

Umfassende Reform des Mehrwertsteuerrechts in der EU geplant

Europäische Kommission veröffentlicht Vorschlag zur Änderung der Mehrwertsteuervorschriften der EU



Von Dr. Nathalie Harksen, Rechtsanwältin und geschäftsführende Gesellschafterin der AWB Rechtsanwalts-gesellschaft mbH, Hamburg/Münster/München

Die Europäische Kommission hat am 4.10.2017 mit einem Paket von Richtlinien- und Verordnungsvorschlägen die – nach ihren Angaben – größte Reform der EU-Mehrwertsteuervorschriften seit einem Vierteljahrhundert vorgelegt (Pressemitteilung der Kommission, http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-3443_de.htm).

In ihrer Mitteilung an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss Follow-up zum Aktionsplan im Bereich der Mehrwertsteuer (COM(2017) 566 final) erläutert die Kommission den Hintergrund ihrer Vorschläge. Durch die Neuregelung soll das System für Regierungen und Unternehmen gleichermaßen verbessert und modernisiert werden. Die derzeitigen Mehrwertsteuervorschriften sind – in der Praxis spürbar – einer der letzten Bereiche des EU-Rechts, die nicht im Einklang mit den Prinzipien des Binnenmarkts stehen.

Von dem vorgelegten Vorschlag verspricht sich die Europäische Kommission einen Rückgang des grenzüberschreitenden Mehrwertsteuerbetrugs um etwa 80 %. Gleichzeitig sollen grenzübergreifend tätige EU-Unternehmen durch den Vorschlag entlastet werden, indem ihr Verwaltungsaufwand verringert und die Mehrwertsteuerverfahren vereinfacht werden.

Der folgende Beitrag stellt die grundlegenden „Eckpfeiler“ des neuen endgültigen und gemeinsamen EU-Mehrwertsteuerraums sowie weitere Informationen zur geplanten kurzfristigen Reform dar.

INHALT

- Einführung
- Das endgültige Mehrwertsteuersystem (2022)
 - Die gesetzliche Regelung
- Die Übergangsregelung (1.1.2019) – sog. „Quick five“
 - Der zertifizierte Steuerpflichtige
 - Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer
 - Das Reihengeschäft
 - Nachweispflichten
- Fazit

Einführung

Die Mehrwertsteuer (MwSt) ist die älteste Verbrauchsteuer Europas. Im Jahr 1967 verpflichteten sich die Mitgliedstaaten, ein endgültiges Mehrwertsteuersystem einzurichten, das innerhalb der Europäischen Gemeinschaft genauso funktioniert, als wäre diese ein einziges Land. Aufgrund der Notwendigkeit, die Steuer-grenzen zwischen den Mitgliedstaaten bis Ende 1992 abzuschaffen, musste die Besteuerung des Warenhandels in der Europäischen Gemeinschaft überprüft werden. Das Ziel bestand darin, Gegenstände im Herkunftsland zu besteuern, sodass für

den innergemeinschaftlichen Handel dieselben Bedingungen gelten würden wie für den inländischen Handel, was der Vorstellung von einem echten Binnenmarkt perfekt entsprechen würde.

Da weder die politischen noch die technischen Bedingungen reif für ein derartiges System waren, wurde eine Mehrwertsteuerübergangsregelung angenommen. Bei dieser Regelung wird bei Warenumsätzen zwischen Unternehmen der grenzüberschreitende Warenverkehr in zwei separate Umsätze aufgeteilt: eine steuerbefreite Lieferung im Abgangsmitgliedstaat der Gegenstände und einen innergemeinschaftlichen Erwerb, der im Bestimmungsmitgliedstaat besteuert wird. Diese Regelung wurde als vorübergehend angesehen und bringt nicht nur Vorteile mit sich, da die Möglichkeit, Gegenstände mehrwertsteuerfrei zu erwerben, das Betrugsrisiko erhöht, und das System aufgrund seiner Komplexität den grenzüberschreitenden Handel nicht begünstigt. Diese Übergangsregelung wird mehr als 20 Jahre nach ihrer Annahme jedoch noch immer angewandt, wobei das Mehrwertsteuersystem in den letzten Jahren nicht mit der Globalisierung und der Digitalisierung der Wirtschaft Schritt halten konnte.

Auf der Grundlage sollen die Kosten der Befolgung der Mehrwertsteuervorschriften für Unternehmen, die grenzüberschreitenden Handel treiben, 11 % höher sein als für Unternehmen, die ausschließlich im Inland Handel treiben. Da Gegenstände grenzüberschreitend mehrwertsteuerfrei erworben werden können, sei die Übergangsregelung zudem besonders betrugsanfällig. Im Jahr 2015 gingen aufgrund von Betrug und anderen Schwächen des Systems 151 Mrd. € bzw. 12,8 % der fälligen Mehrwertsteuer verloren (https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/study_and_reports_on_the_vat_gap_2017.pdf). So entgingen den Steuerbehörden schätzungsweise 50 Mrd. € aufgrund von grenzüberschreitendem Mehrwertsteuerbetrug, der zum großen Teil von kriminellen Vereinigungen begangen wird und jüngsten Presseberichten zufolge unter anderem der Terrorismusfinanzierung diene.

Am 1. Dezember 2016 hat die Kommission mehrere Vorschläge zur Modernisierung der Mehrwertsteuer für den grenzüberschreitenden elektronischen Geschäftsverkehr (COM(2016) 757 final) und einen Vorschlag betreffend den Mehrwertsteuersatz für elektronische

Veröffentlichungen (COM(2016) 148 final) vorgelegt.

Diese Vorschläge sind ein wichtiger Bestandteil der Strategie für den digitalen Binnenmarkt und sollen helfen, das Mehrwertsteuersystem fit für die digitale Wirtschaft zu machen.

Nach Auffassung der Kommission in ihrer Mitteilung v. 4.10.2017 ist das bestehende EU-Mehrwertsteuersystem zersplittert und zu anfällig für Betrug, sodass es einer grundlegenden Änderung bedürfe, um dafür zu sorgen, dass es auch in Zukunft ein Vorteil des Binnenmarktes bleibe. In diesem Sinne sind die am 4.10.2017 vorgestellten Änderungen zu verstehen.

Das endgültige Mehrwertsteuersystem (2022)

Die Kommission hat auf lange Sicht vorgeschlagen, die zum 1.1.1993 eingeführte Übergangsregelung nunmehr zum 1.1.2022 durch eine endgültige Lösung zu ersetzen.

Die gesetzliche Regelung

Art. 402 erhält folgende Fassung:

Die in dieser Richtlinie vorgesehene Regelung für die Besteuerung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten ist eine Übergangsregelung, die von einer endgültigen Regelung abgelöst wird, die auf dem Grundsatz beruht, dass die Besteuerung im Bestimmungsmitgliedstaat der Lieferung von Gegenständen bzw. der Erbringung von Dienstleistungen erfolgt, der Lieferer – bzw. der Erwerber, wenn es sich um einen zertifizierten Steuerpflichtigen handelt – die Mehrwertsteuer schuldet und eine einmalige Registrierung für die Erklärung, die Zahlung und den Abzug der Mehrwertsteuer erforderlich ist.“

Art. 403 und 404 werden gestrichen.

Inhalt der Regelung

Die Europäische Kommission betont in ihrem VAT Aktionsplan vom 7.4.2016 bereits die Bedeutung eines einheitlichen europäischen Mehrwertsteuerraums, der auf dem Prinzip der Besteuerung im Bestimmungsmitgliedstaat beruhe. Sie schlägt daher vor, die geltende Übergangsregelung zur Besteuerung des Handelsverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten durch endgültige Regelungen zu ersetzen, welche auf eben diesem Prinzip beruhen. Damit sollen grenzüberschrei-

tend gehandelte Gegenstände künftig in dem Land der Besteuerung zugeführt werden, in welchem sie verbraucht werden (Bestimmungsland) und nicht in dem Land, in dem sie hergestellt werden (Ursprungsland). In diesem Kontext wird ein neuer Steuergegenstand im Zusammenhang mit Gegenständen – die sogenannte „**Lieferung innerhalb der Union**“ – geschaffen werden. Dieser neue einzige Steuertatbestand soll das derzeitige System einer steuerbefreiten Lieferung im Abgangsmitgliedstaat und eines steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerbs im Bestimmungsmitgliedstaat als zweiten und separaten Steuertatbestand ersetzen. Im Rahmen dieses neuen Konzepts wird der „Ort der Lieferung“ im Eingangsmitgliedstaat der Gegenstände liegen.

Der Lieferer schuldet die Zahlung der Mehrwertsteuer auf diese „Lieferung innerhalb der Union“, es sei denn, der Erwerber ist als zertifizierter Steuerpflichtiger anerkannt; in diesem Fall muss Letzterer die Mehrwertsteuer in seiner Mehrwertsteuererklärung ausweisen. Ist die Person, die die Mehrwertsteuer schuldet, nicht in dem Mitgliedstaat ansässig, in dem die Steuer geschuldet wird, so kann sie ihre Erklärungs- und Zahlungsverpflichtungen über eine sogenannte einzige Anlaufstelle (One-stop-Shop) abwickeln. Diese Anlaufstelle kann auch für den Vorsteuerabzug genutzt werden.

Die Umstellung auf ein solches endgültiges System soll in zwei Schritten erfolgen. In einem **ersten legislativen Schritt** soll die Mehrwertsteuerbehandlung der Lieferung von Gegenständen im zwischenunternehmerischen Bereich innerhalb der Union geregelt werden. Bei der grenzüberschreitenden Lieferung von Gegenständen innerhalb der Union (derzeit sog. „innergemeinschaftliche Lieferung“) soll der Lieferer dem Erwerber die Mehrwertsteuer zu dem Satz des Mitgliedstaates in Rechnung stellen, in dem die Gegenstände ankommen. Die Mehrwertsteuer würde bei einem One-stop-Shop in dem Mitgliedstaat angemeldet und abgeführt werden, in dem der Lieferer ansässig ist.

Beispiel

Unternehmer U1 aus Münster veräußert Gegenstände an Unternehmer U2 aus Madrid und lässt diese von Münster nach Madrid transportieren. **Heute** würde U1 ge-

genüber U2 einen im Inland steuerbaren (§ 3 Abs. 6 S. 1 UStG: Beginn der Beförderung oder Versendung an den Abnehmer), aber unter den Voraussetzungen von §§ 4 Nr. 1 Buchst. b, 6a Abs. 1 UStG als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfreien Umsatz erbringen; U2 würde in Madrid einen innergemeinschaftlichen Erwerb besteuern. **Ab dem 1.1.2019** wäre die Lieferung des U1 gegenüber U2 nicht mehr im Inland, sondern in Spanien als dem Bestimmungsland steuerbar und dort steuerpflichtig. U1 würde diese Lieferung zur Besteuerung in Spanien über einen One-stop-Shop in Deutschland, im Zweifel dem Bundeszentralamt für Steuern, anmelden. Eine steuerliche Registrierung des U1 in Spanien wäre damit nicht erforderlich.

Im ersten Schritt der Umstellung auf das endgültige Mehrwertsteuersystem würden jedoch abweichend von diesem allgemeinen Grundsatz Erwerber, die von ihren Steuerbehörden als ihrer Pflicht nachkommende Unternehmen zertifiziert wurden (sog. zertifizierter Steuerpflichtiger), weiter mehrwertsteuerpflichtig für die in anderen Mitgliedstaaten erworbenen Gegenstände bleiben. Damit würde die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft gelten, wenn der Erwerber der Gegenstände ein zertifizierter Steuerpflichtiger ist. Der zertifizierte Steuerpflichtige ist daher ein wesentlicher Bestandteil des neuen endgültigen Mehrwertsteuersystems für den Handel innerhalb der Union. Der Begriff des zertifizierten Steuerpflichtigen sollte es ermöglichen nachzuweisen, dass ein bestimmter Steuerpflichtiger in der Union als zuverlässiger Steuerzahler zu betrachten ist (ähnlich dem AEO im Zollbereich).

Beispiel

In obigem Beispiel würde U2 – sofern es sich bei ihm um einen zertifizierten Steuerpflichtigen handelt – die Mehrwertsteuer auf die Lieferung des U1 in Spanien schulden und diesen Umsatz zu erklären haben.

In einem **zweiten legislativen Schritt** würde die beschriebene Mehrwertsteuerbehandlung auf alle grenzüberschreitenden Lieferungen und auch auf Dienstleistungen ausgeweitet.

Ein im Jahr 2018 vorzulegender Vorschlag wird weitere technische Bestimmungen für die tatsächliche Umsetzung

dieser Eckpunkte enthalten. In diesem künftigen Vorschlag wird die gesamte Mehrwertsteuersystem-Richtlinie überarbeitet und werden die derzeitigen Übergangartikel ersetzt oder gestrichen. Weitere Änderungen hinsichtlich der Bestimmungen für die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und substanzielle IT-Entwicklungen werden für das reibungslose Funktionieren des Systems erforderlich sein.

Obwohl es derzeit noch nicht ausdrücklich festgelegt ist, könnte oder sollte das System ferner auf der Abschaffung der zusammenfassenden Meldung (dem sogenannten MIAS-Eintrag), der Anwendung der allgemeinen Rechnungsstellungsvorschriften des Mitgliedstaats des Lieferers sowie der Harmonisierung bestimmter Vorschriften im Zusammenhang mit der Rechnungsstellung (wie dem Zeitpunkt der Rechnungsstellung), dem Steuertatbestand und dem Steueranspruch im Zusammenhang mit „Lieferungen von Gegenständen innerhalb der Union“ beruhen.

Die Übergangsregelung (1.1.2019) – sog. „Quick five“

In seinen Schlussfolgerungen vom 8. November 2016 hatte der Rat erklärt, dass das derzeitige Mehrwertsteuersystem bereits sehr kurzfristig verbessert werden sollte, während die Kommission noch das endgültige Mehrwertsteuersystem für den EU-internen Handel ausarbeitet. In diesem Zusammenhang forderte der Rat Änderungen in vier Bereichen, nämlich der Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer, Reihengeschäften, Konsignationslager (Call-off Stock) sowie beim Nachweis der innergemeinschaftlichen Lieferung. Vor diesem Hintergrund wurden gleichzeitig mit den rechtlichen Grundlagen des endgültigen Mehrwertsteuersystems fünf sog. „Provisorien“ („Quick fixes“ oder „Quick five“) vorgeschlagen, die bereits zum 1.1.2019 umgesetzt werden sollen.

Daher wurden am 4.10.2017 sowohl Änderungen der Mehrwertsteuerrichtlinie (COM(2017) 569 final) als auch der Mehrwertsteuer-Durchführungsverordnung (COM(2017) 568 final) vorgeschlagen. Neben Änderungen bei der Verwendung einer UStIdNr. im innergemeinschaftlichen Warenverkehr (1), dem Konsignationslager (2), Reihengeschäften (3) und Nachweispflichten

im innergemeinschaftlichen Warenverkehr (4) wurde ein sog. zertifizierter Steuerpflichtiger (5) eingeführt, der sich an dem Konzept des zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten im Zollbereich orientieren soll. Das Konzept des zertifizierten Steuerpflichtigen wird es ermöglichen zu bescheinigen, dass ein bestimmtes Unternehmen insgesamt als zuverlässiger Steuerzahler gilt. Zertifizierten Steuerpflichtigen sollen dabei bestimmte Vereinfachungen zugute kommen.

Interessant bei diesen Vorschlägen ist, dass – mit Ausnahme der Neuerung zur UStIdNr. – diese „Provisorien“ ausschließlich für zertifizierte Steuerpflichtige zur Anwendung kommen sollen.

Der zertifizierte Steuerpflichtige

Gem. dem Vorschlag zur Änderung der MwStSystRL wird zur Schaffung des zertifizierten Steuerpflichtigen ein neuer Art. 13a in die MwStSystRL eingefügt.

Die gesetzliche Regelung

Art. 13a RL-E

(1) Ein Steuerpflichtiger, der in der Gemeinschaft den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, oder in Ermangelung eines Sitzes oder einer Niederlassung seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort in der Gemeinschaft hat und im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit einen der in den Art. 17a, 20 und 21 genannten Umsätze oder Umsätze gemäß den Bestimmungen des Art. 138 bewirkt oder zu bewirken beabsichtigt, kann bei den Steuerbehörden den Status eines zertifizierten Steuerpflichtigen beantragen.

Die Steuerbehörden gewähren einem Antragsteller diesen Status, wenn die in Abs. 2 dargelegten Kriterien erfüllt sind, es sei denn, der Antragsteller ist gemäß Abs. 3 von einer solcher Zertifizierung ausgeschlossen.

Ist der Antragsteller ein Steuerpflichtiger, dem der Status eines zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten für Zollzwecke gewährt wurde, gelten die Kriterien des Abs. 2 als erfüllt.

(2) Um den Status eines zertifizierten Steuerpflichtigen zu erhalten, müssen alle nachstehenden Kriterien erfüllt sein:

(a) Der Antragsteller darf keine schwerwiegenden oder wiederholten Verstöße gegen die steuer- oder zollrechtlichen

Vorschriften sowie keine schweren Straftaten im Rahmen seiner Wirtschaftstätigkeit begangen haben;

(b) der Antragsteller weist ein hohes Maß an Kontrolle seiner Tätigkeiten und der Warenbewegungen nach, entweder mittels eines Systems zur Führung der Geschäfts- und gegebenenfalls Beförderungunterlagen, das geeignete Steuerkontrollen ermöglicht, oder mittels eines zuverlässigen oder bescheinigten internen Prüfpfads;

(c) der Antragsteller weist seine Zahlungsfähigkeit nach; dieser Nachweis gilt als erbracht, wenn der Steuerpflichtige sich in einer zufriedenstellenden finanziellen Lage befindet, die es ihm erlaubt, seinen Verpflichtungen in Zusammenhang mit der betreffenden Tätigkeit nachzukommen, oder durch Vorlage von Garantien durch Versicherungen, andere Finanzinstitutionen oder sonstige in wirtschaftlicher Hinsicht zuverlässige Dritte.

(3) Folgende Steuerpflichtige können den Status eines zertifizierten Steuerpflichtigen nicht erhalten:

(a) Steuerpflichtige, die die gemeinsame Pauschalregelung für Landwirte in Anspruch nehmen;

(b) Steuerpflichtige, die die Steuerbefreiung für Kleinunternehmen nach den Art. 282 bis 292 in Anspruch nehmen;

(c) Steuerpflichtige, die nur Lieferungen von Gegenständen bewirken oder Dienstleistungen erbringen, für die kein Recht auf Vorsteuerabzug besteht;

(d) Steuerpflichtige, die gelegentlich ein neues Fahrzeug im Sinne des Art. 9 Abs. 2 liefern oder gelegentlich eine Tätigkeit im Sinne des Art. 12 ausüben.

Den unter den Buchst. a bis d genannten Steuerpflichtigen kann jedoch für andere wirtschaftliche Tätigkeiten, die sie ausüben, der Status eines zertifizierten Steuerpflichtigen gewährt werden.

(4) Ein Steuerpflichtiger, der den Status eines zertifizierten Steuerpflichtigen beantragt, legt den Steuerbehörden alle verlangten Informationen vor, die sie für ihre Entscheidung benötigen.

Zum Zweck der Gewährung dieses Steuerstatus bezeichnet der Ausdruck „Steuerbehörden“:

(a) die Steuerbehörden des Mitgliedstaats, in dem der Antragsteller den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat;

(b) die Steuerbehörden des Mitgliedstaats, in dem der Antragsteller eine feste Niederlassung hat und in dem die Hauptbuchhaltung für Steuerzwecke innerhalb der Gemeinschaft geführt wird oder zugänglich ist, falls der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit des Antragstellers außerhalb der Gemeinschaft liegt, er jedoch eine oder mehrere feste Niederlassungen in der Gemeinschaft hat;

(c) die Steuerbehörden des Mitgliedstaats, in dem der Antragsteller seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthaltsort hat, falls er weder einen Geschäftssitz noch eine feste Niederlassung hat.

(5) Wenn der Antrag abgelehnt wird, teilen die Steuerbehörden dem Antragsteller zusammen mit der Entscheidung die Gründe für die Ablehnung mit. Die Mitgliedstaaten stellen sicher, dass der Antragsteller gegen die Ablehnung eines Antrags Rechtsmittel einlegen kann.

(6) Der Steuerpflichtige, dem der Status eines zertifizierten Steuerpflichtigen zuerkannt wurde, unterrichtet die Steuerbehörden unverzüglich über alle nach dem Erlass der Entscheidung eintretenden Ereignisse, die Auswirkungen auf die Aufrechterhaltung dieses Status haben könnten. Die Steuerbehörden widerrufen den Steuerstatus, wenn die Kriterien des Abs. 2 nicht mehr erfüllt sind.

(7) Der Status eines zertifizierten Steuerpflichtigen eines Mitgliedstaats wird von den Steuerbehörden aller Mitgliedstaaten anerkannt.

Flankiert wird die Einfügung des Art. 13a in die MwStSystRL durch eine Änderung der Verordnung über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer (COM (2017) 567 final). Dieser Vorschlag ist notwendig, um den Status des zertifizierten Steuerpflichtigen in das MIAS einzubinden. Er bildet die Rechtsgrundlage für ein IT-Tool, mit dem auf elektronischem Wege unmittelbar geprüft werden kann, ob ein Wirtschaftsbeteiligter diesen Status genießt.

Inhalt der Regelung

Derzeit werden Steuerpflichtige zu Mehrwertsteuerzwecken anhand ihrer UStIdNr. identifiziert, wobei derzeit bei

der Vergabe dieser Nummer nicht nach zuverlässigen und weniger zuverlässigen Steuerpflichtigen unterschieden wird. Künftig soll es einer Steuerbehörde ermöglicht werden, zu bescheinigen, dass ein bestimmtes Unternehmen insgesamt als zuverlässiger Steuerpflichtiger angesehen werden kann.

Art. 13a Abs. 1 und 2 MwStSystRL-E legt die allgemeinen Kriterien fest, anhand derer die Mitgliedstaaten Steuerpflichtige zertifizieren können. Zollrechtlich geprägten Steuerpflichtigen fällt dabei auf, dass die Kriterien denen des zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten sehr ähnlich sind. So darf der Antragsteller gem. Art. 13a Abs. 2 Buchst. a keine schwerwiegenden oder wiederholten Verstöße gegen steuer- oder zollrechtlichen Vorschriften sowie keine schweren Straftaten im Rahmen seiner Wirtschaftstätigkeit begangen haben. Er weist gem. Art. 13a Abs. 2 Buchst. b ein hohes Maß an Kontrolle seiner Tätigkeiten und der Warenbewegungen nach, entweder mittels eines Systems zur Führung der Geschäfts- und gegebenenfalls Beförderungunterlagen, das geeignete Steuerkontrollen ermöglicht, oder mittels eines zuverlässigen oder bescheinigten internen Prüfpfads. Schließlich weist der Antragsteller gem. Art. 13a Abs. 2 Buchst. c seine Zahlungsfähigkeit nach.

Positiv anzumerken ist, dass bei einem Wirtschaftsbeteiligten, dem die Bewilligung als AEO-C erteilt worden ist, die genannten Kriterien automatisch als erfüllt anzusehen sind.

Ähnlich dem Konzept des zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten muss der Steuerpflichtige, dem der Status eines zertifizierten Steuerpflichtigen zuerkannt wurde, die Steuerbehörden unverzüglich über alle nach dem Erlass der Entscheidung eintretenden Ereignisse informieren, die Auswirkungen auf die Aufrechterhaltung dieses Status haben könnten. Die Steuerbehörden widerrufen den Steuerstatus gem. Art. 13a Abs. 6 MwStSystRL-E, wenn die Kriterien des Art. 13a Abs. 2 MwStSystRL nicht mehr erfüllt sind. Wird ein Steuerpflichtiger von der Steuerbehörde eines Mitgliedstaates der Union als zertifizierter Steuerpflichtiger anerkannt, gilt dieser Status innerhalb der gesamten Europäischen Union.

Da der Status eines zertifizierten Steuerpflichtigen mit Erklärungs- und Zah-

lungspflichten verbunden ist, kann ein Nichtsteuerpflichtiger keine Zertifizierung erhalten. Aus demselben Grund schließt der Vorschlag Pauschallandwirte, Kleinunternehmer, sonstige Mehrwertsteuerbefreite Steuerpflichtige ohne Vorsteuerabzugsberechtigung und gelegentlich steuerpflichtige Personen von der Möglichkeit aus, den Status eines zertifizierten Steuerpflichtigen zu erhalten.

Die Vorschriften für die Durchführung des Zertifizierungsverfahrens werden in einer Durchführungsverordnung des Rates geregelt werden. Da Ähnlichkeiten zwischen den Kriterien, die für die Gewährung des Status eines zertifizierten Steuerpflichtigen verwendet werden, und den Kriterien für den in Art. 39 UZK definierten zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten gelten bestehen, stellt sich die Frage, ob auch für das Zertifizierungsverfahren auf Erfahrungen aus dem Zollbereich, wie etwa die Einreichung von umfangreichen Fragebögen etc., zurückgegriffen werden wird.

Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer

Die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer des Erwerbers wird materielle Voraussetzung für die Anwendung der Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen.

Die gesetzliche Regelung

Artikel 138 Abs. 1 der MwStSystRL erhält folgende Fassung:

„(1) Die Mitgliedstaaten befreien die Lieferung von Gegenständen, die durch den Verkäufer, den Erwerber oder für deren Rechnung an einen Ort außerhalb ihres jeweiligen Gebiets, aber innerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert werden, von der Steuer, wenn die folgenden Bedingungen erfüllt sind:

(a) die Gegenstände werden an einen anderen Steuerpflichtigen oder an eine nichtsteuerpflichtige juristische Person geliefert, die als solche in einem anderen Mitgliedstaat als dem Mitgliedstaat handeln, in dem die Versendung oder Beförderung beginnt;

(b) der Steuerpflichtige oder die nichtsteuerpflichtige juristische Person, für den/die die Lieferung erfolgt, ist für Mehrwertsteuerzwecke in einem anderen Mitgliedstaat als dem Mitgliedstaat re-

gistriert, in dem die Versendung oder Beförderung der Gegenstände beginnt;

(c) in der gemäß Art. 262 vom Lieferer vorgelegten zusammenfassenden Meldung wird der Erwerber der Gegenstände aufgeführt.“

Inhalt der Regelung

Die derzeit in Art. 138 Abs. 1 MwStSystRL festgelegte Befreiung von der Mehrwertsteuer für innergemeinschaftliche Lieferungen von Gegenständen bildet das Herzstück der derzeitigen Übergangsregelung. Gleichzeitig bietet diese Steuerbefreiung auch die Grundlage für den sogenannten Karussellbetrug. Das endgültige Mehrwertsteuersystem für den Handel innerhalb der EU soll dieses Problem lösen, aber für die Zeit bis dahin haben die Mitgliedstaaten Zwischenlösungen gefordert. Insbesondere verlangen sie, dass die Anforderung in die Mehrwertsteuerrichtlinie aufgenommen wird, dass der Erwerber, der in einem anderen Mitgliedstaat als dem Mitgliedstaat, in dem die Beförderung der Gegenstände beginnt, ansässig ist, eine gültige Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer besitzen muss, damit der Lieferer die Steuerbefreiung überhaupt erst anwenden darf. Dies geht über die derzeitige Sachlage hinaus, bei der die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer des Erwerbers der Auslegung des Gerichtshofs der Europäischen Union zufolge lediglich eine formale Voraussetzung für die Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung, aber keine materielle Anforderung ist (EuGH, Urt. v. 6.9.2012, C-273/11 – Mecsek-Gabona, ECLI:EU:C:2012:547; Urt. v. 27.9.2012, C-587/10 – VSTR, ECLI:EU:C:2012:592; Urt. v. 10.10.2016, C-24/15 – Plöckl, ECLI:EU:C:2016:791 und Urt. v. 9.2.2017, C-21/16 – Euro-Tyre, ECLI:EU:C:2017:106).

Nach dem Richtlinienvorschlag soll bei Anwendung der Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen die Anerkennung der Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer des Erwerbers nunmehr materielle Voraussetzung für die Steuerbefreiung dieser Lieferungen sein. Soweit der Erwerber keine gültige Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer vorweisen kann, soll die Anwendung der Steuerbefreiung ausgeschlossen sein. Wie bereits bisher muss der Lieferer den Status des Erwerbers vor Durchführung der Lieferung überprüfen (in Deutschland durch Durchführung der qualifizier-

ten Abfrage beim Bundeszentralamt für Steuern), bevor er die Steuerbefreiung anwendet. Operativ wird sich daher für deutsche Lieferanten nichts ändern.

Ferner ist der Lieferer auch jetzt bereits verpflichtet, Zusammenfassende Meldungen abzugeben, in welchen er die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer des Erwerbers angibt. Dies ist derzeit ebenfalls eine formale, aber keine materielle Voraussetzung für die Steuerbefreiung. Diese Information können die Steuerbehörden des Mitgliedstaats des Erwerbers über das MIAS-System abrufen, sodass sie über die Ankunft von Gegenständen in ihrem Hoheitsgebiet informiert werden, die normalerweise einem steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerb unterliegen. Der Erwerber muss diesen innergemeinschaftlichen Erwerb in seiner Mehrwertsteuererklärung angeben, und die Steuerbehörden können diese Angabe mit den Daten im MIAS-System abgleichen. Der MIAS-Eintrag ist daher seit der Abschaffung der Steuergrenzen und des damit verbundenen Wegfalls der Zollunterlagen eine entscheidende Komponente des Mehrwertsteuersystems. Ohne korrekte Informationen aus dem MIAS-System werden die Steuerbehörden der Mitgliedstaaten nicht ordnungsgemäß über die Ankunft nicht versteuerter Gegenstände in ihrem Hoheitsgebiet unterrichtet und müssen sich ausschließlich darauf verlassen, was ihre Steuerpflichtigen melden. Wenn der Eintrag für eine Lieferung nicht ausgefüllt wird, können zwar Sanktionen verhängt werden, die Steuerbefreiung als solche kann jedoch nicht verweigert werden. Operativ ergibt sich daher für den deutschen Lieferer aus dieser Anforderung ebenfalls keine Neuerung.

Neu sind allenfalls die Rechtsfolgen bei unterlassener qualifizierter Bestätigung der Mehrwertsteuer-Nummer des Erwerbers bzw. der inkorrekten Erfassung der Erwerber-Daten in der Zusammenfassenden Meldung. Da sowohl die Identifizierung des Erwerbers über seine individuelle Mehrwertsteuer-Nummer als auch die korrekte Abgabe der Zusammenfassenden Meldung materielle Voraussetzung der Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen sein soll, kann eine Steuerbefreiung nunmehr von der Steuerbehörde abgelehnt werden, wenn diese Voraussetzungen nicht erfüllt sind.

Das Reihengeschäft

Nunmehr wird die seit Langem geforderte gesetzliche Regelung zum Reihengeschäft in die Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie integriert.

Die gesetzliche Regelung

Folgender Artikel 138a wird in die MwStSystRL eingefügt:

Art. 138a

(1) Zum Zweck der Anwendung der Steuerbefreiung des Artikels 138 im Zusammenhang mit Reihengeschäften wird die innergemeinschaftliche Beförderung der Lieferung durch den ersten Lieferer an den Zwischenhändler zugeschrieben, sofern die folgenden Bedingungen erfüllt sind:

(a) der Zwischenhändler teilt dem Verkäufer den Namen des Eingangsmitgliedstaats der Gegenstände mit;

(b) der Zwischenhändler ist für Mehrwertsteuerzwecke in einem anderen Mitgliedstaat als dem Mitgliedstaat registriert, in dem die Versendung oder Beförderung der Gegenstände beginnt.

(2) Wenn eine der in Abs. 1 festgelegten Bedingungen nicht erfüllt ist, wird bei Reihengeschäften die innergemeinschaftliche Beförderung der Lieferung durch den Zwischenhändler an den Erwerber zugeschrieben.

(3) Für die Zwecke dieses Artikels gelten folgende Begriffsbestimmungen:

(a) „Reihengeschäft“: ein Sachverhalt, bei dem aufeinanderfolgende Lieferungen derselben Gegenstände durch Steuerpflichtige zu einer einzigen innergemeinschaftlichen Beförderung dieser Gegenstände führen und bei dem sowohl der Zwischenhändler als auch der Verkäufer zertifizierte Steuerpflichtige sind;

(b) „Zwischenhändler“: Lieferer innerhalb der Lieferkette (mit Ausnahme des ersten Lieferers), der die Gegenstände selbst oder durch einen Dritten auf seine Rechnung versendet oder befördert;

(c) „Verkäufer“: Steuerpflichtiger innerhalb der Lieferkette, der die Gegenstände an den Zwischenhändler liefert;

(d) „Erwerber“: Steuerpflichtiger innerhalb der Lieferkette, an den der Zwischenhändler die Gegenstände liefert.

Inhalt der Regelung

Nach dem Richtlinienvorschlag soll die MwStSystRL erstmals eine Grundregel

zum Reihengeschäfts erhalten, d.h. für alle Reihengeschäft, die keine innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfte i.S.v. Art. 141 MwStSystRL sind. Anzumerken ist allerdings, dass die Regelung im Richtlinienvorschlag auf innergemeinschaftliche Reihengeschäfte limitiert ist und daher bei Ausfuhr- und Einfuhrreihengeschäften nicht zur Anwendung kommt. Im Rahmen von Drittlandslieferungen verbleibt es daher bei der Unsicherheit, welcher Lieferung in der Reihe die Warenbewegung zuzuordnen sein soll. Da die Zuordnung der Warenbewegung Auswirkungen auf den Lieferort und eine etwaig anzuwendende Steuerbefreiung hat, ist es sehr zu bedauern, dass die Kommission die Neuregelung auf innergemeinschaftliche Reihengeschäfte beschränkt hat.

Reihengeschäfte sind nach der vorliegenden Begriffsbestimmung in Art. 138a Abs. 3 Buchst. a MwStSystRL-E zu verstehen als aufeinanderfolgende Lieferungen derselben Gegenstände, bei denen die gelieferten Gegenstände einer einzigen innergemeinschaftlichen Beförderung zwischen zwei Mitgliedstaaten unterliegen. In diesem Zusammenhang stellt sich bei dieser eng gefassten Definition bereits die Frage, ob aufeinanderfolgende Lieferungen derselben Gegenstände durch Steuerpflichtige, bei denen Gegenstände in das oder aus dem Steuergebiet der EU verbracht werden, keine Reihengeschäfte sein sollen. Ferner soll das innergemeinschaftliche Reihengeschäft erfordern, dass sowohl der Erstverkäufer als auch der Zwischenhändler als zertifizierte Steuerpflichtige anerkannt sind.

Liegt ein Reihengeschäft vor, ist die Beförderung oder Versendung der Gegenstände gemäß der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs einer einzigen Lieferung innerhalb der Kette zuzurechnen, um festzustellen, auf welchen der Umsätze die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen (und eigentlich auch für Ausfuhrlieferungen) anzuwenden ist (EuGH, Urt. v. 6.4.2006, C-245/04 – Emag Handel, ECLI:EU:C:2006:232). Hier haben die Mitgliedstaaten legislative Verbesserungen gefordert, um die Rechtssicherheit für Wirtschaftsbeteiligte bei der Zuordnung der Warenbewegung zu einer Lieferung innerhalb der Geschäftsreihe zu erhöhen, welche als innergemeinschaftliche Lieferung unter den dafür normier-

ten Bedingungen steuerfrei sein kann. Nichts anderes sollte eigentlich auch für Warenbewegungen in Drittstaaten und damit steuerfreie Ausfuhrlieferungen gelten.

Für den Fall, dass die Beförderung durch oder auf Rechnung eines der Zwischenlieferer der Reihe erfolgt ist, werden Bestimmungen vorgeschlagen, nach denen die Beförderung entweder (1) der Lieferung an diesen Zwischenlieferer zuzuordnen ist, sofern er für Mehrwertsteuerzwecke in einem anderen Mitgliedstaat als dem Mitgliedstaat der Lieferung registriert ist und den Namen des Eingangsmitgliedstaats der Gegenstände an seinen Lieferer übermittelt hat oder (2) der Lieferung durch den Zwischenlieferer an den nächsten Wirtschaftsbeteiligten in der Reihe, wenn eine der beiden unter (1) genannten Voraussetzungen nicht erfüllt ist.

Der Richtlinienvorschlag lässt bei erster Durchsicht vermuten, dass es – entsprechend dem Vorschlag der BDI-Untersarbeitsgruppe zur gesetzlichen Neuregelung des Reihengeschäftes (<http://www.vdma.org/documents/105628/10820334/Eingabe%20Reihengeschäfte%20endg%20A2.pdf/393293bd-8657-4cb2-bbd8-b6ca8d728297>) – für die Zuordnung der Warenbewegung zu einer der Lieferungen in der Reihe auf die Transportverantwortung im Reihengeschäft nicht mehr ankommen soll. Anders allerdings die Begründung des Richtlinienvorschlags, die ausdrücklich darauf hinweist, dass eine gesetzliche Regelung in den Fällen entbehrlich ist, in denen die Beförderung oder Versendung der Gegenstände auf Rechnung des ersten Lieferers in der Reihe (in diesem Fall kann die Warenbewegung nur der ersten Lieferung zugeordnet werden) oder des letzten Steuerpflichtigen in der Reihe vorgenommen wird (in diesem Fall kann die Warenbewegung nur der Lieferung an diesen letzten Steuerpflichtigen zugeordnet werden).

Beispiel

Unternehmer U1 aus Münster veräußert Gegenstände an Unternehmer U2 aus Venlo/Niederlande, die dieser wiederum an Unternehmer U3 aus Amsterdam/Niederlande veräußert. Entweder a) U1 oder b) U2 oder c) U3 sind für den Transport der Gegenstände von Münster nach Amsterdam verantwortlich.

Zeichnet U1 für den Transport der Gegenstände verantwortlich, ist die Warenbewegung der Lieferung von U1 an U2 zuzuordnen. Lässt U3 die Gegenstände von Münster nach Amsterdam versenden, ist die Lieferung von U2 an U3 als sog. warenbewegte Lieferung anzusehen. Transportiert U2 die Gegenstände aus Deutschland in die Niederlande, wird die Warenbewegung dann gem. Art. 138a Abs. 1 MwStSystRL-E der Lieferung von U1 an U2 zugeordnet, wenn (1) U2 dem U1 gegenüber mitteilt, dass die Gegenstände zur Lieferung in die Niederlande bestimmt sind, er (2) gegenüber U1 mit seiner niederländischen UStIdNr. auftritt UND (3) sowohl U1 als auch U2 den Status als zertifizierter Steuerpflichtiger erhalten haben. Liegt einer der genannten drei Bedingungen nicht vor, besteht weiterhin Unsicherheit, ob die Warenbewegung der Lieferung des U1 an den U2 oder aber der Lieferung des U2 an den U3 – wie jüngst in der Entscheidung des EuGH (EuGH, Urt. v. 26.6.17, C-386/16 Toridas, ECLI:EU:C:2017:599) – zugeordnet werden soll.

Obleich es grundsätzlich sehr zu begrüßen ist, dass eine gesetzliche Regelung für Reihengeschäfte Einzug in die Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie zu finden scheint, kommt Rechtssicherheit nur denjenigen Beteiligten zu, die als zertifizierte Steuerpflichtige anerkannt worden sind und die Waren innergemeinschaftlich liefern. Agieren Steuerpflichtige, die nicht über den Status verfügen oder handelt es sich um Einfuhr- oder Ausfuhrreihengeschäft, so verbleibt es – leider – bei der derzeit bestehenden Rechtsunsicherheit.

Das Konsignationslager

Auch beim Konsignationslager bestand in der Vergangenheit aufgrund unterschiedlicher Regelungen in den Mitgliedstaaten Rechtsunsicherheit in der Anwendung. So sieht Deutschland – anders als viele andere Mitgliedstaaten – für tatsächliche Konsignationslagergeschäfte in Deutschland bislang keine Vereinfachungsregelung vor.

Die gesetzliche Regelung

Art. 17a des MwStSystRL-E enthält eine Neuregelung zum Konsignationslager.

„(1) Die Verbringung von Gegenständen seines Unternehmens durch einen zertifizierten Steuerpflichtigen in einen ande-

ren Mitgliedstaat im Rahmen einer Konsignationslagerregelung ist nicht wie eine Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt zu behandeln.

(2) Für den Zweck dieses Artikels wird davon ausgegangen, dass eine Konsignationslagerregelung existiert, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

(a) Gegenstände werden von einem zertifizierten Steuerpflichtigen oder einem Dritten auf Rechnung dieses zertifizierten Steuerpflichtigen in einen anderen Mitgliedstaat im Hinblick darauf versandt oder befördert, zu einem späteren Zeitpunkt und nach der Ankunft an einen anderen zertifizierten Steuerpflichtigen geliefert zu werden;

(b) der zertifizierte Steuerpflichtige, der die Gegenstände versendet oder befördert, ist nicht in dem Mitgliedstaat ansässig, in den die Gegenstände versandt oder befördert werden;

(c) der zertifizierte Steuerpflichtige, an den die Gegenstände geliefert werden, hat eine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer in dem Mitgliedstaat, in den die Gegenstände versandt oder befördert werden, und sowohl seine Identität als auch die ihm von diesem Mitgliedstaat zugewiesene Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer sind dem unter Buchst. b genannten zertifizierten Steuerpflichtigen zum Zeitpunkt des Beginns der Versendung oder Beförderung bekannt;

(d) der zertifizierte Steuerpflichtige, der die Gegenstände versendet oder befördert, hat die Versendung oder Beförderung in das in Art. 243 Abs. 3 vorgesehene Register eingetragen und die Identität des zertifizierten Steuerpflichtigen, der die Gegenstände erwirbt, sowie die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer, die ihm von dem Mitgliedstaat, in den die Gegenstände versandt oder befördert werden, zugewiesen wurde, gemäß Art. 262 in die zusammenfassende Meldung aufgenommen.

(3) Wenn die Voraussetzungen des Abs. 2 zum Zeitpunkt der Übertragung des Rechts, über die Gegenstände zu verfügen, an den zertifizierten Steuerpflichtigen gemäß Buchst. c dieses Absatzes erfüllt sind, gelten folgende Bestimmungen:

(a) eine mehrwertsteuerbefreite Lieferung von Gegenständen gemäß Art. 138 Abs. 1 gilt als von dem zertifizierten Steuerpflichtigen vorgenommen, der die

Gegenstände entweder selbst oder auf seine Rechnung durch einen Dritten in dem Mitgliedstaat versandt oder befördert hat, von dem aus die Gegenstände versandt oder befördert wurden;

(b) ein innergemeinschaftlicher Erwerb von Gegenständen gilt als von dem zertifizierten Steuerpflichtigen vorgenommen, an den diese Gegenstände in dem Mitgliedstaat geliefert werden, in den die Gegenstände versandt oder befördert wurden.“

In Art. 243 wird folgender Abs. 3 eingefügt:

„(3) Jeder zertifizierte Steuerpflichtige, der Gegenstände im Rahmen der in Art. 17a genannten Konsignationslagerregelung verbringt, führt ein Register mit folgenden Angaben:

(a) die in einen anderen Mitgliedstaat versandten oder beförderten Gegenstände sowie die Adresse, an der sie in dem betreffenden Mitgliedstaat gelagert werden;

(b) die Gegenstände, die zu einem späteren Zeitpunkt und nach Eingang in dem unter Buchst. a genannten Mitgliedstaat geliefert werden.

Jeder zertifizierte Steuerpflichtige, an den Gegenstände im Rahmen der in Art. 17a genannten Konsignationslagerregelung geliefert werden, führt ein Register dieser Gegenstände.“

Inhalt der Regelung

Ein Konsignationslager ist dadurch gekennzeichnet, dass ein Lieferer einem bekannten Erwerber Gegenstände überlässt, ohne zunächst das Eigentum an den Gegenständen zu übertragen. Der Erwerber hat das Recht, die Gegenstände nach Belieben aus dem Lager des Lieferers zu entnehmen; zu diesem Zeitpunkt findet eine Lieferung von Gegenständen statt. Bei inländischen Sachverhalten ist die Anwendung dieses Modells mit keinen speziellen Problemen verbunden; problematisch wird es jedoch, wenn der Lieferer und der Erwerber in unterschiedlichen Mitgliedstaaten ansässig sind.

Gemäß den derzeitigen Mehrwertsteuervorschriften wird davon ausgegangen, dass ein Unternehmer, der eigene Gegenstände in einen anderen Mitgliedstaat verbringt, um für einen Erwerber ein Lager aufzubauen, eine mehrwertsteuerbefreite Lieferung von Gegenständen im Abgangsmitgliedstaat getätigt hat. Die

Ankunft der Gegenstände bewirkt einen innergemeinschaftlichen Erwerb durch das Unternehmen, das die Gegenstände verbracht hat, der in diesem anderen Mitgliedstaat mehrwertsteuerpflichtig ist. Das Unternehmen, das die Gegenstände verbracht hat, ist grundsätzlich verpflichtet, für Mehrwertsteuerzwecke in dem Eingangsmitgliedstaat registriert zu sein, damit es den innergemeinschaftlichen Erwerb in seiner Mehrwertsteuererklärung angeben kann. Wenn die Gegenstände aus dem Lager entnommen und an den Erwerber geliefert werden, kommt es zu einer zweiten Lieferung, deren Ort der Mitgliedstaat ist, in dem sich das Lager befindet.

Um die Schwierigkeiten zu bewältigen, die sich dadurch in der Praxis stellen können, wenden einige Mitgliedstaaten Vereinfachungsmaßnahmen bei derartigen Umsätzen an, andere jedoch nicht. Diese Unterschiede laufen der einheitlichen Anwendung der Mehrwertsteuervorschriften im Binnenmarkt zuwider.

Nach deutscher Auffassung, wie sie durch den BFH im Jahr 2016 in zwei Revisionsverfahren (BFH, Urt. v. 20.10.2016, V R 31/15 und Urt. v. 16.11.2016, V R 1/16) vertreten und vom BMF in einem Schreiben v. 10.10.2017 (III – C3 - S 7103 - a/15/10001) bestätigt worden ist, kommt es zur Anwendung einer spezifischen Rechtsfolge bei „Konsignationslagergeschäften“ darauf an, ob im Vorfeld zwischen Lieferer und Erwerber eine Abnahmeverpflichtung seitens des Erwerbers vereinbart worden ist oder nicht. Die oben beschriebene Rechtsfolge kann nur dann eintreten, wenn keine Abnahmeverpflichtung besteht. Andernfalls wäre im Sinne von § 3 Abs. 6 S. 1 UStG die Lieferung an den Erwerber als am Abgangsort zum Abgangszeitpunkt ausgeführt anzusehen.

Die vorgeschlagene Lösung besteht darin, die Konsignationslagerregelung als einzige Lieferung im Abgangsmitgliedstaat und als innergemeinschaftlichen Erwerb in dem Mitgliedstaat anzusehen, in dem sich das Lager befindet, sofern der Umsatz zwischen zwei zertifizierten Steuerpflichtigen stattfindet. Dadurch wird vermieden, dass der Lieferer in jedem Mitgliedstaat, in den er Gegenstände in ein Konsignationslager überführt, registriert werden muss. Um jedoch eine angemessene Verfolgung der Gegenstände durch die Steuerverwaltungen sicher-

zustellen, müssen sowohl der Lieferer als auch der Erwerber ein Verzeichnis der Gegenstände im Konsignationslager führen, für die diese Regeln gelten. Darüber hinaus muss in der zusammenfassenden Meldung des Lieferers die Identität der Erwerber, an die zu einem späteren Zeitpunkt Gegenstände im Rahmen der Konsignationslagerregelung geliefert werden, offengelegt werden.

Beispiel

Unternehmer U1 aus Wien/Österreich veräußert Gegenstände an Unternehmer U2 aus Münster. U1 unterhält in Münster ein Konsignationslager, aus welchem sich U2 bei Bedarf bedient. Es besteht eine Vereinbarung zwischen U1 und U2, dass a) U2 verpflichtet ist, die Gegenstände nach Ablauf einer Lagerdauer von drei Monaten zu übernehmen oder b) U2 berechtigt, aber nicht verpflichtet ist, die Gegenstände zu erwerben.

In Fall a) kommt die Regelung des Art. 17a MwStSystRL-E nach deutscher Auffassung nicht zur Anwendung, da kein Konsignationslager im Sinne dieser Regelung gegeben ist. Vielmehr liefert U1 warenbewegt an U2 in Wien. In der Variante b) könnte die Vereinfachungsregelung des Art. 17a MwStSystRL-E dann zur Anwendung kommen, wenn U1 als auch U2 den Status als zertifizierte Steuerpflichtige besitzen. In diesem Fall würde im Rahmen einer Vereinfachung davon auszugehen sein, dass U1 im Moment der Entnahme eine in Österreich steuerbare Lieferung gegenüber U2 tätigt und dieser in Münster einen innergemeinschaftlichen Erwerb erklärt. Sind entweder U1 und/oder U2 nicht als zertifizierte Steuerpflichtige anerkannt, wird U1 sich zu Steuerzwecken in Deutschland registrieren lassen müssen, um einen innerunternehmerischen Erwerb gefolgt von einer Inlandslieferung bei Entnahme zu erklären.

Nachweispflichten

Die Änderungen bei den Nachweisanforderungen innergemeinschaftlicher Lieferungen werden in der MwSt-DVO 282/2011 neu geregelt. Die Anforderungen an den Nachweis innergemeinschaftlicher Lieferungen sind bis dato überhaupt nicht gesetzlich niedergelegt.

Die gesetzliche Regelung

Art. 45a

1. Für die Zwecke der Anwendung der Befreiungen gemäß Art. 138 der Richtlinie 2006/112/EG wird vermutet, dass

Gegenstände an einen Bestimmungsort außerhalb ihres Gebiets, jedoch innerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert wurden, wenn eine der folgenden Voraussetzungen erfüllt ist:

(a) Der Verkäufer ist ein zertifizierter Steuerpflichtiger im Sinne von Art. 13a der Richtlinie 2006/112/EG, er gibt an, dass die Gegenstände von ihm oder für seine Rechnung von einem Dritten befördert oder versandt wurden, und er ist im Besitz von mindestens zwei der in Abs. 3 aufgeführten, einander nicht widersprechenden Nachweisen, die die Beförderung oder den Versand bestätigen;

(b) der Erwerber der Gegenstände ist ein zertifizierter Steuerpflichtiger im Sinne von Art. 13a der Richtlinie 2006/112/EG, und der Verkäufer ist im Besitz folgender Nachweise:

(i) einer schriftlichen Erklärung des Erwerbers der Gegenstände, dass die Gegenstände von ihm oder für seine Rechnung von einem Dritten befördert oder versandt wurden, wobei der Bestimmungsmittgliedstaat der Gegenstände anzugeben ist;

(ii) zwei der in Abs. 3 aufgeführten, einander nicht widersprechenden Nachweise, die die Beförderung oder den Versand bestätigen.

Der Erwerber der Gegenstände legt dem Verkäufer die schriftliche Erklärung gemäß Buchst. b Ziff. i spätestens am zehnten Tag des auf die Lieferung folgenden Monats vor.

2. Eine Steuerbehörde kann die gemäß Abs. 1 aufgestellte Vermutung widerlegen, wenn es Hinweise auf falsche Anwendung oder Missbrauch durch den Verkäufer oder den Erwerber der Gegenstände gibt.

3. Für die Zwecke von Abs. 1 werden folgende Nachweise der Beförderung oder des Versands akzeptiert:

(a) ein vom Erwerber der Gegenstände oder von einer von ihm bevollmächtigten Person unterzeichnetes Schriftstück, mit dem der Empfang der Gegenstände im Bestimmungsmittgliedstaat bestätigt wird;

(b) Unterlagen zur Beförderung oder zum Versand der Gegenstände wie beispielsweise ein unterzeichneter CMR-Frachtbrief, ein Konnossement, eine Luftfracht-Rechnung, eine Rechnung des Beförderers der Gegenstände, eine Versicherungspolice für die Beförderung

oder den Versand der Gegenstände oder Bankunterlagen, die die Bezahlung der Beförderung oder des Versands der Gegenstände belegen;

(c) von einer öffentlichen Stelle wie z.B. einem Notar ausgestellte offizielle Unterlagen, die die Ankunft der Gegenstände im Bestimmungsmittgliedstaat bestätigen;

(d) eine im Bestimmungsmittgliedstaat ausgestellte Quittung, die die Lagerung der Gegenstände in dem Mitgliedstaat bestätigt;

(e) eine Bescheinigung, die von einer berufsständischen Vertretung wie z.B. einer Industrie- oder Handelskammer im Bestimmungsmittgliedstaat ausgestellt wurde und den Bestimmungsort der Gegenstände bestätigt;

(f) ein Vertrag zwischen dem Verkäufer und dem Erwerber der Gegenstände oder ein Bestellschein, in dem der Bestimmungsort der Gegenstände angegeben ist;

(g) ein Schriftwechsel zwischen den an der Transaktion beteiligten Parteien, in dem der Bestimmungsort der Gegenstände angegeben ist;

(h) die Mehrwertsteuererklärung des Erwerbers der Gegenstände, in der der innergemeinschaftliche Erwerb der Gegenstände deklariert wird.

Inhalt der Regelung

Mit diesem Vorschlag wird das vierte vom Rat geforderte „Provisorium“ umgesetzt: die Harmonisierung und Vereinfachung der Vorschriften betreffend den Nachweis der innergemeinschaftlichen Beförderung von Gegenständen zum Zwecke der Mehrwertsteuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung von Gegenständen. Diese Vereinfachung würde allerdings gem. Art. 45a Abs. 1 DVO-E auch nur bei der Beteiligung von zertifizierten Steuerpflichtigen zur Verfügung stehen. Der Lösungsvorschlag der Kommission besteht daher in der Einführung einer widerlegbaren Vermutung in zwei spezifischen Fällen, die einen Bezug zum Status des „zertifizierten Steuerpflichtigen“ haben.

Art. 45a Abs. 1 Buchst. a DVO-E betrifft den Fall, dass Gegenstände vom Lieferer unmittelbar oder für seine Rechnung von einem Dritten befördert oder versandt worden sind und der Lieferer als zertifizierter Steuerpflichtiger an-

erkannt ist. In diesem Fall wird positiv vermutet, dass die Gegenstände vom Mitgliedstaat der Versendung in einen anderen Mitgliedstaat befördert worden sind, sofern der Lieferer im Besitz zweier einander nicht widersprechender Dokumente aus einer in Art. 45a Abs. 3 DVO-E aufgeführten Liste ist, die die Beförderung belegen. Eine Steuerbehörde kann diese Vermutung jedoch auf der Grundlage von Nachweisen widerlegen, aus denen hervorgeht, dass die Gegenstände nicht vom Mitgliedstaat der Lieferung in einen anderen Mitgliedstaat befördert worden sind.

Ist der Erwerber ein zertifizierter Steuerpflichtiger und sind die Gegenstände von diesem Erwerber unmittelbar oder für seine Rechnung von einem Dritten befördert oder versandt worden, wird gem. Art. 45a Abs. 1 Buchst. b DVO-E vermutet, dass die Gegenstände vom Mitgliedstaat der Versendung in einen anderen Mitgliedstaat befördert worden sind, wenn der Lieferer sowohl im Besitz einer schriftlichen Erklärung des Erwerbers ist, dass die Gegenstände von ihm oder für seine Rechnung von einem Dritten befördert worden sind, wobei der Ankunftsmitgliedstaat der Gegenstände anzugeben ist als auch zweier einander nicht widersprechender Dokumente der Liste in Art. 45a Abs. 3 DVO-E, die die Beförderung belegen. Die Erklärung des Erwerbers, die vom Lieferer zu erfassen ist, muss spätestens am Zehnten des auf die Lieferung folgenden Monats vorliegen. Dies sollte dem Erwerber ausreichend Zeit für die Übermittlung der Informationen lassen, gleichzeitig wird aber auch die Frist eingehalten, innerhalb deren der Lieferer die Rechnung erstellen muss; die Rechnung ist derzeit bereits bis zum Fünfzehnten des auf die Lieferung folgenden Monats auszustellen; Art. 222 MwStSystRL.

In Fällen, für die diese Vermutungen nicht gelten, weil die betreffenden Steuerpflichtigen beispielsweise nicht den Status eines zertifizierten Steuerpflichtigen genießen, sind nach wie vor die geltenden Bestimmungen in der Auslegung durch den EuGH anwendbar.

Art. 131 MwStSystRL sieht lediglich eine Verpflichtung der Mitgliedstaaten vor, Steuerhinterziehung zu verhindern, ohne konkrete Maßnahmen vorzusehen. Weitergehende Anforderungen an den

Nachweis innergemeinschaftlicher Lieferungen enthält die Mehrwertsteuer-Durchführungsverordnung 282/2011 derzeit nicht, sodass eine Regelung mehr als notwendig ist. Allerdings stellt sich mit Blick auf die Führung des Nachweises in Deutschland die Frage nach einigen der in der Liste aufgeführten Dokumente. So ist es in Deutschland derzeit unmöglich, den Nachweis auf der Grundlage von bezahlten Rechnungen, Lagerscheinen, Bestellungen oder gar einem zwischen Lieferer und Erwerber geführten Schriftwechsel zu führen. Ob alleine die Tatsache, dass die Beteiligten als zertifizierte Steuerpflichtige anerkannt sind, diese Art von Nachweis rechtfertigt, bleibt abzuwarten. Zudem stellt sich – wiederum mit Blick auf Deutschland – die Frage, ob die derzeit in §§ 17a ff. UStDV geregelten Nachweise dann lediglich noch für den Fall zur Anwendung kommen sollen, wenn die Beteiligten nicht als zertifizierte Steuerpflichtige anerkannt sind; sind die registriert hingegen die Regelungen aus Art. 45a DVO-E unmittelbar angewandt werden.

Fazit

Mehrere jüngere Presseberichte aus ganz Europa und Untersuchungen durch die nationalen Behörden haben die Verbindung hergestellt zwischen groß angelegtem Mehrwertsteuerbetrug und organisiertem Verbrechen. Es zeigt sich, dass die Erträge aus dem Betrug in Geldwäsche-mechanismen fließen und anschließend für andere kriminelle Aktivitäten und möglicherweise zur Terrorismusfinanzierung genutzt werden. Zudem sind die jetzt vorgeschlagenen Provisorien dadurch gekennzeichnet, dass derzeit überhaupt keine unionsweite Regelung existiert, was zu immensen Rechtsunsicherheiten grenzüberschreitend tätiger Unternehmer führt. Die gesetzliche Regelung besonders betrugsrelevanter Bereiche auf europäischer Ebene als auch der Provisorien war daher mehr als überfällig. Lediglich die Einführung des Status eines zertifizierten Steuerpflichtigen mag auf den ersten Blick überraschen, da dieser für die Umsetzung der Quick Fixes nicht zwingend erforderlich ist. Schaut man allerdings mit einem zweiten Blick und einer zollrechtlich Vorprägung auf diesen Vorschlag, so vermag man sich schnell damit an-

zufreunden – geben doch zehn Jahre Erfahrung mit dem zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten, von welcher man auf Seiten der Steuerverwaltung profitieren kann, Hoffnung auf eine zügige Umsetzung des Konzeptes für die Wirtschaftsbeteiligten, verbunden mit Erfüllung der Erwartungen, die die Kommission an diesen Status stellt, d.h. zunächst die effiziente Anwendung der Verbesserungen der Mehrwertsteuervorschriften der Union auf grenzüberschreitende Umsätze sowie in einem zweiten Schritt Erleichterung beim schrittweisen Übergang zum endgültigen System für den Handel innerhalb der Europäischen Union.

Es bleibt abzuwarten.

Quellen und weiterführende Hinweise:

Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen (COM(2016) 757 final), https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_757_de.pdf;

Vorschlag für eine Durchführungsverordnung des Rates zur Änderung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 zur Festlegung von Durchführungsverordnungen zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (COM(2016) 756), https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_756_de.pdf;

Vorschlag für eine Verordnung des Rates zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 904/2010 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer (COM(2016) 755), https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_755_de.pdf;

Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf die Mehrwertsteuersätze für Bücher, Zeitungen und Zeitschriften (COM(2016) 758), https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_758_de.pdf.

Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf die Harmonisierung und Vereinfachung bestimmter Regelungen des

Mehrwertsteuersystems und zur Einführung des endgültigen Systems der Besteuerung des Handels zwischen Mitgliedstaaten, COM (2017) 569 final.

Vorschlag für eine Durchführungsverordnung des Rates zur Änderung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 hinsichtlich bestimmter Befreiungen bei innergemeinschaftlichen Umsätzen, COM (2017) 568 final.

Vorschlag für eine Verordnung des Rates zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 904/2010 hinsichtlich des zertifizierten Steuerpflichtigen, COM (2017) 567 final.