

EC Tax Update – Oktober 2006

HANNES GURTNER / INES HOFBAUER / GEORG KOFLER

RAT UND KOMMISSION

[taxlex-EC 2006/129](#)

Mehrwertsteuer

Änderung der 6. MwSt-RL

Mit der RL 2006/69/EG¹⁾ des Rates v 24. 7. 2006 wird die 6. MwSt-RL mit Wirkung ab 1. 1. 2008 geändert. Ziel der Neuregelung ist es, einige bisher nur einzelnen Mitgliedstaaten gewährte Ausnahmeregelungen, die sich auf ähnliche Probleme beziehen, allen Mitgliedstaaten durch Aufnahme entsprechender Regelungen in die 6. MwSt-RL zugänglich zu machen.

- Die Mitgliedstaaten sollen in die Lage versetzt werden, dafür zu sorgen, dass die in der 6. MwSt-RL vorgesehenen Maßnahmen, die sich auf den Steuerpflichtigen und die Übertragung eines Unternehmens als Vermögen beziehen, nicht zur Steuerhinterziehung oder -umgehung ausgenutzt werden (Neufassung von Art 5 Abs 8 Satz 2 der 6. MwSt-RL).
- Die Mitgliedstaaten sollten die Möglichkeit haben, unter bestimmten, genau festgelegten Umständen hinsichtlich des Werts von Lieferungen,

Dienstleistungen und Erwerben tätig zu werden, um zu gewährleisten, dass die Einschaltung verbundener Personen zur Erzielung von Steuervorteilen nicht zu Steuerausfällen führt.

Zu diesem Zweck werden dem Art 11 Teil A der 6. MwSt-RL die Abs 5 bis 7 hinzugefügt. Nach dem neuen Art 11 Teil A Abs 6 der 6. MwSt-RL können die Mitgliedstaaten zur Vorbeugung gegen Steuerhinterziehung oder -umgehung Maßnahmen treffen, um sicherzustellen, dass die Besteuerungsgrundlage bei Lieferungen von Gegenständen oder bei Dienstleistungen der Normalwert ist. Von dieser Möglichkeit kann nur in Bezug auf Lieferungen von Gegen-

Dr. *Hannes Gurtner*, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, ist Partner bei Leitner + Leitner, Dr. *Ines Hofbauer* ist für Leitner + Leitner in Wien tätig und ist Lehrbeauftragte am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht an der WU Wien; Priv.-Doz. DDr. *Georg Kofler*, LL.M. (NYU) ist Mitarbeiter des Forschungsinstituts für Steuerrecht und Steuermanagement an der Johannes-Kepler-Universität Linz.

1) RL 2006/69/EG des Rates v 24. 7. 2006 zur Änderung der RL 77/388/EWG hinsichtlich bestimmter Maßnahmen zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung oder -umgehung, zur Vereinfachung der Erhebung der Mehrwertsteuer sowie zur Aufhebung bestimmter Entscheidungen über die Genehmigung von Ausnahmeregelungen, ABl L 221 12. 8. 2006 S 9.

ständen und Dienstleistungen an Empfänger Ge- brauch gemacht werden, zu denen familiäre oder andere enge persönliche Bindungen, Bindungen aufgrund von Leitungsfunktionen oder Mitgliedschaften, sowie eigentumsrechtliche, finanzielle oder rechtliche Bindungen, gemäß der Definition des Mitgliedstaats, bestehen. Für die Zwecke dieser Be- stimmung kann als rechtliche Bindung auch die Be- ziehung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer, der Familie des Arbeitnehmers oder anderen diesem nahe stehenden Personen gelten.

Der Anwendungsbereich des neuen Art 11 Teil A Abs 6 der 6. MwSt-RL ist auf jene Fälle beschränkt, bei denen

- die Gegenleistung niedriger ist als der Normal- wert und der Erwerber oder Dienstleistungsempfänger nicht zum vollen Vorsteuerabzug be- rechtigt ist;
- die Gegenleistung niedriger ist als der Normal- wert, der Lieferer oder Dienstleistungserbringer nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist und der Umsatz einer Befreiung unterliegt;
- die Gegenleistung höher ist als der Normalwert und der Lieferer und Dienstleistungserbringer nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist.

Als Normalwert gilt gem Art 11 Teil A Abs 7 der 6. MwSt-RL der gesamte Betrag, den ein Leistungsempfänger auf derselben Absatzstufe, auf der die Lieferung der Gegenstände oder die Dienstleistung er- folgt, an einen selbständigen Lieferer oder Dienstleistungserbringer in dem Mitgliedstaat, in dem der Umsatz besteuert wird, zahlen müsste, um die betref- fenden Gegenstände oder Dienstleistungen zu die- sem Zeitpunkt unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs zu erhalten.

Kann keine vergleichbare Lieferung von Gegen- ständen oder Erbringung von Dienstleistungen er- mittelt werden, so ist der Normalwert nicht unter dem Einkaufspreis für die Gegenstände oder für gleichartige Gegenstände oder mangels eines Ein- kaufspreises nicht unter dem Selbstkostenpreis, und zwar jeweils zu den Preisen, die im Zeitpunkt der Be- wirkung dieser Umsätze festgestellt werden, oder bei Dienstleistungen nicht unter dem Betrag der Ausga- ben des Steuerpflichtigen für die Erbringung der Dienstleistung, zu bestimmen.

- Die Mitgliedstaaten sollten die Möglichkeit ha- ben, in die Besteuerungsgrundlage eines Umsatzes, der die Verarbeitung von Anlagegold um- fasst, das von einem Leistungsempfänger zur Ver- fügung gestellt wird, auch den Wert dieses An- lagegolds einzubeziehen, wenn es durch die Verarbeitung seinen Status als Anlagegold ver- liert.
- Dienstleistungen, die Merkmale von Investitions- gütern aufweisen, können nach der Neuregelung des Art 20 Abs 4 der 6. MwSt-RL für Zwecke der Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach jenen Re- gelungen behandelt werden, die für Investitions- güter gelten.
- Die Mitgliedstaaten werden in die Lage versetzt, in bestimmten Fällen den Leistungsempfänger als Schuldner der Mehrwertsteuer zu bestim- men. Dies gilt nach der neuen Bestimmung

des Art 21 Abs 3 lit c der 6. MwSt-RL in fol- genden Fällen:

- Bauleistungen einschließlich Reparatur-, Reini- gungs-, Wartungs-, Umbau- und Abbruchleis- tungen im Zusammenhang mit Grundstücken sowie die aufgrund von Art 5 Abs 5 als Liefe- rung von Gegenständen betrachtete Erbringung bestimmter Bauleistungen;
- Überlassung von Personal für Bauleistungen;
- Lieferung von in Art 13 Teil B lit g und h der 6. MwSt-RL genannten Grundstücken, wenn der Lieferer gemäß Teil C lit b des genannten Art für die Besteuerung optiert hat;
- Lieferung von Gebrauchtmaterial, auch sol- chem, das in seinem unveränderten Zustand nicht zur Wiederverwendung geeignet ist, Schrott, von gewerblichen und nichtgewerbli- chen Abfallstoffen, recyclingfähigen Abfallstof- fen und teilweise verarbeiteten Abfallstoffen, und gewissen Gegenständen und Dienstleistun- gen, entsprechend der Auflistung in Anh M;
- Lieferung sicherungsübereigneter Gegenstände durch einen steuerpflichtigen Sicherungsgeber an einen ebenfalls steuerpflichtigen Sicherungs- nehmer;
- Lieferung von Gegenständen im Anschluss an die Übertragung des Eigentumsvorbehalts auf einen Zessionär und die Ausübung des übertra- genen Rechts durch den Zessionär;
- Lieferung von Grundstücken, die vom Schuld- ner im Rahmen eines Zwangsversteigerungsver- fahrens verkauft werden.

Anmerkung: Mit der vorliegenden RL soll der im Mehrwertsteuerrecht stetig zunehmende Missbrauch eingedämmt werden. Bisher wurden verschiedene Mitgliedstaaten durch einzelne Entscheidungen er- mächtigt, von der 6. MwSt-RL abweichende Maß- nahmen (zB Ausweitung des Reverse-Charge-Sys- tems, Anwendung einer Mindest-Bemessungsgrund- lage) zu erlassen, um Steuerhinterziehungen bzw - umgehungen zu verhindern. Wie bereits zuletzt im EC Tax Update ausgeführt, hat die Europäische Kommission das Ersuchen Deutschlands und Öster- reichs um Ermächtigung zur generellen Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens allerdings abge- lehnt.²⁾ Die bisher den einzelnen Mitgliedstaaten ge- währten Ausnahmen sollen durch die gegenständli- che RL aufgehoben und direkt in die 6. MwSt-RL aufgenommen werden, damit alle Mitgliedstaaten – nach ihrem Ermessen – davon Gebrauch machen können.

Aufgrund der vorstehenden Änderung der 6. MwSt-RL wird die Österreich betreffende Ent- scheidung 2002/880 des Rates³⁾ (Übergang Steuer- schuld bei Bauleistungen) und die Entscheidung 2004/758/EG des Rates⁴⁾ (Übergang der Steuer- schuld in Fällen des § 19 Abs 1 b UStG) als Indivi- dualermächtigung aufgehoben. Die Regelungen im österreichischen UStG können aber beibehalten werden, Rechtsgrundlage hierfür ist künftig direkt die

2) Vgl EC Tax Update September 2006.

3) ABl L 306 8. 11. 2002 S 24.

4) ABl L 336 12. 11. 2004 S 38.

6. MwSt-RL anstelle der bisherigen Einzelermächtigungen.

In Bezug auf die Regelungen zur Mindest-Bemessungsgrundlage in der gegenständlichen RL (Art 11 Teil A Abs 6 und 7 der 6. MwSt-RL) ist interessant, dass dadurch der Judikatur des EuGH zur Lieferung unter den Selbstkosten (vgl Rs C-

412/03, *Hotel Scandic*) die Basis entzogen wird. Im Ergebnis bedient sich auch der europäische Gesetzgeber der im nationalen Recht längst bekannten Vorgehensweise, dass einer fiskalpolitisch unpassenden höchstgerichtlichen Judikatur in der Folge mit einer Änderung der Gesetzeslage gegen gesteuert wird.