

Spezialreport

# Die EU-Mehrwertsteuerreform

ursprünglich erschienen in:

BiB, Beraterpraxis im Blickpunkt, Nr. 73 - Juni 2018

[www.Deubner-Steuern.de](http://www.Deubner-Steuern.de)  
Ein kostenloser Service des  
Deubner Verlags ©

**Deubner**  
Steuern & Praxis



## IMPRESSUM

© by Deubner Verlag GmbH & Co. KG  
Alle Rechte vorbehalten. Nachdruck und Vervielfältigung  
– auch auszugsweise – nicht gestattet.

### Wichtiger Hinweis

Die Deubner Verlag GmbH & Co. KG ist bemüht, ihre Produkte jeweils nach neuesten Erkenntnissen zu erstellen. Deren Richtigkeit sowie inhaltliche und technische Fehlerfreiheit werden ausdrücklich nicht zugesichert.

Die Deubner Verlag GmbH & Co. KG gibt auch keine Zusicherung für die Anwendbarkeit bzw. Verwendbarkeit ihrer Produkte zu einem bestimmten Zweck. Die Auswahl der Ware, deren Einsatz und Nutzung fallen ausschließlich in den Verantwortungsbereich des Kunden.

Deubner Verlag GmbH & Co. KG  
Sitz in Köln  
Registergericht Köln  
HRA 16268

Persönlich haftende Gesellschafterin:  
Deubner Verlag Beteiligungs GmbH  
Sitz in Köln  
Registergericht Köln  
HRB 37127  
Geschäftsführer: Ralf Wagner, Werner Pehland

Deubner GmbH & Co. KG  
Oststraße 11, D-50996 Köln  
Fon +49 221 937018-0  
Fax +49 221 937018-90  
kundenservice@deubner-verlag.de  
www.deubner-steuern.de

# BiB

## BERATERPRAXIS IM BLICKPUNKT

### Die EU-Mehrwertsteuerreform

*Die Umsatzsteuer ist die Steuerart, die innerhalb der EU am stärksten zwischen den Mitgliedstaaten harmonisiert wurde: Die Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystemRL) ist ein verbindliches Rahmenwerk, mit dem es zumindest im Groben möglich ist, umsatzsteuerliche Auswirkungen und Risiken in anderen EU-Staaten einzuschätzen. Das EU-Mehrwertsteuersystem in seiner jetzigen Form wurde 1992 von den Mitgliedstaaten geschaffen. Mittlerweile hat sich herausgestellt, dass dessen Vorschriften nicht mehr zeitgemäß sind und insbesondere die Neuerungen im elektronischen Geschäftsverkehr nicht ausreichend berücksichtigen. Außerdem hat das System einen weiteren Mangel: Durch grenzüberschreitenden Mehrwertsteuerbetrug entsteht jährlich ein Schaden von circa 50 Mrd. €.*

Das derzeitige EU-Mehrwertsteuersystem war jedoch von Anfang an nur als Übergangsregelung gedacht bis zur Verwirklichung eines endgültigen, einheitlichen Rahmenwerks. Als weiteren Schritt in diese Richtung hat die EU-Kommission nun umfangreiche Reformvorschläge auf den Weg gebracht, die ohne Zweifel als die weitestgehenden Änderungen im Bereich der Umsatzsteuer in den letzten 25 Jahren angesehen werden können. Neben einem stärkeren Schutz vor Betrug, auf den viele der Vorschläge abzielen, und Vereinfachungen bei der Abwicklung von Lieferungen im EU-Kontext soll die Reform außerdem auch zu einer Kosteneinsparung bei Unternehmen führen. Die Kosten, die anfallen, um die Vorschriften einzuhalten, sind derzeit bei grenzüberschreitend tätigen Unternehmen um 11 % höher als bei nur

im Inland tätigen Unternehmen. Diese Kosten dürften durch die Reformmaßnahmen um ca. 1 Mrd. € verringert werden können.

In jedem Fall läuten die Pläne eine Zeitenwende ein, über deren mögliche Auswirkungen sich Steuerberater bereits informieren sollten, nicht zuletzt, da Mandanten zumindest in bestimmten Bereichen schon jetzt an das Thema herangeführt werden sollten. Das neue EU-Mehrwertsteuersystem soll schrittweise bis 2022 bzw. 2027 eingeführt werden, erste Neuerungen könnten jedoch schon bald aktuell sein.

#### KURZÜBERBLICK ZU DEN PLÄNEN DER EU-KOMMISSION

Die Pläne der EU-Kommission bestehen nicht aus einer in sich geschlossenen Veröffentlichung, sondern aus mehreren Vorschlagspapieren, die seit 2017 sukzessive veröffentlicht wurden. Auf der Website der EU-Kommission ([www.ec.europa.eu](http://www.ec.europa.eu)) finden sich außerdem die Vorschlagspapiere selbst noch umfangreiche Zusammenfassungen, Grafiken und Erläuterungen.

Kernstück der Vorschlagspapiere ist der „Vorschlag 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) vom 04.10.2017. Darin werden die wesentlichen Grundpfeiler für ein endgültiges Mehrwertsteuersystem festgelegt:

- Besteuerung grenzüberschreitender Lieferungen von Gütern in der EU am Bestimmungsort mit dem Steuersatz des Bestimmungsorts,

#### SCHWERPUNKTTHEMA .....

#### Die EU-Mehrwertsteuerreform

Thorsten Wagemann, Dipl.-Wirtschaftsjurist (FH), Steuerberater

Über aktuelle Entwicklungen zur EU-Mehrwertsteuerreform informieren wir Sie auf unseren Themenseiten - klicken Sie auf folgenden Link:

[Deubner-Steuern.de/eu-mehrwertsteuerreform](http://Deubner-Steuern.de/eu-mehrwertsteuerreform)

- Verantwortlichkeit des Verkäufers für die Berechnung und Erhebung der Umsatzsteuer inkl. entsprechender Haftung (Ausnahme: der Käufer ist ein „zertifizierter Steuerpflichtiger“, siehe unten) und
- Ausweitung des Systems der zentralen Anlaufstelle.

Die zentrale Anlaufstelle spielt aktuell bereits bei der Besteuerung von E-Services an Nichtunternehmer eine wichtige Rolle. Der Plan ist, dass Unternehmen sie bei allen Erklärungen, Zahlungen und Abrechnungen im Rahmen von innergemeinschaftlichen Lieferungen nutzen können. Eine Registrierung und ein direkter Kontakt mit der Steuerverwaltung eines anderen Mitgliedstaats sollen dann nicht mehr erforderlich sein.

Darüber hinaus sind drei Sofortmaßnahmen vorgesehen, die das derzeitige System verbessern sollen, bis das endgültige System umgesetzt wurde:

- Vereinfachung der Vorschriften für Konsignationslager,
- Vereinfachung der Vorschriften für Reihengeschäfte und
- Vereinfachung des Nachweises für die Beförderung von Gütern zwischen zwei Mitgliedstaaten.

Ebenfalls am 04.10.2017 hat die EU-Kommission den „Vorschlag für eine Verordnung des Rates zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 904/2010 hinsichtlich des zertifizierten Steuerpflichtigen“ (COM(2017) 567) herausgegeben, der komplett neu ist und zu zwei Klassen von Steuerpflichtigen führen wird. Am 30.11.2017 folgte der „Geänderte Vorschlag für eine Verordnung zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 940/2010 im Hinblick auf die Stärkung der Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer“ (COM(2017) 706). Im Jahr 2018 wurden noch zwei weitere Vorschläge veröffentlicht, und zwar der „Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in Bezug auf die Sonderregelung für Kleinunternehmen“ (COM(2018) 21) und der „Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf die Mehrwertsteuersätze“ (COM(2018) 20).

Alle Vorschläge müssen den Mitgliedstaaten im Rat der EU zur Zustimmung und dem europäischen Parlament zur Stellungnahme vorgelegt werden. Die EU-Kommission plant, noch im Jahr 2018 detaillierte Vorschläge zur Änderung der MwStSystRL auf technischer Ebene vorzulegen.

## DIE REFORMPLÄNE IM EINZELNEN

### BEKÄMPFUNG DES MEHRWERTSTEUERBETRUGS

Neben der „Zertifizierung“ von Steuerpflichtigen (siehe unten) als neuem Instrument zur Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetrugs sind dazu außerdem noch weitere, spezielle Maßnahmen im Bereich der Zusammenarbeit von Behörden geplant.

### Stärkung von Eurofisc

Das EU-Betrugsbekämpfungsnetzwerk Eurofisc soll mit einem Online-System ausgestattet werden, das es allen Mitgliedstaaten er-

möglicht, Daten zu grenzüberschreitenden Aktivitäten in Echtzeit zum Zweck der Risikobewertung zu verarbeiten, zu analysieren und zu prüfen. Bei einem Verdachtsfall sollen dann weitergehende Prüfungen und Untersuchungen angestoßen werden. Insgesamt soll das Online-System die Koordination zwischen den Mitgliedstaaten verbessern.

### Zusammenarbeit von Strafverfolgungsbehörden

Im Kampf gegen den europaweiten Mehrwertsteuerbetrug sollen auch die weiteren europäischen Strafverfolgungsbehörden wie OLAF, Europol und Europäische Staatsanwaltschaft (EUStA) durch neue Wege der Kommunikation und des Datenaustauschs gestärkt werden.

### Informationsaustausch über Einfuhren in die EU

Durch ein besonderes Verfahren können Waren aus Drittstaaten in einen EU-Mitgliedstaat eingeführt und von dort aus umsatzsteuerfrei in einen anderen Mitgliedstaat weitertransportiert werden. Die Umsatzsteuer wird dabei erst am endgültigen Bestimmungsort fällig. Diese Besonderheit des EU-Mehrwertsteuersystems soll den Handel für ehrliche Unternehmen erleichtern. Allerdings kann sie auch dazu missbraucht werden, um Waren auf den Schwarzmarkt umzuleiten und die Zahlung der Mehrwertsteuer insgesamt zu umgehen. Die Pläne der EU-Kommission sehen daher vor, dass Steuer- und Zollbehörden in allen Mitgliedstaaten Informationen über die Einfuhr von Waren austauschen und ihre Zusammenarbeit intensivieren.

### Informationsaustausch über Fahrzeuge

Neu- und Gebrauchtwagen werden umsatzsteuerlich unterschiedlich behandelt, weshalb der Fahrzeughandel anfällig für Umsatzsteuerbetrug ist. So werden Neuwagen, bei denen Mehrwertsteuer auf den gesamten Kaufpreis fällig ist, fälschlich als Gebrauchtwagen verkauft, bei denen nur die Gewinnspanne der Umsatzsteuer unterliegt (Differenzbesteuerung). Um diese Variante des Steuerbetrugs zu bekämpfen, sollen Eurofisc-Beamte die Fahrzeugzulassungsdaten der Mitgliedstaaten einsehen können.

### DER ZERTIFIZIERTE STEUERPFLLICHIGE

Der zertifizierte Steuerpflichtige (ZS) nach Art. 13a MwStSystRL-E ist ein neues Rechtsinstitut, das dem „zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten“ des Zollrechts vom Konzept her sehr ähnlich ist. Der Status ZS soll bescheinigen, dass der betreffende Unternehmer innerhalb der EU als zuverlässiger Steuerpflichtiger angesehen wird. Als solcher soll er künftig von bestimmten Vereinfachungsregelungen bei grenzüberschreitenden Lieferungen innerhalb der EU profitieren können. Hierbei geht es um betrugsanfällige Sachverhalte wie Konsignationslager, Reihengeschäfte und den Nachweis über die Beförderung oder den Versand von Waren in einen anderen Mitgliedstaat. Die Vereinfachungen dazu sollen nur dann gelten, wenn ZS beteiligt sind.

So soll insbesondere Mehrwertsteuerbetrug durch „Missing Traders“ bei „Umsatzsteuerkarussellen“ bekämpft werden. Hierbei taucht ein Lieferant innerhalb einer Lieferkette ab, ohne Umsatzsteuer abzuführen. Dadurch entsteht bei einem weiteren Beteiligten der Lieferkette ein Vorsteuerguthaben, ohne dass die

korrespondierende Umsatzsteuer je abgeführt wurde. Solche betrügerischen Strukturen spannen sich über mehrgliedrige Lieferketten, wobei nicht jeder der Beteiligten aktiv am Betrug mitwirkt.

Unternehmer mit dem Status ZS sollen in Zukunft im Mehrwertsteuer-Informationsaustauschsystem (MIAS) aufgeführt werden. Anhand des MIAS können Unternehmer aktuell schon die Gültigkeit von Umsatzsteuer-Identifikationsnummern prüfen. Analog soll zukünftig auch der Status ZS überprüft werden können.

Mit dem Konzept des ZS ist zudem der nächste Schritt auf dem Weg zur Umsetzung des endgültigen Mehrwertsteuersystems möglich: In der ersten Stufe der Umstellung soll die Umkehr der Steuerschuldnerschaft gelten, wenn bei Warenlieferungen innerhalb der Union der Erwerber ein ZS ist. Zuständig für die Kontrolle und die konkrete Anwendung der Regelungen zum ZS sollen die einzelnen Mitgliedstaaten sein, und zwar auf der Basis von durch das Gemeinschaftsrecht festgelegten Kriterien.

### Voraussetzungen

Den Status ZS sollen nur Unternehmer erhalten, die folgende Kriterien erfüllen:

- Der Unternehmer ist in der EU ansässig.
- Der Unternehmer hat (bisher) keine schwerwiegenden oder wiederholten Verstöße gegen steuer- oder zollrechtliche Vorschriften sowie keine schweren Straftaten im Rahmen seiner Wirtschaftstätigkeit begangen. Bei Gesellschaften muss dies für die Geschäftsführer gelten.
- Der Unternehmer weist die interne Kontrolle seiner Tätigkeiten und Warenbewegungen nach. Hierfür ist ein zuverlässiger interner Prüfpfad erforderlich.
- Der Unternehmer weist seine Zahlungsfähigkeit nach. Dieser Nachweis gilt dann als erbracht, wenn er sich in einer zufriedenstellenden finanziellen Lage befindet, die es ihm erlaubt, seinen Verpflichtungen in Zusammenhang mit der betreffenden Tätigkeit nachzukommen. Alternativ sind Garantien durch Versicherungen, andere Finanzinstitute oder sonstige in wirtschaftlicher Hinsicht zuverlässige Dritte zulässig.

Bis auf den Nachweis, dass keine Gesetzesverstöße vorliegen, beziehen sich diese Kriterien nicht auf die Vergangenheit. Im Zollrecht gilt für den zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten nach Art. 39a UZK bezüglich schwerwiegender oder wiederholter Verstöße gegen die zoll- oder steuerrechtlichen Vorschriften sowie schwerer Straftaten nach Art. 24 der Durchführungsverordnung (EU) 2015/2447 ein Beobachtungszeitraum von maximal drei Jahren. Es wird sich zeigen, ob dies analog für den ZS gilt.

„Steuerrechtliche Vorschriften“ sind beim zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten in einem weiteren Sinne zu verstehen und beschränken sich nicht auf Steuern im Zusammenhang mit der Ein- und Ausfuhr von Waren. Jedoch ist der Begriff „steuerrechtliche Vorschriften“ auf Steuern begrenzt, die in unmittelbarem Zusammenhang mit der Wirtschaftstätigkeit des betreffenden Unternehmers stehen. Für den Status ZS sind in diesem Zusammenhang

noch zumindest zwei Frage offen: Kann ein Verstoß auch ohne Verwirklichung einer Steuerordnungswidrigkeit oder Steuerhinterziehung vorliegen? Führt der gleiche Verstoß in mehreren Besteuerungszeiträumen zu einem wiederholten Verstoß oder müssen es jeweils unterschiedliche Verstöße sein?

Die Regelungen zum ZS sollen den Plänen der EU-Kommission nach schon zum 01.01.2019 in Kraft treten. Nichtunternehmer, pauschalbesteuerte Landwirte, Unternehmer, die nur steuerfreie Umsätze erbringen, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen, nur gelegentliche Umsätze erbringende Unternehmer (wie z.B. ein nichtunternehmerischer Lieferer von neuen Fahrzeugen) sowie nicht der Besteuerung unterliegende Kleinunternehmer können keinen ZS-Status erhalten. Ausdrücklich möglich ist der Status hingegen für Kleinunternehmer, die auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung verzichtet haben.

### PRAXISTIPP

! Die geplanten Vorschriften zeigen sehr deutlich, wie wichtig ein funktionierendes Tax-Compliance-System ist – insbesondere bei der Umsatzsteuer. Dass konkret die Vorschriften zum ZS bereits in den Startlöchern stehen, ist ein guter Anlass, Mandanten auf die Notwendigkeit der Einführung eines Tax-Compliance-Systems hinzuweisen – auch unter dem Gesichtspunkt von § 153 AO.

### Antragsverfahren

Der Status ZS soll dem Unternehmer auf Antrag durch die Steuerbehörde erteilt werden, in der er hauptansässig ist. Damit ist der Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit gemeint. Wenn er nicht in der EU ansässig ist, aber dort eine Betriebsstätte hat, ist der Staat dieser Betriebsstätte zuständig. Wenn mehrere Betriebsstätten in unterschiedlichen Mitgliedstaaten bestehen, ist derjenige Staat zuständig, in dessen Gebiet die Bücher für Steuerzwecke innerhalb der EU geführt werden. Verfügt der Unternehmer weder über einen Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit noch über eine Betriebsstätte, ist der Wohnsitz bzw. gewöhnliche Aufenthalt ausschlaggebend. Diese Rangfolge soll es ermöglichen, jeden Unternehmer einem zuständigen Staat zuzuordnen.

Sind die Voraussetzungen für die Gewährung des Status ZS gegeben, hat die zuständige Behörde diesen auch zu erteilen. Es gibt insoweit keine Ermessensspielräume. Hierdurch soll die einheitliche Rechtsanwendung innerhalb der EU gewährleistet werden. Es ist davon auszugehen, dass dem Unternehmer gegen eine Ablehnung der Gewährung des Status ZS das Einlegen von Rechtsmitteln gestattet ist. Wurde der Status ZS in einem Mitgliedstaat erteilt, sind die übrigen Mitgliedstaaten dazu verpflichtet, diesen anzuerkennen.

Jeder ZS muss die Behörde unterrichten, wenn sich Änderungen ergeben, die Auswirkungen auf diesen Status haben. Demgegenüber soll der Status nach derzeitigem Stand einmal vergeben werden, regelmäßige Kontrollen von Seiten der Behörden sind nicht vorgesehen. Daher ist die Frage berechtigt, inwieweit das Institut ZS tatsächlich zumindest langfristig angelegten Betrugsvorhaben

den Riegel verschieben kann. Hier bleibt abzuwarten, wie die Mitgliedstaaten die Regelung konkret umsetzen werden.

### PRAXISTIPP

Gerade was die Voraussetzungen für den ZS und das Verwaltungsverfahren im Detail betrifft, wird es auch interessant sein zu sehen, ob einige Mitgliedstaaten niedrigere Schwellen ansetzen als andere. Falls ja, könnte das dazu führen, dass Unternehmer ihren Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit gezielt in einen Mitgliedstaat verlegen, in dem die Schwelle für die Anerkennung gering ist. So kommen sie ggf. in den Genuss des Status, den sie in ihrem vorherigen Hauptansässigkeitsstaat nicht erhalten würden oder nur unter erschwerten Umständen. Besonders in grenznahen Gebieten wäre Unternehmern dann anzuraten, die Modalitäten des Status ZS in die Standortwahl miteinzubeziehen.

### WECHSEL ZUM BESTIMMUNGSLANDPRINZIP BEI EU-LIEFERUNGEN

Bisher werden innergemeinschaftliche Lieferungen im Abgangsland als steuerfrei behandelt, die Besteuerung erfolgt beim Empfänger – nach Maßgabe der verwendeten Umsatzsteuer-Identifikationsnummer in seinem Sitzstaat oder einem anderen Mitgliedstaat. Diese Regelung soll nun durch die „Lieferung innerhalb der Union“ ersetzt werden: Bei einer grenzüberschreitenden Lieferung soll nur noch ein einzelner steuerpflichtiger Vorgang im Bestimmungsland vorliegen, entsprechend soll die Steuerbefreiung im Abgangsland abgeschafft werden. Dies kann man sich in seiner deutschen Umsetzung dann so vorstellen, dass der „Ort der Lieferung“ entsprechend § 3 Abs. 5a, 6 UStG nicht mehr dort liegt, wo die Lieferung im Inland beginnt, sondern sich verlagert zum Ort, wo die Warenbewegung endet, demnach also im Bestimmungsland.

Die Besteuerung im Bestimmungsland soll dabei dadurch erfolgen, dass die Lieferung durch den Leistenden in seinem Ansässigkeitsstaat angemeldet wird. Wie schon jetzt bei bestimmten elektronischen Dienstleistungen im Rahmen des MOSS-Verfahrens soll dies mit Hilfe eines „One-Stop-Shops“ als zentraler Anlaufstelle erfolgen. Auch die Zahlung der Steuer nimmt der Lieferer dann an eine zentrale Stelle im Inland vor. Die abgeführte Steuer wird dann von der nationalen Steuerbehörde im Mitgliedstaat des Lieferers an die Steuerbehörde des Bestimmungslands weitergeleitet. Im Rahmen dieses Verfahrens ist dann auch eine Verrechnung von Mehrwertsteuer mit der entstandenen Vorsteuer möglich. Die Anmeldung der Steuer bei der zentralen Anlaufstelle wird über ein Online-Portal vorgenommen. Dies erfolgt nach den nationalen umsatzsteuerlichen Regelungen im Staat des anmeldenden Steuerpflichtigen. Die Abgabe von ausländischen Steuererklärungen für international tätige Unternehmen entfällt bei diesem System. Weitere Vereinfachungen sollen es einem Lieferer erlauben, Rechnungen gemäß den Vorschriften seines eigenen Landes zu erstellen. Zudem soll eine Zusammenfassende Meldung zukünftig nicht mehr erforderlich sein.

Im Rahmen einer Übergangsphase bis 2022 sollen diese Regelungen zum Bestimmungslandprinzip und zum One-Stop-Shop auf grenzüberschreitende Warenlieferungen Anwendung finden, bevor schließlich die Anwendung auf sämtliche Umsätze, also auch auf Dienstleistungen, realisiert wird.

Zum jetzigen Zeitpunkt sind die notwendigen Voraussetzungen für die konsequente Umsetzung des Bestimmungslandsprinzips und des One-Stop-Shops sowohl in technischer als auch in organisatorischer Hinsicht mangels einer ausreichend funktionierenden Zusammenarbeit zwischen den Mitgliedstaaten noch nicht erfüllt. Nach den Vorstellungen der EU-Kommission soll deshalb zunächst eine alternative Lösung zum Tragen kommen: Unternehmer, die von ihren Steuerbehörden als ZS zertifiziert wurden, können durch das Bestimmungslandprinzip das Reverse-Charge-Verfahren anwenden und hierdurch ohne Umsatzsteuerbelastung Waren grenzüberschreitend erwerben. Durch Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens, bei dem der ZS als Leistungsempfänger die Umsatzsteuer schuldet, soll Betrug vermieden werden. Auch für den Lieferer stellt dies dann eine Erleichterung dar.

### PRAXISTIPP

Hier zeigt sich, wie wichtig der Status ZS für international tätige Unternehmen werden wird, sowohl als Warenlieferer als auch als Warenempfänger. Werden die Pläne der EU-Kommission in der vorliegenden Form umgesetzt, wird die Beantragung des Status ZS für viele Unternehmen obligatorisch.

### NEUE REGELUNGEN BEI REIHENGESCHÄFTEN

Bisher sind innergemeinschaftliche Reihengeschäfte in der MwStSystRL nicht im Detail geregelt. Die Materie ist im hohen Maße durch die EuGH-Rechtsprechung und deren Auslegung durch die Gerichte und Verwaltungen der Mitgliedstaaten bestimmt. Immer geht es dabei um mehr als zwei Unternehmer, die in eine Lieferkette desselben Liefergegenstands eingebunden sind. Letzterer gelangt hierbei durch eine zusammenhängende Beförderung oder Versendung direkt vom ersten Lieferer an den letzten Abnehmer. In Deutschland finden sich die Regelungen hierzu in § 3 Abs. 6 Satz 5 ff. UStG und in Abschn. 3.14 UStAE.

Mehrere Details zum innergemeinschaftlichen Reihengeschäft sind bisher noch nicht befriedigend durch den EuGH geklärt. Auch die Auslegungen der Steuerverwaltungen in den verschiedenen Mitgliedstaaten können zu unterschiedlichen Ergebnissen führen.

Nach wie vor bestehen insbesondere dann erhebliche Rechtsunsicherheiten darüber, welcher der Lieferungen die Warenbewegung zuzuordnen ist, wenn ein Zwischenlieferer in der Lieferkette die Beförderung oder Versendung der Waren übernimmt. Deutschland hat zum Teil die EuGH-Rechtsprechung übernommen und stellt für die Festlegung der bewegten Lieferung auch auf die Kosten- und Gefahrtragung ab. Im Art. 138a MwStSystRL-E schlägt die Kommission nun Regelungen für den Fall vor, dass der Liefergegenstand durch einen „mittleren Unternehmer“ bewegt wird.

Hiernach wäre die Lieferung an den mittleren Unternehmer dann die bewegte, wenn er für Mehrwertsteuerzwecke in einem anderen Staat als dem Mitgliedstaat der Lieferung registriert ist und den Bestimmungsstaat der Gegenstände an seinen Lieferer übermittelt hat. Andernfalls wäre die bewegte Lieferung die Lieferung des Zwischenlieferers an seinen Abnehmer.

Diese Regelungen sollen jedoch nur dann greifen, wenn sowohl der „mittlere Unternehmer“, der den Warentransport übernommen hat, als auch sein Lieferant den Status ZS haben. Wenn der Warentransport hingegen durch den ersten bzw. letzten Unternehmer in der Reihe erfolgt, soll die Warenbewegung der ersten bzw. letzten Lieferung zuzurechnen sein.

Nach den Plänen der EU-Kommission jedoch noch nicht ganz klar sind die Fälle, in denen der letzte Abnehmer ein Nichtsteuerpflichtiger ist und dieser den Warentransport übernimmt, indem er den Liefergegenstand beim ersten Unternehmer selbst abholt oder den Spediteur beauftragt. Vermutlich sind die Pläne aber so zu verstehen, dass auch dann eine Zuordnung der bewegten Lieferung an die letzte Lieferung vorzunehmen ist. Abgesehen davon würde bei einer Lieferung an einen nicht unternehmerischen Endabnehmer eine Steuerbefreiung als innergemeinschaftliche Lieferung ohnehin ausscheiden. Unklar bleiben außerdem noch die Fälle, in welchen ein Unternehmer in einem Drittland Teil des Reihengeschäfts ist.

Keine Rolle spielt bei den Kriterien der Kommission im Ergebnis die Transportbeauftragung. Entgegen der Auffassung des BFH kommt es auch nicht auf die Verschaffung der Verfügungsmacht an (vgl. z.B. EuGH v. 26.07.2017 – C-386/16, Toridas, MwStR 2017, 779).

### NEUE REGELUNGEN FÜR KONSIGNATIONSLAGER

Ein Konsignationslager ist ein Warenlager eines Unternehmers, welches sich in der Nähe des jeweiligen Kunden befindet. Möglich ist auch die Einlagerung von Gegenständen in den Räumlichkeiten des Abnehmers unter bestimmten Voraussetzungen. Grundidee ist hierbei, dass die Ware zivilrechtlich so lange im Eigentum des liefernden Unternehmers verbleibt, bis der Kunde sie aus dem Lager entnimmt.

Wenn das Konsignationslager in dem Land unterhalten wird, in dem auch der Warentransport begann, gelten die Lieferungen als in diesem Land ausgeführt und führen dort unter den übrigen Voraussetzungen zu steuerbaren und steuerpflichtigen Umsätzen. Komplizierter wird es, wenn die Gegenstände über ein Konsignationslager in einem anderen Mitgliedstaat ausgeliefert werden. Hier kann sich für den liefernden Unternehmer das Erfordernis einer Registrierung in diesem anderen Staat ergeben. Die deutsche Finanzverwaltung ging bislang davon aus, dass dann grundsätzlich ein Verbringenstatbestand des Lieferanten vorliegt: Er verwirklicht mit der Einlagerung der Waren in das Lager zunächst ein innergemeinschaftliches Verbringen nach § 1a Abs. 2 UStG, dem sich bei Entnahme der Waren im Staat des Lagers eine Inlandslieferung an den entnehmenden Abnehmer anschließt.

Für den Fall, dass der Abnehmer des Konsignationsguts bei Beginn des Warentransports bereits feststeht (z.B. insbesondere auf-

grund einer verbindlichen Bestellung), geht der BFH von einer direkten innergemeinschaftlichen Lieferung an den Abnehmer aus, unabhängig von einer vorherigen Einlagerung des Liefergegenstands (Urt. v. 20.10.2016 - V R 31/15, MwStR 2017, 171). Das BMF hat sich dieser Ansicht angeschlossen (Schreiben v. 10.10.2017 – III C 3 – S 7103 – a/15/10001, MwStR 2017, 892).

Mit dem neuen Art. 17a MwStSystRL-E sollen Lieferungen an Konsignationslager auf EU-Ebene geregelt und vereinfacht werden. Anknüpfungspunkt dafür ist wieder der ZS: Liefert ein ZS mittels eines Konsignationslagers an einen anderen ZS, so soll dies keine fiktive Lieferung darstellen. Diese neue Regelung soll anwendbar sein, wenn

- ein ZS Gegenstände in einen anderen Mitgliedstaat befördert oder versendet, um sie dort zu einem späteren Zeitpunkt an einen anderen ZS zu liefern,
- der liefernde ZS nicht im Zielstaat der Gegenstände ansässig ist,
- der empfangende ZS eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Zielstaats der Gegenstände besitzt und dem sendenden ZS sowohl hinsichtlich seiner Identität als auch seiner Umsatzsteuer-Identifikationsnummer im Zeitpunkt des Transportbeginns bekannt ist und
- der sendende ZS den Warentransport unter Angabe des empfangenden ZS mit einer zusammenfassenden Meldung weitergegeben hat.

Wenn die Voraussetzungen der Konsignationslagerregelung zum Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht vorliegen, so verwirklicht der sendende ZS eine innergemeinschaftliche Lieferung im Abgangsstaat der Waren und der empfangende ZS einen innergemeinschaftlichen Erwerb im Zielstaat der Waren.

Nach den derzeitigen, ambitionierten Planungen sollen die Regelungen bis spätestens 31.12.2018 von den Mitgliedstaaten in nationales Recht umgesetzt und zum 01.01.2019 angewendet werden.

### NEUES NACHWEISSYSTEM FÜR INNERGEMEINSCHAFTLICHE LIEFERUNGEN

Der Nachweis einer innergemeinschaftlichen Lieferung im Einzelnen ist in der derzeitigen Fassung der MwStSystRL nicht ausdrücklich geregelt. Entsprechend häufig muss sich der EuGH mit Fragen dazu beschäftigen. Für ZS soll es nach den Plänen der EU-Kommission eine vereinfachte Form der Nachweiserbringung geben unter Anwendung von zwei widerlegbaren Vermutungen:

- Im Fall, dass der Lieferer ein ZS ist und den Liefergegenstand befördert bzw. versendet, wird der innergemeinschaftliche Grenzübertritt vermutet, wenn der Lieferer zwei einander nicht widersprechende Dokumente besitzt, die den Warentransport belegen. Hier müsste dann die Finanzverwaltung – z.B. wenn Hinweise für Missbrauch vorliegen – widerlegen, dass die Gegenstände nicht von einem in einen anderen Mitgliedstaat transportiert wurden.
- In dem Fall, dass der Erwerber als ZS den Liefergegenstand befördert bzw. versendet, wird der innergemeinschaftliche Grenzübertritt vermutet, wenn spätestens am zehnten Tag des

auf die Lieferung folgenden Monats eine schriftliche Erklärung des Erwerbers vorliegt, dass die Gegenstände durch ihn oder für seine Rechnung befördert wurden, der Ankunftsmitgliedstaat dort genannt ist und der Erwerber zwei sich nicht widersprechende Dokumente besitzt, die die Warenbewegung belegen.

Folgende Dokumente können laut EU-Kommission im Rahmen der Vermutungsregel herangezogen werden:

- vom Erwerber und einem Bevollmächtigten unterzeichnete Empfangsbestätigung im Bestimmungsstaat,
- Unterlagen zur Beförderung bzw. zum Versand (z.B. CMR-Frachtbrief, Spediteursrechnung),
- eine Quittung, die die Lagerung der Gegenstände im Bestimmungsstaat belegt,
- ein Vertrag, Bestellschein oder Schriftwechsel zwischen den beteiligten Personen mit Angabe des Bestimmungsorts und
- eine Umsatzsteuererklärung des Erwerbers, aus der die Erklärung des innergemeinschaftlichen Erwerbs ersichtlich ist.

### AUFWERTUNG DER UMSATZSTEUER-IDENTIFIKATIONSNUMMER

Der Stellenwert der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer als Voraussetzung für die Steuerfreiheit einer innergemeinschaftlichen Lieferung wurde durch den EuGH stark relativiert (z.B. Urt. v. 06.09.2012 – C-273/11, Mecsek-Gabona, DStR 2012, 1917). Im Ergebnis kann nach dieser Rechtsprechung die Steuerfreiheit einer innergemeinschaftlichen Lieferung auch durch andere geeignete Nachweise erreicht werden, eine gültige Umsatzsteuer-Identifikationsnummer ist hierfür nicht unbedingt eine zwingende Voraussetzung. Nach Auffassung des BFH dürfte hiernach eine fehlende Umsatzsteuer-Identifikationsnummer nicht dazu führen, die Steuerfreiheit grundsätzlich zu versagen.

Nach den Plänen der EU-Kommission soll Art. 138 Abs. 1 MwStSystRL um Voraussetzungen für eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung erweitert werden. Hiernach soll die Steuerbefreiung nur noch dann möglich sein, wenn der Erwerber in einem anderen Mitgliedstaat als dem Mitgliedstaat, in dem der Warentransport beginnt, für Umsatzsteuerzwecke registriert ist. Außerdem muss der Erwerber in der Zusammenfassenden Meldung des Lieferers ausdrücklich aufgeführt werden. Somit wird die gültige Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Erwerbers, die entsprechend über das MIAS-System abgefragt werden kann, zu einer materiell-rechtlichen Voraussetzung der Inanspruchnahme der Steuerbefreiung.

### PRAXISTIPP

! Die geplante Regelung würde dazu führen, dass die standardmäßige Abfrage der Daten des Erwerbers noch viel stärker als derzeit beachtet werden muss. Operativ ist dies mit entsprechendem Mehraufwand verbunden. Ob die Regelung allerdings in der Form realisiert wird, wie sie derzeit angedacht ist, ist fraglich. Es ist durchaus denkbar, dass der Rat der EU sie nicht durchgehen lässt, da sie elementare von ihm selbst aufgestellte Grundsätze angreift.

### REFORM DER MEHRWERTSTEUERSÄTZE

Die EU-Kommission kommt mit Vorschlägen zur Flexibilisierung der Steuersätze ihrer Zusage an die Mitgliedstaaten nach, diesen mehr Spielraum bei den Mehrwertsteuersätzen zu geben. Die Pläne hierzu sehen vor, dass weiterhin in jedem Mitgliedstaat ein Mindestregelsteuersatz von 15 % zur Anwendung kommen muss. Zusätzlich zu Steuerbefreiungen können aber noch drei ermäßigte Steuersätze flexibel definiert werden, wobei der Steuersatz im gewichteten Mittel 12 % nicht unterschreiten darf. Zudem wird ein EU-weit gültiger Katalog von Waren und Dienstleistungen definiert, hinsichtlich derer stets der Regelsteuersatz zur Anwendung kommen muss. Er soll mindestens Waffen, alkoholische Getränke, Glücksspiele und Tabak enthalten.

Die BStBK hat sich indes mit einer Pressemitteilung kritisch zur geplanten Reform der Mehrwertsteuersätze geäußert. Änderungen, die den Mitgliedstaaten noch mehr Möglichkeiten geben, ermäßigte Steuersätze festzusetzen, werden als der falsche Weg angesehen. Im Gegensatz zu den Vorschlägen der EU-Kommission bedarf es aus Sicht der BStBK einer stärkeren Harmonisierung der Mehrwertsteuersätze. Nur so könnten Unternehmen bzw. ihre Berater die tatsächlich entstandene Mehrwertsteuer planungssicher abführen.

### DER NEUE EU-KLEINUNTERNEHMER

Bisher sind Kleinunternehmerregelungen wie z.B. der § 19 UStG innerhalb der EU nur im jeweiligen nationalen Umsatzsteuerrecht der Mitgliedstaaten geregelt. Es ist nun geplant, eine EU-weit gültige Kleinunternehmerregelung einzuführen. Von dieser sollen erstmals auch nicht in einem Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige profitieren können. Sie soll gelten für Unternehmer mit Umsätzen von

- maximal 85.000 € in einem Mitgliedstaat und
- nicht mehr als 100.000 € in der gesamten EU.

Wer von der Kleinunternehmerregelung Gebrauch machen kann, für den entfällt sowohl der Steuerausweis als auch der Vorsteuerabzug und ebenso die Abgabe von Umsatzsteuererklärungen.

Außerdem soll ein neuer Schwellenwert von 2 Mio. € für Gesamtumsätze innerhalb der EU eingeführt werden, bis zu dem die Mitgliedstaaten verpflichtet werden sollen, u.a. folgende Vereinfachungen für darunter fallende Unternehmen einzuführen:

- Abgabe nur einer jährlichen Umsatzsteuererklärung,
- keine zwischenzeitlichen Umsatzsteuervorauszahlungen,
- geringere Anforderungen an die Rechnungstellung,
- kürzere Aufbewahrungspflichten und
- Erleichterung des umsatzsteuerlichen Registrierungsverfahrens.

### NEUE REGELUNGEN FÜR ONLINE-LIEFERUNTERNEHMEN

Bereits am 01.12.2016 hat die EU-Kommission eine Aktualisierung der MwStSystRL bezüglich des elektronischen Geschäftsverkehrs mit Endverbrauchern vorgeschlagen. Nach wie vor ist das Ziel, derartige Geschäfte zu vereinfachen und die grenzüberschreitende Expansion der digitalen Wirtschaft voranzutreiben und auszubauen.



Der Vorschlag richtet sich an Unternehmen, die Waren online verkaufen. Er beinhaltet einen Schwellenwert von 10.000 €, unterhalb dessen innergemeinschaftliche Lieferungen wie inländische Lieferungen behandelt werden können. Dies soll Start-ups und Kleinunternehmer unterstützen. Den Mitgliedstaaten soll außerdem ermöglicht werden, Bücher und Zeitungen dem gleichen Steuersatz zu unterwerfen wie entsprechende Druckwerke.

Bereits aktuell sind auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistungen sowie Warenlieferungen an Endverbraucher (bei Überschreiten der Erwerbs- bzw. Lieferswellen) im Bestimmungsmitgliedstaat zu versteuern (§ 3a Abs. 5 und § 3c UStG). Unternehmer, die elektronische Dienstleistungen erbringen, haben die Möglichkeit, ihren steuerlichen Pflichten über eine einzige Anlaufstelle in ihrem Ansässigkeitsstaat (sog. Mini-One-Stop-Shop) vierteljährlich nachzukommen. Warenlieferanten hingegen müssen sich im jeweiligen Bestimmungsstaat für umsatzsteuerliche Zwecke registrieren lassen. Diese Ungleichbehandlung zwischen Dienstleistungen und Warenlieferungen soll durch den Richtlinienvorschlag beseitigt werden, indem für alle entsprechend Steuerpflichtigen die Möglichkeit besteht, einen One-Stop-Shop zu nutzen.

## HANDLUNGSEMPFEHLUNGEN FÜR DIE BERATUNG

### TAX COMPLIANCE FÜR DIE UMSATZSTEUER

Auch wenn die Planungen der EU-Kommission derzeit noch nicht abgeschlossen sind und noch sowohl europäische Institutionen als auch die Gesetzgebungsverfahren der Mitgliedstaaten durchlaufen müssen, kann durchaus davon ausgegangen werden, dass ein Großteil der Vorhaben realisiert werden wird.

An vorderster Stelle stehen die Regelungen zum ZS. Über diese sollten entsprechende Mandanten bereits jetzt informiert werden. Es ist sehr gut möglich, dass sich Unternehmen, die diesen Status nicht haben, im innergemeinschaftlichen Warenverkehr künftig vor hohe Hürden gestellt sehen.

Diese Information ist ein guter Anlass, um das Thema eines Tax-Compliance-Systems (TCM; engl. tax compliance management) anzusprechen und entsprechende Hilfestellungen für die Implementierung anzubieten. Orientieren können Sie sich dabei am IDW Praxishinweis 1/2016, der nun in endgültiger Form vorliegt.

Folgende Fragen sollte im Rahmen der Einführung eines TCM gestellt werden:

- Wurden Umsatzsteuersachverhalte zutreffend abgebildet, also systemseitig und buchhalterisch grundsätzlich richtig erfasst?
- Sind die mit der Umsatzsteuer betrauten Mitarbeiter im Unternehmen, die z.B. Rechnungen freigeben und ggf. einem externen Berater zuarbeiten, ausreichend umsatzsteuerlich geschult bzw. von ihrer Ausbildung her bereits mit der Umsatzsteuer vertraut?
- Bestehen im Rahmen der Erstellung von umsatzsteuerlichen Erklärungen (Vorankündigungen und Jahreserklärungen) festgelegte Prozesse und Kontrollen, die Fehlern entgegenwirken?

Typische Risikobereiche im Rahmen der Umsatzsteuer und damit relevant für ein TCM sind:

- falsch ausgewiesene oder nicht ausgewiesene und abgeführte Umsatzsteuer wegen falscher Bestimmung des Orts der Steuerbarkeit bei grenzüberschreitenden Liefer- und Leistungsbeziehungen oder sogenannten Reverse-Charge-Umsätzen,
- das Nichterkennen von innergemeinschaftlichen Reihengeschäften und der Position des Unternehmers innerhalb dieser,
- nicht festgestellte steuerbare Umsätze bei Abgrenzung von Schadenersatzzahlungen,
- nicht vorliegende materiell-rechtliche oder nicht ordnungsgemäße formelle Nachweise für Steuerbefreiungen,
- die zeitlich und inhaltlich unzutreffende Abgrenzung der Umsätze,
- das Nichterkennen von umsatzsteuerlichen Organschaften bzw. kein effektiver Abgleich von Informationen zu gesellschaftsrechtlichen Änderungen im Konzern (z.B. Geschäftsführerwechsel, konzerninterne Leistungsbeziehungen) und
- die Nichtbeachtung von umsatzsteuerlichen Registrierungs-pflichten im Ausland.

Wie detailliert ein TCM aufgebaut ist, richtet sich nach dem jeweiligen Unternehmen und den Geschäftsvorfällen im Einzelfall. Es ist nicht ausgeschlossen, dass im Rahmen der Beantragung des Status ZS künftig auch Fragen kommen werden, wie die Tax Compliance in der Umsatzsteuer konkret ausgestaltet ist.

### PRAXISTIPP

! Ein TCM in der Umsatzsteuer ist der Einstieg für ein umfassendes steuerliches Kontrollsystem im Unternehmen, mit dem den verschärften Anforderungen der Finanzverwaltung zu § 153 AO begegnet werden kann: Nach den Ergänzungen im Anwendungserlass zu § 153 AO kann ein funktionierendes steuerliches Kontrollsystem dazu dienen, den Vorwurf einer vorsätzlichen oder leichtfertigen Steuerverkürzung bei einer Berichtigung zu entkräften.

### AUSWIRKUNGEN AUF DIE BERATUNG INTERNATIONAL TÄTIGER UNTERNEHMEN

Das One-Stop-Shop-System soll es ermöglichen, steuerliche Pflichten für eine Vielzahl von EU-Ländern künftig im Sitzstaat zu erledigen. Hierin liegt für den steuerlichen Berater die Chance, als zentraler Ansprechpartner und Abwickler für die EU-weiten Umsatzsteuerthemen des Mandanten zu agieren. Sobald sich die Planungen weiter konkretisiert haben, sollte zügig eine entsprechende Positionierung bei der Mandantschaft erfolgen. Dieser sollte dann vermittelt werden, dass man das Verfahren beherrscht und es zu Vereinfachungen führen wird. Indem Sie als Steuerberater hier zeitig und mit der Darstellung der entsprechenden Kompetenz Ihren Hut in den Ring werfen, kann möglicherweise ein Abwandern des Mandanten in vom Verfahren her vermeintlich günstigere EU-Länder vermieden werden.