

---

# Die territoriale Anknüpfung als grundlegendes Merkmal der Mehrwertsteuer

UP Dr. Johannes Heinrich

Linz 19.11.2008

## Der räumliche Anwendungsbereich von Verwaltungsrechtsnormen

---

- Frage: Inwieweit unterliegen Sachverhalte mit Auslandsbezug der nationalen Rechtsordnung?
- Universalprinzip (Weltrechtsprinzip)
  - Gilt nur für wenige Fälle, vor allem im Bereich des Strafrechts (zB Kriegsverbrechen, Menschenhandel)
- Konnex zwischen Sachverhalt und Rechtsordnung muss bestehen
  - Personalitätsprinzip
  - Schutzprinzip
  - Territorialitätsprinzip (entscheidend für die Erhebung von Steuern)

## Grenzen der Steuererhebung durch das Territorialitätsprinzip?

---

- Die Besteuerung von auf eigenem Territorium stattfindenden Vorgängen steht außer Zweifel.
- Die Besteuerung ausländischer Wirtschaftsvorgänge ist nach geltendem Völkerrecht (jedenfalls) dann zulässig, wenn zwischen dem steuernden Staat und dem Steuerzahler eine hinreichend enge Beziehung besteht.
  - Mögliche Anknüpfungspunkte: (Wohn-)Sitz, gewöhnlicher Aufenthalt, Staatsbürgerschaft
- Ein völkerrechtliches Quellenprinzip oder „materielles Territorialitätsprinzip“ gibt es nicht (K. Vogel).

## Grenzen der Steuererhebung durch das Territorialitätsprinzip?

---

- Es ist nach dem Völkerrecht den Staaten verboten, Hoheitsakte auf fremdem Territorium zu setzen.
- Allzu weit gefasste Steuerrechtstatbestände scheitern an einer Rechtsdurchsetzungsmöglichkeit.
- Es gilt für die Steuererhebung ein „formelles Territorialitätsprinzip“ (K. Vogel), wodurch einer „grenzlosen“ Ausweitung von nationalen Besteuerungsansprüchen enge Grenzen gesetzt sind.

## Die Erhebung von Steuern nach dem Territorialitätsprinzip

- Sachliche Anknüpfung = Steuerobjekt hat einen Bezug zum Inland (Quellenprinzip)
  - Besteuerung von Einkünften aus inländischen Einkunftsquellen
  - Besteuerung von inländischen Grundstücken
  - Besteuerung des im Inland stattfindenden Verbrauchs
- Persönliche Anknüpfung = Steuersubjekt hat einen Bezug zum Inland
  - Typisch für Personensteuern, zB Besteuerung des Welteinkommens von Personen, die im Inland ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben.
  - Auch bei Objektsteuern anzutreffen, zB Versicherungssteuer für Versicherungsprämien, die an Versicherungen mit Sitz außerhalb der EU/ des EWR gezahlt werden (§ 1 Abs 3 Z 1 VerStG = Objektsteuer)
- Die Besteuerung von durch inländische Unternehmer im Ausland getätigten Umsätzen wäre nach dem Territorialitätsprinzip zulässig und ein Steuervollzug auch möglich.

19. November 2008

UP Dr. Johannes Heinrich

5

## Harmonisierung der Mehrwertsteuersysteme in Europa - Ausgangslage

- In einigen Staaten Europas wurden ab 1918 zur Deckung der Kriegs(-folge-)kosten allgemeine Umsatzsteuern auf sämtliche Lieferungen und sonstige Leistungen sowie den Eigenverbrauch erhoben.
- Allphasensteuern mit Kumulationswirkung (dh ohne Vorsteuerabzug)
- Steuergegenstand waren die im Inland getätigten entgeltlichen Umsätze von Unternehmern (Verkehrsteuer).
- Überwälzung der Steuer auf den Leistungsempfänger und schließlich auf den Konsumenten (Verbrauchssteuer, die als indirekte Steuer ausgestaltet ist).
- Grenzausgleich bei grenzüberschreitenden Warenlieferungen
  - Befreiung der Ausfuhrlieferung, Besteuerung der Einfuhr.
  - Grenzausgleich diente primär dem Schutz der eigenen (Export-) Wirtschaft.
  - Systembedingt wurden Vorsteuern nur pauschal erstattet.

19. November 2008

UP Dr. Johannes Heinrich

6

## Harmonisierung der Mehrwertsteuersysteme in Europa

---

- Ziel der EWG (Art 2 Vertrag von Rom)
  - Ua Errichtung eines Gemeinsamen Marktes
- Tätigkeiten der Gemeinschaft (Art 3)
  - Ua Abschaffung der Zölle und mengenmäßigen Beschränkungen bei der Ein- und Ausfuhr von Waren, Beseitigung der Hindernisse für den freien Dienstleistungsverkehr
- Maßnahmen betreffend USt (Art 99)
  - Die unterschiedlichen Umsatzsteuern und der unexakte Grenzausgleich sind geeignet, die Wettbewerbsbedingungen zu verfälschen.
  - Kommission erhielt Auftrag zu prüfen, ob die Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuer im Interesse des Gemeinsamen Marktes harmonisiert werden können.
  - 1967: 1. und 2. USt-RL, die den Übergang auf ein Nettoallphasensteuersystem mit Vorsteuerabzug vorsahen.

19. November 2008

UP Dr. Johannes Heinrich

7

## Das harmonisierte Mehrwertsteuersystem in der EU

---

- Art 1 Abs 2 MwSt-Systemrichtlinie
  - Das gemeinsame MwSt-System beruht auf einer allgemeinen, zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen genau proportionalen Verbrauchsteuer, die auf allen Produktions- und Vertriebsstufen erhoben wird.
  - Die MwSt wird abzüglich des MwSt-Betrages geschuldet, der die verschiedenen Kostenelemente unmittelbar belastet hat.
- Das gemeinsame Mehrwertsteuerrecht unterscheidet sich von den „alten“ Umsatzsteuern im Wesentlichen durch den Vorsteuerabzug.
- Vorteile einer Nettoallphasensteuer mit Vorsteuerabzug
  - Keine USt-Kumulierung in der Unternehmerkette
  - Ein exakter Grenzausgleich ist möglich
  - Vermeidung einer Doppelbelastung mit USt mehrerer Staaten

19. November 2008

UP Dr. Johannes Heinrich

8

## Die Aufteilung der Besteuerungsrechte im gemeinsamen Mehrwertsteuerrecht

- Wettbewerbsverzerrungen durch Doppelbesteuerungen und Nichtbesteuerungen müssen vermieden werden.
  - Zuweisung exklusiver Besteuerungsrechte an einen Mitgliedstaat
- Frage: Welcher Staat darf im Rahmen des gemeinsamen MwSt-Systems besteuern?
  - Bis einschließlich der MwSt-Systemrichtlinie enthält keine Richtlinie diesbezüglich eine explizite Aussage.
  - RL 2008/8/EG vom 12.2.2008: „Alle Dienstleistungen sollen grundsätzlich an dem Ort besteuert werden, an dem der tatsächliche Verbrauch erfolgt“ (Präambel, 3. Erwägungsgrund).
  - Verbrauchsteuercharakter ist für Aufteilung der Besteuerungsrechte ausschlaggebend.
  - Auch bei Gegenständen müsste grundsätzlich derjenige Staat das Besteuerungsrecht haben, in dem die Gegenstände verbraucht werden.

19. November 2008

UP Dr. Johannes Heinrich

9

## Verbrauchsteuercharakter vs. Ausgestaltung als Verkehrssteuer

- Das MwSt-System beruht auf dem Grundsatz, dass der Verbrauch in jenem Mitgliedstaat besteuert werden soll, in dem er tatsächlich erfolgt.
- Problem
  - Begriff des „tatsächlichen“ Verbrauchs ist unbestimmt
  - Der Verbrauch als solches ist schwer kontrollierbar
- Das harmonisierte MwSt-System knüpft daher – gleich den „alten“ Umsatzsteuern – nicht am Verbrauch, sondern an den Umsatzakten von Unternehmen an.
  - Die MwSt ist als Verkehrssteuer ausgestaltet.
  - Umsätze sind wegen der damit verbundenen Geldflüsse leichter kontrollierbar.
  - Die Kontrolle beschränkt sich auf wenige Steuerpflichtige.

19. November 2008

UP Dr. Johannes Heinrich

10

## Territoriale Anknüpfung der MwSt als Verkehrssteuer an den Ort der Leistung

---

- Die Steuerbarkeit von Lieferungen und Dienstleistungen in einem Staat bestimmt sich nach dem Ort der Leistung.
  - Nur im Inland bewirkte Lieferungen und Dienstleistungen sind steuerbar.
- Durch die Anknüpfung an den Ort der Leistung soll aber schlussendlich sichergestellt werden, dass die MwSt dem Staat zufließt, in dem der Verbrauch stattfindet.
- Bei Dienstleistungen, die im Zuge ihres Empfangs verbraucht werden, gelingt dies, wenn der Ort der Dienstleistung am Verbrauchsort zu liegen kommt.

## Territoriale Anknüpfung der MwSt als Verkehrssteuer an den Ort der Leistung

---

- Bei Warenlieferungen ist ungewiss, ob der Lieferung überhaupt ein Konsum oder eine weitere Lieferung nachfolgt.
- Der Ort der Lieferung kann daher systemimmanent nur in den wenigsten Fällen mit dem Verbrauchsort übereinstimmen.
- Der Verbrauchsort liegt bei grenzüberschreitenden Lieferungen jedenfalls nicht im Ursprungsland, sondern im Bestimmungsland.
- Es erfolgt daher eine Besteuerung nach dem Bestimmungslandprinzip.
- Das Bestimmungslandprinzip wird im geltenden Recht nicht allein durch die Festlegung eines entsprechenden Lieferortes umgesetzt.

## Umsetzung des Bestimmungslandprinzips im Verhältnis zu Drittländern

---

- Verwirklichung des Bestimmungslandprinzips
  - durch den Grenzausgleich
  - durch eine entsprechende Bestimmung des Lieferortes
- Grenzausgleich
  - Der Ort der Lieferung von Gegenständen mit Beförderung liegt grundsätzlich an dem Ort, an dem sich die Gegenstände zum Zeitpunkt des Beginns der Versendung oder Beförderung an den Erwerber befinden (Art 32 MwSt-Systemrichtlinie).
  - Ausfuhrlieferungen sind von der MwSt befreit.
  - Damit auf den Waren keine Umsatzsteuer des Ursprungslandes lastet, steht im Zusammenhang mit den Exporten der Vorsteuerabzug zu.
  - Das Bestimmungsland besteuert die Einfuhr.
- Bestimmung eines entsprechenden Lieferortes
  - Bei Lieferungen durch Drittländersunternehmer liegt der Lieferort im Mitgliedstaat der Einfuhr, wenn der Drittländersunternehmer die Einfuhrumsatzsteuer schuldet.

## Umsetzung des Bestimmungslandprinzips im Binnenmarkt

---

- Die Abschaffung der Zollgrenzen im Binnenmarkt machte neue Maßnahmen zur Umsetzung des Bestimmungslandprinzips notwendig.
- Warenlieferungen zwischen Unternehmern
  - Ig Lieferung – ig Erwerb
  - Zusammenfassende Meldung, Datenaustausch zwischen den Finanzbehörden
  - Ausweitung des Unternehmerbegriffs um Schwellenerwerber und Erwerber neuer Fahrzeuge
- Warenlieferungen an Nichtunternehmer
  - Versandhandelsregel, Verlagerung des Leistungsortes an das Ende der Beförderung

## Zwischenergebnis

---

- Der Ort der Lieferung als augenscheinlichster Punkt einer territorialen Anknüpfung im MwSt-Recht hat im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Warenlieferungen nur die Funktion, die Entlastung der Waren von jeglicher Umsatzsteuer des Ursprungslands sicherzustellen. Dadurch, dass der Umsatz als im Inland getätigt gilt, ist er steuerbar und kann echt von der Steuer befreit werden.
- Das Besteuerungsrecht am Verbrauch der Waren hat das Bestimmungsland, das dieses über die Besteuerung der Einfuhr / des ig Erwerbes ausübt oder es kommt überhaupt zu einer Verlagerung des Leistungsortes an das Ende der Beförderung.

## Ort der Dienstleistung als Verbrauchsort?

---

- Jener Staat, in dessen Gebiet sich der Ort der Dienstleistung befindet, hat das Recht die Dienstleistung zu besteuern.
- Der Ort der Dienstleistung fingiert damit unmittelbar den Verbrauchsort.
- Jede Neufestlegung des Ortes der Dienstleistung hat damit Einfluss auf die Verteilung des Steueraufkommens in der Gemeinschaft.

## Historische Entwicklung hinsichtlich des Ortes der Dienstleistung

---

- Art 6 Abs 2 der 2. Richtlinie
  - „Als Ort einer Dienstleistung gilt grundsätzlich der Ort, an dem der geleistete Dienst, das abgetretene oder überlassene Recht oder der gemietete Gegenstand verwendet oder ausgewertet werden.“

## Historische Entwicklung hinsichtlich des Ortes der Dienstleistung

---

- Art 9 Abs 1 der 6. Richtlinie
  - „Als Ort einer Dienstleistung gilt der Ort, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer festen Niederlassung sein Wohnsitz oder sein üblicher Aufenthaltsort.“
  - Der Sitzort des leistenden Unternehmers ist nur in wenigen Fällen auch der Ort des tatsächlichen Verbrauchs einer Dienstleistung.
  - Es bestanden daher von vornherein Ausnahmen, etwa für Umsätze iZm Grundstücken, Beförderungsleistungen, wissenschaftliche, kulturelle Leistungen, die Katalogleistungen, sofern sie an Steuerpflichtige oder Private im Drittland erbracht werden.

## Historische Entwicklung hinsichtlich des Ortes der Dienstleistung

- Der Ausnahmekatalog zum Sitzortprinzip wurde in den letzten Jahren ausgeweitet
  - Telekommunikationsleistungen
  - Auf elektronischem Weg erbrachte Leistungen
  - Leistungsort bei derartigen Leistungen vom Drittland aus an Nichtunternehmer im Binnenmarkt soll / kann im Binnenmarkt liegen.
- RL 2008/8/EG vom 12.2.2008 zur Änderung der MwSt-Systemrichtlinie bezüglich des Ortes der Dienstleistung; ab 1.1.2010
  - Business to business (B2B)
    - Leistungsort am Sitz des Leistungsempfängers
  - Business to consumer (B2C)
    - Leistungsort am Sitz des leistenden Unternehmers
  - Zu diesen Grundregeln gibt es Ausnahmen
    - zB Leistungen iZm Grundstücken

19. November 2008

UP Dr. Johannes Heinrich

19

## Befund hinsichtlich der geltenden Regelung betreffend den Ort der Dienstleistung

- Der Ort des tatsächlichen Verbrauches wird im harmonisierten MwSt-Recht unmittelbar durch den Ort der Dienstleistung fingiert. An diesen Ort knüpfen auch die Besteuerungsrechte an.
- Bei der einzelfallbezogenen Leistungsortbestimmung, wie sie in der 2. RL vorgesehen war, war die Gefahr von Doppel- oder Nichtbesteuerungen infolge einer uneinheitlichen Rechtsanwendung sehr groß.
- Mit der Bestimmung des Leistungsortes in der 6. RL als jenen Ort, an dem der leistende Unternehmer seinen Sitz hat, kommt es trotz des umfangreichen Ausnahmekatalogs in vielen Fällen nicht zu einer Besteuerung am Verbrauchsort.
- Die Neuregelung durch die RL 2008/8/EG verbessert das System; es ist zu bedauern, dass notwendige Adaptionen wegen des Rechtssetzungsprozesses in der Gemeinschaft lange Vorlaufzeiten haben.

19. November 2008

UP Dr. Johannes Heinrich

20

## Beschränkung des Verbrauchsortprinzips auf das Mögliche und Praktikable

---

- Das Verbrauchsortprinzip wird im harmonisierten MwSt-Recht umgesetzt durch
  - das Bestimmungslandprinzip bei Warenlieferungen
  - die Bestimmung des Ortes der Dienstleistung.
- Das harmonisierte MwSt-Recht verfolgt aber auch noch andere Ziele
  - Schaffung eines Binnenmarktes
  - Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen, wie sie sich etwa aus (faktischen) Nichtbesteuerungen ergeben können
- => Zielkonflikte sind möglich

## Beschränkung des Verbrauchsortprinzips auf das Mögliche und Praktikable

---

- Abweichen vom Bestimmungslandprinzip bei Warenlieferungen
  - Wenn eine Besteuerung nach dem Bestimmungslandprinzip nicht möglich ist, kommt es zu einer Besteuerung nach dem Ursprungslandprinzip
    - => Betrifft Importe/Exporte im privaten Reiseverkehr im Binnenmarkt
  - Erwerbsschwelle und Lieferschwelle als Vereinfachungsregelungen, um einen übermäßigen Verwaltungsaufwand zu vermeiden, der gleichermaßen ein Hindernis im Binnenmarkt darstellen würde.
- Abweichen vom Verbrauchsortprinzip bei Dienstleistungen
  - Die Grundregeln zur Bestimmung des Ortes von Dienstleistungen stellen per se Vereinfachungsregeln dar. Durch die einfache Anwendbarkeit werden Doppelbesteuerungen vermieden.

## Die territoriale Anknüpfung an die Person des Steuerpflichtigen

- Irrelevanz persönlicher Merkmale des Steuerpflichtigen bei der Tatbestandsbildung
  - Sämtliche Tatbestände können auch durch „ausländische“ Steuerpflichtige verwirklicht werden (vgl § 1 Abs 2 UStG).
- In- und ausländische Steuerpflichtige unterliegen bei der Steuererhebung sowie hinsichtlich Maßnahmen zur Sicherung des Steueranspruchs unterschiedlichen Regelungen.
- Wer ist „ausländischer“ Steuerpflichtiger?
  - Steuerpflichtige, die im Inland weder Wohnsitz noch Sitz oder eine Betriebsstätte haben.
- Bei den „ausländischen“ Steuerpflichtigen ist weiter zu unterscheiden zwischen solchen mit (Wohn-)sitz oder Betriebsstätte im übrigen Gemeinschaftsgebiet und solchen mit (Wohn-)sitz oder Betriebsstätte im Drittlandsgebiet. Letztere können hinsichtlich allen übrigen Steuerpflichtigen diskriminiert sein.

## Beispiele zum österreichischen UStG

- Maßnahmen zur Sicherung des Abgabenanspruchs von Umsätzen ausländischer Unternehmer
  - § 19 Abs 1: Reverse-charge bei von ausländischen Unternehmern erbrachten sonstigen Leistungen
  - § 27 Abs 4: Steuerabfuhrverpflichtung bei Umsätzen von ausländischen Unternehmern
- Unterschiedliche Behandlung von in- und ausländischen Unternehmern
  - § 21 Abs 9: VO-Ermächtigung zur abweichenden Regelung der Vorsteuererstattung
  - § 27 Abs 5: Verzicht auf Besteuerung von Umsätzen ausländischer Unternehmer mit vorsteuerabzugsberechtigten Inländern
- Diskriminierung von Drittlandsunternehmern
  - § 12 Abs 1: VO-Ermächtigung, Drittlandsunternehmer vom Vorsteuerabzug hinsichtlich Beförderungsumsätzen auszunehmen.
  - § 25a: One-stop-shop-Regelung für Drittlandsunternehmer, die elektronische Dienstleistungen an Nichtunternehmer in der Gemeinschaft erbringen
  - § 27 Abs 7: Pflicht zur Bestellung eines Fiskalvertreters

## Ergebnisse

---

- Durch die Harmonisierung der MwSt sollten Doppelbesteuerungen und Nichtbesteuerungen, die zu Wettbewerbsverzerrungen im Gemeinsamen Markt führen, vermieden werden.
- Die MwSt stellt von ihrem Belastungsgegenstand eine Verbrauchsteuer dar. Das Steueraufkommen soll ausschließlich jenem Staat zukommen, in dem der Verbrauch stattfindet.
- Das harmonisierte MwSt-Recht basiert auf den „alten“ Umsatzsteuern, die es zuvor bereits in europäischen Ländern gab, und hat deren Ausgestaltung als Verkehrsteuer übernommen.
- Der Verbrauchsteuercharakter der MwSt und deren Ausgestaltung als Verkehrsteuer stehen hinsichtlich einer territorialen Anknüpfung teilweise in einem Konflikt.

## Ergebnisse

---

- Die territoriale Anknüpfung der MwSt an den im Inland gelegenen Ort der Leistung stellt nur bei Dienstleistungen sicher, dass es zu einer Besteuerung im Verbrauchsstaat kommt.
- Das der Besteuerung von grenzüberschreitenden Warenlieferungen zugrundeliegende Bestimmungslandprinzip wird idR durch andere Maßnahmen als durch die Bestimmung des Lieferortes sichergestellt.
- Das Verbrauchsortprinzip wird nur insoweit angewendet, als es mit einem vernünftigen Aufwand durchsetzbar ist. Eine Nichtbesteuerung von Umsätzen im Binnenmarkt wird unter allen Umständen vermieden.
- Bei der Steuererhebung und hinsichtlich Maßnahmen zur Sicherung des Abgabenspruchs knüpft das MwSt-Recht auch an auf das Territorium bezogene Eigenschaften des Steuerpflichtigen an.