

Unterrichtung

durch die Bundesregierung

Vorschlag einer Achten Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Verfahren zur Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige

»EG-Dok. Nr. R/76/78 (FIN 25)«

DER RAT DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN

gestützt auf den Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, insbesondere auf Artikel 99 und 100,

auf Vorschlag der Kommission,

nach Stellungnahme des Europäischen Parlaments,

nach Stellungnahme des Wirtschafts- und Sozialausschusses,

in Erwägung nachstehender Gründe:

Nach Artikel 17 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (77/388/EWG)¹⁾ erläßt der Rat gemeinschaftliche Durchführungsbestimmungen über die in Absatz 3 des genannten Artikels vorgesehene Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige.

Es gilt zu vermeiden, daß ein in einem Mitgliedstaat ansässiger Steuerpflichtiger die Steuer, die er in einem anderen Mitgliedstaat bezahlt hat, endgültig tragen muß und damit einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung unterliegt.

Die Unterschiede zwischen den gegenwärtig in den Mitgliedstaaten geltenden Bestimmungen, die mitunter Verkehrsverlagerungen und Wettbewerbsverzerrungen verursachen, sind zu beseitigen.

¹⁾ ABl. EG Nr. L 145 vom 13. Juni 1977, S. 1

Eine einschlägige gemeinschaftliche Regelung bildet einen Fortschritt auf dem Wege zur effektiven Liberalisierung des Personen-, Waren- und Dienstleistungsverkehrs und fördert damit den wirtschaftlichen Integrationsprozeß.

Eine solche Regelung darf auf innergemeinschaftlicher Ebene nicht dazu führen, daß die Steuerpflichtigen, je nachdem, in welchem Mitgliedstaat sie ansässig sind, unterschiedlich behandelt werden.

Bestimmte Formen der Steuerhinterziehung und Steuerumgehung müssen vermieden werden.

Nach Artikel 17 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 haben die Mitgliedstaaten die Möglichkeit, im Falle von nicht im Gebiet der Gemeinschaft ansässigen Steuerpflichtigen die Erstattung auszuschließen oder von zusätzlichen Bedingungen abhängig zu machen; es gilt jedoch zu vermeiden, daß diese Steuerpflichtigen unter günstigeren Bedingungen, als sie für die in der Gemeinschaft ansässigen Steuerpflichtigen gelten, in den Genuß von Steuererstattungen kommen —

HAT FOLGENDE RICHTLINIE ERLASSEN:

Artikel 1

Für die Anwendung dieser Richtlinie gilt als nicht im Inland ansässiger Steuerpflichtiger, wer in dem in Artikel 7 bezeichneten Zeitraum seine wirtschaftlichen Tätigkeiten im Sinne von Artikel 4 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 außerhalb dieses Landes ausübt, auch wenn er im

Inland dieses Landes steuerfreie Beförderungsumsätze im Sinne von Artikel 17 Abs. 3 Buchstabe b der genannten Richtlinie bewirkt.

Artikel 2

Jeder Mitgliedstaat gewährt einem Steuerpflichtigen, der in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist, unter den nachstehend festgelegten Bedingungen Anspruch auf Erstattung der Mehrwertsteuer, mit der die von anderen Steuerpflichtigen ihm im Inland erbrachten Dienstleistungen oder gelieferten Gegenstände belastet sind oder mit der die Einfuhr von Gegenständen in das Land belastet wurde, soweit diese Gegenstände und Dienstleistungen zu den in Artikel 17 Abs. 3 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 genannten Zwecken verwendet werden.

Artikel 3

Um in den Genuß der Erstattung zu kommen, muß ein in Artikel 2 bezeichneter Steuerpflichtiger, der keinen steuerbaren Umsatz im Inland bewirkt:

- a) bei der zuständigen Behörde nach dem in Anlage A zu dieser Richtlinie aufgeführten Muster einen Antrag stellen, dem die Originale der Rechnungen oder Einfuhrdokumente beizufügen sind;
- b) mittels einer behördlichen Bescheinigung des Staates, in dem er ansässig ist, den Nachweis erbringen, daß er Mehrwertsteuerpflichtiger dieses Staates ist;
- c) schriftlich erklären, daß er im Zusammenhang mit den Gegenständen oder Dienstleistungen, die mit der Steuer belastet sind, deren Erstattung er beantragt, keinen steuerbaren Umsatz im Inland bewirkt hat.

Artikel 4

Um in den Genuß der Erstattung zu kommen, muß ein in Artikel 2 bezeichneter Steuerpflichtiger, der im Inland steuerfreie Beförderungsumsätze im Sinne von Artikel 17 Abs. 3 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 bewirkt:

- a) die in Artikel 3 Buchstaben a und b genannten Pflichten erfüllen; die Mitgliedstaaten können jedoch die Antragsteller von der in Artikel 3 Buchstabe b vorgeschriebenen Nachweispflicht befreien, sofern die in Artikel 9, erster Absatz, genannte zuständige Behörde bereits diesen Nachweis besitzt;

- b) schriftlich erklären, daß er im Zusammenhang mit den Gegenständen oder Dienstleistungen, die mit der Steuer belastet sind, deren Erstattung er beantragt, im Inland außer den in diesem Artikel genannten steuerfreien Beförderungsumsätzen keinen steuerbaren Umsatz bewirkt hat.

Artikel 5

Für die Anwendung dieser Richtlinie müssen die Gegenstände und Dienstleistungen für die Anspruch auf Erstattung der Steuer gegeben sein kann, den Bestimmungen von Artikel 17 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 entsprechen, wie sie im Lande der Erstattung gelten.

Die Gegenstände, für die Anspruch auf Erstattung in den in Artikel 3 genannten Fällen gegeben sein kann, dürfen nicht zum Zwecke des Weiterverkaufs, verarbeitet oder unverarbeitet, erworben worden sein.

Die Gegenstände, für die Anspruch auf Erstattung in den in Artikel 4 genannten Fällen gegeben sein kann, müssen bei der Verwirklichung der im ersten Absatz von Artikel 4 genannten steuerfreien Beförderungsumsätze verwendet oder verbraucht werden.

Artikel 6

Die Mitgliedstaaten dürfen den in Artikel 2 genannten Steuerpflichtigen keine anderen Pflichten auferlegen als die Beibringung der Angaben, die erforderlich sind, um beurteilen zu können, ob der Erstattungsantrag begründet ist.

Artikel 7

Der in Artikel 3 und 4 vorgesehene Erstattungsantrag umfaßt einen Zeitraum, der je nach Wahl des Antragstellers das Kalenderjahr oder das Kalendervierteljahr ist, in welchem die Käufe von Gegenständen oder Bezüge von Dienstleistungen ihm in Rechnung gestellt bzw. die Einfuhren bewirkt worden sind. Der Antrag muß binnen einer Frist von drei Monaten nach Ende des genannten Zeitraums bei der in Artikel 9, erster Absatz, bezeichneten zuständigen Behörde eingegangen sein.

Der Antrag muß sich auf einen Steuerbetrag beziehen, der mindestens den Gegenwert von 25 bzw. 50 Europäischen Rechnungseinheiten erreicht, je nachdem, ob als Zeitraum gemäß vorstehendem Ab-

- 2) ABl. EG Nr. L 104 vom 24. April 1975, S. 35

Gemäß Artikel 2 Satz 2 des Gesetzes vom 27. Juli 1957 zugeleitet mit Schreiben des Chefs des Bundeskanzleramts vom 24. Januar 1978 – 14 – 680 70 – E – Ste 7/78:

Dieser Vorschlag ist mit Schreiben des Herrn Präsidenten der Kommission der Europäischen Gemeinschaften vom 11. Januar 1978 dem Herrn Präsidenten des Rates der Europäischen Gemeinschaften übermittelt worden.

Die Anhörung des Europäischen Parlaments und des Wirtschafts- und Sozialausschusses zu dem genannten Kommissionsvorschlag ist vorgesehen.

Der Zeitpunkt der endgültigen Beschlußfassung durch den Rat ist noch nicht abzusehen.

satz das Kalendervierteljahr oder das Kalenderjahr gilt. Zugrunde gelegt wird die durch den Beschluß 75/250/EWG festgelegte Rechnungseinheit²⁾, bestimmt zum 1. Januar des Jahres des im vorstehenden Absatz bezeichneten Zeitraums. Die Mitgliedstaaten können die Beträge, die sich aus der Umrechnung in nationale Währung ergeben, um höchstens 10 v. H. auf- oder abrunden.

Die im ersten Absatz genannten zuständigen Behörden versehen jede Rechnung und jedes Dokument mit ihrem Sichtvermerk und geben sie dem Steuerpflichtigen unverzüglich zurück.

Die Steuererstattung muß binnen einer Frist von höchstens sechs Monaten ab dem Tage, an dem der Antrag eingegangen ist, erfolgen.

Artikel 8

Hinsichtlich der nicht im Gebiet der Gemeinschaft ansässigen Steuerpflichtigen steht es den Mitgliedstaaten frei, sie von der Erstattung auszuschließen oder die Erstattung von besonderen Bedingungen abhängig zu machen.

Die Erstattung darf nicht zu günstigeren Bedingungen erfolgen, als sie für die in der Gemeinschaft ansässigen Steuerpflichtigen gelten.

Artikel 9

Die Mitgliedstaaten machen auf geeignete Weise bekannt, welche Behörden für die Entgegennahme

der in Artikel 3 Buchstabe a und Artikel 4 Buchstabe a genannten Anträge zuständig sind.

Die in Artikel 3 Buchstabe b und Artikel 4 Buchstabe a genannten Bescheinigungen über die Steuerpflichtigeneigenschaft müssen dem in Anlage B zu dieser Richtlinie aufgeführten Muster entsprechen. Die für die Ausstellung dieser Bescheinigungen zuständigen Behörden sind in dieser Anlage bezeichnet.

Artikel 10

Die Mitgliedstaaten setzen die erforderlichen Vorschriften in Kraft, um dieser Richtlinie binnen drei Monaten nach ihrer Bekanntgabe nachzukommen und setzen die Kommission unverzüglich hiervon in Kenntnis.

Die Mitgliedstaaten tragen dafür Sorge, daß der Kommission der Wortlaut der wichtigsten innerstaatlichen Rechtsvorschriften übermittelt wird, die sie auf dem unter diese Richtlinie fallenden Gebiet erlassen.

Artikel 11

Diese Richtlinie ist an die Mitgliedstaaten gerichtet.

Anhang A

Muster

(Das Muster wird zweisprachig, jeweils in der Sprache des Erstattungs- und des Herkunftslandes des Antragstellers, abgefaßt.)

**Antrag auf Erstattung von Mehrwertsteuer an einen in einem anderen
Mitgliedstaat der EG ansässigen Steuerpflichtigen ¹⁾**

für den Zeitraum vom 19..... bis 19.....
(Hinweis jeweils auf die einzelstaatlichen Rechtsvorschriften)

Der Unterzeichnete

.....
(Name und Vornamen bzw. Firma)

.....
(Art der Tätigkeit bzw. Gewerbezug)

.....
(Anschrift im Mitgliedstaat der Ansässigkeit)

.....
(Mehrwertsteuerpflichtiger des genannten Mitgliedstaats unter der Steuer-
nummer) ²⁾

— beantragt Erstattung der Mehrwertsteuer im Gesamtbetrag von

.....
(in Worten)

mit der im Inland an ihn erbrachte Dienstleistungen bzw. Lieferungen von Gegenständen belastet sind
oder mit der die Einfuhr von Gegenständen in das Inland belastet wurde, wie in der beiliegenden Einzel-
aufstellung aufgeführt ³⁾

— und erklärt:

a) daß die obengenannten Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke folgender Tätigkeiten im
Inland, an denen er teilgenommen oder die er ausgeführt hat, verwendet worden sind ⁴⁾:

.....
.....
.....

b) daß er im Inland keinen steuerbaren Umsatz in Verbindung mit den in der beiliegenden Einzelauf-
stellung aufgeführten Gegenständen und Dienstleistungen bewirkt hat und die aufgeführten Gegen-
stände nicht zum Zwecke des Wiederverkaufs, nach Verarbeitung oder ohne Verarbeitung, erworben
worden sind;

(gegebenenfalls Erklärung laut Buchstaben b streichen, wenn ausschließlich die laut Buchstaben c
zutreffend ist)

c) daß er in Verbindung mit den in der beiliegenden Einzelaufstellung aufgeführten Gegenständen und
Dienstleistungen im Inland außer bestimmten steuerbefreiten Beförderungsumsätzen ⁵⁾ keinen anderen
steuerbaren Umsatz bewirkt hat und die in der Einzelaufstellung aufgeführten Gegenstände bei der
Verwirklichung dieser Beförderungsumsätze verwendet oder verbraucht worden sind;

(gegebenenfalls Erklärung laut Buchstaben c streichen, wenn ausschließlich die laut Buchstaben b
zutreffend ist)

d) daß er die Angaben in diesem Antrag nach bestem Wissen und Gewissen gemacht hat ⁶⁾;

— bittet um Überweisung des zu erstattenden Steuerbetrags auf das Bankkonto/Poststeckkonto ⁷⁾

.....
(Kontonummer)

.....
(Name des Inhabers)

.....
(Anschrift des Geldinstituts)

Date:

Unterschrift:

Anlagen:

noch Anhang A

Einzelaufstellung ⁸⁾ der Mehrwertsteuerbeträge im Zeitraum

vom 19..... bis 19.....

Art der Gegenstände oder Dienstleistungen	Name und Anschrift des Lieferers oder Dienstleistenden	Datum der Rechnung oder des Einfuhr- dokuments	Mehrwertsteuer- betrag
			Gesamtbetrag:

Anmerkungen

- 1) Als Erstattungszeitraum muß der Antragsteller entweder ein Kalendervierteljahr oder ein Kalenderjahr zugrunde legen. Der Antrag ist binnen einer Frist von drei Monaten ab Ende dieses Zeitraums bei der zuständigen Behörde einzureichen, und zwar für
 - Belgien:
 - Dänemark:
 - Deutschland:
 - Frankreich:
 - Irland:
 - Italien:
 - Luxemburg:
 - Niederlande:
 - Vereinigtes Königreich:
- 2) Dem Antrag ist beizufügen: Ein von der Behörde des Staates, in dem der Antragsteller ansässig ist, ausgefertigter Nachweis über die Eintragung als Mehrwertsteuerpflichtiger dieses Staates. (Von diesem Nachweis kann abgesehen werden, wenn die zuständige Behörde bereits eine solche Bescheinigung besitzt.)
- 3) Der Antrag muß insgesamt einen Steuerbetrag in Höhe von mindestens betreffen, falls der Antrag ein Kalendervierteljahr umfaßt;
..... betreffen, falls der Antrag ein Kalenderjahr umfaßt.
(Mindestbeträge in nationaler Währung.)
- 4) Beispiel: Teilnahme an der Internationalen Ausstellung von
in, am
auf der der Antragsteller den Stand Nr. innehatte.
Beispiel: Grenzüberschreitende Güterbeförderung im Durchfuhrverkehr (siehe beigefügte Zolldokumente) von
nach
am
- 5) Es handelt sich um steuerbefreite Beförderungsumsätze im grenzüberschreitenden Warenverkehr, und zwar insbesondere um – bestimmten Voraussetzungen entsprechende – Beförderungen bei Durchfuhr, Ausfuhr oder Einfuhr von Gegenständen.
- 6) Bei unrechtmäßig erlangter Steuererstattung werden Geldbußen oder Strafen wie folgt verhängt:
.....
- 7) Nicht Zutreffendes streichen.
- 8) Der Einzelaufstellung sind die Rechnungen oder Dokumente, auf denen die Steuerbeträge, deren Erstattung beantragt wird, ausgewiesen sind, im Original beizufügen.

Muster

**des Nachweises der Eintragung als Steuerpflichtiger, für dessen Ausfertigung
die nachstehend genannten Behörden zuständig sind**

für

- Belgien:
- Dänemark:
- Deutschland:
- Frankreich:
- Irland:
- Italien:
- Luxemburg:
- Niederlande:
- Vereinigtes Königreich:

Der Unterzeichnete

.....
(Name und Dienstbezeichnung des Beamten der zuständigen Behörde)

bescheinigt, daß

.....
(Name und Vornamen bzw. Firma).....
(Art der Tätigkeit bzw. Gewerbebranche).....
(Anschrift, Sitz)

als Mehrwertsteuerpflichtiger unter folgender Steuernummer eingetragen ist:

Datum:

.....
(Unterschrift)

Sichtvermerk
und
Dienstsiegel

Begründung

I. Allgemeine Begründung

In Anbetracht der großen Unterschiede, die in diesem Bereich gegenwärtig zwischen den einzelnen Mitgliedstaaten bestehen, schreibt Artikel 17 Abs. 3 der Sechsten Richtlinie eine gemeinschaftliche Regelung vor, nach der alle Steuerpflichtigen der Gemeinschaft, unabhängig davon, in welchem Lande sie mit Mehrwertsteuer belastete Ausgaben tätigen, gleichbehandelt werden. Mangels einer solchen Regelung wären Verkehrsverlagerungen und daraus resultierende Wettbewerbsverzerrungen auf Kosten der Länder mit den weniger günstigen Bestimmungen zu befürchten. So könnte beispielsweise ein Land, das ausländischen Transportunternehmern die Steuer ohne jede einschränkende Bedingung erstatten würde, aufgrund eines die Wettbewerbsbedingungen verfälschenden Steuervorteils zu einem Anziehungspunkt für die betreffenden Unternehmer werden.

Demgegenüber würde in einem Mitgliedstaat, der die Erstattung verweigert, die Gefahr einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung insofern drohen, als der ausländische Steuerpflichtige, dem kein Vorsteuerabzug möglich wäre, die Steuer in die Preisgestaltung seiner Lieferungen und Dienstleistungen einbeziehen müßte.

Aus diesem Grunde hat der Rat in Artikel 17 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie die baldige Verabschiedung einer Gemeinschaftsregelung über die Modalitäten der Steuererstattung vorgesehen.

Die Beziehungen zwischen den einzelnen Mitgliedstaaten und den Drittländern sind so unterschiedlich gelagert, daß mit der Sechsten Richtlinie kein gemeinsames Erstattungssystem für alle Mitgliedstaaten gegenüber den in Drittländern ansässigen Steuerpflichtigen eingeführt werden konnte. Die Richtlinie überläßt es daher den einzelnen Mitgliedstaaten, die Bedingungen für eine Erstattung oder Nichterstattung an diese Steuerpflichtigen (beispielsweise Voraussetzung der Gegenseitigkeit) festzulegen.

Um die obengenannten Nachteile (Verkehrsverlagerungen usw.) zu vermeiden, dürfen die Bedingungen der Erstattung jedoch nicht günstiger sein, als sie für die in der Gemeinschaft ansässigen Steuerpflichtigen vorgesehen sind.

II. Begründung zu den einzelnen Artikeln

Zu Artikel 1

Mit diesem Artikel soll der Kreis der Personen (ausländische Steuerpflichtige) abgegrenzt werden, die im Rahmen dieser Richtlinie in den Genuß von Steuererstattungen kommen können. Hierzu muß man das bereits in der Sechsten Richtlinie implizit enthaltene Kriterium anwenden, demzufolge eine Person in dem Lande Steuerpflichtiger ist, in dem sie eine Tätigkeit im Sinne von Artikel 4 der Richtlinie ausübt. So gilt beispielsweise eine multinatio-

nale Gesellschaft, die ihre gesamte Tätigkeit in den Vereinigten Staaten ausübt und in der Gemeinschaft nur einen „nominalen“ Sitz unterhält, als in einem Drittland ansässiger Steuerpflichtiger.

Der Grund für die Einbeziehung der im grenzüberschreitenden Verkehr tätigen Unternehmen ist in der Begründung „zu Artikel 2“ aufgeführt.

Zu Artikel 2

Dieser Artikel betrifft nur die Steuerpflichtigen der Mitgliedstaaten; die gemeinschaftliche Regelung für die Steuerpflichtigen der Drittländer ist Gegenstand von Artikel 8. Sowohl im Zusammenhang mit den Mitgliedstaaten als auch im Zusammenhang mit Drittländern entspricht natürlich der Begriff „Steuerpflichtiger“ nach wie vor der Definition in Artikel 4 der Sechsten Richtlinie. Für die Anwendung der vorgeschlagenen Richtlinie spielt es also keine Rolle, ob in den Drittländern eine Mehrwertsteuer besteht oder nicht; der Steuerpflichtige, der die Erstattung beantragt, muß lediglich die in dem genannten Artikel 4 festgelegten Kriterien erfüllen.

Die Bezugnahme in Artikel 17 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie (nach Absatz 3) bedeutet, daß lediglich die Steuer auf den Erwerb von Gegenständen und Dienstleistungen oder auf die Einfuhr von Gegenständen erstattet werden darf, die der ausländische Steuerpflichtige zu den in Artikel 17 Abs. 3 der Richtlinie genannten Tätigkeiten verwendet. Von den drei unter den Richtlinien a, b und c dieses Absatzes genannten Fällen scheinen jedoch nur die ersten beiden davon betroffen zu sein.

So erstreckt sich Buchstabe a auf die Fälle, wo der Steuerpflichtige eines Landes A im Lande B, dem Land der Erstattung, keine steuerbare Tätigkeit (weder steuerpflichtig noch steuerbefreit) ausübt (beispielsweise anläßlich der Beteiligung an internationalen Messen).

Buchstabe b hingegen betrifft eine Reihe von Fällen, wo der Steuerpflichtige eines Landes A im Lande B einen nach Artikel 14 Abs. 1 Buchstabe i, Artikel 15 und Artikel 16 Abs. 1 Teile B, C und D und Absatz 2 der Sechsten Richtlinie steuerbefreiten Umsatz bewirkt. In diesen Fällen wird der Steuerpflichtige des Landes A für diese Umsätze „de jure“ Steuerpflichtiger des Landes B. Im Ausland ansässige Verkehrsunternehmer, die Beförderungsleistungen erbringen, sollen jedoch den Steuerpflichtigen gleichgestellt sein, die im Lande keinen steuerbaren Umsatz bewirken, und zwar einmal deshalb, weil diese Beförderungsleistungen nicht zwangsläufig Anlaß zu einer Rechnungserteilung für die auf dem Gebiet des Erstattungslandes zurückgelegte Strecke geben, und zum anderen deshalb, weil dieses Land weder ein haushaltsmäßiges noch ein administratives Interesse daran hat, diesen Verkehrsunternehmern die gleichen Pflichten wie seinen „nationalen“ Steuerpflichtigen aufzuerlegen.

Was die in Artikel 17 Abs. 3 Buchstabe c der Richtlinie genannten Fälle betrifft, so kann – da der Ort der dort genannten Versicherungs- oder Bankumsätze stets in einem Drittland liegt – niemals davon ausgegangen werden, daß der Dienstleistungserbrin-

ger eines Mitgliedstaates einen Umsatz im Erstattungsland bewirkt; diese Fälle gehören folglich zu den unter Buchstabe a genannten (ausländischer Steuerpflichtiger, der im Erstattungsland keinen steuerbaren Umsatz bewirkt) und fallen unter die dafür geltende Regelung.

Zu Artikel 3

Dieser Artikel betrifft die in Artikel 17 Abs. 3 Buchstaben a und c der Sechsten Richtlinie genannten Fälle, in denen der ausländische Steuerpflichtige, der die Erstattung beantragt, keinen steuerbaren (d. h. weder steuerpflichtigen noch steuerbefreiten) Umsatz bewirkt.

Es erhob sich die Frage, ob das Erstattungsland, um die Erstattung zu verweigern, dem etwaigen Vorhandensein einer Steuerbefreiung für Kleinunternehmen im „Herkunftsland“ des Steuerpflichtigen Rechnung tragen sollte. Vor allem geht es darum, ob eine Erstattung an einen ausländischen Steuerpflichtigen, der in seinem Lande Steuerbefreiung genießt, zu Wettbewerbsverzerrungen auf Kosten der Steuerpflichtigen des Erstattungslandes oder zu Verkehrsverlagerungen auf Kosten der Steuerpflichtigen des Herkunftslandes führen würde. Die Gefahr einer Wettbewerbsverzerrung muß verneint werden, da der ausländische Steuerpflichtige im Erstattungsland keine steuerbare Tätigkeit ausübt und somit nicht in Wettbewerb mit den „nationalen“ Steuerpflichtigen tritt. Was das Risiko einer Verkehrsverlagerung betrifft, so dürfte die Nichtberücksichtigung einer im Herkunftsland bestehenden Steuerbefreiung im Erstattungsland keinen Anreiz darstellen, da grundsätzlich die Gegenstände, die der ausländische Steuerpflichtige im Erstattungsland kauft, bei der Einfuhr ins Herkunftsland besteuert werden müssen. Die Möglichkeit, derartige Käufe zu tätigen, ist übrigens durch Artikel 5 streng begrenzt.

Demgegenüber könnte eine Verweigerung der Erstattung, die sich darauf stützt, daß der ausländische Steuerpflichtige Kleinunternehmer ist, zu einer Doppelbesteuerung bei der Einfuhr in sein Herkunftsland führen.

Aus den obengenannten Gründen ist kein Ausschluß von der Erstattung wegen des Vorhandenseins einer Steuerbefreiung als Kleinunternehmer vorgesehen worden. Aus den gleichen Gründen wurde auch keine Begrenzung der Erstattung nach dem Pro-rata-Satz des Vorsteuerabzugs des ausländischen Steuerpflichtigen vorgesehen.

Zu Artikel 4

Es wurde bereits „zu Artikel 2“ ausgeführt, daß ausländische Steuerpflichtige, die in einem Lande steuerbare Umsätze bewirken, nach dem System der Sechsten Richtlinie Steuerpflichtige dieses Landes werden, und zwar mit allen sich daraus ergebenden Folgen, einschließlich des Vorsteuerabzugsrechts. Ferner wurde erklärt, warum bei Beförderungsleistungen die ausländischen Verkehrsunternehmer solchen ausländischen Steuerpflichtigen, die keine Umsätze im Lande bewirken, gleichgestellt werden müssen.

Entsprechend der Regelung des Artikels 3 wurde das Vorhandensein einer Steuerbefreiung für Kleinunternehmen im Herkunftsland nicht als Grund für eine Verweigerung der Erstattung berücksichtigt, da eine solche Verweigerung außerdem gewisse Nachteile zur Folge haben könnte. Beispiel: Ein Verkehrsunternehmer eines Landes A, der einen Transport im Lande B (mit Ausgangspunkt im Lande B) durchführt und dem die Steuer für eine Reparatur in diesem Lande in Rechnung gestellt würde, wäre gezwungen, falls er wegen seiner Eigenschaft als Kleinunternehmer keine Erstattung erhalten könnte, diese Steuer in den Preis für die Beförderungsleistung einzubeziehen. Dies würde eine Steuerremanenz und somit eine Wettbewerbsverzerrung gegenüber den Verkehrsunternehmern des Landes B bewirken, die ihrerseits die ihnen fakturierte Steuer abziehen können.

Ein anderer möglicher Ausschluß von der Erstattung, und zwar aufgrund des Vorhandenseins einer Kleinunternehmerfreigrenze im Erstattungsland – dieses Kriterium wäre denkbar, da der ausländische Steuerpflichtige Umsätze im Erstattungsland bewirkt –, wurde ausgeklammert wegen der administrativen Schwierigkeiten, die dadurch verursacht würden; so wäre es beispielsweise unmöglich, den Umsatz für einen einzigen Transport in einen Jahresumsatz umzurechnen, und schwierig, die Abgabe von Steuererklärungen durchzusetzen.

Die in Artikel 4 Buchstabe a vorgeschriebene Nachweispflicht über die Steuerpflichtigeneigenschaft braucht nicht so streng zu sein, daß bei jedem Antrag erneut der Nachweis geführt werden muß, denn in der Regel haben die hier betroffenen Steuerpflichtigen laufend Steuererstattungen zu beantragen.

Die in Artikel 4 Buchstabe b vorgeschriebene Erklärung soll gewährleisten, daß ein ausländischer Steuerpflichtiger durch jede in Artikel 17 Abs. 3 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie genannte steuerbare (steuerpflichtige oder steuerbefreite) Tätigkeit, mit Ausnahme von Beförderungsleistungen, die Eigenschaft eines „nationalen“ Steuerpflichtigen mit allen sich daraus ergebenden Folgen erwirbt.

Zu Artikel 5

Mit dem ersten Absatz dieses Artikels soll vermieden werden, daß für die ausländischen Steuerpflichtigen eine Erstattungsregelung angewandt wird, die von der im Erstattungsland geltenden Abzugsregelung abweicht, und zwar vor allem hinsichtlich der Versagung des Vorsteuerabzugs gemäß Artikel 17 Abs. 6 und 7 der Sechsten Richtlinie (zum Beispiel Steuer auf Reisekosten; völliger oder teilweiser Ausschluß des Vorsteuerabzugs aus Konjunkturgründen).

Der zweite Absatz von Artikel 5 soll die Anwendung der in Artikel 3 genannten Erstattungsregelung begrenzen. Ausgenommen von der Erstattung werden beispielsweise Gegenstände, die im Rahmen des Unternehmens zum Zwecke des Weiterverkaufs erworben werden. Werden diese Gegenstände im Erstattungsland weiterverkauft, dann bewirkt der Weiterverkauf die normale Steuerpflicht in diesem

Lande, mit allen sich daraus ergebenden Folgen, vor allem hinsichtlich des Vorsteuerabzugs. Werden die Gegenstände im Lande des ausländischen Steuerpflichtigen weiterverkauft, so muß der Mechanismus der Steuerentlastung der Ausfuhr und der Besteuerung der Einfuhr Anwendung finden.

Der dritte Absatz von Artikel 5 soll die Anwendung der in Artikel 4 genannten Erstattungsregelung dadurch begrenzen, daß die Fälle ausgeklammert werden, in denen die Käufe nicht durch einen im Erstattungsland bewirkten Transport veranlaßt wurden. Bei derartigen Käufen ist nicht von der Regelung der Steuerentlastung der Ausfuhr abzuweichen. Für einige langlebige Gegenstände kann die Erstattung trotz dieses Ausschlusses gewährt werden, doch dürfte sich eine Nichtbesteuerung durch die nach der Sechsten Richtlinie gegebene Möglichkeit der Besteuerung bei der Einfuhr in das Herkunftsland vermeiden lassen.

Zu Artikel 6

Dieser Artikel wurde restriktiver gefaßt als Artikel 22 der Sechsten Richtlinie, um zu vermeiden, daß ein Mitgliedstaat Pflichten vorschreibt, die zur Begründung des Erstattungsantrags nicht unbedingt erforderlich sind.

Zu Artikel 7

Dieser Artikel enthält Bestimmungen, die der Verwaltung und den Steuerpflichtigen ihre Aufgabe erleichtern bzw. unrechtmäßige Steuererstattung vermeiden sollen.

Zu Artikel 8

Der vorliegende Richtlinienentwurf betrifft in erster Linie die Fälle einer Erstattung im Rahmen

des innergemeinschaftlichen Verkehrs. Was die Erstattungen an Steuerpflichtige von Drittländern betrifft, so gibt Artikel 17 Abs. 4 letzter Satz der Sechsten Richtlinie den Mitgliedstaaten lediglich die Möglichkeit, die Erstattung auszuschließen oder von zusätzlichen Bedingungen abhängig zu machen. Es gilt jedoch zu vermeiden, daß ein Mitgliedstaat, außerhalb des in Artikel 30 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Verfahrens, ein Erstattungsverfahren zu günstigeren Bedingungen einführen kann, als sie für die Steuerpflichtigen der Gemeinschaft gelten. Artikel 8 des Richtlinienentwurfs soll diesem Umstand Rechnung tragen.

Zu Artikel 9

Dieser Artikel soll zum einen dafür sorgen, die ausländischen Steuerpflichtigen davon in Kenntnis zu setzen, an welche Behörden sie sich zu wenden haben, und zum anderen den einzelstaatlichen Verwaltungen eine für die Kontrolle zweckmäßige Verwaltungszentralisierung ermöglichen.

Zur Erleichterung der Kontrollen dient auch die Bestimmung, daß die Bescheinigungen über die Steuerpflichtigeneigenschaft auf einem einheitlichen Vordruck beizubringen sind. Das gleiche gilt für die Benennung der zur Ausstellung dieser Bescheinigungen ermächtigten Behörden, da es sich dabei nicht zwangsläufig um die in Artikel 9 Abs. 1 genannten Behörden handeln muß.

Zu Artikel 10 und 11

Die in diesen Artikeln enthaltenen Bestimmungen bedürfen keiner besonderen Begründung.

