten kann, reicht es nicht aus, dass die Verbindung mit dem unbeweglichen Wirtschaftsgut lediglich einer von vielen Aspekten der

Leistung ist: Die Verbindung mit dem unbeweglichen Wirtschaftsgut muss ein Kernelement der Leistung und ihr Hauptmerkmal sein. Dies ist besonders relevant im Hinblick auf zusammengesetzte Leistungen, die unbewegliches Vermögen betreffen. Wenn die Verbindung mit dem unbeweglichen Wirtschaftsgut nur ein Teil der Leistung ist, reicht dies nicht aus, um die Leistung einer der drei Kategorien zuzuordnen.

D.3.4 Eingehendere Beschreibung von direkt mit unbeweglichem Vermögen zusammenhängenden Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte, bei denen eine spezifische Regel angemessen sein könnte

3.177 Übertragung, Verkauf, Vermietung oder das Recht auf Nutzung, Belegung, Auswertung oder Verwertung von unbeweglichem Vermögen umfassen alle Arten der Nutzung von unbeweglichem Vermögen, d.h. Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte, die von dem unbeweglichen Wirtschaftsgut „abgeleitet“ werden (im Gegensatz zu anderen Fällen, in denen die Leistungen auf das unbewegliche Wirtschaftsgut ausgerichtet sind). Die Begriffe „Übertragung“, „Verkauf“, „Vermietung“ und „Recht auf Nutzung, Belegung, Auswertung oder Verwertung“ sollten folglich nicht im engeren Sinn des nationalen Zivilrechts verstanden werden. Es ist jedoch zu beachten, dass diese Leistungen nur dann unter diese Leitlinie fallen, wenn sie nach nationalem Recht als Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte gelten, d.h. wenn sie nicht als Lieferungen von Waren oder unbeweglichem Vermögen betrachtet werden⁴¹.

3.178 Bei Leistungen wie Bau-, Änderungs- und Instandhaltungsarbeiten an unbeweglichen Wirtschaftsgütern handelt es sich um Leistungen, die normalerweise physischer Art sind, im Gegensatz zu beispielsweise geistigen Dienstleistungen. Solche Leistungen werden physisch an dem unbeweglichen Wirtschaftsgut ausgeführt. Es handelt sich um Dienstleistungen, die darauf abzielen, die physische Beschaffenheit des unbeweglichen Wirtschaftsguts zu verändern oder zu erhalten. Zu den typischen Beispielen aus der Praxis gehören der Bau, die Renovierung oder der Abriss eines Gebäudes⁴², Malerarbeiten an einem Gebäude oder sogar die Reinigung eines Gebäudes (innen oder außen).

41. Für solche Leistungen gelten andere Regeln, selbst wenn diese zu dem gleichen Ergebnis führen können.

42. Wenn diese Leistungen nicht als Lieferung von Waren oder unbeweglichem Vermögen behandelt werden, für die andere Regeln gelten können, selbst wenn diese zu dem gleichen Ergebnis führen können.

3.179 Neben der Nutzung von unbeweglichem Vermögen und Dienstleistungen, die physisch an unbeweglichem Vermögen ausgeführt werden, könnte es andere Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte geben, bei denen eine sehr enge, eindeutige und offensichtliche Verbindung oder Beziehung zu unbeweglichem Vermögen besteht und bei denen eine Besteuerung in dem Staat, in dem sich das betreffende unbewegliche Wirtschaftsgut befindet, nach den in Leitlinie 3.7 definierten Kriterien zu einem deutlich besseren Ergebnis führt als die einschlägige allgemeine Regel. Wenn die Staaten die Anwendung einer spezifischen Regel erwägen, sollten sie neben der Anforderung einer sehr engen, eindeutigen und offensichtlichen Verbindung oder Beziehung zwischen der Leistung und dem unbeweglichen Vermögen insbesondere prüfen, ob eine solche spezifische Regel mit hinreichend hoher Wahrscheinlichkeit in der Praxis handhabbar und durchsetzbar ist. Bestimmte geistige Dienstleistungen⁴³ wie Architekturleistungen, die sich auf ein eindeutig identifizierbares spezifisches unbewegliches Wirtschaftsgut beziehen, könnten beispielsweise so behandelt werden, als hätten sie eine hinreichend enge Verbindung mit unbeweglichem Vermögen.

D.3.5 Dienstleistungen und immaterielle Werte, die mit beweglichen materiellen Wirtschaftsgütern zusammenhängen

3.180 Zu den Beispielen für Dienstleistungen und immaterielle Werte, die mit beweglichen Wirtschaftsgütern zusammenhängen, gehören Leistungen, die physisch an spezifischen beweglichen Wirtschaftsgütern ausgeführt werden, wie die Reparatur, Veränderung oder Instandhaltung der Wirtschaftsgüter, und die Vermietung von spezifischen beweglichen Wirtschaftsgütern, wenn dies als Dienstleistung betrachtet wird. Die Staaten könnten in Erwägung ziehen, einen Ansatz auf der Basis des Orts der beweglichen materiellen Wirtschaftsgüter anzuwenden, um den Ort der Besteuerung in Bezug auf solche mit beweglichen materiellen Wirtschaftsgütern zusammenhängende Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte zu bestimmen. Ein solcher Ansatz stellt sicher, dass die Regeln zum Ort der Besteuerung in Bezug auf diese Leistungen den Ort, an dem der Verbrauch der Dienstleistungen oder immateriellen Werte wahrscheinlich stattfindet, hinreichend genau widerspiegeln, und ist in der Praxis von den leistenden Unternehmen relativ leicht anzuwenden, insbesondere im Fall von Leistungen von Unternehmen an Privatkunden. Mit beweglichen materiellen Wirtschaftsgütern zusammenhängende

43. Das Adjektiv „geistig“ ist im weiteren Sinne zu verstehen und ist nicht auf reglementierte Berufe begrenzt.

Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte an Endverbraucher, wie beispielsweise Reparaturleistungen, werden normalerweise in dem Staat in Anspruch genommen, in dem sich das betreffende Wirtschaftsgut befindet. Bewegliche materielle Wirtschaftsgüter, die nach der Erbringung der Dienstleistung ins Ausland verbracht werden, unterliegen nach den zollrechtlichen Standardvorschriften bei Überqueren der Zollgrenze generell der Einfuhrumsatzsteuer. Dadurch wird sichergestellt, dass die Besteuerungsrechte auf den Verbrauchsstaat übergehen, wenn das materielle Wirtschaftsgut die Zollgrenze überquert. Die Staaten ergänzen diese Regeln im Allgemeinen durch eine vorübergehende Mehrwertsteuerbefreiung in dem Staat, in dem die Leistung erbracht wird und in dem das bewegliche Wirtschaftsgut sich vorübergehend befindet, wenn dieses Wirtschaftsgut anschließend exportiert wird. Diese Behandlung liegt außerhalb des Anwendungsbereichs dieser Leitlinien⁴⁴.

3.181 Bei mit beweglichen Wirtschaftsgütern zusammenhängenden Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte von Unternehmen an Unternehmen führt die Anwendung der allgemeinen Regel auf der Basis des Standorts des Kunden normalerweise zu einem sachgerechten Ergebnis.

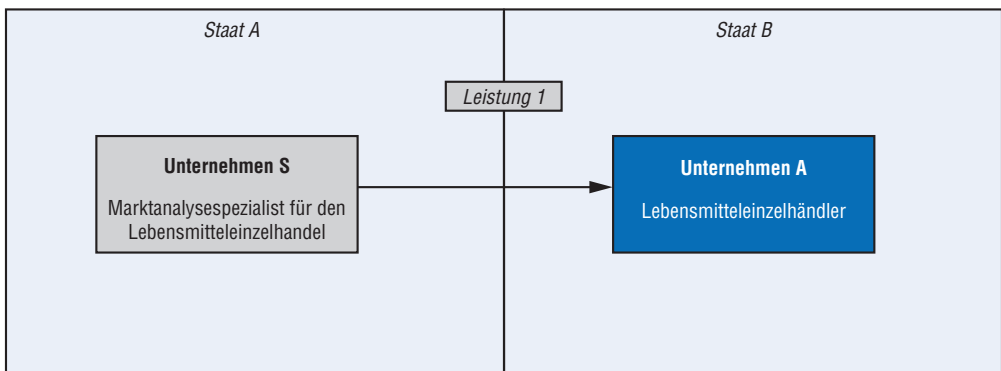
44. Die Behandlung von mit dem Export oder Import von Waren verbundenen Nebenleistungen (z.B. Verpackung, Beladung, Transport, Versicherung usw.) liegt ebenfalls außerhalb des Anwendungsbereichs dieser Leitlinien.

ANHANG I ZU KAPITEL 3

Beispiele zur Veranschaulichung der Anwendung der allgemeinen Regel zum Ort der Besteuerung für Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte an Estandortunternehmen

Die Beispiele in diesem Anhang dienen zur Veranschaulichung der in den Leitlinien dargelegten Prinzipien und erheben demnach keinen Anspruch auf Vollständigkeit. Der Ort der Besteuerung von grenzüberschreitend gehandelten Dienstleistungen und immateriellen Werten hängt von den Umständen der jeweiligen Leistung ab.

Beispiel 1: Leistung zwischen zwei selbstständigen rechtlichen Einheiten (unabhängig davon, ob sie durch einen gemeinsamen Eigentümer verbunden sind oder nicht)



Sachverhalt

Unternehmen S ist ein Unternehmen in Staat A, das auf die Analyse von Lebensmitteleinzelhandelsmärkten spezialisiert ist, Unternehmen A ist ein Lebensmitteleinzelhändler in Staat B. Weder Unternehmen S noch Unternehmen A verfügen aus mehrwertsteuerlicher Sicht über andere

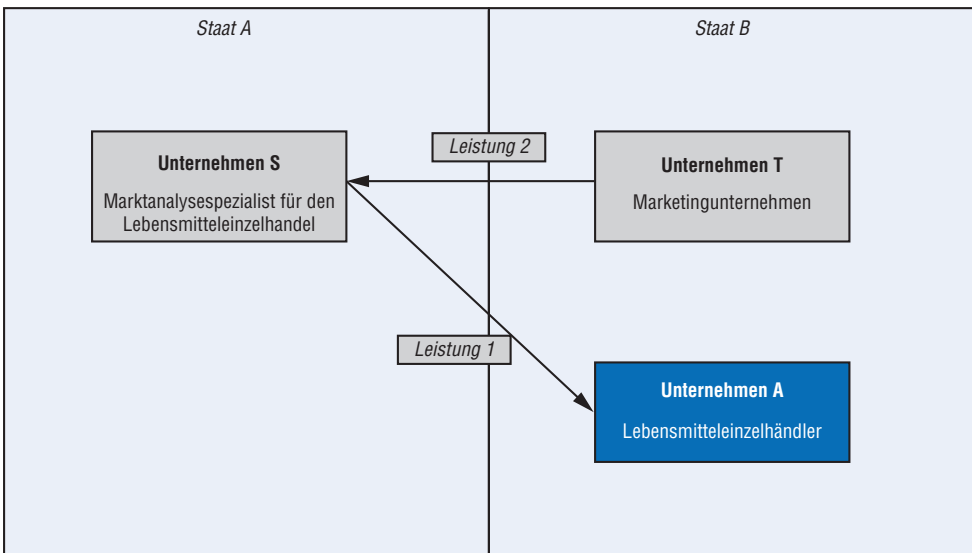
Niederlassungen. Unternehmen A erwägt eine Ausweitung seiner Einzelhandelsaktivitäten über Staat B hinaus und wendet sich deswegen an Unternehmen S. Die beiden Unternehmen schließen eine Geschäftsvereinbarung, wonach Unternehmen S für Unternehmen A die Marktbedingungen in Staat A analysieren wird. Unternehmen A wird Unternehmen S einen bestimmten Geldbetrag dafür zahlen, dass Unternehmen S seine Verpflichtungen gemäß dieser Geschäftsvereinbarung erfüllt.

Ort der Besteuerung

Der Geschäftsvereinbarung zufolge ist Unternehmen S das leistende Unternehmen und Unternehmen A der Kunde. Es findet eine Erbringung einer Dienstleistung durch das leistende Unternehmen an den Kunden gegen Entgelt statt. Der allgemeinen Regel für B2B-Leistungen (Leitlinie 3.2) zufolge ist Staat B, wo sich der Kunde befindet, der Ort der Besteuerung.

Daran ändert sich auch dann nichts, wenn es sich bei dem leistenden Unternehmen und dem Kunden um zwei selbstständige rechtliche Einheiten handelt, die durch einen gemeinsamen Eigentümer verbunden sind.

Beispiel 2: Zwei separate Leistungen unter Beteiligung von drei selbstständigen rechtlichen Einheiten



Sachverhalt

Da Unternehmen A zu einem späteren Zeitpunkt Unternehmen S auch mit der Durchführung von Studien auf seinem eigenen Markt in Staat B beauftragt, nimmt Unternehmen S die Dienste eines Marketingunternehmens in Staat B, Unternehmen T, in Anspruch. Dieses Unternehmen ist weder mit Unternehmen S noch mit Unternehmen A durch einen gemeinsamen Eigentümer verbunden.

Unternehmen T erbringt seine Marketingleistungen für Unternehmen S gemäß einer Geschäftsvereinbarung (Leistung 2). Die Erbringung von Leistung 1 zwischen Unternehmen S und Unternehmen A (wie in Beispiel 1 erläutert – Analyse der Marktbedingungen in Staat A) erfolgt unverändert.

Ort der Besteuerung

Der Geschäftsvereinbarung zufolge ist Unternehmen T das leistende Unternehmen und Unternehmen S der Kunde. Es findet eine Erbringung von Dienstleistungen gegen Entgelt statt. Folglich unterliegt der allgemeinen Regel für B2B-Leistungen (Leitlinie 3.2) zufolge die Leistung durch Unternehmen T der Besteuerung in Staat A, weil sich dort der Standort des Kunden befindet. Es handelt sich in diesem Beispiel um zwei voneinander unabhängige Leistungen, die entsprechend behandelt werden.

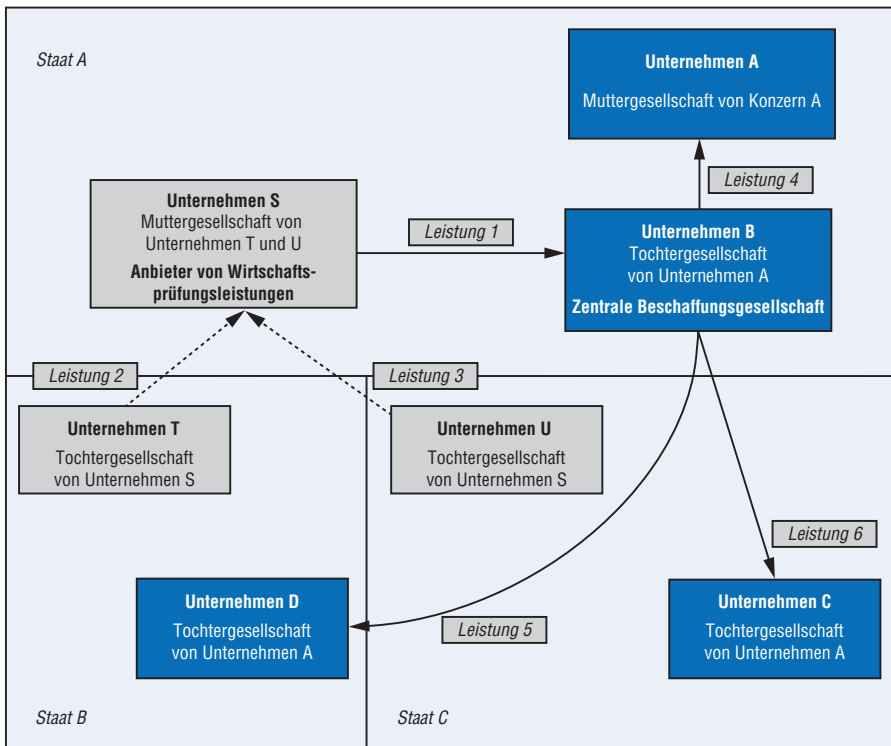
Die in Beispiel 1 erörterte Behandlung von Leistung 1 bleibt davon unberührt.

Beispiel 3: Globale Vereinbarung

Dieses Beispiel verdeutlicht die Leistungen, die durchgeführt werden, wenn zwischen der Muttergesellschaft eines Wirtschaftsprüfungskonzerns und der zentralen Beschaffungsgesellschaft eines Konzerns, der für andere Konzerngesellschaften in mehreren Staaten Wirtschaftsprüfungsleistungen benötigt, eine globale Vereinbarung über die Erbringung von Wirtschaftsprüfungsleistungen getroffen wird.

Sachverhalt

Unternehmen B ist eine zentrale Beschaffungsgesellschaft in Staat A. Es ist Teil eines multinationalen Konzerns mit Tochtergesellschaften weltweit, namentlich Unternehmen D in Staat B und Unternehmen C in Staat C. Die Muttergesellschaft von Unternehmen B ist Unternehmen A, das sich ebenfalls in Staat A befindet.



Unternehmen S in Staat A ist die Muttergesellschaft eines multinationalen Wirtschaftsprüfungskonzerns mit Tochtergesellschaften weltweit, namentlich Unternehmen T in Staat B und Unternehmen U in Staat C.

Konzern A benötigt globale Wirtschaftsprüfungsleistungen, um die gesetzlichen Bestimmungen für die Unternehmen in Staat A und seine Tochtergesellschaften in Staat B und C zu erfüllen. Der Einkauf der globalen Wirtschaftsprüfungsleistungen für den ganzen Konzern erfolgt durch Unternehmen B, das zu diesem Zweck eine zentralisierte Beschaffungsvereinbarung mit Unternehmen S über die Erbringung von Wirtschaftsprüfungsleistungen für den gesamten Konzern A schließt. Die Bezahlung erfolgt auf der Grundlage der einzelnen Geschäftsvereinbarungen.

Unternehmen S erbringt gegen Entgelt die globalen Wirtschaftsprüfungsleistungen für Unternehmen B. Diese Leistung umfasst zwar die Erbringung aller Bestandteile der globalen Vereinbarung, Unternehmen S kann jedoch faktisch nur einen Teil der Dienstleistungen selbst ausführen, nämlich die Leistungen an Unternehmen A und B, die sich in Staat A befinden.

Um den Rest der Vereinbarung erfüllen zu können, geht Unternehmen S Geschäftsvereinbarungen mit seinen beiden Tochtergesellschaften Unternehmen T und Unternehmen U ein, die vorsehen, dass diese Unternehmen Wirtschaftsprüfungsleistungen für ihre Muttergesellschaft, Unternehmen S, erbringen. Die Ausführung dieser Dienstleistungen durch Unternehmen S und T erfolgt direkt an die Tochtergesellschaften von Unternehmen A. Diese Tochtergesellschaften, Unternehmen C und D, befinden sich in denselben Staaten wie die Tochtergesellschaften von Unternehmen A, die die Prüfungsleistungen an sie ausführen.

Unternehmen B schließt separate Geschäftsvereinbarungen mit seiner Muttergesellschaft, Unternehmen A, und den Tochtergesellschaften von Unternehmen A, Unternehmen C und D. Diesen Geschäftsvereinbarungen zufolge stellt Unternehmen B die Wirtschaftsprüfungsleistungen, die es von Unternehmen S erworben hat, Unternehmen A sowie dessen Tochtergesellschaften C und D bereit.

In diesem Beispiel liegen sechs separate Geschäftsvereinbarungen vor, die jeweils eine Leistung gegen Entgelt zum Gegenstand haben:

- Bei der zentralisierten Beschaffungsvereinbarung ist Unternehmen S das leistende Unternehmen und Unternehmen B der Kunde (Leistung 1).
- Bei zwei weiteren Geschäftsvereinbarungen sind Unternehmen T und U die leistenden Unternehmen und Unternehmen S der Kunde (Leistung 2 und Leistung 3).
- Bei einer Geschäftsvereinbarung ist Unternehmen B das leistende Unternehmen und Unternehmen A der Kunde (Leistung 4).
- Bei zwei weiteren Geschäftsvereinbarungen ist Unternehmen B das leistende Unternehmen und Unternehmen D und C sind die Kunden (Leistung 5 und Leistung 6).

Der Ort der Besteuerung wird für jede einzelne Leistung jeweils gesondert bestimmt.

Ort der Besteuerung

Der allgemeinen Regel für B2B-Leistungen (Leitlinie 3.2) zufolge ist bei Leistung 1 zwischen Unternehmen S und Unternehmen B Staat A der Ort der Besteuerung, da sich Unternehmen B in Staat A befindet. Der allgemeinen Regel für B2B-Leistungen (Leitlinie 3.2) zufolge ist bei Leistung 2 und 3 zwischen Unternehmen T und Unternehmen U als leistenden Unternehmen und Unternehmen S als Kunde Staat A für beide Leistungen der Ort der Besteuerung. Der allgemeinen Regel für B2B-Leistungen (Leitlinie 3.2)

zufolge ist bei Leistung 4 zwischen Unternehmen B und Unternehmen A Staat A der Ort der Besteuerung, da sich Unternehmen A in Staat A befindet. Der allgemeinen Regel für B2B-Leistungen (Leitlinie 3.2) zufolge ist bei Leistung 5 zwischen Unternehmen B und Unternehmen D Staat B der Ort der Besteuerung, da sich der Kunde in Staat B befindet. Der allgemeinen Regel für B2B-Leistungen (Leitlinie 3.2) zufolge ist bei Leistung 6 zwischen Unternehmen B und Unternehmen C Staat C der Ort der Besteuerung, da sich der Kunde in Staat C befindet.

Dabei ist anzumerken, dass die Prüfungsleistungen von Unternehmen T und Unternehmen U für Unternehmen S „erbracht“, aber direkt an Unternehmen D und Unternehmen C „ausgeführt“ werden. Die Tatsache, dass die Dienstleistungen für jemand anderen als denjenigen „erbracht“ werden, an den sie „ausgeführt“ werden, ist in diesem Beispiel nicht relevant für die Bestimmung des Orts der Besteuerung, da sich der Ort der Besteuerung weiterhin an dem gemäß der allgemeinen Regel für B2B-Leistungen (Leitlinie 3.2) bestimmten Standort des Kunden orientiert und nicht danach, wo oder an wen die direkte Ausführung der Leistungen erfolgt.

Der Grund dafür ist, dass auf jeder Stufe dieses Beispiels alle Leistungen den Besteuerungsregeln in dem Staat unterliegen, in dem sich der Kunde befindet, und eine Nutzung der Leistungen durch das Unternehmen gemäß dem durch die allgemeine Regel für B2B-Leistungen (Leitlinie 3.2) umgesetzten Bestimmungslandprinzip unterstellt wird. Es liegt weder eine Doppelbesteuerung noch eine unbeabsichtigte Nichtbesteuerung in Staat A, B oder C vor. Die auf Staat B und C entfallende Steuer wird der geschäftlichen Nutzung der Leistungen in diesen Ländern im Einklang mit der allgemeinen Regel für B2B-Leistungen (Leitlinie 3.2) gerecht, die den Standort des Kunden als geeigneten Hilfsindikator für den Staat der geschäftlichen Nutzung behandelt und dadurch das Bestimmungslandprinzip umsetzt. Es besteht kein Grund, von den Geschäftsvereinbarungen abzuweichen und sich beispielsweise an der Interaktion zwischen Unternehmen T und Unternehmen D oder zwischen Unternehmen U und Unternehmen C zu orientieren.

Bei der Erstellung dieses Beispiels wurde darauf geachtet, Probleme zu vermeiden, die bei Unternehmen A im Zusammenhang mit Aufwendungen im Interesse der Konzernleitung auftreten könnten⁴⁵. Es könnte

45. Unter dem Konzernleitungsaufwand sind im Wesentlichen jene Kosten zu verstehen, die bei der Muttergesellschaft des Konzerns für administrative und sonstige Leistungen anfallen, die an Tochter- und andere Konzerngesellschaften im Interesse der Muttergesellschaft (in ihrer Eigenschaft als Gesellschafterin)

argumentiert werden, dass Unternehmen A in seiner Stellung als Muttergesellschaft auch von den Wirtschaftsprüfungsaktivitäten in Staat A, B und C profitiert, beispielsweise weil diese Aktivitäten eine zusätzliche Prüfung der Abschlüsse nach den Rechnungslegungsgrundsätzen des Staats der Muttergesellschaft umfassen, anstatt sich auf die Prüfung nach den Rechnungslegungsgrundsätzen des Staats der jeweiligen Tochtergesellschaft zu beschränken. In Beispiel 3 wird unterstellt, dass keine Probleme im Zusammenhang mit Konzernleitungsaufwendungen auftreten, weil Unternehmen B mit Leistung 4 Wirtschaftsprüfungsleistungen an Unternehmen A bereitstellt. Ferner werden etwaige Fragen hinsichtlich der Bewertung für Mehrwertsteuerzwecke und der möglichen Existenz weiterer, hier nicht aufgeführter Leistungen, ebenfalls ausgeklammert.

Beispiel 4: Alternative globale Vereinbarung – Rahmenvereinbarung

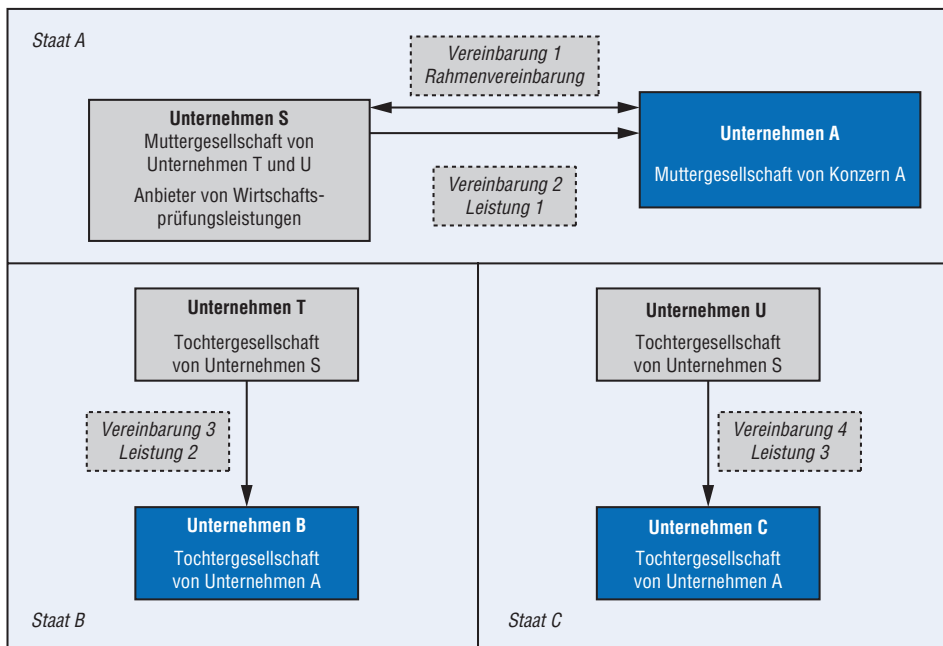
In diesem Beispiel schließt die Muttergesellschaft des Konzerns, der Wirtschaftsprüfungsleistungen benötigt, eine als „Rahmenvereinbarung“ bezeichnete globale Vereinbarung mit der (im selben Staat befindlichen) Muttergesellschaft des Wirtschaftsprüfungskonzerns über die Erbringung von Wirtschaftsprüfungsleistungen in mehreren Staaten ab⁴⁶.

Sachverhalt

Unternehmen A ist eine Muttergesellschaft in Staat A. Es ist Teil eines multinationalen Konzerns mit Tochtergesellschaften weltweit, darunter Unternehmen B in Staat B und Unternehmen C in Staat C.

und nicht im eigenen Interesse der jeweiligen Tochter- oder Konzerngesellschaft erbracht werden. Diese Kosten können entweder direkt bei der Muttergesellschaft anfallen oder bei der Tochtergesellschaft anfallen und auf die Muttergesellschaft übertragen werden. Sie werden im Allgemeinen als Aufwendungen behandelt, die von der Muttergesellschaft getragen werden sollten, weil sie als Konzernleitungs- oder Gesellschafteraufwand zu betrachten sind, der dem Interesse der Gesellschafter oder des Konzerns als Ganzes und nicht dem Interesse einer einzelnen Tochter- oder Konzerngesellschaft dient.

46. Die Bezeichnung als „Rahmenvereinbarung“ dient ausschließlich dazu, sie von der separaten Geschäftsvereinbarung abzugrenzen, in der die Erbringung von Wirtschaftsprüfungsleistungen an die Muttergesellschaft geregelt wird. Es ist nicht die Absicht der Leitlinien zu definieren, was eine „Rahmenvereinbarung“ darstellen könnte.



Unternehmen S in Staat A ist die Muttergesellschaft eines multinationalen Wirtschaftsprüfungskonzerns mit Tochtergesellschaften weltweit, darunter Unternehmen T in Staat B und Unternehmen U in Staat C.

Konzern A benötigt globale Wirtschaftsprüfungsleistungen, um die gesetzlichen Bestimmungen für seine Unternehmen in Staat A und seine Tochtergesellschaften in Staat B und C zu erfüllen. Unternehmen A schließt eine Rahmenvereinbarung mit Unternehmen S (Vereinbarung 1). Die Rahmenvereinbarung umfasst Begriffsbestimmungen, Geheimhaltungspflichten, Garantien, Zahlungstermine und Haftungsbeschränkungen, die nur gelten, wenn Konzerngesellschaften von Unternehmen S und Unternehmen A separate Vereinbarungen schließen, die auf diese Rahmenvereinbarung Bezug nehmen. Die Vereinbarung sieht auch vor, dass mit Unternehmen A verbundene Unternehmen und mit Unternehmen S verbundene Wirtschaftsprüfungsunternehmen unter Bezugnahme auf die Rahmenvereinbarung Geschäftsvereinbarungen zu den Bedingungen der Rahmenvereinbarung schließen können. Die Vereinbarung verpflichtet jedoch keine Gesellschaft von Konzern A oder Konzern S, solche Geschäftsvereinbarungen einzugehen.

Unternehmen A schließt eine separate Geschäftsvereinbarung mit Unternehmen S über Wirtschaftsprüfungsleistungen bei Unternehmen A (Vereinbarung 2), Unternehmen B schließt eine Geschäftsvereinbarung mit Unternehmen T über Wirtschaftsprüfungsleistungen bei Unternehmen B (Vereinbarung 3), und Unternehmen C schließt eine Geschäftsvereinbarung mit Unternehmen U über Wirtschaftsprüfungsleistungen bei Unternehmen C (Vereinbarung 4). Jede dieser drei gesonderten Vereinbarungen (d.h. Vereinbarung 2-4) enthält einen Artikel, in dem sich die Beteiligten verpflichten, die Bedingungen der Rahmenvereinbarung (Vereinbarung 1) zu akzeptieren. Die Bezahlung erfolgt auf der Grundlage der einzelnen Geschäftsvereinbarungen.

In diesem Beispiel liegen vier separate Vereinbarungen vor, von denen lediglich drei Geschäftsvereinbarungen darstellen, die Leistungen gegen Entgelt zum Gegenstand haben:

- Vereinbarung 1 ist nicht geschäftsvorfallbezogen, es wird kein Entgelt gezahlt und keine Leistung geschaffen. Vereinbarung 1 legt Geschäftsbedingungen fest, die erst dann in Kraft treten, wenn Beteiligte im Einklang mit den Bestimmungen der Rahmenvereinbarung separate Geschäftsvereinbarungen schließen.
- Bei Vereinbarung 2 ist Unternehmen S das leistende Unternehmen und Unternehmen A der Kunde (Leistung 1).
- Bei Vereinbarung 3 ist Unternehmen T das leistende Unternehmen und Unternehmen B der Kunde (Leistung 2).
- Bei Vereinbarung 4 ist Unternehmen U das leistende Unternehmen und Unternehmen C der Kunde (Leistung 3).

Der Ort der Besteuerung wird für jede einzelne Leistung jeweils gesondert bestimmt.

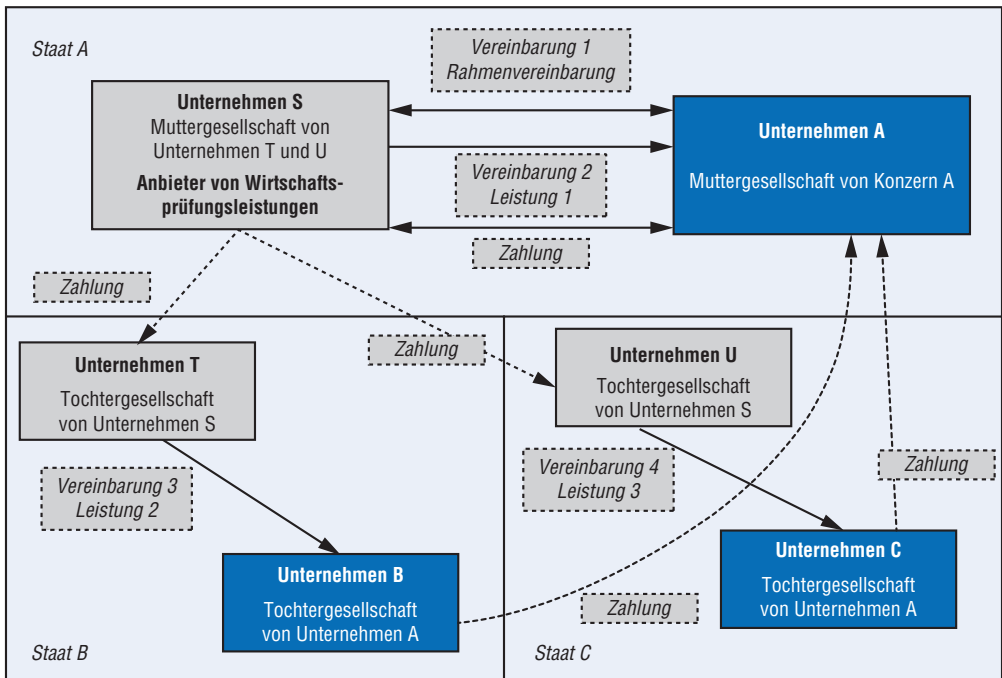
Ort der Besteuerung

Der allgemeinen Regel für B2B-Leistungen (Leitlinie 3.2) zufolge ist bei Leistung 1 zwischen Unternehmen S und Unternehmen A Staat A der Ort der Besteuerung, da sich Unternehmen A in Staat A befindet. Der allgemeinen Regel für B2B-Leistungen (Leitlinie 3.2) zufolge ist bei Leistung 2 zwischen Unternehmen T und Unternehmen U Staat B der Ort der Besteuerung, da sich Unternehmen B in Staat B befindet. Außerdem ist der allgemeinen Regel für B2B-Leistungen (Leitlinie 3.2) zufolge bei Leistung 3 zwischen Unternehmen U und Unternehmen C Staat C der Ort der Besteuerung, da sich Unternehmen C in Staat C befindet.

Alle drei Leistungen unterliegen den Besteuerungsregeln in dem Staat, in dem sich der Kunde befindet, da dieser gemäß der allgemeinen Regel für B2B-Leistungen (Leitlinie 3.2) einen geeigneten Hilfsindikator für den Staat der geschäftlichen Nutzung darstellt. Es liegt weder eine Doppelbesteuerung noch eine unbeabsichtigte Nichtbesteuerung in Staat A, B oder C vor. Es besteht kein Grund, von den Geschäftsvereinbarungen abzuweichen. Insbesondere finden in diesem Beispiel unter der Rahmenvereinbarung (Vereinbarung 1) selbst keine Leistungen statt. Da unter dieser Vereinbarung keine Leistungen erbracht werden, treten dementsprechend auch keine Probleme bezüglich des Orts der Besteuerung auf.

Beispiel 5: Alternative globale Vereinbarung – Abweichende Zahlungsströme

Dieses Beispiel stellt eine Erweiterung von Beispiel 4 um Zahlungsströme dar, die sich nicht mit den Leistungen gemäß der zugrunde liegenden Geschäftsvereinbarung decken.



Sachverhalt

Dieses Beispiel baut auf Beispiel 4 auf, unterscheidet sich aber darin, dass Konzern A über ein System zur Abrechnung von Leistungen zwischen den einzelnen Konzerngesellschaften verfügt. Konzern A beschließt daher, die Zahlungsabwicklung des Konzerns bei Unternehmen A als gemeinsamer Zahlungsstelle zu zentralisieren, um die mit Zahlungsvorgängen verbundenen Kosten zu verringern⁴⁷. Die Rahmenvereinbarung in diesem Beispiel entspricht im Wesentlichen der Rahmenvereinbarung von Beispiel 4, abgesehen davon, dass die Zahlungen für die Leistungen, die im Rahmen der lokal geschlossenen Geschäftsvereinbarungen erbracht werden, von Unternehmen A direkt mit Unternehmen S für den gesamten Konzern A abgerechnet werden.

Für die im Rahmen der drei Geschäftsvereinbarungen erbrachten Wirtschaftsprüfungsleistungen stellen Unternehmen S, Unternehmen T und Unternehmen U im Einklang mit dem allgemein üblichen Fakturierungsverfahren Rechnungen für Unternehmen A, B und C aus. Für Zahlungszwecke aber erhält Unternehmen A von Unternehmen S eine gemeinsame Abrechnung (zusammen mit Kopien der Einzelrechnungen für die erbrachten Leistungen). Unternehmen A zahlt auf der Grundlage der gemeinsamen Abrechnung den geforderten Betrag an Unternehmen S und fordert am selben Tag die entsprechenden Beträge von Unternehmen B und Unternehmen C ein. Analog dazu leitet Unternehmen S am selben Tag, an dem es die Zahlung von Unternehmen A erhält, die entsprechenden Beträge an Unternehmen T und Unternehmen U weiter.

Bei den Zahlungsbewegungen handelt es sich um Barzahlungen oder Buchungen. Die Zahlung, die Unternehmen A an Unternehmen S entrichtet, stellt das Entgelt für die von Unternehmen S an Unternehmen A, von Unternehmen T an Unternehmen B und von Unternehmen U an Unternehmen C erbrachten Leistungen dar.

Ort der Besteuerung

Die Schlussfolgerungen aus Beispiel 4 zum Ort der Besteuerung für die Leistungen, die im Rahmen der Geschäftsvereinbarungen (Vereinbarung 2, 3 und 4) erfolgen, gelten weiterhin. Die Tatsache, dass die Zahlungen über Unternehmen A und Unternehmen S abgewickelt werden, hat darauf keinen Einfluss.

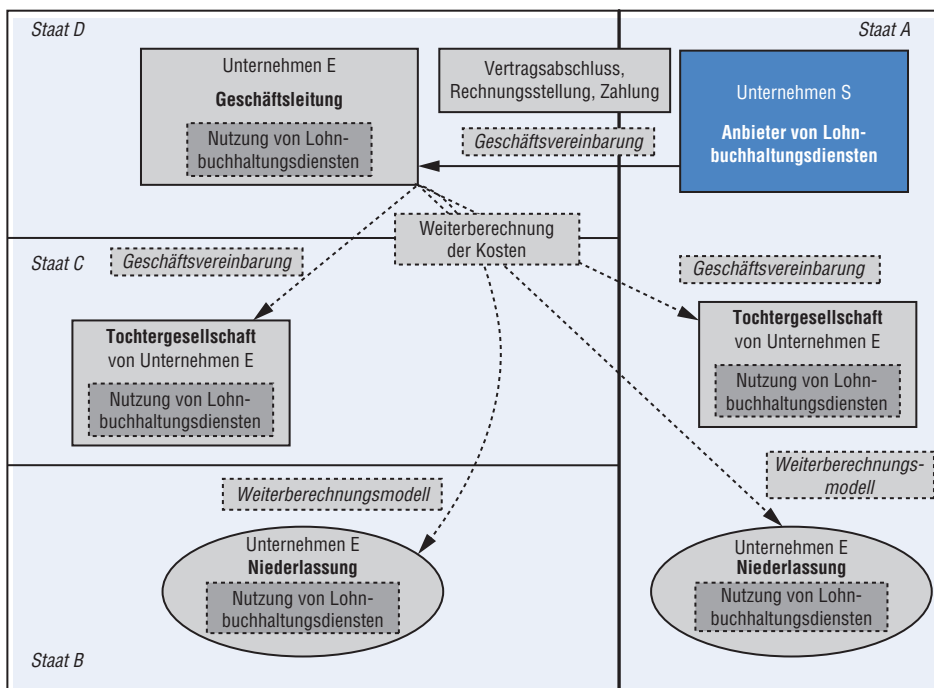
47. In einigen Fällen könnte durch die Zahlungsstellenfunktion die Entstehung einer separaten Leistung oder separater Leistungen zwischen Unternehmen A und seinen Tochtergesellschaften verursacht werden. Für die Zwecke dieses Beispiels ist dies nicht der Fall.

Alle Leistungen im Rahmen der Geschäftsvereinbarungen unterliegen gemäß der allgemeinen Regel für B2B-Leistungen (Leitlinie 3.2) den Besteuerungsregeln im Staat des Kunden. Es liegt weder eine Doppelbesteuerung noch eine unbeabsichtigte Nichtbesteuerung in Staat A, B oder C vor. Es besteht kein Grund, von den Geschäftsvereinbarungen abzuweichen und sich beispielsweise an den Zahlungsströmen zu orientieren. Die Zahlungsströme zwischen Unternehmen A und seinen Tochtergesellschaften, zwischen Unternehmen A und Unternehmen S sowie zwischen Unternehmen S und seinen Tochtergesellschaften stellen Entgelt für Leistungen im Rahmen der Geschäftsvereinbarungen dar, durch sie alleine werden aber weder zusätzliche Leistungen geschaffen noch Leistungen verändert oder der Kunde oder Standort des Kunden bestimmt.

ANHANG II ZU KAPITEL 3

Beispiel zur Veranschaulichung der Anwendung der Weiterberechnungsmethode nach der allgemeinen Regel zum Ort der Besteuerung in Bezug auf Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte an Mehrstandortunternehmen

Erbringung von Lohnbuchhaltungsdiensten



Sachverhalt

Unternehmen E ist ein Mehrstandortunternehmen, das in drei verschiedenen Ländern vertreten ist: mit einer Geschäftsleitung in Staat D („Geschäftsleitung“) und zwei Handelsniederlassungen („Niederlassungen“) in den Staaten A und B. Es ist die Muttergesellschaft eines multinationalen Konzerns mit Tochtergesellschaften („Tochtergesellschaften“) in den Staaten A und C. Die Geschäftsleitung und die Niederlassungen von Unternehmen E ebenso wie seine Tochtergesellschaften sind alle für die Zwecke der Mehrwertsteuer registriert.

Unternehmen E schließt, vertreten durch seine Geschäftsleitung, eine Geschäftsvereinbarung mit dem in Staat A befindlichen Anbieter S über die Erbringung von Lohnbuchhaltungsdiensten. Im vorliegenden Beispiel beziehen sich die Lohnbuchhaltungsdienste⁴⁸ auf das Personal am Sitz der Geschäftsleitung von Unternehmen E und in seinen Niederlassungen in den Staaten A und B sowie in seinen Tochtergesellschaften in den Staaten A und C.

Die Geschäftsleitung von Unternehmen E hat Geschäftsvereinbarungen mit den Tochtergesellschaften geschlossen und Weiterberechnungsmodelle mit den Niederlassungen vereinbart, in denen die Bedingungen der Geschäftsvorfälle zwischen ihnen festgelegt sind.

Im Rahmen der Geschäftsvereinbarung zwischen Anbieter S und Unternehmen E ist eine Fixgebühr pro Monat festgelegt, sofern sich die Zahl der Beschäftigten in einer festgelegten Bandbreite bewegt. Nach Erhalt der Rechnung von Anbieter S bezahlt die Geschäftsleitung von Unternehmen E Anbieter S für die im Rahmen dieser Geschäftsvereinbarung erbrachten Dienste.

Das vereinbarte Entgelt beträgt 20 000. Anbieter S stellt der Geschäftsleitung von Unternehmen E eine Rechnung über diesen Betrag aus und erhält eine Zahlung in Höhe des Gesamtbetrags von der Geschäftsleitung.

Anbieter

Anbieter S in Staat A hat eine Geschäftsvereinbarung mit Unternehmen E geschlossen. Auf Seiten von Unternehmen E wurde diese Geschäftsvereinbarung von der Geschäftsleitung in Staat D ausgehandelt und geschlossen, an

48. Zu den Lohnbuchhaltungsdiensten gehören verschiedene Schritte wie Datenerfassung, Eingabe von Stammdaten in die Systeme, Verfolgung gesetzlicher Entwicklungen, Berechnung von Steuern sowie Erstellung von Gehaltsabrechnungen, Buchungseinträgen, Überweisungen, Kurzberichten usw.

die alle Rechnungen gerichtet werden und die für die Bezahlung zuständig ist. Die Geschäftsvereinbarung enthält die erforderlichen Nachweise, die es dem Anbieter erlauben, die Dienste Mehrwertsteuerfrei zu berechnen und der Geschäftsleitung von Unternehmen E in Staat D eine Rechnung ohne Mehrwertsteuer auszustellen.

Konzern des Kunden⁴⁹

Nachdem die Geschäftsleitung von Unternehmen E das Unternehmen bei der Geschäftsvereinbarung mit Anbieter S vertreten hat, dürfte sie diesen Anbieter in die Lieferantenstammdaten ihres ERP-Systems⁵⁰ eingepflegt und eine Kostenstelle eingerichtet haben, um die maßgeblichen Kosten zu erfassen und zu bündeln. Im vorliegenden Beispiel hat die Geschäftsleitung Unternehmen E bei einer Geschäftsvereinbarung über den Einkauf von Dienstleistungen zur eigenen Verwendung und für die Niederlassungen von Unternehmen E in den Staaten A und B sowie für seine Tochtergesellschaften in den Staaten A und C vertreten. Die Geschäftsleitung von Unternehmen E wird daher untersuchen, welches die am besten geeignete Methode für die Aufteilung der Kosten dieser Dienstleistungen zwischen der Geschäftsleitung sowie den Niederlassungen und Tochtergesellschaften ist. Im vorliegenden Beispiel beruht die Aufteilung auf der Zahl der Beschäftigten. In diesem Fall spiegelt die Beschäftigtenzahl die Nutzung der Lohnbuchhaltungsdienste durch die Geschäftsleitung von Unternehmen E sowie seine Niederlassungen und Tochtergesellschaften, die das Personal beschäftigen, auf das sich diese Dienste beziehen, fair und angemessen wider. Die Beschäftigtenzahl wird daher als akzeptabler Kostenaufteilungsschlüssel für diese Dienste betrachtet.

Die Bedingungen für die Kostenzuordnungen zu den Niederlassungen und Tochtergesellschaften gehen aus den Geschäftsvereinbarungen

49. Im Kontext dieses Beispiels bezieht sich der Begriff „Konzern des Kunden“ auf Unternehmen E und seine Niederlassungen und Tochtergesellschaften, die das Personal beschäftigen, auf das sich die von Anbieter S erbrachten Dienste beziehen.

50. „Enterprise Resource Planning“-Systeme („ERP-Systeme“) dienen der Integration der internen und externen Verwaltungsabläufe und -daten im gesamten Unternehmen, die die Funktionen des Finanz- und Rechnungswesens, die Produktion, den Vertrieb und Dienstleistungen, das Kundenbeziehungsmanagement usw. umfassen. ERP-Systeme automatisieren diese Tätigkeit im Rahmen einer integrierten Software-Anwendung. Sie dienen der Erleichterung des Informationsflusses zwischen allen Geschäftsfunktionen in einem Unternehmen und der Verwaltung der Beziehungen zu Dritten wie Zulieferern und Kunden. Vgl. Bidgoli, Hossein (2004), *The Internet Encyclopedia*, Volume 1, John Wiley & Sons, Inc. S. 707

zwischen Unternehmen E und seinen Tochtergesellschaften sowie aus den Weiterberechnungsmodellen zwischen der Geschäftsleitung von Unternehmen E und den Niederlassungen hervor.

Nach Erhalt der Rechnung von Anbieter S speist die Kreditorenabteilung am Sitz der Geschäftsleitung von Unternehmen E diese Rechnung in die Kostenstelle für die Rechnungen ein, die im Hinblick auf die Weiterlieferungen nach der Beschäftigtenzahl aufgeteilt werden müssen.

Als nächstes wird diesem Eintrag die jeweilige mehrwertsteuerliche Behandlung („Kodierung“) zugewiesen. Diese beruht in der Regel auf einem „Entscheidungsbaum“, bei dem die verschiedenen möglichen Mehrwertsteuerszenarien betrachtet werden. Im vorliegenden Fall wird die Geschäftsleitung von Unternehmen E zu dem Schluss gelangen, dass die von Anbieter S erhaltene Rechnung keine Mehrwertsteuer ausweisen sollte und dass die Geschäftsleitung die Mehrwertsteuer im Rahmen eines Reverse-Charge-Verfahrens in Staat D abrechnen sollte⁵¹. Nach ihrer Genehmigung wird die Rechnung für die unmittelbare Bezahlung durch die Geschäftsleitung an Anbieter S bearbeitet, und die Geschäftsleitung rechnet die Mehrwertsteuer im Rahmen eines Reverse-Charge-Verfahrens in Staat D ab. Die Geschäftsleitung von Unternehmen E in Staat D zieht die entsprechende Vorsteuer gemäß ihrem regulären Anspruch auf Vorsteuerabzug ab.

Im nächsten Schritt berechnet die Geschäftsleitung von Unternehmen E den Niederlassungen und Tochtergesellschaften, die das Personal beschäftigen, auf das sich diese Dienste beziehen, einen Teil der Kosten der Lohnbuchhaltungsdienste weiter. Dies erfolgt in der Regel im Rahmen des regulären „Periodenabschlusses“, der beispielsweise am Ende jedes Monats, Quartals, Halbjahrs oder Geschäftsjahrs erstellt wird. In vielen Fällen geschieht dies anhand einer in der Buchhaltungssoftware gepflegten „Aufteilungsschlüsseltabelle“, in der für jedes Konto bzw. jede Kontengruppe der Prozentsatz angegeben ist, der für die Aufteilung der zuvor zur Weiterberechnung identifizierten Beträge zu verwenden ist. Bei diesem regelmäßigen Periodenabschluss wird der Betrag je Niederlassung bzw. Tochtergesellschaft berechnet und werden die Dokumentation und die Buchungseinträge erstellt.

51. Für die Zwecke dieses Beispiels wird unterstellt, dass alle Staaten ein „Reverse-Charge-Verfahren“ anwenden, bei dem die Steuerschuld vom leistenden Unternehmen auf den Kunden verlagert wird. Einige Länder verlangen allerdings nicht, dass der Kunde die Steuer nach dem Reverse-Charge-Verfahren abrechnet, wenn er Anspruch auf vollen Vorsteuerabzug hat.

Im vorliegenden Beispiel beruht der Aufteilungsschlüssel auf der Beschäftigtenzahl. Die Geschäftsleitung von Unternehmen E ermittelt die Beschäftigtenzahl in jeder der maßgeblichen Niederlassungen und Tochtergesellschaften, was in der Regel anhand von Budgetdaten geschieht. In diesem Beispiel geht aus den Budgetdaten hervor, dass die Geschäftsleitung 100 Mitarbeiter beschäftigt, die Niederlassungen in den Staaten A und B 10 bzw. 30 Beschäftigte haben und die Tochtergesellschaften in den Staaten A und C 20 bzw. 40 Beschäftigte zählen.

Der Aufteilungsschlüsseltabelle zufolge entfallen 50% auf die Geschäftsleitung in Staat D, 5% auf die Niederlassung in Staat A, 15% auf die Niederlassung in Staat B, 10% auf die Tochtergesellschaft in Staat A und 20% auf die Tochtergesellschaft in Staat C. Das Buchführungssystem der Geschäftsleitung von Unternehmen E erstellt zwei Rechnungen für die Weiterlieferung an die Tochtergesellschaften, eine über 2 000 an die Tochtergesellschaft in Staat A und eine über 4 000 an die Tochtergesellschaft in Staat C⁵². Auf der Grundlage der allgemeinen Regel für Leistungen von Unternehmen an Unternehmen (Leitlinie 3.2) werden diese Rechnungen mehrwertsteuerfrei ausgestellt, da es sich bei diesen Tochtergesellschaften um Estandortunternehmen handelt, die sich außerhalb von Staat D befinden, wo die Geschäftsleitung von Unternehmen E angesiedelt ist. Das Buchführungssystem erstellt darüber hinaus zwei Rechnungen entsprechende interne Dokumente, mit denen der Niederlassung in Staat A 1 000 und der Niederlassung in Staat B 3 000 zugerechnet werden. Nach der Weiterberechnungsmethode werden diese Dokumente so behandelt, als handele es sich bei ihnen um Rechnungen an selbstständige rechtliche Einheiten, und mehrwertsteuerfrei ausgestellt, da sich beide Niederlassungen außerhalb von Staat D befinden, in dem die Geschäftsleitung von Unternehmen E angesiedelt ist.

Nach Erhalt der Rechnungen rechnen die Tochtergesellschaften in den Staaten A und C die Mehrwertsteuer über das Reverse-Charge-Verfahren ab. Die Niederlassungen in den Staaten A und B rechnen die Mehrwertsteuer über das Reverse-Charge-Verfahren nach Erhalt der Dokumente über die ihnen von der Geschäftsleitung zugerechneten Kosten ab.

Dieses Verfahren wiederholt sich das ganze Geschäftsjahr über. In bestimmten Fällen kann es möglich sein, dass die Aufteilungsschlüssel im Lauf des Geschäftsjahrs unverändert bleiben, obwohl die Zahl der Beschäftigten während dieses Zeitraums in den einzelnen Konzernteilen schwankt. In solch einem Fall nehmen die Unternehmen in der Regel zum Jahresende eine

52. Vgl. Abschnitt B.4 von Kapitel 3.

entsprechende Anpassung vor („True Up“). Die Kostenaufteilung wird dann auf Basis der präziseren Beschäftigtenzahl überprüft, wobei der Fluktuation im Lauf des Geschäftsjahrs Rechnung getragen wird. Zur Korrektur werden dann Gutschriften oder Rechnungen/Dokumente über den Differenzbetrag zwischen dem tatsächlich in Rechnung gestellten Betrag und dem auf Basis der tatsächlichen Beschäftigtenzahl berechneten Betrag ausgestellt. Diese zusätzlichen Rechnungen bzw. Gutschriften werden mehrwertsteuerlich genauso behandelt wie die zugrunde liegenden Rechnungen/Dokumente.

Steuerverwaltungen

Der Anbieter in Staat A sollte im Besitz aller maßgeblichen Informationen sein, aus denen sich die Geschäftsvereinbarung zusammensetzt, um nachzuweisen, dass er die Dienstleistung korrekterweise mehrwertsteuerfrei für die Geschäftsleitung von Unternehmen E erbracht hat.

Die Steuerverwaltung in Staat D sollte sich davon überzeugen können, dass die Geschäftsleitung von Unternehmen E das Reverse-Charge-Verfahren korrekt auf die von Anbieter S erhaltene Rechnung angewendet hat. Sie sollte sich zudem davon überzeugen können, dass die durch die Geschäftsleitung von Unternehmen E an die Niederlassungen und Tochtergesellschaften vorgenommenen Weiterberechnungen steuerlich korrekt behandelt wurden. Die Geschäftsleitung von Unternehmen E sollte im Besitz aller maßgeblichen Informationen sein, aus denen sich die Geschäftsvereinbarung mit Anbieter S zusammensetzt. Außerdem sollte sie im Besitz der Geschäftsvereinbarungen mit ihren Tochtergesellschaften und der Weiterberechnungsmodelle mit ihren Niederlassungen befinden, aus denen hervorgeht, wie die Weiterberechnungen aufgeteilt wurden.

Die Steuerverwaltungen in den Staaten A, B und C sollten sich davon überzeugen können, dass das Reverse-Charge-Verfahren von den Tochtergesellschaften und Niederlassungen von Unternehmen E für die durch die Geschäftsleitung vorgenommenen Weiterberechnungen korrekt durchgeführt wurde. Die Tochtergesellschaften sollten im Besitz aller maßgeblichen Informationen sein, aus denen sich ihre Geschäftsvereinbarung mit der Geschäftsleitung von Unternehmen E zusammensetzt, und die Niederlassungen sollten sich im Besitz der maßgeblichen Informationen befinden, aus denen sich ihr Weiterberechnungsmodell mit ihrer Geschäftsleitung zusammensetzt. Insbesondere sollten die Steuerverwaltungen in den Staaten A und B überprüfen können, dass die Niederlassungen die Steuer nach den regulären inländischen Regeln zum

korrekten Besteuerungszeitpunkt abgerechnet haben (z.B. anhand des Datums der internen Weiterberechnungsdokumente oder des Datums, an dem der Geschäftsleitung die Vergütung gezahlt wird).

Um die Weiterberechnungen zu prüfen, müssen die Steuerverwaltungen sämtliche maßgeblichen Geschäftsunterlagen bis zur Ebene des einzelnen Geschäftsvorfalles hinab einsehen können, um die Art der einzelnen weiterberechneten Leistungen zu identifizieren und so den Ort der Besteuerung sowie den geltenden Satz zu bestimmen.

Kapitel 4

Die Umsetzung der Leitlinien in der Praxis unterstützen: Gegenseitige Zusammenarbeit, Streitminimierung und Anwendung in Fällen von Steuerhinterziehung und -umgehung

A. Einleitung

4.1 Das Ziel der Leitlinien besteht darin, den Staaten Orientierungen für die Ausarbeitung praxistauglicher Rechtsvorschriften zu geben, die eine reibungslose Interaktion zwischen den nationalen Mehrwertsteuersystemen bei ihrer Anwendung auf den internationalen Handel erleichtern, wobei darauf abgezielt wird, das Potenzial von Doppelbesteuerung und unbeabsichtigter Nichtbesteuerung auf ein Mindestmaß zu begrenzen und für Unternehmen wie Steuerbehörden größere Sicherheit zu schaffen. Dieses Ziel sollte in erster Linie durch die Anwendung der in Kapitel 2 dargelegten international vereinbarten Prinzipien der Steuerneutralität und durch die Umsetzung der in Kapitel 3 dargelegten Prinzipien für die Ermittlung des Orts der Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte erreicht werden.

4.2 In einer idealen Welt wäre es ein Leichtes, das Ziel der Leitlinien zu erreichen. Die in Kapitel 2 dargelegten Prinzipien der Steuerneutralität und die in Kapitel 3 dargelegten Prinzipien der Zuweisung der Besteuerungsrechte im Hinblick auf die Mehrwertsteuer sowohl im Unternehmenskontext (B2B) als auch im Privatkundenkontext (B2C) würden so einheitlich wie möglich angewendet. Für Unternehmen, die in Staaten, in denen sie nicht ansässig sind, Mehrwertsteuer entrichten müssen, gäbe es zudem eine Reihe angemessener Entlastungsmechanismen. Außerdem würden alle an den grenzüberschreitenden Geschäftsvorfällen beteiligten Personen nach Treu und Glauben handeln, und alle Geschäftsvorfälle wären rechtmäßig und hätten wirtschaftlichen Gehalt.

4.3 In der Praxis können indessen Unterschiede bezüglich der Art und Weise bestehen, wie die einzelnen Staaten die in den Leitlinien enthaltenen Prinzipien der Neutralität und des Orts der Besteuerung umsetzen oder auslegen (z.B. im Hinblick auf die Bestimmung des Status und des Standorts des Kunden). Zudem kann es Unterschiede im Hinblick auf die Behandlung der konkreten Gegebenheiten bestimmter grenzüberschreitender Geschäftsvorfälle durch die Staaten (z.B. Unterschiede bei der Qualifizierung der Leistungen) und bei der Auslegung der innerstaatlichen Regeln durch die an einer grenzüberschreitenden Leistung beteiligten Personen geben. Wo solche Unterschiede existieren, könnten sie zu Doppelbesteuerung oder zu unbeabsichtigter Nichtbesteuerung sowie in manchen Fällen zu Streitigkeiten führen.

4.4 Insofern die Leitlinien zur Neutralität und zum Ort der Besteuerung in der Praxis also weder das Risiko der Doppelbesteuerung oder der unbeabsichtigten Nichtbesteuerung bei der Anwendung der Mehrwertsteuervorschriften auf grenzüberschreitende Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte noch die Streitigkeiten, zu denen es aufgrund einer uneinheitlichen Auslegung der Leitlinien kommen kann, vollständig beseitigen werden, ist es angemessen, andere möglicherweise zur Verfügung stehende Mechanismen zu identifizieren, um die einheitliche Anwendung der Prinzipien der Leitlinien in den nationalen Rechtsvorschriften sowie ihre einheitliche Auslegung durch die Steuerverwaltungen zu erleichtern, um sowohl das Risiko einer solchen Doppelbesteuerung oder unbeabsichtigten Nichtbesteuerung als auch das Potenzial daraus resultierender Streitigkeiten möglichst gering zu halten.

4.5 Zusätzlich zu den Problemen, die bei der Umsetzung oder Auslegung der Leitlinien in der Praxis auftreten können, wenn alle Beteiligten nach Treu und Glauben handeln und alle Geschäftsvorfälle rechtmäßig sind und wirtschaftlichen Gehalt besitzen, kann es sein, dass sich in manchen grenzüberschreitenden Geschäftsvorfällen Bemühungen zur Steuerhinterziehung bzw. -umgehung ausdrücken, selbst wenn das nationale Recht dem Ziel der Leitlinien für Personen, die an rechtmäßigen grenzüberschreitenden Geschäftsvorfällen mit wirtschaftlichem Gehalt beteiligt sind, gerecht würde. In solchen Fällen ist es angemessen anzuerkennen, dass es nicht zu den Leitlinien im Widerspruch steht, wenn die Staaten zum Schutz vor Steuerhinterziehung und -umgehung, Einnahmeausfällen und Wettbewerbsverzerrungen verhältnismäßige Gegenmaßnahmen ergreifen.

4.6 Es gilt zu betonen, dass dieses Kapitel die in Kapitel 2 und 3 dargelegten Leitlinien ausdrücklich ergänzen soll. Daher befasst es sich mit Fragen der Neutralität, des Orts der Besteuerung und anderen Themen, die die einheitliche Auslegung dieser Leitlinien in der Praxis unterstützen, sowie Problemen der Steuerhinterziehung und -umgehung. Es soll keine Lösung für Probleme aufzeigen, die nicht in den Anwendungsbereich der in Kapitel 2 und 3 enthaltenen Leitlinien fallen, etwa im Zusammenhang mit der Frage, ob ein bestimmter Staat einer bestimmten Art von Leistung eine Vorzugsbehandlung zukommen lassen sollte (z.B. in Form von Befreiungen oder ermäßigten Steuersätzen) oder ob ein bestimmter Staat das Recht hat, die Abzugsfähigkeit bestimmter Vorsteuern zu begrenzen. Es geht auch nicht auf rein innerstaatliche Sachverhalte ohne grenzüberschreitenden Aspekt ein. Kurz gesagt gilt das Augenmerk des vorliegenden Kapitels im Wesentlichen Mechanismen, um Doppelbesteuerung und unbeabsichtigte Nichtbesteuerung zu vermeiden, um die Minimierung von Streitigkeiten

über potenzielle Doppelbesteuerung oder unbeabsichtigte Nichtbesteuerung zu erleichtern und um Steuerhinterziehung und -umgehung zu begegnen.

4.7 Dieses Kapitel soll die Souveränität der Staaten nicht in Frage stellen. Wie auf anderen Gebieten der Steuerverwaltung auch, wird den Staaten jedoch zur Anwendung der 2001 vom OECD-Forum Steuerverwaltung gebilligten Allgemeinen Verwaltungsgrundsätze⁵⁴ (*GAP001 Principles of Good Tax Administration – Practice Note*) geraten, die in Kapitel 2, Kasten 2.1 wiedergegeben sind.

B. Gegenseitige Zusammenarbeit, Informationsaustausch und andere Mechanismen zur Gewährleistung der Kommunikation und Kooperation der Steuerverwaltungen

B.1 Hintergrund

4.8 Die Mechanismen für die gegenseitige Zusammenarbeit, den Informationsaustausch und andere Kommunikationsformen zwischen den Steuerverwaltungen können hilfreiche Ansätze zur Förderung einer einheitlichen Auslegung der Leitlinien zur Neutralität und zum Ort der Besteuerung, zur Streitminimierung und zur Lösung von im Kontext der Leitlinien auftretenden Problemen im Zusammenhang mit Steuerhinterziehung oder -umgehung liefern.

4.9 Da die Leitlinien nicht rechtsverbindlich sind („Soft Law“), können diese Ansätze zur Erzielung einer einheitlichen Auslegung der Leitlinien in den nationalen Rechtsvorschriften keinen Mechanismus umfassen, der von der Existenz einer verbindlichen rechtlichen Verpflichtung („Hard Law“) zwischen Staaten abhängig wäre (z.B. von einem bilateralen Steuerabkommen). Aus diesem Grund können formale Streitbeilegungsmechanismen nicht als Mechanismen zur Erzielung einer einheitlichen Auslegung der Leitlinien dienen.

4.10 Die Staaten werden gleichwohl dazu ermutigt, die bestehenden Mechanismen für die gegenseitige Zusammenarbeit, den Informationsaustausch und die gegenseitige Amtshilfe zu nutzen, die den Steuerverwaltungen eine Kommunikations- und Kooperationsmöglichkeit bieten, um eine einheitliche Auslegung der Leitlinien zur Neutralität und zum Ort der Besteuerung nach nationalem Recht oder nationaler Rechtspraxis zu fördern, um die Minimierung von im Rahmen dieser Leitlinien auftretenden Streitigkeiten zu erleichtern und Problemen der Steuerhinterziehung und -umgehung im Kontext der Leitlinien zu begegnen.

54. www.oecd.org/dataoecd/34/39/1907918.pdf.

4.11 Den Staaten wird darüber hinaus geraten, verschiedene Ansätze zu prüfen, die über die im unmittelbar Folgenden identifizierten bestehenden Mechanismen hinausgehen, um eine einheitliche Auslegung der Leitlinien zur Neutralität und zum Ort der Besteuerung zu bewirken. Diese Ansätze könnten die Erarbeitung zusätzlicher Orientierungen – in Form „empfehlenswerter Vorgehensweisen“ oder empfohlener Ansätze zur Umsetzung der Leitlinien als Mittel zur Gewährleistung ihrer einheitlichen Auslegung – unter der Federführung des Ausschusses der OECD für Steuerfragen (CFA) und seiner Nebenorgane umfassen.

B.2 Bestehende Mechanismen für die gegenseitige Zusammenarbeit

4.12 In den folgenden Absätzen werden die wichtigsten bestehenden OECD-Mechanismen für die gegenseitige Zusammenarbeit, den Informationsaustausch und andere Formen der gegenseitigen Amtshilfe beschrieben, die den Steuerverwaltungen bei der einheitlichen Auslegung und Umsetzung der Prinzipien der Leitlinien helfen könnten und dadurch das Potenzial von Doppelbesteuerung und unbeabsichtigter Nichtbesteuerung sowie von Streitigkeiten, die möglicherweise infolge uneinheitlicher Auslegungen entstehen, minimieren könnten; sie gehen zudem auf Fragen der Steuerhinterziehung und -umgehung im Kontext der Leitlinien ein. Den Staaten wird auch geraten, andere möglicherweise vorhandene bilaterale, regionale oder multilaterale Strukturen zu nutzen, um eine einheitliche Auslegung der Leitlinien zur Neutralität und zum Ort der Besteuerung zu erreichen und Problemen der Steuerhinterziehung und -umgehung im Kontext der Leitlinien zu begegnen.

B.2.1 Multilaterale Zusammenarbeit

4.13 Das 1988 gemeinsam von der OECD und dem Europarat ausgearbeitete und 2010 durch Protokoll geänderte Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen (das Übereinkommen) gestattet sämtliche mögliche Formen der Verwaltungszusammenarbeit zwischen den Vertragsparteien bei der Veranlagung und Erhebung der Steuern, insbesondere im Hinblick auf die Bekämpfung von Steuerhinterziehung und -umgehung. Das Übereinkommen steht seit 2011 allen Ländern offen, und die Vertragsparteien können Vorbehalte gegen die darin enthaltenen Verpflichtungen einlegen. Das Übereinkommen ist als Instrument mit sehr weitem Anwendungsbereich gedacht und erstreckt sich auf alle Steuern, einschließlich allgemeiner Verbrauchsteuern, wie die Mehrwertsteuer.

B.2.2 Bilaterale Zusammenarbeit

4.14 Das OECD-Musterabkommen ist zwar kein verbindliches Rechtsinstrument, behandelt den Informationsaustausch jedoch in Artikel 26. Diese Bestimmung findet auf Informationen Anwendung, „die zur Verwaltung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend Steuern jeder Art und Bezeichnung, die für Rechnung eines Vertragsstaats ... erhoben werden, voraussichtlich erheblich sind“. Ihre Anwendung beschränkt sich nicht auf die durch das Abkommen abgedeckten Steuern, und so gilt die Bestimmung ebenfalls für den Austausch von Informationen im Zusammenhang mit der Mehrwertsteuer.

4.15 Für Staaten, die ein bilaterales Steuerabkommen auf der Grundlage des Musterabkommens und einen Artikel zum Informationsaustausch auf der Grundlage von Artikel 26 eingeführt haben, scheint ein solcher Mechanismus eine vielversprechende Plattform für den Informationsaustausch zwischen den Vertragsparteien sowohl in Einzelfällen als auch zu allgemeineren Kategorien von Mehrwertsteuerfällen, darunter Fälle, die Fragen im Zusammenhang mit den Leitlinien aufwerfen. Ein bilaterales Abkommen bietet daher einen möglichen Mechanismus für eine bessere Zusammenarbeit und die Entwicklung von Lösungen für im Rahmen der Leitlinien auftretende gemeinsame Probleme, um die Risiken von Doppelbesteuerung und unbeabsichtigter Nichtbesteuerung auf ein Mindestmaß zu begrenzen.

4.16 Die OECD hat ferner ein *Musterabkommen zum Informationsaustausch in Steuersachen* ausgearbeitet, um die internationale Zusammenarbeit in Steuersachen durch den Austausch von Informationen zu fördern. Dieses Abkommen ist kein verbindliches Instrument, sondern enthält zwei Muster für *Abkommen über den Informationsaustausch in Steuersachen* (TIEA), eine multilaterale und eine bilaterale Fassung. Eine beträchtliche Zahl bilateraler Abkommen beruht auf diesem Abkommen. Diese TIEA enthalten Bestimmungen zum Informationsaustausch auf Ersuchen und zu Steuerprüfungen im Ausland, die sich hauptsächlich auf direkte Steuern beziehen, aber auch auf andere Steuern wie etwa Mehrwertsteuern angewandt werden können. Darüber hinaus sehen TIEA auch andere Formen des Informationsaustauschs als den Informationsaustausch auf Ersuchen vor.

C. Serviceleistungen für die Steuerpflichtigen

4.17 Neben der Förderung der einheitlichen Auslegung der Leitlinien durch gegenseitige Zusammenarbeit könnte es den Steuerverwaltungen auch möglich sein, eine solche einheitliche Auslegung durch auf die

Leitlinien ausgerichtete Serviceleistungen für die Steuerpflichtigen zu fördern, wenn das Angebot solcher Serviceleistungen nicht dem nationalen Recht oder der nationalen Rechtspraxis zuwiderläuft.

4.18 Solche Serviceleistungen für die Steuerpflichtigen könnten Folgendes umfassen, ohne sich jedoch darauf zu beschränken:

- die Bereitstellung leicht zugänglicher und einfach verständlicher Hinweise zu den inländischen Mehrwertsteuervorschriften, die in den Anwendungsbereich der Leitlinien fallen,
- die Einrichtung von Kontaktstellen bei den Steuerbehörden, bei denen sich Unternehmen und Verbraucher über die inländischen Mehrwertsteuervorschriften erkundigen können, die in den Anwendungsbereich der Leitlinien fallen, und zeitnahe Antworten auf derartige Anfragen erhalten,
- die Einrichtung einer Kontaktstelle bei den Steuerbehörden, bei der Unternehmen Unterschiede bei der Auslegung oder Umsetzung der Prinzipien der Leitlinien melden können, die ihnen aufgefallen sind. Solche Informationen können insbesondere die Erarbeitung zusätzlicher Hinweise zu „empfehlenswerten Vorgehensweisen“ oder empfohlener Ansätze unter der Federführung des Ausschusses der OECD für Steuerfragen (CFA) und seiner Nebenorgane unterstützen, wie unter Ziffer 4.11 weiter oben ausgeführt.

4.19 Solche Initiativen dürften mögliche Verständnisunterschiede im Hinblick auf die Leitlinien verringern, die Kohärenz des Verwaltungshandelns verbessern und die Wahrscheinlichkeit von Streitigkeiten senken. Die Staaten werden daher dazu ermutigt, den Steuerpflichtigen Serviceleistungen zu bieten, die eine einheitliche Auslegung der Leitlinien zur Neutralität und zum Ort der Besteuerung fördern, wenn das Angebot solcher Serviceleistungen nicht dem nationalen Recht oder der nationalen Rechtspraxis zuwiderläuft.

4.20 Die Staaten verfügen über eine Vielzahl bestehender Steuerverwaltungsverfahren für die Auslegung der innerstaatlichen Rechtsvorschriften, darunter in einigen Staaten nationale Vorabzusageverfahren. Den Staaten wird geraten, die Leitlinien bei der Auslegung innerstaatlichen Rechts im Rahmen solcher bestehender Verfahren, einschließlich etwaiger Vorabzusageverfahren, zu berücksichtigen.

4.21 Im Hinblick auf die Entwicklung von auf die Leitlinien abstellenden Serviceleistungen für Steuerpflichtige könnten sich die Steuerbehörden an der Arbeit des OECD-Forums Steuerverwaltung (FTA) orientieren.

Das 2002 vom CFA eingerichtete FTA ist ein Forum für Zusammenarbeit und für die Entwicklung neuer Ideen und Ansätze, auch im Bereich von Serviceleistungen zur Verbesserung der Steuerverwaltung weltweit. Das Arbeitsprogramm des FTA wird von mehreren Untergruppen und Fachnetzwerken unterstützt und erstellt eine Reihe von Materialien, in denen Entwicklungen und Trends auf dem Gebiet der Steuerverwaltung hervorgehoben und den Steuerbehörden praktische Hinweise zu wichtigen Fragen der Verwaltung des Steuersystems gegeben werden.

D. Anwendung der Leitlinien in Fällen der Steuerhinterziehung und -umgehung

4.22 Die Leitlinien zur Neutralität und zum Ort der Besteuerung und die entsprechenden Kommentare gelten, wenn die Beteiligten nach Treu und Glauben handeln und alle getätigten Geschäftsvorfälle rechtmäßig sind und wirtschaftlichen Gehalt besitzen.

4.23 In Reaktion auf bzw. zur Verhinderung von Steuerhinterziehung oder -umgehung steht es nicht mit den Leitlinien im Widerspruch, wenn die Staaten verhältnismäßige Maßnahmen ergreifen, um sich vor Steuerhinterziehung und -umgehung, Einnahmeausfällen und Wettbewerbsverzerrungen zu schützen.

4.24 Dieser Abschnitt betrifft Steuerhinterziehung und -umgehung lediglich im Kontext dieser Leitlinien. Er soll keine allgemeineren Hinweise zum Konzept der Steuerhinterziehung oder -umgehung oder zur Politik der Staaten zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerumgehung insgesamt bieten.

D.1 Definition von Steuerhinterziehung und -umgehung

4.25 Es existiert keine einheitliche OECD-Definition der Begriffe Steuerhinterziehung und Steuerumgehung. Diese Konzepte sind jedoch im *Glossary of Tax Terms*⁵⁵ der OECD folgendermaßen definiert:

Steuerhinterziehung (evasion): Ein schwer zu definierender Begriff, der im Allgemeinen jedoch zur Bezeichnung rechtswidriger Gestaltungen verwendet wird, die dazu dienen, die Steuerpflicht zu verschleiern oder unberücksichtigt zu lassen, d.h. durch die der Steuerpflichtige weniger Steuern zahlt, als er gesetzlich zu zahlen verpflichtet wäre, indem er Einkünfte vor den Steuerbehörden verbirgt oder ihnen Informationen vorenthält.

55. www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm.

Steuerungsumgehung (avoidance): Ein Begriff zur Beschreibung einer Form der Gestaltung der Angelegenheiten eines Steuerpflichtigen, mit der seine Steuerschuld verringert werden soll und die – auch wenn die Gestaltung rein rechtlich gesehen möglicherweise legal ist – in der Regel der Absicht der Rechtsvorschriften zuwiderläuft, denen sie vorgeblich gerecht wird.

4.26 Im Kontext der Leitlinien werden die vorstehenden Definitionen nur zur Veranschaulichung verwendet. Sie spiegeln möglicherweise nicht die spezifischen Definitionen wider, die in einem nationalen Kontext oder über die Anwendung der auf einer Auslegung der Leitlinien beruhenden Regeln hinaus existieren können.

D.2 Veranschaulichung der Konzepte der Steuerhinterziehung und -umgehung im Kontext der Mehrwertsteuer

4.27 Steuerhinterziehung könnte die Fälschung oder Vernichtung von Belegen oder die Erteilung falscher Angaben umfassen, die dazu führt, dass Mehrwertsteuerbeträge nicht an die zuständigen staatlichen Stellen abgeführt werden, oder die zu unangemessenen Erstattungen durch die zuständigen staatlichen Stellen führt.

4.28 Steuerungsumgehung könnte Situationen umfassen, die zu einem Mehrwertsteuervorteil führen, der der Absicht eines im Einklang mit den Leitlinien stehenden Gesetzes zuwiderläuft. Hinweise auf Mehrwertsteuerumgehung könnten Geschäftsvorfälle sein, die nur oder in erster Linie zur Umgehung der Mehrwertsteuer oder zur Erlangung eines Mehrwertsteuervorteils getätigt wurden und die künstlicher Art sind, nur zum Schein getätigt wurden oder keinen wirtschaftlichen Gehalt besitzen. Gesetzlich vorgesehene Vorteile werden hingegen nicht als Steuerungsumgehung betrachtet, sofern sie nicht genutzt werden, um ein unbeabsichtigtes Ergebnis zu erreichen.

Anhang

Empfehlung des Rats über die Erhebung der Mehrwertsteuer im internationalen Handel mit Dienstleistungen und immateriellen Werten

In der am 27. September 2016 genehmigten Fassung [C(2016)120]

DER RAT,

GESTÜTZT AUF Artikel 5(b) des Übereinkommens über die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung vom 14. Dezember 1960;

ANGESICHTS der Tatsache, dass in Staaten weltweit Mehrwertsteuersysteme eingeführt wurden und dass der internationale Waren- und Dienstleistungshandel in einer zunehmend globalisierten Wirtschaft ebenfalls rasch expandierte;

ANGESICHTS der Tatsache, dass der Großteil des Welthandels der Mehrwertsteuer unterliegt und dass die Interaktion der Mehrwertsteuersysteme einen erheblichen – handelserleichternden oder handelsverzerrenden – Effekt haben kann;

ANGESICHTS der Tatsache, dass das Fehlen einer internationalen Koordination der Mehrwertsteuer Unsicherheit und Risiken der Doppelbesteuerung und unbeabsichtigten Nichtbesteuerung entstehen lässt, die das Wirtschaftswachstum und die Geschäftstätigkeit beeinträchtigen und den Wettbewerb verzerren;

ANGESICHTS der Tatsache, dass international vereinbarte Prinzipien bezüglich der Erhebung der Mehrwertsteuer im internationalen Handel

notwendig sind, um die Unsicherheit und die Risiken der Doppelbesteuerung und unbeabsichtigten Nichtbesteuerung, die sich aus Unstimmigkeiten bei der Erhebung der Mehrwertsteuer in einem grenzüberschreitenden Kontext ergeben, auf ein Mindestmaß zu begrenzen;

GESTÜTZT AUF die Internationalen Leitlinien für die Mehrwertbesteuerung („die Leitlinien“), die vom Ausschuss für Steuerfragen am 7. Juli 2015 [CTPA/CFA(2015)57] genehmigt und von den hochrangigen Vertretern von 104 Staaten und internationalen Organisationen auf der dritten Tagung des Globalen Forums Mehrwertsteuer der OECD am 5. und 6. November 2015 gebilligt wurden und in denen gemeinsame Prinzipien für die einheitliche mehrwertsteuerliche Behandlung der üblichsten Formen internationaler Geschäftsvorfälle, mit besonderem Augenmerk auf den Handel mit Dienstleistungen und immateriellen Werten, dargelegt sind;

UNTER HINWEIS darauf, dass diese Leitlinien auf den allgemein anerkannten Prinzipien der Neutralität der Mehrwertsteuer sowie dem Bestimmungslandprinzip für die Ermittlung des Orts der Besteuerung beruhen;

GESTÜTZT AUF den Abschlussbericht 2015 zu Aktionspunkt 1 des OECD/G20-Projekts zu Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS) („Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft“), der Teil des am 1. Oktober 2015 vom Rat und am 15. und 16. November 2015 von den Staats- und Regierungschefs der G20 gebilligten BEPS-Maßnahmenpakets ist und der die in den Leitlinien empfohlenen Steuererhebungsprinzipien und -mechanismen zur Bewältigung der mit der digitalen Wirtschaft einhergehenden BEPS-Risiken und darüber hinausgehenden Herausforderungen für die indirekte Besteuerung enthält;

ERFREUT ÜBER das inklusive und offene Konsultationsverfahren für die Erarbeitung der Leitlinien unter Mitwirkung eines breiten Spektrums von Akteuren;

ANGESICHTS der Tatsache, dass die Leitlinien weltweit Anerkennung als wichtige Richtschnur für die Konzipierung und Umsetzung von Mehrwertsteuergesetzen mit dem Ziel gefunden haben, das Potenzial von Doppelbesteuerung und unbeabsichtigter Nichtbesteuerung auf ein Mindestmaß zu begrenzen;

IN WÜRDIGUNG der Tatsache, dass die Leitlinien keine detaillierten Vorgaben für innerstaatliche Rechtsvorschriften machen sollen, sondern den Staaten Orientierungen für die Erarbeitung von Rechtsvorschriften mit dem Ziel geben, eine kohärente Anwendung der nationalen Mehrwertsteuersysteme im internationalen Handel unter Berücksichtigung der

besonderen wirtschaftlichen, gesetzlichen, institutionellen, kulturellen und sozialen Umstände und Gepflogenheiten der Staaten zu erleichtern;

Auf Vorschlag des Ausschusses für Steuerfragen,

I. KOMMT ÜBEREIN, dass für die Zwecke der vorliegenden Empfehlung die folgenden Definitionen verwendet werden:

- **Mehrwertsteuer** bezieht sich auf jede nationale Steuer, ganz gleich, unter welcher Bezeichnung oder Abkürzung sie bekannt ist (z.B. als Goods and Services Tax – GST – bzw. „Güter- und Dienstleistungsteuer“), die die grundlegenden Merkmale einer Mehrwertsteuer aufweist, d.h. die der Besteuerung des Endverbrauchs auf einer breiten Bemessungsgrundlage dient und bei den Unternehmen in einem gestaffelten Verfahren (ganz gleich, nach welcher Methode, z.B. der Rechnungs- oder der Subtraktionsmethode) erhoben wird, aber im Prinzip nicht von ihnen getragen wird.
- **Lieferungen immaterieller Werte** beziehen sich auf Kategorien von Leistungen, die keine Warenlieferungen oder Dienstleistungen sind, wie beispielsweise Überlassungen von Rechten des geistigen Eigentums und sonstigen immateriellen Werten.
- **Die Prinzipien der Neutralität der Mehrwertsteuer** beziehen sich auf die Grundprinzipien der Neutralität der Mehrwertsteuer für die Unternehmen, die eine notwendige Folge der Grunddefinition der Mehrwertsteuer als einer Steuer auf den Endverbrauch ist, die bei den Unternehmen erhoben, aber im Prinzip nicht von ihnen getragen wird. Das Konzept der Neutralität der Mehrwertsteuer umfasst mehrere Aspekte, insbesondere die Abwesenheit von Diskriminierung sowie die Beseitigung zu hoher Steuerlasten und unverhältnismäßiger oder unangemessener Erfüllungskosten für die Unternehmen.
- **Das Bestimmungslandprinzip** bezieht sich auf das Prinzip, wonach international gehandelte Dienstleistungen und immaterielle Werte für die Zwecke der Besteuerung des Verbrauchs nach den Regeln des Staats des Verbrauchs besteuert werden sollten;

II. EMPFIEHLT, dass Mitglied- und Nichtmitgliedstaaten, die dieser Empfehlung beitreten (nachstehend „die Teilnehmer“), den Leitlinien, die dieser Empfehlung als Anlage beigefügt sind und fester Bestandteil von ihr sind, bei der Gestaltung und Umsetzung von Gesetzen mit dem Ziel, das Potenzial von Doppelbesteuerung und unbeabsichtigter Nichtbesteuerung bei der Erhebung der Mehrwertsteuer im internationalen Handel mit Dienstleistungen und immateriellen Werten auf ein Mindestmaß zu

begrenzen, gebührend Rechnung tragen. Zu diesem Zweck sollten die Teilnehmer insbesondere:

- i) Anstrengungen unternehmen, die Prinzipien der Neutralität der Mehrwertsteuer sowie die Prinzipien für die Ermittlung des Orts der Besteuerung grenzüberschreitender Leistungen entsprechend dem in den Leitlinien dargelegten Bestimmungslandprinzip bei der Ausarbeitung von Mehrwertsteuergesetzen umzusetzen;
- ii) die Leitlinien als Richtschnur nutzen, wenn sie die Prinzipien der Neutralität der Mehrwertsteuer und das Bestimmungslandprinzip in der Praxis anwenden, um eine kohärente Anwendung der nationalen Mehrwertsteuergesetze im internationalen Handel zu erleichtern;

III. ERSUCHT die Teilnehmer und den Generalsekretär, diese Empfehlung einem breiten Kreis zur Kenntnis zu bringen und sie als Instrument für den Wissens- und Erfahrungsaustausch, für Kooperationsprogramme sowie Dialoge auf regionaler Ebene und für multilaterale Diskussionen über internationale Maßnahmen im Mehrwertsteuerbereich zu nutzen;

IV. ERSUCHT die Nichtteilnehmer, dieser Empfehlung gebührend Rechnung zu tragen und ihr beizutreten;

V. ERSUCHT die Teilnehmer, Anstrengungen für den Kapazitätsaufbau und die Unterstützung vor allem von Entwicklungsländern zu unterstützen, damit es diesen Ländern möglich ist, diese Leitlinien anzuwenden und Nutzen aus ihnen zu ziehen;

VI. WEIST den Ausschuss für Steuerfragen **AN**, über die Arbeitsgruppe 9 Verbrauchsteuern,

- i) die Umsetzung dieser Empfehlung zu beobachten und dem Rat darüber spätestens fünf Jahre nach ihrer Verabschiedung sowie anschließend nach Bedarf Bericht zu erstatten;
- ii) die Leitlinien im Licht der von den Teilnehmern gewonnenen Erfahrungen, in Konsultation mit einschlägigen Akteuren, zu überprüfen und dem Rat gegebenenfalls Änderungsvorschläge zu unterbreiten;
- iii) die Klarheit und Sicherheit bei der Anwendung der Leitlinien zu verbessern und die Durchführung von Arbeiten in verwandten Bereichen, die während der Erarbeitung der Leitlinien identifiziert wurden, in Betracht zu ziehen.

ORGANISATION FÜR WIRTSCHAFTLICHE ZUSAMMENARBEIT UND ENTWICKLUNG

Die OECD ist ein einzigartiges Forum, in dem Regierungen gemeinsam an der Bewältigung von wirtschaftlichen, sozialen und umweltbezogenen Herausforderungen der Globalisierung arbeiten. Die OECD steht auch ganz vorne bei den Bemühungen um ein besseres Verständnis neuer Entwicklungen und unterstützt Regierungen, Antworten auf diese Entwicklungen und die Anliegen der Regierungen zu finden, beispielsweise in den Bereichen Corporate Governance, Informationswirtschaft oder Bevölkerungsalterung. Die Organisation bietet den Regierungen einen Rahmen, der es ihnen ermöglicht, ihre Erfahrungen mit Politiken auszutauschen, nach Lösungsansätzen für gemeinsame Probleme zu suchen, gute Praktiken aufzuzeigen und auf eine Koordinierung nationaler und internationaler Politiken hinzuwirken.

Die OECD-Mitgliedsländer sind: Australien, Belgien, Chile, Dänemark, Deutschland, Estland, Finnland, Frankreich, Griechenland, Irland, Island, Israel, Italien, Japan, Kanada, Korea, Lettland, Luxemburg, Mexiko, Neuseeland, die Niederlande, Norwegen, Österreich, Polen, Portugal, Schweden, Schweiz, die Slowakische Republik, Slowenien, Spanien, die Tschechische Republik, Türkei, Ungarn, das Vereinigte Königreich und die Vereinigten Staaten. Die Europäische Union beteiligt sich an der Arbeit der OECD.

OECD Publishing sorgt für eine weite Verbreitung der Ergebnisse der statistischen Datenerfassungen und Untersuchungen der Organisation zu wirtschaftlichen, sozialen und umweltpolitischen Themen sowie der von den Mitgliedstaaten vereinbarten Übereinkommen, Leitlinien und Standards.

Internationale Leitlinien für die Mehrwertbesteuerung

Die Mehrwertsteuer (die in einigen OECD-Ländern auch als Goods and Services Tax – GST – bzw. „Güter- und Dienstleistungsteuer“ bekannt ist) ist weltweit zu einer sehr wichtigen Einnahmequelle der Staaten geworden. In etwa 165 Staaten wurde 2016, zum Zeitpunkt der Fertigstellung der Internationalen Leitlinien für die Mehrwertbesteuerung, eine Mehrwertsteuer erhoben, mehr als doppelt so vielen wie noch vor 25 Jahren. Während die Mehrwertsteuer weltweit immer stärkere Verbreitung fand, expandierte auch der internationale Waren- und Dienstleistungshandel rasch in einer zunehmend globalisierten Wirtschaft. Eine Folge dieser Entwicklungen ist die stärkere Interaktion zwischen den Mehrwertsteuersystemen, wobei ohne eine internationale Koordinierung der Mehrwertbesteuerung die Risiken der Doppelbesteuerung und unbeabsichtigten Nichtbesteuerung wuchsen.

Mit den Internationalen Leitlinien für die Mehrwertbesteuerung liegt nun ein Katalog international vereinbarter Standards und empfohlener Konzepte zur Bewältigung der Probleme vor, die aus der unkoordinierten Anwendung der nationalen Mehrwertsteuersysteme im Kontext des internationalen Handels erwachsen. Diese Leitlinien richten das Augenmerk besonders auf den Handel mit Dienstleistungen und immateriellen Werten, der die Gestaltung und Umsetzung der Mehrwertsteuersysteme weltweit vor zunehmend wichtige Herausforderungen stellt. Sie enthalten insbesondere die empfohlenen Prinzipien und Mechanismen zur Bewältigung der mit der Erhebung der Mehrwertsteuer auf den grenzüberschreitenden Verkauf digitaler Produkte verbundenen Herausforderungen, die im Kontext des OECD/G20-Projekts zu Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS-Projekt) identifiziert wurden.

Die vorliegenden Leitlinien wurden im Rahmen einer Empfehlung des Rats der OECD im September 2016 angenommen.

Diese Publikation kann online eingesehen werden unter: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264274426-de>.

Diese Studie ist in der OECD iLibrary veröffentlicht, die alle Bücher, periodisch erscheinenden Publikationen und statistischen Datenbanken der OECD enthält.

Weitere Informationen finden Sie unter: www.oecd-ilibrary.org.

