

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.