

# 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/EG<sup>1)</sup> 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 Gebrauch 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 Bestimmung kann als rechtliche Bindung auch die Beziehung 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 Normalwert und der Erwerber oder Dienstleistungsempfänger nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist;
- ▣ die Gegenleistung niedriger ist als der Normalwert, 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 erfolgt, an einen selbständigen Lieferer oder Dienstleistungserbringer in dem Mitgliedstaat, in dem der Umsatz besteuert wird, zahlen müsste, um die betreffenden Gegenstände oder Dienstleistungen zu diesem Zeitpunkt unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs zu erhalten.

Kann keine vergleichbare Lieferung von Gegenständen oder Erbringung von Dienstleistungen ermittelt werden, so ist der Normalwert nicht unter dem Einkaufspreis für die Gegenstände oder für gleichartige Gegenstände oder mangels eines Einkaufspreises nicht unter dem Selbstkostenpreis, und zwar jeweils zu den Preisen, die im Zeitpunkt der Bewirkung dieser Umsätze festgestellt werden, oder bei Dienstleistungen nicht unter dem Betrag der Ausgaben des Steuerpflichtigen für die Erbringung der Dienstleistung, zu bestimmen.

- Die Mitgliedstaaten sollten die Möglichkeit haben, in die Besteuerungsgrundlage eines Umsatzes, der die Verarbeitung von Anlagegold umfasst, das von einem Leistungsempfänger zur Verfügung gestellt wird, auch den Wert dieses Anlagegolds einzubeziehen, wenn es durch die Verarbeitung seinen Status als Anlagegold verliert.
- Dienstleistungen, die Merkmale von Investitionsgütern aufweisen, können nach der Neuregelung des Art 20 Abs 4 der 6. MwSt-RL für Zwecke der Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach jenen Regelungen behandelt werden, die für Investitionsgüter gelten.
- Die Mitgliedstaaten werden in die Lage versetzt, in bestimmten Fällen den Leistungsempfänger als Schuldner der Mehrwertsteuer zu bestimmen. Dies gilt nach der neuen Bestimmung

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

- ▣ Bauleistungen einschließlich Reparatur-, Reinigungs-, Wartungs-, Umbau- und Abbruchleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken sowie die aufgrund von Art 5 Abs 5 als Lieferung 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 solchem, das in seinem unveränderten Zustand nicht zur Wiederverwendung geeignet ist, Schrott, von gewerblichen und nichtgewerblichen Abfallstoffen, recyclingfähigen Abfallstoffen und teilweise verarbeiteten Abfallstoffen, und gewissen Gegenständen und Dienstleistungen, entsprechend der Auflistung in Anh M;
- ▣ Lieferung sicherungsübereigneter Gegenstände durch einen steuerpflichtigen Sicherungsgeber an einen ebenfalls steuerpflichtigen Sicherungsnehmer;
- ▣ Lieferung von Gegenständen im Anschluss an die Übertragung des Eigentumsvorbehalts auf einen Zessionar und die Ausübung des übertragenen Rechts durch den Zessionar;
- ▣ Lieferung von Grundstücken, die vom Schuldner im Rahmen eines Zwangsversteigerungsverfahrens verkauft werden.

**Anmerkung:** Mit der vorliegenden RL soll der im Mehrwertsteuerrecht stetig zunehmende Missbrauch eingedämmt werden. Bisher wurden verschiedene Mitgliedstaaten durch einzelne Entscheidungen ermächtigt, von der 6. MwSt-RL abweichende Maßnahmen (zB Ausweitung des Reverse-Charge-Systems, Anwendung einer Mindest-Bemessungsgrundlage) zu erlassen, um Steuerhinterziehungen bzw -umgehungen zu verhindern. Wie bereits zuletzt im EC Tax Update ausgeführt, hat die Europäische Kommission das Ersuchen Deutschlands und Österreichs um Ermächtigung zur generellen Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens allerdings abgelehnt.<sup>2)</sup> Die bisher den einzelnen Mitgliedstaaten gewährten Ausnahmen sollen durch die gegenständliche 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 Entscheidung 2002/880 des Rates<sup>3)</sup> (Übergang Steuerschuld bei Bauleistungen) und die Entscheidung 2004/758/EG des Rates<sup>4)</sup> (Übergang der Steuerschuld in Fällen des § 19 Abs 1 b UStG) als Individualermächtigung aufgehoben. Die Regelungen im österreichischen UStG können aber beibehalten werden, Rechtsgrundlage hierfür ist künftig direkt die

2) Vgl EC Tax Update September 2006.

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

4) ABi 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 gegensteuert wird.