

# Umsatzsteuer und Internationales Steuerrecht

herausgegeben von

Univ.-Prof. Dr. Markus Achatz  
Univ.-Prof. Dr. Michael Tumpel

**Linde**

2012

# Umsatzsteuer und Doppelbesteuerung

Michael Lang\*

## 1. Umsatzsteuer und Territorialitätsprinzip

Doppelbesteuerung ist in erster Linie ein Problem der Personensteuern: Den Staaten steht es frei, in ihrer Steuergesetzgebung das Universalitätsprinzip zu verwirklichen und das Welteinkommen oder das Weltvermögen der Besteuerung zugrunde zu legen. Sie können die Kriterien dafür festlegen und bestimmen folglich auch, unter welchen Voraussetzungen sie – bloß – dem Territorialitätsprinzip folgen. Die mitunter als erforderlich erachtete „Nahebeziehung“ eines Staates zum besteuerten Sachverhalt stellt dabei keine wirkliche Schranke für die Besteuerung dar: Dieser „genuine link“ ist nämlich zumindest immer dann gegeben, wenn Staaten in der Lage sind, einen von ihnen erhobenen Steueranspruch auch durchzusetzen.<sup>1</sup> Doppelbesteuerung kann daher entstehen, wenn zwei Staaten bei derselben Person die Kriterien als gegeben erachten, um dem Universalitätsprinzip zum Durchbruch zu verhelfen. Selbst wenn nur ein Staat auf das Welteinkommen oder das Weltvermögen greift, ist Doppelbesteuerung die Folge, wenn ein anderer Staat auf denselben Sachverhalt greift, indem er das seinem Territorium zugeordnete Einkommen oder Vermögen steuerlich erfasst. Da Staaten frei sind, wie sie das Territorialitätsprinzip ausgestalten, können auch zwei Staaten, die bloß inländisches Einkommen oder Vermögen desselben Steuerpflichtigen besteuern, in ihren Besteuerungsansprüchen einander überlappen.<sup>2</sup>

Aus den zuletzt genannten Gründen kann sich auch bei der Umsatzsteuer das Problem der Doppelbesteuerung stellen: Die Umsatzsteuer soll als Verkehrsteuer im Inland verwirklichte Verkehrsvorgänge oder als Verbrauchsteuer den inländischen Verbrauch der Besteuerung unterwerfen. Vor diesem Hintergrund sollten Umsatzsteuersysteme am Territorialitätsprinzip ausgerichtet sein und einander daher nicht überschneiden. Das Territorialitätsprinzip lässt Spielräume zu seiner Umsetzung zu. Der Ort des Verbrauchs lässt sich oft auch schwer feststellen, weshalb Gesetzgeber hilfsweise den Ort der Leistung heranziehen. Dieser Ort lässt sich unterschiedlich definieren und kann je nach gesetzgeberischer Ausgestaltung zB am Ort der Ansässigkeit des Unternehmers, dem Ort der maßgebenden unternehmerischen Tätigkeit oder der Belegenheit der maßgebenden Wirtschaftsgüter angenommen werden. Als Ort der Lieferung kann deren Beginn genauso wie de-

\* Mag. Marlies Steindl und Sebastian Pfeiffer, LL.M. danke ich herzlich für kritische Anregungen, für die Unterstützung bei der Literaturrecherche und bei der Fahnenkorrektur.

<sup>1</sup> Lang/Paterno, Die Vermeidung der Doppelbesteuerung in der föderalen Struktur Österreichs, in: Kube/Lang/Reimer/Thier/Waldhof (Hrsg) Spektrum der Rechtswissenschaft 2011, 82.

<sup>2</sup> Dazu Lang, Introduction to the Law of Double Taxation Conventions, 24.

ren Ende oder ein anderer Ort angesehen werden. Somit lassen sich unterschiedliche Maßstäbe für Lieferungen und andere Leistungen festlegen. Die Abgrenzung zwischen den verschiedenen Arten der Leistung hängt ebenfalls ausschließlich von der gesetzgeberischen Entscheidung – und keineswegs von irgendwelchen übergeordneten Grundsätzen – ab. Es liegt somit auf der Hand, dass auch an Territorialitätsgrundsätzen ausgerichtete Umsatzsteuersysteme nicht notwendigerweise aufeinander abgestimmt sind, sondern Doppelbesteuerung genauso wie doppelte Nichtbesteuerung zulassen.

*Rebecca Millar* hat anhand der umsatzsteuerlichen Beurteilung von Dienstleistungen, die von Grundstücksmaklern oder Grundstückssachverständigen erbracht werden, anschaulich gezeigt, wie Besteuerungskonflikte aufgrund unterschiedlicher Zuordnung der Leistungsorte entstehen können.<sup>3</sup> Während nach dem in der EU angewendeten Umsatzsteuersystem der Belegenheitsort des Grundstücks als der Ort der Dienstleistung gilt, die im Zusammenhang mit einem Grundstück erbracht wird<sup>4</sup>, ist in anderen Staaten der Ort, an dem das Grundstück gelegen ist, für die umsatzsteuerliche Behandlung irrelevant. In Südafrika spielt der Belegenheitsort des Grundstücks für umsatzsteuerliche Zwecke keine Rolle, sondern es wird darauf abgestellt, ob die Dienstleistung durch ein in Südafrika gelegenes Unternehmen durchgeführt wird.<sup>5</sup> Ist der Grundstücksmakler in Südafrika ansässig und hält er sich dort auch auf, so gelten die Leistungen im Zusammenhang mit dem Grundstücksverkauf als steuerbare Umsätze aus Lieferungen.<sup>6</sup> Für andere Staaten, wie für Australien und Neuseeland, ist die Vollmacht des Grundstücksmaklers zum Vertragsabschluss ein entscheidendes Kriterium für die umsatzsteuerliche Erfassung von Leistungen, die im Zusammenhang mit Grundstücken erbracht werden.<sup>7</sup> Je nach Lage des Grundstücks, Ansässigkeit des Grundstücksmaklers und näherer Ausgestaltung der Transaktion kann es im Verhältnis zwischen diesen Staaten bei einem grenzüberschreitenden Sachverhalt zu Nichtbesteuerung oder Mehrfachbesteuerung kommen.<sup>8</sup>

Auf dem Gebiet der Umsatzsteuer kann es auch zu „wirtschaftlicher Doppelbesteuerung“ kommen: Wenn es in der Unternehmerkette zwar zunächst zu einer Erhebung von Umsatzsteuer kommt, aber durch den Vorsteuerabzug wiederum eine Entlastung durchgeführt wird, kann es durch die Versagung dieser Entlastung und die nachfolgende Erhebung von Umsatzsteuer bei einer nachfolgenden Leistung zu Doppelbelastungen in Hinblick auf denselben Gegenstand bei verschiedenen Steuerpflichtigen kommen. Dies ist bereits bei rein innerstaatlichen

<sup>3</sup> *Millar*, Cross-border Services – A Survey of the issues, in: *Krever/White* (Hrsg) GST in retrospect and prospect (2007) 317 (337 ff).

<sup>4</sup> Art 9 Abs 2 lit a MwStSystRL (2006/112/EG).

<sup>5</sup> *Millar*, in: *Krever/White* (Hrsg) GST in retrospect and prospect, 343 ff.

<sup>6</sup> *Millar*, in: *Krever/White* (Hrsg) GST in retrospect and prospect, 343 ff.

<sup>7</sup> *Millar*, in: *Krever/White* (Hrsg) GST in retrospect and prospect, 340 ff.

<sup>8</sup> Näher *Millar*, in: *Krever/White* (Hrsg) GST in retrospect and prospect, 344 ff.

Transaktionen möglich, wenn beispielsweise im Rahmen der Unternehmerkette unecht befreit geleistet wird. Auf internationaler Ebene sind solche Effekte noch leichter möglich, wenn Grenzbelastung und -belastung nicht lückenlos aufeinander abgestimmt sind.

## 2. Harmonisierte Umsatzsteuer in der EU

Innerhalb der EU sollte für Doppelbesteuerung – zumindest auf den ersten Blick – kein Platz sein: Den Mitgliedstaaten steht zwar die Festlegung des Steuersatzes zu, die Regelungen, an die der Steuersatz anknüpft, sind allerdings vereinheitlicht. Die Bemessungsgrundlage ist sekundärrechtlich vorgegeben. Regelungen über die Abgrenzung zwischen Lieferung und Dienstleistung sind genauso durch Richtlinienrecht determiniert wie die Festlegung der Orte für die einzelnen Leistungsarten.

Die nach dem Erkenntnis des VwGH v 30.3.2006, 2002/15/0075 aufgekommene Diskussion hat sich aber dennoch auch um die Frage gedreht, ob Doppelbesteuerung innerhalb der EU auftreten kann:<sup>9</sup> Der VwGH hatte sich mit dem Ort der Leistung eines Skitrainers zu beschäftigen. Ein Skitrainer hatte seine Tätigkeiten für eine Mannschaft im Österreichischen Skiverband teilweise im In- und teilweise im Ausland ausgeübt. Strittig war, in welchem Staat der Trainer als Unternehmer der Umsatzsteuer unterlag. Nach Art 9 Abs 2 lit c der 6. MwSt-RL (77/388/EWG)<sup>10</sup> werden Tätigkeiten ua auf dem Gebiet des Sports am Tätigkeitsort erfasst. Der VwGH ist dabei zum Ergebnis gelangt, dass eine einzige einheitliche Leistung vorliegt, die nur in einem Staat zu besteuern ist, in dem die Leistung erbracht wird. *„Anders als bei einheitlichen Beförderungsleistungen, bei welchen als Ort der Leistung nach Art. 9 Abs. 2 Buchstabe b der Sechsten MwSt-RL der Ort gilt, an dem die Beförderung nach Maßgabe der zurückgelegten Beförderungsstrecke jeweils stattfindet, und bei denen demnach bei einer einheitlichen Leistung der Ort der Leistung auf mehrere Mitgliedstaaten (oder auch ein Drittland) ‚aufgeteilt‘ werden kann, gilt als Ort einer in Art. 9 Abs. 2 Buchstabe c der Sechsten MwSt-RL beschriebenen einheitlichen Leistung des Sports oder einer damit zusammenhängenden Tätigkeit der Ort, an dem die (einheitliche) tatsächliche Leistung bewirkt wird. Lässt sich eine qualitative Gewichtung des zum Bewirken der Leistung führenden Tätigwerdens (§ 3a Abs. 8 UStG 1994) nicht*

<sup>9</sup> Hörtnagl, Besteuerung von Sporttrainern in Einklang mit der 6. MwSt-RL? SWK 29/2006, S 819; Mairinger, Nochmals: Umsatzbesteuerung von Sporttrainern – Wo unterliegt der Trainer als Unternehmer der Umsatzsteuer? – Diskussion um den Ort der Leistung, SWK 6/2007, S 266; zum Leistungsort bei Sportlern siehe auch Sarnthein, Trainertätigkeit im In- und Ausland – Ort der Leistungserbringung, ÖStZ 2000, 203; Beiser, Der Leistungsort von Trainern in der Umsatzsteuer, UVR 2004, 48; Beiser, Der Leistungsort von Trainern in der Umsatzsteuer, SWK 1/2004, S 20; Beiser, Trainer von Spitzensportlern in der Umsatzsteuer, SWK 16/2010, S 577.

<sup>10</sup> Nunmehr Art 43 MwStSystRL (2006/112/EG).

durchführen, so ist auf den Zeitaufwand abzustellen. Art. 9 Abs. 2 Buchstabe c der Sechsten MwSt-RL sieht zwar eine Gewichtung nicht vor, sondern spricht nur vom Ort des Bewirkens, die auf das ausschließliche oder zum wesentlichen Teil Tätigwerden abstellende Regelung des § 3a Abs. 8 UStG 1994 ist jedoch eine sachgerechte Auslegung.“ Da der Beschwerdeführer zum wesentlichen Teil die Trainertätigkeiten im Inland erbrachte, nahm der VwGH den Ort dieser einheitlichen Leistung in Österreich an.

*Hörtnagl* hat diese Leistungsortbestimmung nach dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung kritisiert.<sup>11</sup> Die Entscheidung des VwGH würde den Zielen der umsatzsteuerlichen Erfassung am Tätigkeitsort nach Art 9 Abs 2 lit c der 6. MwSt-RL<sup>12</sup> nicht gerecht. Es könne zu einer Doppelbesteuerung kommen, wenn der andere Mitgliedstaat die auf seinem Gebiet erbrachten Leistungen ebenso der Umsatzsteuer unterwirft.<sup>13</sup> Ebenso könne doppelte Nichtbesteuerung vorliegen, wenn die Tätigkeit überwiegend im Ausland ausgeübt wird. Vor dem Hintergrund des VwGH-Erkenntnisses dürfte Österreich nämlich keine Besteuerung vornehmen, während die Autorin annimmt, dass der andere Staat die Leistung anteilig besteuern würde.

*Hörtnagl* und *Mairinger* haben in der Folge weitere Überlegungen angestellt, auf die hier nicht eingegangen werden soll. Das Argument der Gefahr der Doppelbesteuerung ist aber jedenfalls ohne eigenständigen Begründungswert. Denn entscheidend ist, ob sich aus der Richtlinie für die hier vorliegende Fallkonstellation ableiten lässt, dass die Leistungen von Sporttrainern dem Staat zuzuordnen sind, in dem sie überwiegend erbracht wurden, oder ob derartige Leistungen anteilig aufzuteilen sind. Gleichgültig, zu welchem Ergebnis man gelangt: Die unionsrechtliche Beurteilung muss für Österreich und für jeden anderen involvierten EU-Staat gleich sein. Folgt man den vom VwGH und *Mairinger* vorgetragenen Argumenten, ist die gesamte Leistung dem Staat zuzuordnen, in dem sie überwiegend ausgeübt wurde. Folgt man der gegenteiligen Auffassung, ist aufzuteilen. Doppelbesteuerung ist nach keiner der Auffassungen die Konsequenz. Sie kann nur dann eintreten, wenn die Behörden und Gerichte in zwei EU-Staaten unterschiedlichen Auffassungen folgen. Dem sollen aber die Möglichkeit von Gerichten und die Verpflichtung von Höchstgerichten vorbeugen, Zweifelsfragen der Auslegung von Unionsrecht – und damit auch des hier relevanten Sekundärrechts – an den EuGH heranzutragen. Der Vorwurf, der VwGH würde Doppelbesteuerung in Kauf nehmen, greift daher zu kurz. Vielmehr ist dem VwGH anzulasten, kein Vorabentscheidungsersuchen gestellt zu haben.<sup>14</sup> Nicht erst die von *Hörtnagl* aufgezeigten – anderen – Argumente haben deutlich gemacht, dass die vom VwGH vertretene Auffassung nicht frei

<sup>11</sup> *Hörtnagl*, SWK 29/2006, S 822.

<sup>12</sup> 77/338/EWG.

<sup>13</sup> *Hörtnagl*, SWK 29/2006, S 822.

<sup>14</sup> Zutreffend die Kritik *Beisers*, SWK 16/2010, S 579.

von Zweifeln ist. Die Befassung des EuGH hätte sichergestellt, dass entweder der vom VwGH präferierten oder aber der gegenteiligen Auffassung zum Durchbruch verholfen wird. Zumindest faktisch wäre gesichert, dass unionsweit einer einheitlichen Auffassung in der dem VwGH vorliegenden Konstellation gefolgt wird. Die Gefahr der Doppelbesteuerung wäre – so oder so – vom Tisch gewesen.

Allerdings ist auch einzuräumen, dass selbst die Anrufung des EuGH nicht immer derartige Qualifikationskonflikte ausschließt: In seinem Urteil vom 22.12.2010, Rs C-277/09, *RBS Deutschland Holdings GmbH*, hatte sich der EuGH mit der Frage, ob die unterschiedliche mehrwertsteuerliche Behandlung von Ausgangsumsätzen in den Mitgliedstaaten dem Vorsteuerabzugsrecht entgegensteht, zu befassen.<sup>15</sup> RBSD gehört zur *Royal Bank of Scotland Group* und ist eine in Deutschland ansässige Gesellschaft, die Bank- und Leasingdienstleistungen an eine Gesellschaft im Vereinigten Königreich erbringt. RBSD ist im Vereinigten Königreich für Zwecke der Mehrwertsteuer als gebietsfremde Steuerpflichtige registriert. RBSD erwarb Personenkraftwagen von Vincis Tochtergesellschaft Vinci Fleet Services (VSF). VSF hatte die Kraftfahrzeuge bei im Vereinigten Königreich ansässigen Autohändlern gekauft. VSF und RBSD vereinbarten eine Verkaufsoption über die Kraftfahrzeuge. Nach diesem „Put Option Agreement“ räumte VSF RBSD das Recht ein, von ihr zu einem bestimmten Termin den Rückkauf dieser Fahrzeuge zu erlangen. RBSD schloss mit Vinci einen Leasingvertrag mit einer Laufzeit von zwei Jahren, dem zufolge Vinci als Leasingnehmerin die Kraftfahrzeuge leaste, ab. Die Konstruktion der Leasingverträge mit Kaufoption führte zur doppelten Nichtbesteuerung, da das Vereinigte Königreich und Deutschland die Lieferungen von Gegenständen in Art 5 Abs 4 Buchst b der 6. MwSt-RL unterschiedlich umsetzen. Nach britischem Recht werden die im Rahmen dieses Verfahrens fraglichen Leasingumsätze als Dienstleistungen behandelt, wonach Deutschland als der Leistungsort gilt. Im Gegensatz dazu qualifiziert Deutschland die fraglichen Umsätze als Lieferung, die im Vereinigten Königreich ausgeführt wurde. Folglich unterliegen die Leasinggeschäfte weder im Vereinigten Königreich noch in Deutschland der Mehrwertsteuer.

Das Urteil ist bisher vor allem vor dem Hintergrund diskutiert worden, dass der Grundsatz des Verbots missbräuchlicher Praktiken nicht ausschließt, den Vorsteuerabzug in Anspruch zu nehmen:<sup>16</sup> Der Umstand, dass der Steuerpflich-

<sup>15</sup> EuGH 22.12.2010, Rs C-277/09, *RBS Deutschland Holding*, noch nicht in Slg veröffentlicht; *Leicht*, EuGH: Doppelte Nichtbesteuerung grenzüberschreitender Umsätze wegen unterschiedlicher Qualifizierung in zwei Mitgliedstaaten nicht rechtsmissbräuchlich, *SteuK* 2011, 62; *Korf*, Neues zum Missbrauch – Anmerkungen zu den EuGH-Urteilen *RBS Deutschland Holdings* und *Weald Leasing Ltd*, *IStR* 2011, 146.

<sup>16</sup> *Korf*, *IStR* 2011, 146 ff; *Sterzinger*, Umsatzsteuerliche Behandlung von Leasing, *SteuK* 2011, 313; *Leicht*, *SteuK* 2011, 62.

tige eine Gestaltung gewählt hat, die zur doppelten Nichtbesteuerung geführt hat, berechtigt die britische Verwaltung nicht, unter Berufung auf Sinn und Zweck der Richtlinienregelungen oder auf die Missbrauchsdoctrin den Vorsteuerabzug zu versagen. Interessant ist aber, dass der EuGH keine Zweifel geäußert hat, ob die doppelte Nichtbesteuerung rechtmäßig war. Immerhin war die doppelte Nichtbesteuerung dem Umstand geschuldet, dass die Handelsgeschäfte in einem Staat als Dienstleistungen, im anderen Staat als Lieferungen qualifiziert wurden. Der Umstand, dass der EuGH dies nicht hinterfragt hat, ist vermutlich auf das Vorabentscheidungsersuchen zurückzuführen: Das vorlegende Gericht hat in seinen an den EuGH herangetragenen Fragen die Beurteilung des Handelsgeschäftes nicht angesprochen. Im Ausgangsverfahren ging es ausschließlich um die Berechtigung zum Vorsteuerabzug. Die Zuständigkeit des EuGH ist durch das Vorabentscheidungsersuchen begrenzt. Dennoch lässt es sich der EuGH gelegentlich nicht nehmen, Hinweise zur unionsrechtlich korrekten Beurteilung in einem anderen Staat als dem, von dem das Vorabentscheidungsersuchen seinen Ausgang genommen hat, zu geben, wie das Urteil *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee* auf dem Gebiet der direkten Steuern beweist.<sup>17</sup> In *RBS* hat der EuGH aber nicht nur jede kritische Bemerkung zur unterschiedlichen Beurteilung des Handelsgeschäftes in beiden Mitgliedstaaten unterlassen, sondern erweckt auch den Eindruck, als wäre dies hinzunehmen: „Da nämlich trotz der Einführung des Gemeinsamen Mehrwertsteuersystems weiterhin Unterschiede zwischen den steuerrechtlichen Regelungen der Mitgliedstaaten bestehen, kann der Umstand, dass ein Mitgliedstaat wegen der Einordnung eines Handelsgeschäfts auf der folgenden Stufe keine Mehrwertsteuer erhoben hat, einem Steuerpflichtigen nicht das Recht auf den Abzug der in einem anderen Mitgliedstaat entrichteten Vorsteuer nehmen.“<sup>18</sup> Ob aber im vorliegenden Fall die Qualifikation ein und desselben Handelsgeschäftes als Dienstleistung oder als Lieferung auf einem unionsrechtlich zulässigen Unterschied zwischen den steuerrechtlichen Regelungen der Mitgliedstaaten beruht, kann bezweifelt werden. Wenn der EuGH nämlich die Beurteilung, ob in einzelnen Fällen eine Lieferung oder eine Dienstleistung vorliegt, den nationalen Gerichten überlässt, bedeutet dies keineswegs zwangsläufig, dass damit unterschiedliche Wertungen des nationalen Rechts in die Beurteilung einfließen können. Vielmehr sind derartige Aussagen vor dem Hintergrund der Zuständigkeitsabgrenzung zwischen EuGH und nationalen Gerichten zu verstehen, wonach der EuGH bloß für die Auslegung des Unionsrechts zuständig ist und das nationale Gericht den Sachverhalt und die maßgebenden nationalen Rechtsvorschriften beurteilen muss und der EuGH daher keineswegs abschließend beurteilen kann, welche Art von Leistung vor dem Hinter-

<sup>17</sup> EuGH 23.10.2008, Rs C-157/07, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, Slg 2008, I-8061, Rn 47 ff.

<sup>18</sup> EuGH 22.12.2010, Rs C-277/09, *RBS Deutschland Holding*, Rn 42, noch nicht in Slg veröffentlicht.

grund des jeweiligen Sachverhalts vorliegt. Die Abgrenzung zwischen Dienstleistung und Lieferung bleibt aber eine unionsrechtliche Frage, die ausschließlich anhand der Vorgaben des EuGH zu entscheiden ist. Die gelegentlich geäußerte Auffassung, der EuGH ließe Raum dafür, die Beurteilung, ob eine Dienstleistung oder Lieferung vorliegt, vom nationalen Zivilrecht abhängig zu machen,<sup>19</sup> steht daher auf tönernen Füßen.<sup>20</sup> Eine Doppelbesteuerung wie doppelte Nichtbesteuerung vermeidendes Verständnis des Unionsrechts verlangt nach einer autonomen unionsrechtlichen Auslegung der Richtlinie, die frei von Wertungen des nationalen Rechts ist. Die Diskussion und die auch durch das Urteil *RBS* zum Ausdruck kommende Unsicherheit zeigen aber, dass dieses Postulat noch nicht in allen Bereichen zum Durchbruch gelangt ist.

Das Umsatzsteuerrecht bietet aber auch schon frühes Anschauungsmaterial für die Diskussion der Frage, ob im Falle einer eventuell unionsrechtlich zulässigerweise bestehenden Doppelbesteuerung gleichzeitig aus dem Unionsrecht die Verpflichtung eines der Mitgliedstaaten abzuleiten ist, diese Doppelbesteuerung wiederum zu vermeiden. Ein Ansatzpunkt dafür könnte die *Schul*-Rechtsprechung sein, die auf dem Boden eines zwar teilweise, aber noch nicht auf dem heutigen Stand harmonisierten Umsatzsteuerrechts ergangen ist.<sup>21</sup> Eine mangelnde Grenzlastung in einem Mitgliedstaat hat gemeinsam mit einer Importbelastung in einem anderen Mitgliedstaat zur Doppelbesteuerung des Lieferungs Vorgangs geführt. Der EuGH ist unter Berufung auf das Diskriminierungsverbot des nunmehrigen Art 110 AEUV zum Ergebnis gelangt, dass der Importstaat bei der Berechnung seiner Umsatzsteuer die vom anderen Staat erhobene Umsatzsteuer abziehen muss.<sup>22</sup> Diese Rechtsprechungslinie hat weit über das Umsatzsteuerrecht

<sup>19</sup> *Leidel*, Umsatzsteuerliche Behandlung von Leasing unter Berücksichtigung der jüngsten EuGH-Judikatur, ÖStZ 2009, 9 (13).

<sup>20</sup> Vgl dazu nur EuGH 6.2.2003, Rs C-185/01, *Auto Lease Holland BV*, Slg 2003, I-1317, Rn 31 f: „Nach Artikel 5 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie gilt, als Lieferung eines Gegenstands [...] die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen“. [...] Wie der Gerichtshof in den Randnummern 7 und 8 des Urteils *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* ausgeführt hat, ergibt sich aus dem Wortlaut dieser Bestimmung, dass der Begriff ‚Lieferung eines Gegenstands‘ sich nicht auf die Eigentumsübertragung in den durch das anwendbare nationale Recht vorgesehenen Formen bezieht, sondern dass sie jede Übertragung eines körperlichen Gegenstands durch eine Partei umfasst, die die andere Partei ermächtigt, über diesen Gegenstand faktisch so zu verfügen, als wäre sie sein Eigentümer. Der Zweck der Sechsten Richtlinie wäre möglicherweise gefährdet, wenn die Feststellung, dass eine Lieferung von Gegenständen – einer der drei steuerbaren Umsätze – vorliegt, von der Erfüllung von je nach Mitgliedstaat unterschiedlichen Voraussetzungen abhinge, wie es die Voraussetzungen für die zivilrechtliche Eigentumsübertragung sind.“

<sup>21</sup> EuGH 5.5.1982, Rs 15/81, *Schul I*, Slg 1982, I-1409; 21.5.1985, Rs 47/84, *Schul II*, Slg 1985, I-1491.

<sup>22</sup> EuGH 5.5.1982, Rs 15/81, *Schul I*, Slg 1982, I-1409; 21.5.1985, Rs 47/84, *Schul II*, Slg 1985, I-1491; 23.1.1986, Rs 39/85, *Bergeres-Becque*, Slg 1986, I-259; 25.2.1988, Rs 299/86, *Drexl*, Slg 1988, I-1213, 1232, Rn 10 ff.



hinaus Beachtung gefunden, eignet sich aber letztlich nicht dazu, die These zu stützen, wonach das Unionsrecht auch auf dem Gebiet der direkten Steuern dazu zwingt, Doppelbesteuerung innerhalb der EU zu vermeiden.<sup>23</sup> Im Umsatzsteuerrecht gab es nämlich – ebenfalls schon früh – auch eine in die andere Richtung gehende Rechtsprechung, die Doppelbesteuerung in Kauf nahm.<sup>24</sup> Diese Rechtsprechungslinien sind jedenfalls nicht ohne weiteres miteinander in Einklang zu bringen. Auf dem Gebiet der direkten Steuern hat der EuGH der These, das Unionsrecht verpflichte unmittelbar zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, aus mir einleuchtenden Gründen eine Absage erteilt.<sup>25</sup> Eine Diskriminierung kann nur von einem Mitgliedstaat herbeigeführt werden.<sup>26</sup> Gestaltet jeder Mitgliedstaat seine Rechtsordnung diskriminierungsfrei, ergeben sich aber aus dem Zusammenspiel zweier Rechtsordnungen Belastungen grenzüberschreitender Tätigkeiten, trifft keinen der beiden Mitgliedstaaten ein Vorwurf. Auch vor diesem Hintergrund sind keine Anhaltspunkte dahingehend erkennbar, dass der EuGH die Rechtsprechung zu einem allgemeinen Grundsatz weiterentwickeln wollte, wonach auf dem Gebiet der Umsatzsteuer die Mitgliedstaaten eine Verpflichtung träfe, Maßnahmen zu ergreifen, allenfalls weiterhin bestehende Doppelbesteuerung in der EU zu beseitigen.

Noch weniger ist anzunehmen, dass eine unionsrechtliche Vorschrift die Mitgliedstaaten dazu verpflichten würde, jene Doppelbesteuerung zu beseitigen, die sich im Verhältnis zu Drittstaaten ergibt. Das Umsatzsteuerrecht der EU und das von Drittstaaten ist nicht harmonisiert und daher kann – wie bereits aufgezeigt – ein und derselbe Sachverhalt nach Unionsrecht und nach dem Recht des Drittlandes der Besteuerung unterliegen. Allerdings sind zB die meisten der als Diskriminierungsverbote zu deutenden Regelungen des Unionsrechts ohnehin nur zwischen den Mitgliedstaaten anwendbar und darüber hinaus hat sich jedenfalls auf dem Gebiet der direkten Steuern gezeigt, dass der EuGH jene Regelungen des Primärrechts, die auch im Verhältnis zu Drittländern Bedeutung erlangen können, restriktiver als im Verhältnis zwischen den Mitgliedstaaten interpretiert.<sup>27</sup> Nichts anderes kann daher auf dem Gebiet der indirekten Steuern gelten. Wenn der

<sup>23</sup> So auch Schön, Der freie Warenverkehr, die Steuerhoheit der Mitgliedstaaten und der Systemgedanke im europäischen Steuerrecht – Teil II: Das Verbot diskriminierender und protektionistischer Abgaben und das Problem der Belastung „exotischer“ Waren –, EuR 2001, 341 (353); Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002), 866 f; Kofler, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht (2007), 202.

<sup>24</sup> EuGH 29.6.1978, Rs 142/77, *Statens Kontroll*, Slg 1978, I-1543, 1558 f, Rn 36.

<sup>25</sup> Siehe bspw stellvertretend für viele: EuGH 14.11.2006, Rs C-513/04, *Kerckhaert und Morres*, Slg 2006, I-10967, Rz 20; 12.2.2009, Rs C-67/08, *Block*, Slg 2009, I-883, Rn 28.

<sup>26</sup> Näher Lang, Recent Case Law of the ECJ in Direct Taxation: Trends, Tensions and Contradictions, EC Tax Review 2009, 98 (113); derselbe, Recent Case Law of the ECJ in Direct Taxation: Trends, Tensions and Contradictions, International Taxation 2010, 1 (20).

<sup>27</sup> Näher Lang, Kapitalverkehrsfreiheit, Steuerrecht und Drittstaaten, StuW 2011, 209 ff.

EuGH schon innerhalb der EU keine Verpflichtung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung annimmt, wird noch weniger eine Verpflichtung der Mitgliedstaaten postuliert werden können, eine – aus dem Blickwinkel des EU-Rechts – durch ein Drittland verursachte Doppelbelastung zu Lasten des Steueraufkommens des Mitgliedstaates zu beseitigen.

### 3. Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

Dies führt weiter zur Frage, ob ein Mitgliedstaat wenn schon nicht verpflichtet, so doch zumindest berechtigt ist, Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Umsatzsteuer zu ergreifen. Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung werden in Österreich in aller Regel auf Grundlage des § 48 BAO ergriffen. Auf dem Gebiet der Umsatzsteuer ermöglichte die Verordnung BGBl 800/1974 ausländischen Unternehmern, ihre Umsätze in Österreich als unecht steuerbefreit zu behandeln. Sie wurde zwar zunächst auch im Regime des UStG 1994 weiterhin für anwendbar erklärt, dann aber mit BGBl II Nr 584/2003 außer Kraft gesetzt.<sup>28</sup> Die Änderungen dienten der Ausweitung des Reverse-Charge-Systems und wurden im Schrifttum als Verwaltungsvereinfachung begrüßt.<sup>29</sup> Mit entscheidend dürfte aber auch die unionsrechtliche Problematik gewesen sein. Für ein solches Wahlrecht gibt es nämlich keine Grundlage im Sekundärrecht.<sup>30</sup>

Die VO BGBl 800/1974 hatte ursprünglich ihre Rechtsgrundlage in § 48 BAO. Dies führt weiter zu der allgemeineren Frage, ob § 48 BAO überhaupt einen Anwendungsbereich auf dem Gebiet der Umsatzsteuer haben kann. Die im zeitlichen Anwendungsbereich des UStG 1972 ergangene Rechtsprechung hat dies bejaht.<sup>31</sup> Der VwGH hat beispielsweise Bescheide des BMF, mit denen Steuerpflichtigen die Entlastung nach § 48 BAO von der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Umsatzsteuer mangels nachgewiesener Gegenseitigkeit verweigert wurde, als rechtswidrig aufgehoben.<sup>32</sup> Im unionsrechtlich harmonisierten Umsatzsteuerrecht bleibt hingegen kein Anwendungsbereich mehr für eine unilaterale Entlastungsmaßnahme: Die Richtlinie selbst sieht vor, wann ein Sachverhalt der Umsatzsteuer zu unterwerfen und wann freizustellen ist. Hier bleibt schon dem nationalen Gesetzgeber kein Umsetzungsspielraum. Noch weniger hat daher der Verordnungsgeber Gestaltungsmöglichkeiten. § 48 BAO ist daher unionsrechtskonform dahingehend zu interpretieren, dass die Vorschrift – entgegen ihrem diese Einschränkung nicht vorsehenden Wortlaut – nicht auf dem Gebiet des Umsatzsteuerrechts angewendet werden kann.

<sup>28</sup> Vgl BMF 13.7.2005, 09 4501/58-IV/9/00.

<sup>29</sup> *Rattinger*, Erweiterung des Reverse Charge Systems ab 1.1.2004, FJ 2003, 208 (208).

<sup>30</sup> Andeutend auch *Olip/Wiesinger*, Abschaffung der VO BGBl Nr 800/1974 – Unangenehme Auswirkungen für Leistungsempfänger, SWK 6/2004, S 266 (266).

<sup>31</sup> VwGH 29.1.1998, 95/15/0043; 22.9.2000, 98/15/0141.

<sup>32</sup> VwGH 29.1.1998, 95/15/0043; 22.9.2000, 98/15/0141.

Im Verhältnis zu Drittstaaten kann nichts anderes gelten. In diesen Konstellationen ist das Problem der Doppelbesteuerung zwar von viel größerer praktischer Bedeutung. Dennoch ist auch hier zu akzeptieren, dass der Richtliniengeber die Sachverhalte, die der Umsatzsteuer unterliegen, und die, in denen das nicht der Fall ist, klar abgrenzt. Es besteht kein Grund zur Annahme, dass der Richtliniengeber den Mitgliedstaaten eine Ermächtigung erteilen wollte, von der Erhebung der Umsatzsteuer nach deren Gutdünken abzusehen. Dafür spricht auch, dass die Mehrwertsteuersystem-Richtlinie jene Konstellationen, in denen die Mitgliedstaaten Maßnahmen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung, doppelter Nichtbesteuerung und Wettbewerbsverzerrungen setzen können, explizit anspricht.<sup>33</sup> Der österreichische Gesetzgeber hat von dieser Ermächtigung zB durch § 3a Abs 16 UStG Gebrauch gemacht. Diese Vorschrift selbst bietet keine unmittelbare Grundlage für Einzelfallentscheidungen, sondern lässt bloß die Erlassung weiterer generell-abstrakter Regelungen – nämlich von Verordnungen – zu. Ein Anhaltspunkt für die Auffassung, die Richtlinie würde den Mitgliedstaaten ermöglichen, nicht bloß in generell-abstrakter Form andere Festlegungen des Leistungsortes vorzunehmen, sondern die Verwaltungsbehörden allgemein beauftragen, im Einzelfall Entlastungen vorzusehen, lässt sich nicht finden.

Eine Berechtigung zur Anrechnung der ausländischen Steuer auf Grundlage von § 48 BAO besteht genauso wenig. Dies lässt sich auch nicht mit dem Einwand rechtfertigen, dass der Richtliniengeber den Mitgliedstaaten die Festlegung des Steuersatzes überlässt und damit auch die Entscheidung überträgt, wie hoch die Umsatzsteuerbelastung sein soll: Die Zahl der verschiedenen Umsatzsteuersätze ist nämlich durch das Sekundärrecht vorgegeben<sup>34</sup> und daher hat der nationale Rechtsetzer auch keine Möglichkeit, den Umsatzsteuersatz im Einzelfall abzusenken.

Vor dem Hintergrund dieser Überlegungen ist auch fraglich, ob Raum für die Anwendung des § 236 BAO bleibt. Die Nachsichtsregelung ist auch eine Vorschrift, die zur Vermeidung der Doppelbesteuerung eingesetzt werden könnte. Explizite Aussagen der Rechtsprechung finden sich zu Fällen nationaler Doppelbesteuerung,<sup>35</sup> aber es scheint nicht von vorneherein ausgeschlossen, auf der Grundlage des § 236 BAO auch im Einzelfall Fälle internationaler Doppelbesteuerung zu lösen. *Ritz* erwähnt beispielsweise in diesem Zusammenhang Doppelbesteuerung allgemein als möglichen Anwendungsfall des § 236 BAO.<sup>36</sup>

Diese Vorschrift räumt der Behörde Ermessen ein, von der Erhebung der sonst vorgesehenen Steuer nach Lage des Falles abzusehen. Ermessen heißt nicht Beliebigkeit, vielmehr sind die aus den Gesetzen gewonnenen Wertungen anzuwen-

<sup>33</sup> Abs 19, 37, 51, 62 der ErlB zur MwStSystRL; Art 36 MwStSystRL; Art 58 MwStSystRL; Art 145 Abs 2 Satz 2 MwStSystRL; Art 163 MwStSystRL.

<sup>34</sup> Art 96 ff MwStSystRL 2006/112/EG.

<sup>35</sup> VwGH 17.9.1990, 90/15/0118.

<sup>36</sup> *Ritz*, BAO<sup>4</sup>, § 236 Rz 11.

den. Die Richtlinie lässt hier aber keine Spielräume erkennen, nach Lage des Falles von der Vorschreibung der Umsatzsteuer abzusehen.

Der EuGH hatte sich schon mit der § 236 BAO vergleichbaren Nachsichtsregelung des deutschen Steuerrechts und ihrer Anwendung auf die seinerzeitigen gemeinschaftsrechtlich geregelten Währungsausgleichsbeträge zu beschäftigen. Er ist dabei zu folgendem Ergebnis gelangt:<sup>37</sup> „Wenn auch diese Aufteilung der Funktionen zwischen der Gemeinschaft und den Mitgliedstaaten unter Umständen die Anwendung einer im innerstaatlichen Recht vorgesehenen Billigkeitsvorschrift durch eine Steuerbehörde im Zusammenhang mit den Formalitäten bei der Erhebung einer gemeinschaftsrechtlich begründeten Abgabe rechtfertigen kann, so ist doch die Berücksichtigung einer solchen Vorschrift ausgeschlossen, soweit sie eine Änderung der Tragweite der gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften über die Besteuerungsgrundlage, die Voraussetzungen der Veranlagung oder die Höhe der gemeinschaftsrechtlichen Abgabe bewirken würde. Hieraus folgt insbesondere, dass eine innerstaatliche Behörde einem Antrag auf Erlass aus Billigkeitsgründen nicht stattgeben darf, wenn dieser auf Erwägungen gestützt wird, die der wirtschaftlichen Rechtfertigung der betroffenen Abgabe entnommen sind.“

#### 4. Doppelbesteuerungsabkommen

Die Regelungen der Doppelbesteuerungsabkommen sind – zumindest auf den ersten Blick – ebenso wenig wie die unilateralen Regelungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung anwendbar: Art 2 OECD-MA erfasst Steuern auf Einkommen und Vermögen. Die Vorschrift kennt eine Legaldefinition, die oft erstaunlich weit ist:<sup>38</sup> Sie umfasst beispielsweise auch Steuern vom Gewinn aus der Veräußerung beweglichen oder unbeweglichen Vermögens, die Steuern vom Vermögenszuwachs und sogar die Lohnsummensteuern. Dennoch lässt sich aber nicht ernsthaft vertreten, dass sie so weit reicht, dass die Umsatzsteuer mit umfasst wäre.

Ähnliches gilt auch für Art 2 des OECD-MA auf dem Gebiet der Erbschafts- und Schenkungssteuern.<sup>39</sup> Allerdings ist zu beachten, dass nach dieser Definition als Schenkungssteuern jene Steuern betrachtet werden, die auf Übertragungen un-

<sup>37</sup> EuGH 28.6.1977, Rs 118/76, *Balkan-Import-Export GmbH*, Slg 1977, S 1177, Rn 5 ff; 27.5.1993, Rs C-290/91, *Peter*, Slg 1993, I-2981, Rn 8 ff; 26.10.2006, Rs C-248/04, *Koninklijke*, Slg 2007, I-5189, Rn 63 f, 77 und 82. Vgl auch zur Unionsrechtswidrigkeit umsatzsteuerlicher Befreiungen in Form von Amnestieregelungen EuGH 17.7.2008, Rs C-132/06, *Kommission/Italien*, Slg 2008, I-5457; *Malherbe/Fantozzi/Kapalle/Iannucci/Olivier/Traversa/Gill/Utumi/Ruiz/Makhlouf/Schindler*, Tax Amnesties in the 2009 Tax Landscape, Bulletin for International Taxation 2012, 224 ff.

<sup>38</sup> Dazu *P. Brandstetter*, The Substantive Scope of Double Tax Treaties – A Study of Article 2 of the OECD Model Conventions (2010), 44 f.

<sup>39</sup> *Sutter*, Der sachliche Anwendungsbereich des ErbSt-Musterabkommens, in: *Aigner D./Aigner H./Fellner/Fraberger/Heinrich/Konezny/Loukota H./Sutter/Zehetner/Züger* (Hrsg), Erbschaftssteuern und Doppelbesteuerungsabkommen (2002), 41 (50 ff).

ter Lebenden erhoben werden, wenn solche Übertragungen ohne oder zumindest ohne volle Gegenleistung erfolgen. Allenfalls könnte daraus abgeleitet werden, dass die Umsatzsteuer zumindest in Randbereichen von diesem DBA umfasst wäre. Ausdrücklich genannt ist die Umsatzsteuer aber in keiner der Art 2 Abs 3 OECD-MA ErbSt nachgebildeten Abkommensvorschriften.

Aus Art 24 Abs 6 OECD-MA ESt und Art 10 Abs 4 OECD-MA ErbSt lässt sich jedenfalls schließen, dass die in diesen Abkommen vorgesehenen Diskriminierungsverbote auf Steuern generell und damit auch auf die Umsatzsteuer anwendbar sind. Einzelne Formulierungen der Diskriminierungsverbote des Art 24 OECD-MA ESt sind zwar wohl deutlich in Hinblick auf das Ertragsteuerrecht formuliert.<sup>40</sup> Der genannten Vorschrift des Art 24 Abs 6 OECD-MA ESt darf aber nicht im Interpretationsweg die Bedeutung genommen werden. Daher ist ihre Anwendung auf dem Gebiet der Umsatzsteuer zu akzeptieren.<sup>41</sup>

Das Diskriminierungsverbot des Art 24 Abs 3 OECD-MA auf dem Gebiet der Umsatzsteuer hat daher zur Konsequenz, dass Umsatzsteuersubjekte, die in einem Vertragsstaat nur eine Betriebsstätte haben, gegenüber Umsatzsteuersubjekten, die Sitz, Ort der Geschäftsleitung, Wohnsitz, Aufenthalt oder eine andere ähnlich starke Nahebeziehung zum Vertragsstaat haben, nicht diskriminiert werden dürfen.<sup>42</sup> *Dziurdź* hat daher zu Recht zur Diskussion gestellt, ob die vom EuGH in der Rechtssache *Schmelz*<sup>43</sup> behandelte Begünstigung für in einem Mitgliedstaat ansässige Kleinunternehmer nicht aus abkommensrechtlicher Sicht bedenklich ist.<sup>44</sup> Obwohl die Einschränkung der Kleinunternehmerbegünstigung auf ansässige Personen der Rechtsprechung des EuGH zufolge mit primärem und sekundärem Unionsrecht in Einklang steht, ist damit noch nicht gesagt, dass diese Differenzierung auch vor dem Hintergrund des Art 24 Abs 3 OECD-MA Bestand haben kann. Innerhalb der Union hat diese Frage allerdings aufgrund des Vorrangs des Unionsrechts gegenüber bilateralen völkerrechtlichen Verträgen keine praktische Bedeutung.<sup>45</sup>

Im Verhältnis zu Drittstaaten ist die Übereinstimmung der die Richtlinien implementierenden mitgliedstaatlichen umsatzsteuerlichen Vorschriften mit den

<sup>40</sup> Lang, Article 24 OECD Model Convention, Residence and VAT, in *van Arendonk/Jansen/van der Paardt* (Hrsg) VAT in an International Tax System – FS Han Kogels (2011) IBFD, 331 ff.

<sup>41</sup> *Van Raad*, Non-Discrimination in International Tax Law (1986) 202; *Dziurdź*, Umsatzsteuerbefreiung für Kleinunternehmer und Diskriminierungsverbote in Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 2010, 266 (267); *Bourgeois/Römer*, Effects of Existing Tax Treaties on VAT (Relevance of Arts. 24–27 OECD Model for VAT/GST) in: *Lang/Melz/Kristoffersson* (Hrsg), Value Added Tax and Direct Taxation – Similarities and Differences (2009), 1231 (1233 f); *Lang*, in *van Arendonk/Jansen/van der Paardt* (Hrsg) 332 ff.

<sup>42</sup> *Dziurdź*, SWI 2010, 269 f.

<sup>43</sup> EuGH 26.10.2010, Rs C-97/09, *Schmelz*, noch nicht in Slg veröffentlicht.

<sup>44</sup> *Dziurdź*, SWI 2010, 266 ff.

<sup>45</sup> *Lang*, Art 24 OECD-Musterabkommen, Ansässigkeit und Umsatzsteuer, SWI 2011, 469 (471).

Vorgaben des Art 24 Abs 3 OECD-MA aber noch nicht abschließend geklärt.<sup>46</sup> Die primärrechtliche Vorschrift des Art 351 AEUV (früher Art 307 EGV) sieht eine „Unberührbarkeitsklausel“ vor: Die Rechte und Pflichten aus Übereinkünften, die vor dem 1. Januar 1958 oder, im Falle später beigetretener Staaten, vor dem Zeitpunkt ihres Beitritts zwischen einem oder mehreren Mitgliedstaaten einerseits und einem oder mehreren dritten Ländern andererseits geschlossen wurden, werden durch den EU-Vertrag nicht berührt. Für Österreich bedeutet dies, dass ab dem 1.1.1995 abgeschlossene DBA mit Drittstaaten auf die Kleinunternehmerregelung keine Auswirkungen haben können. Die Art 24 Abs 3 OECD-MA nachgebildeten Vorschriften, die in den vor dem 1.1.1995 abgeschlossenen DBA enthalten sind, können aber die Ausdehnung des Anwendungsbereichs der Kleinunternehmerregelung auf in bestimmten Drittstaaten Ansässige bewirken.<sup>47</sup> Der Vorbehalt zugunsten der völkerrechtsvertraglichen Verpflichtung gilt nämlich auch dann, wenn sich die entgegenstehende unionsrechtliche Anordnung nicht aus dem Primärrecht, sondern aus dem Sekundärrecht ergibt.<sup>48</sup>

Dies hat wiederum zur Konsequenz, dass auch die Regelung des Art 25 OECD-MA ESt angesprochen sein kann. Art 25 OECD-MA enthält an sich keinen ausdrücklichen Vorbehalt zugunsten anderer Steuern, wie er aus Art 24 Abs 6 OECD-MA ESt bekannt ist. Allerdings eröffnet diese Vorschrift immer dann die Möglichkeit zur Einleitung eines Verständigungsverfahrens, wenn Maßnahmen eines oder beider Vertragsstaaten „zu einer Besteuerung führen oder führen werden, die diesem Abkommen nicht entspricht“. Dazu zählten auch die Diskriminierungsverbote. Daher können Verstöße gegen das Diskriminierungsverbot auch nach Art 25 OECD-MA ESt gerügt werden. Den Ansässigkeitsstaat trifft die Verpflichtung zur Einleitung des Verständigungsverfahrens. Allenfalls kann sich auch ein Schiedsverfahren nach Art 25 Abs 5 OECD-MA ESt daran knüpfen.

Auf dem Gebiet der Umsatzsteuer könnte auch noch Art 25 Abs 3 Satz 2 OECD-MA ESt Bedeutung haben: Nach dieser Vorschrift können die zuständigen Behörden auch gemeinsam darüber beraten, wie eine Doppelbesteuerung in Fällen vermieden werden kann, die im Abkommen nicht behandelt sind. Damit ist auch die Umsatzsteuer angesprochen. Diese Regelung ist allerdings normativ bedeutungslos: Sie enthält keine Grundlage dafür, von der Besteuerung tatsächlich abzusehen. Umgekehrt könnten die Behörden auch ohne eine derartige Vorschrift „gemeinsam ... beraten“.

Relevant sind auch die Regelungen über den Informationsaustausch nach Art 26 OECD-MA und über die Amtshilfe bei der Erhebung von Steuern nach Art 27 OECD-MA. Beide Regelungen sind – wenn sie unverändert in die bilateralen Abkommen übernommen werden – ungeachtet des Art 2 OECD-MA anwendbar und können daher auch die Umsatzsteuer umfassen. Innerhalb der EU

<sup>46</sup> Lang, SWI 2011, 471.

<sup>47</sup> Dziurdź, SWI 2010, 267.

<sup>48</sup> Dziurdź, SWI 2010, 266 f mwN.

kann es zu Überlappungen zu der im Sekundärrecht vorgesehenen Amtshilfe kommen.<sup>49</sup> Ein Konkurrenzproblem stellt sich allerdings angesichts der identen Rechtsfolge der Regelungen nicht. Es ist unproblematisch, wenn ein und derselbe Amtshilfeprozess auf mehrere Rechtsgrundlagen gestützt werden kann.

## 5. Würdigung

Die hier angestellten Überlegungen haben gezeigt, dass Doppelbesteuerung auch auf dem Gebiet der Umsatzsteuer nach wie vor ein Problem darstellen kann. Innerhalb der EU sind die Regelungen über die Bemessungsgrundlage weitgehend harmonisiert. Hier liegt es am EuGH, noch stärker eine einheitliche Auslegung durchzusetzen. Es fehlt nämlich an der Rechtsgrundlage, die es den Mitgliedstaaten erlauben würde, durch unilaterale Maßnahmen für Abhilfe zu sorgen. Im Verhältnis zu Drittstaaten fehlt es an einer globalen Harmonisierungsvorgabe: Die Staaten sind daher frei, ihre Umsatzsteuersysteme nach Belieben auszugestalten. Geradezu zwangsläufig kommt es daher zur Doppelbesteuerung. Die OECD ist dabei, Empfehlungen zu erarbeiten, die den Mitgliedstaaten koordinierte Regelungen nahelegen.<sup>50</sup> Alternativ dazu könnte eine derartige Harmonisierung im Wege multilateraler Abkommen – zwischen der EU und Drittstaaten – auf eine solidere Grundlage gestellt werden.<sup>51</sup>

<sup>49</sup> Daurer, Die Amtshilfe in Steuersachen auf unionsrechtlicher Grundlage, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Internationale Amtshilfe in Steuersachen (2011), 13 (16 ff).

<sup>50</sup> Dazu Ecker, Aktuelle Arbeiten der OECD im Bereich der Mehrwertsteuer, SWI 2009, 542.

<sup>51</sup> Zu derartigen Überlegungen weiterführend Ecker, Tax Treaties – A Solution to VAT/GST Double Taxation, in: *Lang/Melz/Kristoffersson* (Hrsg), Value Added Tax and Direct Taxation (2009) 1269 (1269 ff); Ecker, A VAT/Model Convention (2012), 48 ff, 51 ff.