



EUROPÄISCHE KOMMISSION
GENERALDIREKTION
STEUERN UND ZOLLUNION
INDIREKTE STEUERN UND STEUERVERWALTUNG
MwSt und sonstige Umsatzsteuern

TAXUD/D1/....
5. Januar 2007

Konsultationspapier

Schaffung eines Mechanismus zur Beseitigung der MwSt-Doppelbelastung in Einzelfällen

Hinweis

Dieses Papier wird im Rahmen des Vorhabens, einen Mechanismus zur Beseitigung der MwSt-Doppelbelastung in Einzelfällen einzuführen, vorgelegt, um allen interessierten Kreisen Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben.

Die Konsultation dient ausschließlich dazu, eine Diskussionsgrundlage zu schaffen, sachdienliche Hinweise zu sammeln und die Kommissionsdienststellen bei ihren diesbezüglichen weiteren Überlegungen zu unterstützen.

Das vorliegende Papier gibt nicht unbedingt die Ansichten der Kommission der Europäischen Gemeinschaften wieder. Es bedeutet auch nicht, dass die Kommission sich auf eine offizielle Initiative in dieser Angelegenheit festgelegt hat.

Stellungnahmen zu diesem Konsultationspapier werden bis zum 31. Mai 2007 erbeten.

Die Beiträge können auf dem Postweg, per Telefax oder per E-Mail zu Händen von Herrn Jean-Claude Pilat oder Frau Maryse Volvert übermittelt werden:

Postanschrift : Europäische Kommission
Generaldirektion Steuern und Zollunion
MwSt und sonstige Umsatzsteuern
B-1049 Brüssel
Belgien

Telefax : +32-2-299-36-48

E-Mail : taxud-vat-double-tax@ec.europa.eu

EINFÜHRUNG

In ihrer Mitteilung vom Oktober 2003 kündigte die Kommission eine Bilanz ihrer im Juni 2000 eingeleiteten Mehrwertsteuerstrategie sowie ihre Absicht an, die neuen Initiativen zu erläutern, die sie im Rahmen dieser Strategie in den kommenden Jahren ergreifen will¹. Unter den Themen für künftige Arbeiten ist in der Mitteilung die Beseitigung der Doppelbesteuerung in Einzelfällen genannt.

Die Kommission erhält regelmäßig Beschwerden zu Fällen von MwSt-Doppelbelastung. In den meisten Fällen sind Einzelpersonen betroffen, die doppelt besteuert werden, weil kein Abzugsrecht besteht. In dieser Hinsicht tritt bei der Lieferung von Kraftfahrzeugen häufig eine Doppelbesteuerung auf. Die Gründe dafür sind vielfältig.

1. ZU DOPPELBESTEUERUNG FÜHRENDE SITUATIONEN

1.1 In einigen Fällen ist die Doppelbesteuerung auf die unterschiedliche Auslegung einer Bestimmung der Mehrwertsteuergesetzgebung zurückzuführen, die seit der Neufassung der Sechsten MwSt-Richtlinie in der Richtlinie 2006/112 EWG vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (im Folgenden : die MwSt-Richtlinie) enthalten ist.

Das trifft insbesondere in dem Fall zu, in dem in Bezug auf die Bestimmungen der Artikel 31 ff sowie 43 ff der MwSt-Richtlinie bei der Lieferung von Gütern oder Dienstleistungen im Hinblick auf den Ort der Besteuerung eine unterschiedliche Bewertung erfolgt ist, aber beispielsweise auch bei unterschiedlichen Auffassungen über die Definition der Lieferung.

Beispiel 1: Analyse einer Dienstleistung, bei der Personen, die ihre Ansprüche auf Time-Sharing-Immobilien austauschen wollen, miteinander in Kontakt gebracht werden. Handelt es sich um eine Dienstleistung nach Artikel 43 oder nach Artikel 45 ((Dienstleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück)? Der Streitfall hängt mit der Auslegung der MwSt-Richtlinie zusammen.

1.2. In anderen Fällen ist die Doppelbesteuerung darauf zurückzuführen, dass die Steuerverwaltungen der betreffenden Mitgliedstaaten eine bestimmte Sachlage unterschiedlich auslegen.

Beispiel 2: Bei der innergemeinschaftlichen Lieferung/dem innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen ergibt sich die Doppelbesteuerung aus der Tatsache, dass die Steuerverwaltung des Ausgangsmitgliedstaats die Befreiung der Lieferung von der Steuer verweigert, weil ihrer Ansicht nach der Nachweis für die Beförderung des Gegenstands vom Ausgangsmitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat nicht erbracht wurde, wogegen die

¹ KOM(2003)614 endg.:
http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/french/publications/official_doc/com/com_fr.htm#taxation

Verwaltung im Bestimmungsmitgliedstaat den Nachweis als erbracht ansieht und daher den innergemeinschaftlichen Erwerb des Käufers besteuert.

Beispiel 3: Bei der innergemeinschaftlichen Lieferung/dem innergemeinschaftlichen Erwerb von Kraftfahrzeugen, wenn beispielsweise Uneinigkeit hinsichtlich des Kilometerstands oder des Alters des Fahrzeugs besteht, ohne dass die Lieferung umstritten ist.

Beispiel 4: Bei Kraftfahrzeugen, wenn der Ort der Lieferung für ein Fahrzeug, das von einer Person kurz vor ihrem Umzug in einen anderen Mitgliedstaat erworben wurde, umstritten ist.

Beispiel 5: Bei Dienstleistungen kann die Zuordnung einer Leistung zum Sitz des Unternehmens oder zu der Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat umstritten sein.

1.3. In anderen Fällen wiederum kommt es aufgrund der unterschiedlichen rechtlichen Einstufung eines Vorgangs in den nationalen Rechtsordnungen zu Doppelbesteuerung.

Beispiel 6: Nach Ansicht beider Mitgliedstaaten handelt es sich bei Leasing um eine Dienstleistung nach Artikel 43 der MwSt-Richtlinie, ein Mitgliedstaat ist aber der Auffassung, dass es sich bei dem Vertrag zwischen Herrn X und dem Unternehmen Y um einen Leasingvertrag handelt, während der andere von einem Verkauf (Ratengeschäft) ausgeht, für den die Bestimmungen über die Lieferung von Gegenständen gelten. In dem Streitfall geht es nicht um die Auslegung einer Bestimmung der MwSt-Richtlinie, sondern nur um die richtige Einstufung des Vertrags zwischen Herrn X und dem Unternehmen Y.

2. DIE MÖGLICHKEITEN ZUR BESEITIGUNG SOLCHER FÄLLE VON DOPPELBESTEUERUNG SIND HÄUFIG BEGRENZT

Besonders schwierig und kostspielig ist die Situation für doppelt besteuerte Bürgerinnen und Bürger. Im Binnenmarkt ist es Aufgabe der Kommission, festzustellen, wie solche Probleme gelöst werden können.

Ist die Doppelbesteuerung auf die unterschiedliche Auslegung einer Bestimmung der 6. MwSt-Richtlinie zurückzuführen, gibt es verschiedene Lösungsmöglichkeiten.

So können Kommission oder Mitgliedstaaten die Frage dem Mehrwertsteuerausschuss nach Artikel 398 der MwSt-Richtlinie vorlegen, damit sich dieser auf eine gemeinsame Leitlinie einigt, die gegebenenfalls Gegenstand einer Durchführungsverordnung auf der Grundlage von Artikel 397 werden kann. Die Kommission kann gegen den Mitgliedstaat, der die strittige Bestimmung der MwSt-Richtlinie nicht ordnungsgemäß anzuwenden scheint, ein Vertragsverletzungsverfahren einleiten. Abschließend kann die Frage dann vom Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften entschieden werden.

Anders verhält es sich, wenn die Meinungsverschiedenheit nicht auf die unterschiedliche Auslegung einer Bestimmung der MwSt-Richtlinie zurückzuführen ist, also dann, wenn die Doppelbesteuerung mit der unterschiedlichen Auslegung eines Sachverhalts oder einer unterschiedlichen Bewertung der rechtlichen Einstufung eines Vorgangs zusammenhängt.

Solche unterschiedlichen Bewertungen sind oftmals auf eine unzureichende Kommunikation zwischen den Steuerverwaltungen der betreffenden Mitgliedstaaten zurückzuführen.

In solchen Situationen sind die Interventionsmöglichkeiten sehr begrenzt, da nur die Steuerverwaltungen der betreffenden Mitgliedstaaten den Sachverhalt kennen, auf den die Doppelbesteuerung zurückzuführen ist.

Somit ist der MwSt-Ausschuss in Fällen, in denen die Doppelbesteuerung nicht auf unterschiedliche Auslegungen der MwSt-Vorschriften zurückzuführen ist, nicht das geeignete Gremium.

Der Europäische Gerichtshof wiederum kann nur dann angerufen werden, wenn die Doppelbesteuerung auf die unterschiedliche Auslegung einer Bestimmung der MwSt-Richtlinie zurückzuführen ist. Der Gerichtshof ist für die Auslegung des Gemeinschaftsrechts zuständig (Artikel 234 des Vertrags) und wird insbesondere im Rahmen von Vorabentscheidungen auf Ersuchen nationaler Gerichte tätig. Für die Anwendung des Gemeinschaftsrechts im Einzelfall verweist er jedoch auf die nationalen Gerichte, die den Sachverhalt zu prüfen und die von ihm angeführten Grundsätze anzuwenden haben (siehe hierzu beispielsweise das Urteil vom 29. April 2004 in der Rechtssache C-77/01). Theoretisch hat der europäische Bürger die Möglichkeit, in zwei Mitgliedstaaten und somit vor zwei Gerichtsbarkeiten rechtliche Schritte einzuleiten, solche Verfahren sind allerdings kostspielig und es besteht die Gefahr, dass zwei sich widersprechende Entscheidungen ergehen.

Anders als bei den direkten Steuern gibt es im Bereich der Mehrwertsteuer weder in der MwSt-Richtlinie noch in den bilateralen Steuerabkommen Bestimmungen, mit denen eine Doppelbesteuerung ausgeschlossen werden kann. Steuerabkommen zur Beseitigung von Doppelbesteuerung gelten bisher nur für direkten Steuern. Artikel 25 des OECD-Musterabkommens sieht zwar ein Verständigungsverfahren vor, um in nicht im Abkommen vorgesehenen Fällen eine Doppelbesteuerung zu verhindern, die Staaten, die ein solches Abkommen unterzeichnet haben, sind aber nicht verpflichtet, sich zu einigen. Im besten Fall gibt es zuweilen zwischen den MwSt-Verwaltungen der Mitgliedstaaten informelle Verfahren, die eine Abstimmung außerhalb eines formellen rechtlichen Rahmens ermöglichen, um Fälle von Doppelbesteuerung zu vermeiden. Solche informellen Verfahren verleihen allerdings keinerlei Rechte und ihre Einführung hängt vom guten Willen der Mehrwertsteuerverwaltungen der Mitgliedstaaten ab.

Im Übrigen können Probleme aufgrund einer MwSt-Doppelbelastung im Rahmen von „SOLVIT“², dem informellen Netz zur Lösung von Binnenmarktproblemen, geprüft werden. Mithilfe dieses Instruments konnten durch die Herstellung eines Dialogs zwischen den betroffenen Steuerverwaltungen einige Fälle von Doppelbesteuerung gelöst werden. Allerdings beruht dieser Mechanismus auf einer

² Empfehlung 2001/893/EG der Kommission vom 7. Dezember 2001 über Grundsätze zur Nutzung von „SOLVIT“, dem Problemlösungsnetz für den Binnenmarkt, ABl. 331 vom 15.12.2001, Seiten 79 - 82.

einfachen Empfehlung der Kommission für sämtliche mit der Funktionsweise des Binnenmarktes verbundenen Probleme, sein Einsatz ist also nicht obligatorisch. Daher reicht „SOLVIT“ allein nicht aus, um Doppelbesteuerungsprobleme zu lösen. Wenn die Streitigkeit nicht gelöst werden kann, sind die Interventionsmöglichkeiten der Kommission häufig begrenzt, insbesondere dann, wenn die Doppelbesteuerung auf eine unterschiedliche Bewertung des Sachverhalts zurückzuführen ist.

Mehrwertsteuerpflichtige, aber auch alle anderen Personen, die doppelt belastet worden sind, ohne dass dies im Rahmen der informellen Verfahren oder durch SOLVIT hätte verhindert werden können, haben somit keine andere Wahl, als sich mit der Doppelbesteuerung abzufinden oder den innerstaatlichen Rechtsweg einzuschlagen. Um sicherzugehen, dass die Doppelbesteuerung tatsächlich beseitigt wird, ist es sehr oft notwendig, in beiden betroffenen Mitgliedstaaten einen Rechtsbehelf einzulegen. Allerdings dauern die Verfahren lange und ihre Kosten sind in vielen Fällen höher als der strittige MwSt-Betrag (z.B. durchschnittlich 3 000 Euro beim Erwerb eines neuen Fahrzeugs mittlerer Größe). Zudem ist nicht sicher, dass der Kläger bei zwei Gerichten in zwei Mitgliedstaaten ähnliche Entscheidungen erwirken kann, weshalb er sich bei zwei einander widersprechenden Urteilen nationaler Gerichte in derselben Situation befinden könnte wie vor seiner Klage. Die Folge davon ist, dass die Betroffenen letztendlich die Doppelbesteuerung hinnehmen.

Da es sich bei der Mehrwertsteuer um eine harmonisierte Steuer handelt, kann ein Verfahren zur Beseitigung einzelner Fälle von Doppelbesteuerung auf den ersten Blick weniger notwendig erscheinen als im Bereich der direkten Steuern.

In der Praxis wird allerdings deutlich, dass es nach wie vor Fälle von Doppelbesteuerung gibt. Nunmehr möchten die Kommissionsdienststellen neben den Fällen, die ihr bereits bekannt sind, im Rahmen dieser Konsultation in Erfahrung bringen, welche weiteren Fälle es gibt und um welche Beträge es sich dabei handelt, wie versucht wurde, die Doppelbesteuerung zu beseitigen, wie lange diese Verfahren gedauert haben und wie der Streitfall ausgegangen ist (Wurde die Doppelbesteuerung beseitigt?).

3. IST EIN MECHANISMUS ZUR BESEITIGUNG DER WIRKUNG VON DOPPELBESTEUERUNG ERFORDERLICH ?

Es ist Aufgabe der Gemeinschaft, gegen Steuerhinterziehung und -umgehung vorzugehen, da andernfalls Umsätze, die der Sechsten MwSt-Richtlinie zufolge zu besteuern sind, der Besteuerung entzogen werden. Die Verstärkung der Verwaltungszusammenarbeit zwischen den Mitgliedstaaten dient diesem Ziel. Das notwendig Gegenstück hierzu und ebenfalls Aufgabe der Gemeinschaft ist es, dafür zu sorgen, dass ein einziger steuerbarer Umsatz nur ein einziges Mal mit MwSt belastet und nicht in zwei verschiedenen Mitgliedstaaten doppelt besteuert wird.

So ist es beispielsweise nicht hinnehmbar, dass ein europäischer Bürger für das gerade von ihm gekaufte Kraftfahrzeug zweimal Mehrwertsteuer entrichten soll und es nicht möglich ist, eine dieser beiden Steuerbelastungen zu beseitigen.

Für den Normalfall mag es auf den ersten Blick nicht notwendig erscheinen, zwischen Mitgliedstaaten einen Mechanismus zur Beseitigung von Doppelbesteuerung zu schaffen, da die MwSt-Richtlinie harmonisierte Vorschriften über den Ort der Besteuerung bei der Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen enthält. Aus den eingegangenen Beschwerden wird indessen deutlich, dass es in der Gemeinschaft durchaus das Problem einer Doppelbesteuerung gibt.

Einschlägige Maßnahmen könnten einen der beiden folgenden Punkte – oder auch beide – umfassen:

- Wegfall der Pflicht, den geforderten MwSt-Betrag ein zweites Mal zu entrichten, solange die der Doppelbesteuerung zugrunde liegende Meinungsverschiedenheit nicht geklärt ist. In der Praxis könnte dabei die Erhebung der Forderung ausgesetzt werden, wenn die MwSt in einem anderen Mitgliedstaat für dieselbe Ware oder dieselbe Dienstleistung bereits ein erstes Mal entrichtet worden ist. Diese Aussetzung würde so lange gelten, bis die Doppelbesteuerung beseitigt ist.
- Beseitigung der eigentlichen Doppelbesteuerung durch ein Verständigungsverfahren zwischen den Steuerverwaltungen der betreffenden Mitgliedstaaten und beim Scheitern eines solchen Verfahrens ggf. durch ein Schlichtungsverfahren.

4. MECHANISMUS ZUR AUSSETZUNG DER ERHEBUNG

Da feststeht, dass ein und derselbe Vorgang nur ein einziges Mal mit Mehrwertsteuer belastet werden kann, erscheint es unabdingbar, dass ein Steuerpflichtiger die MwSt nicht ein zweites Mal entrichten muss, wenn die sich auf den Vorgang beziehende Mehrwertsteuer bereits in einem anderen Mitgliedstaat gezahlt worden ist. Die Erhebung dieser Steuer könnte so lange ausgesetzt werden, bis die Doppelbesteuerung durch eine der betreffenden Steuerverwaltungen oder durch eine richterliche Entscheidung beseitigt worden ist.

Ein solcher Mechanismus, mit dem die Erhebung der zu einer Doppelbesteuerung führenden Steuer ausgesetzt wird, ist im Bereich der direkten Steuern – insbesondere bei Rechtsstreitigkeiten über Verrechnungspreise – nicht unbekannt. So hat der Rat vor kurzem den Verhaltenskodex zur wirksamen Durchführung des Übereinkommens über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen³ angenommen, in dem den Mitgliedstaaten unter Nr. 5 empfohlen wird, aller erforderlichen Maßnahmen

³ ABl. C. 176 vom 28.7.2006, S. 8-12.

zu ergreifen, damit den Unternehmen, die an den grenzüberschreitenden Streitbeilegungsverfahren des Schiedsübereinkommens über Verrechnungspreise beteiligt sind, während dieser Verfahren unter denselben Bedingungen Zahlungsaufschub gewährt werden kann wie bei innerstaatlichen gerichtlichen und außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren, auch wenn dies in manchen Mitgliedstaaten eine Änderung der Rechtsvorschriften erforderlich machen kann. Im Verhaltenskodex wird empfohlen, dass die Mitgliedstaaten diese Maßnahmen auch auf die grenzüberschreitenden Streitbeilegungsverfahren nach den Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den Mitgliedstaaten ausdehnen.

Nach Kenntnis der Kommissionsdienststellen haben bisher 16 Mitgliedstaaten ein solches Verfahren zur Aussetzung des Steuereinzugs eingeführt.

Es dürfte nichts dagegen sprechen, einen solchen Mechanismus zum Steueraufschub auch auf die MwSt auszuweiten. Für Mehrwertsteuerpflichtige hat eine Doppelbesteuerung in finanzieller Hinsicht genau dieselben Folgen wie für den Steuerpflichtigen, der eine direkte Steuer zu entrichten hat.

Zur Umsetzung eines solchen Mechanismus sind verschiedene Methoden denkbar.

Zunächst einmal könnte vorgesehen werden, dass die zweite Erhebung schlicht und einfach verschoben wird, bis der zur Doppelbesteuerung führende Streitfall gelöst ist. Diese Lösung wäre am einfachsten.

Eine etwas ausgefeiltere Lösung könnte beinhalten, dass die MwSt zum zweiten Mal erhoben wird, wenn die MwSt-Forderung im zweiten Mitgliedstaat wegen unterschiedlicher Mehrwertsteuersätze zwischen den Mitgliedstaaten höher ist als die bereits im ersten Mitgliedstaat entrichtete MwSt. In diesem Fall wäre die zweite Erhebung auf die Differenz in den MwSt-Sätzen begrenzt. So könnte beispielsweise in dem Fall, in dem ein Umsatz in einem Mitgliedstaat bereits mit 15 % besteuert wurde und im zweiten Mitgliedstaat dafür ein Satz von 20 % gilt, der zweite Mitgliedstaat unverzüglich 5 % einziehen. Bei dieser Methode würde der höchstmögliche Betrag, der bei Beendigung des Rechtsbehelfsverfahrens fällig werden könnte, unverzüglich beglichen und die Erhebung des darüber hinausgehenden, möglicherweise niemals fällig werdenden Betrags würde ausgesetzt. So könnte im letzten Beispiel bis zur Lösung des Streitfalls die vorab entrichtete MwSt 20 % betragen (15 % + 5 %), nicht aber 35 % (15 % + 20 %). Dabei müssten selbstverständlich die zusätzlich erhobenen 5 % erstattet werden, wenn sich bei Beendigung des Rechtsbehelfsverfahrens herausstellt, dass die MwSt in dem Mitgliedstaat, in dem der Satz von 15 % gilt, tatsächlich zu entrichten ist. Im gegenteiligen Fall müsste der erste Mitgliedstaat dem zweiten die bereits erhaltene MwSt erstatten.

5. MECHANISMUS ZUR BESEITIGUNG VON DOPPELBESTEUERUNG

Selbst wenn ein Instrument zum Aufschub von Doppelbesteuerung eingeführt wird, dürfte es schwierig sein, es dabei bewenden zu belassen. Beim Aufschub handelt es

sich lediglich um eine vorsorgliche Maßnahme, mit der die Streitfrage, welches bei einer Lieferung von Gütern oder Dienstleistungen der Ort der Besteuerung ist, keinesfalls gelöst werden kann. Daher dürfte es nicht sinnvoll sein, die vorsorgliche Maßnahme zum Aufschub der Erhebung einzuführen, ohne gleichzeitig einen Mechanismus vorzusehen, mit dem die Doppelbesteuerung in Einzelfällen grundsätzlich beseitigt wird.

Allerdings ist nicht sicher, ob alle Fälle von Doppelbesteuerung von diesem Mechanismus erfasst werden müssen.

5.1. Welche Situationen sollten von dem Mechanismus zur Beseitigung von Doppelbesteuerung erfasst werden?

5.1.1. Mit dem Mechanismus zur Beseitigung von Doppelbesteuerung in Einzelfällen sollten alle Fälle von Doppelbesteuerung erfasst werden, die nicht auf die unterschiedliche Auslegung einer Bestimmung der MwSt-Richtlinie zurückzuführen sind.

In den meisten Fällen dürfte es sich um Streitfälle handeln, die auf eine unterschiedliche Beurteilung des Sachverhalts durch die betreffenden Steuerverwaltungen zurückzuführen sind (Beispiele 2 bis 5 in Abschnitt 1.2).

Allerdings sollte auch der seltenere Fall von Streitfällen erfasst werden, die nicht mit der Auslegung der MwSt-Richtlinie verbundene Rechtsfragen betreffen, beispielsweise wenn die Doppelbesteuerung auf die unterschiedliche rechtliche Einstufung eines Vorgangs zurückzuführen ist (Beispiel 6 in Abschnitt 1.3).

5.1.2. Demgegenüber dürfte es nicht angezeigt sein, mit einem Mechanismus zur Beseitigung von Doppelbesteuerung Situationen zu erfassen, in denen die Doppelbesteuerung auf die unterschiedliche Auslegung einer Bestimmung der MwSt-Richtlinie zurückzuführen ist (Beispiel 1 in Abschnitt 1.1).

Unter dem Gesichtspunkt der Steuergerechtigkeit für den von der Doppelbesteuerung Betroffenen wäre es normal, dass der Mechanismus auch diese Situation erfasst.

Allerdings könnte dies zu Doppelparbeit und widersprüchlichen Entscheidungen führen. So sind Kollisionen mit den Zuständigkeiten anderer Gremien oder Institutionen vorstellbar, nämlich mit

- dem MwSt-Ausschuss, der Fragen im Zusammenhang mit der Anwendung der gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften im Bereich der Mehrwertsteuer prüft (Artikel 398);
- dem Rat, der einstimmig die zur Durchführung der Sechsten MwSt-Richtlinie erforderlichen Maßnahmen beschließt (Artikel 397) und

damit die im MwSt-Ausschuss erarbeiteten Leitlinien verbindlich macht;

- dem Gerichtshof, der feststellt, ob eine nationale Rechtsvorschrift mit der Sechsten MwSt-Richtlinie vereinbar ist und der die Bestimmungen dieser Richtlinie im Rahmen des Vertragsverletzungsverfahrens und der Vorabentscheidung nach den Artikeln 226 und 234 EGV auslegt.
- Die einheitliche Anwendung der MwSt betreffende Fragen können nicht mit Einzelentscheidungen gelöst werden, da es sich bei der MwSt um eine auf Gemeinschaftsebene harmonisierte Steuer handelt, deren einheitliche Bemessungsgrundlage zur Berechnung der Eigenmittel der Union herangezogen wird.

Demgegenüber dürfte es wünschenswert sein, das Verfahren zur Beseitigung von Doppelbesteuerung auch in Situationen anzuwenden, in denen der Steuerschuldner in den beiden Fällen nicht identisch ist (z.B. der Händler, der im Ursprungsmitgliedstaat ein Fahrzeug verkauft hat und der Käufer dieses Fahrzeugs im Bestimmungsmitgliedstaat). In einem solchen Fall wird der Endverbraucher doppelt besteuert, denn die MwSt ist zum einen in dem Betrag enthalten, den der Händler in Rechnung stellt und zum anderen ist sie an die Steuerverwaltung abzuführen. Im Bereich der direkten Steuern wird das Verfahren zur Beseitigung von Doppelbesteuerung angewandt, wenn beispielsweise die sich aus einem Streitfall über Verrechnungspreise ergebende Doppelbesteuerung zwei in verschiedenen Mitgliedstaaten gelegene Unternehmen betrifft.

5.2. Wie kann einer Doppelbesteuerung vorgebeugt werden?

5.2.1. Erfahrung im Bereich der direkten Steuern: Verständigungsverfahren oder Schlichtungsverfahren

Im Bereich der direkten Steuern sehen die bilateralen Steuerabkommen zwischen Staaten ein Verfahren zur Beseitigung von Doppelbesteuerung vor.

Diese Steuerabkommen basieren im Allgemeinen auf dem Musterabkommen der OECD, dessen Artikel 25⁴ unabhängig von den im einzelstaatlichen Recht der betreffenden Länder vorgesehenen Rechtsbehelfen ein Verfahren zur Verständigung zwischen den zuständigen Behörden dieser Länder vorsieht, um Fälle von Doppelbesteuerung aufgrund der falschen Anwendung einer Bestimmung des betreffenden Steuerabkommens zu verhindern. Es ist anzumerken, dass die Anwendung des Verständigungsverfahrens die Staaten nicht verpflichtet, sich auf die Beseitigung der Doppelbesteuerung zu einigen, sondern lediglich die Einleitung von Verhandlungen zur Beseitigung dieser Doppelbesteuerung vorgeschrieben ist. Das bedeutet in anderen Worten, dass

⁴ Siehe Anlage.

keine Verpflichtung besteht, ein Ergebnis zu erzielen, sondern nur die Verpflichtung, sich um ein Ergebnis zu bemühen.

Aus diesem Grund sehen einige bilaterale Abkommen aus der jüngsten Zeit vor, dass die Vertragsstaaten vereinbaren, im Falle des Scheiterns des Verständigungsverfahrens ihre Meinungsverschiedenheiten in einem Schlichtungsverfahren auszuräumen. Der Schlichter hat die Aufgabe, eine Lösung zu finden, mit der die Doppelbesteuerung beseitigt werden kann.

Im Bereich der direkten Steuern sieht das Übereinkommen 90/436/EWG vom 23. Juli 1990⁵ über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen (besser bekannt als „Schiedsübereinkommen“) eine Schlichtung vor. Diese betrifft Streitfälle bei Verrechnungspreisen zwischen verbundenen Unternehmen in verschiedenen Mitgliedstaaten.

5.2.2. *Die von der Kommission bei der MwSt bevorzugten Lösungen*

Die Einführung eines Verständigungsverfahrens nach dem Vorbild des Verfahrens gemäß Artikel 25 des OECD-Musterabkommens wäre bereits eine erhebliche Verbesserung gegenüber der jetzigen Situation. Diese Lösung hat jedoch zwei schwer wiegende Nachteile:

Erstens besteht für die Mitgliedstaaten keine Verpflichtung, sich zu einigen, d.h. die Doppelbesteuerung tatsächlich zu beseitigen.

Zweitens, und dies ergibt sich aus dem ersten Nachteil, unterliegt das Verständigungsverfahren zwischen den betroffenen Steuerverwaltungen keinerlei zeitlichen Beschränkung. Diese Lösung ist also insofern nicht völlig zufriedenstellend, als die Doppelbesteuerung nicht beseitigt wird, wenn die Behörden der Mitgliedstaaten kein Einvernehmen erzielen. Der Gerichtshof stellte jedoch fest⁶: „Wenn aber eine in einem anderen Mitgliedstaat erbrachte Dienstleistung besteuert wird, obwohl sie im Staat des Dienstleisters bereits zulässigerweise der Mehrwertsteuer unterworfen worden ist, so liegt darin eine Doppelbesteuerung, die dem Grundsatz der Steuerneutralität, der dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem zugrunde liegt, zuwiderläuft.“ Diese Feststellung gilt auch für die Lieferung von Gegenständen.

Durch die Einführung eines Schlichtungsverfahrens könnten die beiden Nachteile, die entstehen, wenn nur ein Verständigungsverfahren eingeführt wird, ausgeglichen werden und die Doppelbesteuerung würde in allen Fällen beseitigt. Das Instrument, das dem im „Schiedsübereinkommen“ vom

⁵ ABl. L 225 vom 20.8.1990, S. 6 ff.

⁶ Urteil vom 11. September 2003 (Rechtssache C-155/01 Cookies World Vertriebsgesellschaft mbH iL), Randnr. 60.

23. Juli 1990 vorgesehenen Mechanismus ähnelt, würde zwei Phasen vorsehen: ein Verständigungsverfahren mit anschließendem Schlichtungsverfahren, wenn die Versuche, sich auf eine Lösung zu verständigen, gescheitert sind. Diese Lösung wird von den Kommissionsdienststellen bevorzugt. Für die Kommissionsdienststellen ist ein Verfahren, das keinen Ausweg vorsieht, wenn sich die Steuerbehörden der betreffenden Mitgliedstaaten in der Verständigungsphase nicht darauf einigen konnten, wie eine Doppelbesteuerung zu beseitigen ist, keine vollständig zufrieden stellende Lösung.

Unter diesem Gesichtspunkt wird die Aussicht auf eine obligatorische Schlichtung in vielen Fällen eine Verständigung zur Beseitigung der Doppelbesteuerung ermöglichen. Dies hat sich in der Vergangenheit bei der Anwendung des Schiedsübereinkommens auf die Verrechnungspreise bestätigt, denn die Zahl der Fälle, in denen letztendlich ein Schlichtungsverfahren eingeleitet werden musste, ist sehr begrenzt, wogegen die Zahl der Fälle, in denen die Doppelbesteuerung im Verständigungsverfahren beseitigt werden konnte, sehr hoch ist. Im Rahmen der Unternehmenssteuerstudie der Kommission von 2001⁷ wurde für den äußerst schwierigen Bereich der Verrechnungspreise festgestellt, dass auf der Grundlage des im OECD-Musterabkommens und dem Schiedsübereinkommen 90/436/EWG vom 13. Juli 1990 vorgesehenen Verständigungsverfahrens in 85 – 90% der Fälle die Doppelbesteuerung innerhalb eines Zeitraums von durchschnittlich 20 Monaten beseitigt werden konnte⁸. Zur Anwendung des Schiedsübereinkommens selbst wird in dem Bericht festgestellt, dass nur in drei Fällen die Doppelbesteuerung nicht im Verständigungsverfahren beseitigt werden konnte und das Schlichtungsverfahren eingeleitet werden musste.

Das Vorhandensein eines Schlichtungsverfahrens im Falle des Scheiterns des Verständigungsverfahrens dürfte zu diesem Ergebnis beigetragen haben.

Daher treten die Kommissionsdienststellen dafür ein, in dem Verfahren zur Beseitigung einzelner Fälle von Doppelbesteuerung beim Scheitern des Verständigungsverfahrens ein Schlichtungsverfahren vorzusehen.

Allerdings muss darauf hingewiesen werden, dass die Einführung eines Schlichtungsverfahrens in dem Fall, in dem der Mechanismus zur Beseitigung von Doppelbesteuerung auch in Situationen anzuwenden wäre, in denen die Doppelbesteuerung auf unterschiedliche Auslegungen einer Bestimmung der MwSt-Richtlinie zurückzuführen ist, mit Schwierigkeiten verbunden sein dürfte. In diesem Fall würde die Schlichtung dazu führen, dass die Befugnis

⁷ „Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt“ – Bericht der Kommissionsdienststellen, KOM (2001) 582 endg. und SEK(2001) 1681 endg. vom 23.10.2001.

⁸ Bericht SEK(2001) 1681, Teil III, Abschnitt 5.4.2.

zur Auslegung von Bestimmungen der MwSt-Richtlinie vom Rat und vom Gerichtshof auf Schlichter verlagert wird, die ausgewählt wurden, um Fälle von Doppelbesteuerung zu lösen. Dies könnte zur Folge haben, dass die gemeinschaftlichen Rechtsvorschriften im MwSt-Bereich weniger einheitlich ausgelegt werden.

5.3. Grundzüge eines künftigen Verfahrens

Nach Ansicht der Kommissionsdienststellen könnte das künftige Verfahren dem Verfahren des Artikels 25 des OECD-Musterabkommens über das Verständigungsverfahren oder dem Verfahren in dem Übereinkommen 90/436/EWG vom 23. Juli 1990, dem so genannten „Schiedsübereinkommen“ ähneln. Das in diesem Übereinkommen vorgesehene Schlichtungsverfahren müsste allerdings angepasst werden, da bei der MwSt die Streitfälle wesentlich weniger komplex sein dürften als bei den Verrechnungspreisen.

5.3.1. Die Rolle der Kommission in dem Verfahren

Sofern sich das Verfahren auf Fälle beschränkt, in denen die Doppelbesteuerung nicht auf die unterschiedliche Auslegung einer Bestimmung der MwSt-Richtlinie zurückzuführen ist, sondern auf Sachverhalte oder deren rechtliche Bewertung (Beispiel 6 in Abschnitt 1.3) sind die Steuerverwaltungen der betreffenden Mitgliedstaaten nach Auffassung der Kommissionsdienststellen am Besten dazu in der Lage, an dem Verfahren teilzunehmen. Nur diese Steuerverwaltungen sind mit den zu einer Doppelbesteuerung führenden Elementen einer Angelegenheit vertraut.

Die Kommissionsdienststellen könnten auf Wunsch der Steuerverwaltungen der Mitgliedstaaten für logistische Unterstützung sorgen oder sogar eine Mittlerrolle spielen.

Sollte dagegen das Verfahren auch für Streitfälle gelten, in denen die Doppelbesteuerung auf die unterschiedliche Auslegung einer Bestimmung der MwSt-Richtlinie zurückzuführen ist, müsste die Kommission eine wichtigere Rolle spielen, damit eine einheitliche Auslegung der gemeinschaftsrechtlichen MwSt-Vorschriften gewährleistet wird.

5.3.2. Einleitung des Verfahrens

Das Verfahren würde auf Initiative der doppelt besteuerten Person eingeleitet. Dabei wäre es nicht erforderlich, dass diese in beiden Fällen der MwSt-Veranlagung der alleinige Steuerpflichtige ist. So könnte beispielsweise eine Person, bei der die MwSt auf den Erwerb eines neuen Fahrzeugs eingefordert wird, das Verfahren in Anspruch nehmen, auch wenn diese MwSt in dem Rechnungsbetrag des Händlers enthalten war, der in seinem Mitgliedstaat den gesetzlichen Vorschriften entsprechend der Mehrwertsteuerschuldner ist.

Der doppelt besteuerte Steuerschuldner oder Steuerpflichtige würde das Verfahren durch die Befassung der für seinen Wohnort zuständigen Steuerverwaltung einleiten. Die Frist für die Einleitung des Verfahrens könnte zwei Jahre betragen. Auf den ersten Blick erscheint es nicht zweckmäßig, wie in Artikel 25 des OECD-Musterabkommens oder im Schiedsübereinkommen eine dreijährige Frist vorzusehen, da im Gegensatz zum Bereich der direkten Steuern einfache Privatleute nicht verpflichtet sind, Bücher zu führen und diese lange genug aufzubewahren.

5.3.3. Verständigungsverfahren

Der befasste Mitgliedstaat unterrichtet den anderen betroffenen Mitgliedstaat über die Einleitung des Verfahrens.

Die betroffenen Steuerbehörden versuchen, im Verlauf des Verständigungsverfahrens die Doppelbesteuerung zu beseitigen.

Nach Ansicht der Kommissionsdienststellen muss für die Verständigungsphase eine Frist gesetzt werden. Für die Verrechnungspreise sieht das Schiedsabkommen eine Frist von zwei Jahren vor. Im Mehrwertsteuerbereich könnte ggf. eine kürze Frist vorgesehen werden, da die Streitfälle weniger komplex sein dürften als bei den Verrechnungspreisen und möglicherweise in der Vergangenheit bereits aufgetretene Situationen betreffen dürften. Auf den ersten Blick dürften Probleme im Zusammenhang mit der Bestimmung des Alters (oder des Kilometerstands) eines Kraftfahrzeugs oder die Frage, ob Gegenstände in einen anderen Mitgliedstaat verbracht wurden oder nicht leichter zu lösen sein als Fragen im Zusammenhang mit der Festsetzung wettbewerbsorientierter Preise zwischen verbundenen Unternehmen.

5.3.4. Schlichtungsverfahren.

Wie bei den Verrechnungspreisen sollte das Schlichtungsverfahren nur ausnahmsweise angewandt werden. Mit dem Verständigungsverfahren sollten nahezu alle Fälle von Doppelbesteuerung gelöst werden, die im Wesentlichen auf den fehlenden Informationsaustausch zwischen den örtlichen Steuerverwaltungen verschiedener Mitgliedstaaten zurückzuführen sind.

Als Vorbild sollte das im „Schiedsübereinkommen“ enthaltene Verfahren dienen, das allerdings nach Auffassung der Kommissionsdienststellen vereinfacht werden könnte, um der Tatsache Rechnung zu tragen, dass die Fälle von Doppelbesteuerung im Mehrwertsteuerbereich wesentlich einfacher zu lösen sein dürften als Verrechnungspreisprobleme.

So ist es kaum erforderlich, einen beratenden Ausschuss mit Vertretern der zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten und unabhängigen Sachverständigen einzusetzen. Bei Streitfällen im Zusammenhang mit der Bestimmung von Alter oder Kilometerstand eines Kraftfahrzeugs oder um

festzustellen, ob Gegenstände in einen anderen Mitgliedstaat verbracht worden sind, dürften keine unabhängigen Sachverständigen benötigt werden. Ein solches Erfordernis würde lediglich die Kosten des Verfahrens erhöhen.

Nach Ansicht der Kommissionsdienststellen wäre es einfacher, wenn die Schlichter, die nicht bereits von den betreffenden Mitgliedstaaten benannt worden sind, von diesen einvernehmlich oder aber, wenn sich die Mitgliedstaaten nicht einigen können, unter den Angehörigen der Steuerbehörden von Mitgliedstaaten ausgewählt werden, die von dem Streitfall nicht betroffen sind.

Die Kommissionsdienststellen sind jedoch offen für jeden anderen Vorschlag, solange dieser einfacher ist als die im Schiedsübereinkommen enthaltene Regelung.

Wie im Schiedsübereinkommen könnte die Höchstdauer der Schlichtungsphase auf sechs Monate begrenzt werden.

Zur Vereinfachung könnte auch auf die Möglichkeit verzichtet werden, dass die Behörden der Mitgliedstaaten innerhalb einer bestimmten Frist die Doppelbesteuerung auf einer anderen Grundlage beseitigen können als von den Schlichtern vorgeschlagen.

Sollte das Verfahren jedoch auch für Streitfälle gelten, in denen die Doppelbesteuerung auf die unterschiedliche Auslegung einer Bestimmung der MwSt-Richtlinie zurückzuführen ist, wäre die Frage, wie die Schlichter ausgewählt werden sollen, erneut zu prüfen.

6. FRAGEN AN INTERESSIERTE KREISE

Im Rahmen dieser Konsultation sind die Kommissionsdienststellen insbesondere an Beiträgen der Öffentlichkeit zu folgenden Fragen interessiert:

- Können Sie konkrete Fälle nennen, in denen es im Bereich der Mehrwertsteuer zu Doppelbesteuerung gekommen ist und die Größenordnung der betroffenen finanziellen Interessen angeben? Welche Schritte wurden unternommen, um die Doppelbesteuerung zu beseitigen? Zu welchen Ergebnissen haben diese Schritte geführt und wie lange hat es gedauert, bis eine Lösung gefunden wurde?
- Halten Sie die aufgetretenen Probleme für so wichtig, dass die Kommission die Einführung eines Rechtsinstruments zur Beseitigung einzelner Fälle von Doppelbesteuerung vorschlagen sollte?
- Wenn Ihrer Ansicht nach ein solches Instrument notwendig oder nützlich ist: Welcher der folgenden Vorschläge erscheint Ihnen am geeignetsten, um Fälle von Doppelbesteuerung zu beseitigen: Einführung einer vorsorglichen

Maßnahme zur Aussetzung der Erhebung, Einführung eines Mechanismus, der letztendlich darauf abzielt, die Doppelbesteuerung zu beseitigen oder aber Einführung beider Instrumente. Wie könnte eine vorsorgliche Maßnahme zur Aussetzung der Erhebung der zu einer Doppelbesteuerung führenden Besteuerung in praktischer Hinsicht aussehen?

- Welcher Mechanismus ist Ihrer Ansicht nach am besten geeignet, um einzelne Fälle von Doppelbesteuerung zu lösen ?
 - Ein Verständigungsverfahren;
 - Ein Verständigungsverfahren und bei dessen Scheitern ein Schlichtungsverfahren.
- Haben Sie Bemerkungen oder Vorschläge zum Ablauf des Verfahrens zur Beseitigung einzelner Fälle von Doppelbesteuerung ?
- Gibt es noch andere Punkte, die Ihnen nützlich erscheinen ?

ANHANG
Wortlaut des Artikels 25 des OECD-Musterabkommens
Artikel 25

Verständigungsverfahren

1. Ist eine Person der Auffassung, dass Maßnahmen eines Vertragsstaats oder beider Vertragsstaaten für sie zu einer Besteuerung führen oder führen werden, die diesem Abkommen nicht entspricht, so kann sie unbeschadet der nach dem innerstaatlichen Recht dieser Staaten vorgesehenen Rechtsmittel ihren Fall der zuständigen Behörde des Vertragsstaats, in dem sie ansässig ist, oder, sofern ihr Fall von Artikel 24 Absatz 1 erfasst wird, der zuständigen Behörde des Vertragsstaats unterbreiten, dessen Staatsangehöriger sie ist. Der Fall muss innerhalb von drei Jahren nach der ersten Mitteilung der Maßnahme unterbreitet werden, die zu einer dem Abkommen nicht entsprechenden Besteuerung führt.
2. Hält die zuständige Behörde die Einwendung für begründet und ist sie selbst nicht in der Lage, eine befriedigende Lösung herbeizuführen, so wird sie sich bemühen, den Fall durch Verständigung mit der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaates so zu regeln, dass eine dem Abkommen nicht entsprechende Besteuerung vermieden wird. Die Verständigungsregelung ist ungeachtet der Fristen des innerstaatlichen Rechts der Vertragsstaaten durchzuführen.
3. Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten werden sich bemühen, Schwierigkeiten oder Zweifel, die bei der Auslegung oder Anwendung des Abkommens entstehen, in gegenseitigem Einvernehmen zu beseitigen. Sie können auch gemeinsam darüber beraten, wie eine Doppelbesteuerung in Fällen vermieden werden kann, die im Abkommen nicht behandelt sind.
4. Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten können zur Herbeiführung einer Einigung im Sinne der vorstehenden Absätze unmittelbar miteinander verkehren, gegebenenfalls auch durch eine aus ihnen oder ihren Vertreten bestehende gemeinsame Kommission.

*

* *