

# Beiträge für die Beratungspraxis

## „Neustart“ in der Europäischen Umsatzsteuer – der Weg zu einem endgültigen einheitlichen europäischen Mehrwertsteuerraum – Überblick und Analyse

von RA Jochen Meyer-Burow und RA Michael Connemann\*

### 1. Einführung

In Anbetracht der wachsenden Anzahl grenzüberschreitend tätiger Unternehmen ist die Europäische Kommission zu der Auffassung gelangt, das derzeitige Mehrwertsteuersystem, welches als Übergangsregelung gedacht war, sei zu fragmentiert, zu kompliziert und zu betrugsanfällig. Aus diesen Gründen erachtet die Europäische Kommission Reformen für notwendig und hatte bereits in ihrer Mitteilung vom 7.4.2016 einen **Aktionsplan für einen Weg hin zu einem einheitlichen europäischen Raum der Mehrwertsteuer** vorgestellt.<sup>1</sup>

Mittlerweile gibt es ein Paket von Maßnahmen zur Modernisierung des Mehrwertsteuersystems („Neustart“). Den länger angekündigten Legislativvorschlag hat die Europäische Kommission mit ihren Richtlinien- und Verordnungsvorschlägen vom 4.10.2017 unterbreitet. Dieser enthält die wesentlichen Reformvorschläge, deren Ziel die Schaffung eines nunmehr „endgültigen“ Mehrwertsteuersystems ist. Diese Vorschläge markieren die bisher größte Reform des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems der Europäischen Union. Dabei ist zu berücksichtigen, dass das bestehende System zur Besteuerung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten seit seiner Einführung vor 25 Jahren formal auf einer bloßen „Übergangsregelung“ beruht, nach der inländische und grenzüberschreitende Umsätze unterschiedlichen Mehrwertsteuerregelungen unterliegen. Durch diese nationalen Unterschiede sind – so die Europäische Kommission – die Kosten der Befolgung der Mehrwertsteuervorschriften für Unternehmen, die grenzüberschreitenden Handel treiben, 11 % höher, als für Unternehmen, die ausschließlich im Inland Handel treiben. Zudem seien grenzüberschreitende Umsätze besonders betrugsanfällig<sup>2</sup>.

Die Vorschläge vom 4.10.2017 enthalten eine Reihe wesentlicher Grundsätze für ein endgültiges Mehrwertsteuersystem, welches ab 2019 schrittweise bis zunächst 2022 eingeführt werden soll. Die Besteuerung soll sich dann tatsächlich nach dem Bestimmungslandprinzip richten. Inländische und grenzüberschreitende Umsätze innerhalb der EU sollen damit grundsätzlich gleich behandelt werden. Dies entspricht auch der ursprünglichen Zielsetzung bei Einführung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems.

Zur Überbrückung bis zur Einführung des endgültigen Mehrwertsteuersystems sollen Sofortmaßnahmen („Provisorien“) zur Verbesserung des gegenwärtigen Mehrwertsteuersystems implementiert werden, die nach den Vorstellungen der Europäischen Kommission bereits zum 1.1.2019 in nationales Recht umzusetzen sind.

Der folgende Beitrag gibt einen ersten Überblick über die Vorschläge und kommentiert einige Schwerpunkte. Wir gehen dabei auch auf die Vorschläge der EU Kommission für eine **Reform der Mehrwertbesteuerung des elektronischen Geschäftsverkehrs**<sup>3</sup> ein (durch den Rat der EU beschlossen am 4.12.2017) sowie die Vorschläge der EU Kommission vom 18.1.2018 zu den Änderungen bei ermäßigten **Umsatzsteuersätzen** und Erleichterungen für in der EU tätige **Kleinunternehmer**.<sup>4</sup>

\* RA Jochen Meyer-Burow, LL.M. (London), Magister der Steuerwissenschaften ist Partner im Bereich Umsatzsteuer bei Baker & McKenzie, Frankfurt/M. RA Michael Connemann, LL.M., MBA ist Director im Bereich Umsatzsteuer bei der WTS, München.

1 Siehe Mitteilung v. 7.4.2016 an das Europäische Parlament, den Rat und den Wirtschafts- und Sozialausschuss, COM (2016) 148 final.

2 Siehe in diesem Zusammenhang zum Aspekt des Rechts auf Vorsteuerabzug des gutgläubigen Erwerbers bei Betrugsabsicht des Lieferers den Beitrag von Meyer-Burow/Connemann, UStB 2014, 204 ff. und 255 ff.; sowie Meyer-Burow/Connemann, UStB 2014, 356 ff.

3 Richtlinie v. 28.11.2017 in Bezug auf mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen; Verordnung vom November 2017 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem; s. ferner die Verordnung vom 28.11.2017 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer.

4 Vorschlag einer Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in Bezug auf die Sonderregelung für Kleinunternehmen, COM (2018) final; Vorschlag einer Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in Bezug auf die Mehrwertsteuersätze.

## 2. Ausgangssituation

**Mehrwertsteuerübergangsregelung hat Bestand bis heute:** Ursprünglich verfolgte die Europäische Gemeinschaft das Ziel, ein endgültiges Mehrwertsteuersystem einzurichten, das innerhalb der Europäischen Union genauso funktioniert, als wäre diese ein einziges Land.<sup>5</sup> Das endgültige System sollte auf dem Grundsatz beruhen, dass die Lieferungen von Gegenständen und die Erbringung von Dienstleistungen im **Ursprungsmitgliedstaat** zu besteuern sind, so dass für den innergemeinschaftlichen Handel dieselben Bedingungen gelten würden wie für den inländischen Handel.<sup>6</sup> Da weder die politischen noch die technischen Bedingungen reif für ein derartiges System waren, wurde eine Mehrwertsteuerübergangsregelung angenommen, welche bis heute Bestand hat. Dementsprechend differenziert das derzeitige System zur Besteuerung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten zwischen inländischen und grenzüberschreitenden Umsätzen. So wird z.B. nach dem derzeitigen System bei innergemeinschaftlichen Lieferungen zwischen Unternehmen der grenzüberschreitende Warenverkehr in zwei separate Umsätze aufgeteilt: eine grundsätzlich steuerbefreite Lieferung des leistenden Unternehmers im Abgangsmitgliedstaat der Gegenstände<sup>7</sup> und einen grundsätzlich steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerb durch den Leistungsempfänger, der im Bestimmungsmitgliedstaat besteuert wird.

Durch dieses System sind – so die Europäische Kommission – die Kosten der Befolgung der Mehrwertsteuervorschriften für Unternehmen, die grenzüberschreitenden Handel treiben, 11 % höher als für Unternehmen, die ausschließlich im Inland Handel treiben.<sup>8</sup> Durch die Steuerbefreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen sei die Übergangsregelung zudem besonders betrugsanfällig. Die Europäische Kommission geht davon aus, dass im Jahre 2015 ca. 50 Mrd. EUR an Steuereinnahmen aufgrund von grenzüberschreitendem Mehrwertsteuerbetrug den Steuerbehörden entgingen.<sup>9</sup> Durch die Einführung eines einheitlichen Mehrwertsteuersystems im Binnenmarkt würde der grenzüberschreitende Mehrwertsteuerbetrug um 41 Mrd. EUR und die Befolgungskosten für Unternehmen um 1 Mrd. EUR sinken, so die Annahme der Europäischen Kommission.<sup>10</sup>

## 3. Vorschläge der Europäischen Kommission zu einem endgültigem einheitlichen europäischen Mehrwertsteuerraum

**Schrittweise Modernisierung:** Die Modernisierung des bestehenden Mehrwertsteuersystems hin zum endgültigen System bis zunächst 2022 soll schrittweise erfolgen. Damit der Übergang für die Steuerverwaltungen und die Unternehmen möglichst reibungslos erfolgt, soll die Umstellung nach den Vorschlägen der Europäischen Kommission in zwei Schritten stattfinden.

**In einem ersten legislativen Schritt** würde die Mehrwertsteuerbehandlung innergemeinschaftlicher Lieferungen zwischen Unternehmern innerhalb der Union geregelt werden. Die Umsetzung dieses ersten Schritts untergliedert sich in zwei Teilschritte:

- **Der erste Teilschritt** definiert Sofortmaßnahmen (sog. Provisorien), mit denen das derzeitige Mehrwertsteuersystem bis zur Einführung des endgültigen Systems verbessert werden soll.<sup>11</sup> Diese Sofortmaßnahmen sollen nach den Vorstellungen der Europäischen Kommission zum 1.1.2019 in Kraft treten.
- **Der zweite Teilschritt** wird ausführliche technische Bestimmungen für die tatsächliche Umsetzung der ersten Phase des endgültigen Mehrwertsteuersystems umfassen. Bis 2022 soll die Besteuerung von innergemeinschaftlichen Lieferungen umgestellt werden. Grenzüberschreitende Warenlieferungen innerhalb der EU sollen wie Inlandsumsätze im Bestimmungsmitgliedstaat besteuert werden und dem dort anzuwendenden Steuersatz unterliegen. Der Leistende soll grundsätzlich Steuerschuldner sein und die Umsatzsteuer in seinem Ansässigkeitsstaat über einen One-Stop-Shop anmelden. Allerdings soll während dieser Phase ein Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Erwerber erfolgen, wenn dieser den Status eines zertifizierten Steuerpflichtigen innehat.

**In einem zweiten legislativen Schritt** würde die Mehrwertsteuerbehandlung auf alle grenzüberschreitenden Lieferungen und auch auf Dienstleistungen ausgeweitet werden. Die Umsetzung dieses zweiten Gesetzgebungsschritts würde die Kommission nach angemessenem Monitoring der Umsetzung des ersten Schritts vorschlagen, dessen Funktionieren die Kommission fünf Jahre nach Inkrafttreten überprüfen würde. Das endgültige System würde anschließend vollständig umgesetzt werden.

Die von der Europäischen Kommission am 4.10.2017 vorgeschlagenen Maßnahmen sehen folgenden zeitlichen Ablauf vor:

—

5 Erste Richtlinie 67/227/EWG des Rates vom 11.4.1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer; Zweite Richtlinie 67/228/EWG des Rates vom 11.4.1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Struktur und Anwendungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems.

6 Siehe Art. 402 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeine Mehrwertsteuersystem (im Folgenden: MwStSystRL).

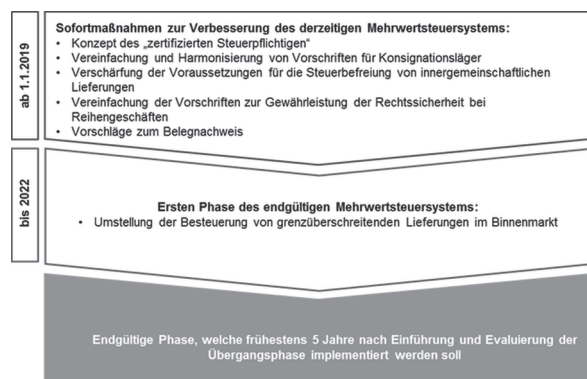
7 Zum Belegnachweis und Vollbeweis für innergemeinschaftliche Lieferungen siehe den Beitrag von Meyer-Burow/Connemann, UStB 2015, 298 ff.

8 Siehe Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss – Follow-up zum Aktionsplan im Bereich der Mehrwertsteuer – Auf dem Weg zu einem einheitlichen europäischen Mehrwertsteuerraum: Zeit zu handeln (COM [2017] 566 final).

9 Siehe Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss – Follow-up zum Aktionsplan im Bereich der Mehrwertsteuer – Auf dem Weg zu einem einheitlichen europäischen Mehrwertsteuerraum: Zeit zu handeln (COM [2017] 566 final).

10 Siehe Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss – Follow-up zum Aktionsplan im Bereich der Mehrwertsteuer – Auf dem Weg zu einem einheitlichen europäischen Mehrwertsteuerraum: Zeit zu handeln (COM [2017] 566 final).

11 Siehe Gliederungspunkt 3a).



Die „Sofortmaßnahmen zur Verbesserung des derzeitigen Mehrwertsteuersystems („Provisorien“) im Einzelnen:

#### a) Konzept des „zertifizierten Steuerpflichtigen“

Der Vorschlag beinhaltet die Einführung des Konzeptes eines „zertifizierten Steuerpflichtigen“<sup>12</sup> Dieser Begriff **orientiert sich am Konzept des zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten (AEO) im Zollbereich.**<sup>13</sup> Derzeit werden grenzüberschreitend tätige Unternehmer innerhalb der EU nur anhand der Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer identifiziert. Für die Erteilung der Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer kommt es nicht auf die Ansässigkeit des Unternehmens an. Bei der Vergabe dieser Nummer wird nicht nach zuverlässigen und weniger zuverlässigen Steuerpflichtigen unterschieden.

**Betrachtung als zuverlässiger Steuerzahler:** Mit dem Konzept des zertifizierten Steuerpflichtigen soll es in Zukunft möglich sein zu bescheinigen, dass ein bestimmter Steuerpflichtiger in der Union als zuverlässiger Steuerzahler zu betrachten ist. Die Übertragung dieses Konzeptes vom Zollrecht auf das Mehrwertsteuerrecht ist für die Europäische Kommission von großer Bedeutung, weil bestimmte Vereinfachungsregeln, die betrugsanfällig sein könnten, nur dann zum Tragen kommen sollen, wenn ein zertifizierter Steuerpflichtiger am jeweiligen Umsatz beteiligt ist.

**Konzept d. zertifizierten Steuerpflichtigen = wesentliches Element der Vorschläge:** Das Konzept des zertifizierten Steuerpflichtigen stellt damit eines der wesentlichen Elemente der Vorschläge der Europäischen Kommission zur ersten Stufe des endgültigen Mehrwertsteuersystems für den Handel zwischen Unternehmen innerhalb der Union dar. Die Bewilligungsvoraussetzungen zum zertifizierten Steuerpflichtigen orientieren sich an Art. 38 und 39 UZK. Nach dem Richtlinienvorschlag kann nur 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, bei den Steuerbehörden den Status eines zertifizierten Steuerpflichtigen beantragen.<sup>14</sup> Ferner ist Voraussetzung für die Beantragung, dass der Steuerpflichtige im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit **bestimmte grenzüberschreitende inner-**

**gemeinschaftliche Umsätze** tätigt oder zu tätigen beabsichtigt.

Um den Status eines zertifizierten Steuerpflichtigen zu erhalten, muss der beantragende Steuerpflichtige folgende nachstehenden Kriterien erfüllen:

- **Der Antragsteller darf keine schwerwiegenden oder wiederholten Verstöße** gegen die steuer- oder zollrechtlichen Vorschriften sowie keine schweren Straftaten im Rahmen seiner Wirtschaftstätigkeit begangen haben;
- **der Antragsteller weist ein hohes Maß an Kontrolle** seiner Tätigkeiten und der Warenbewegungen nach, entweder mittels eines Systems zur Führung der Geschäfts- und gegebenenfalls Beförderungsunterlagen, das geeignete Steuerkontrollen ermöglicht, oder mittels eines zuverlässigen oder bescheinigten internen Prüfpfads;
- **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.

**Keine Antragsberechtigung:** Kleinunternehmer, pauschalierende Landwirte und Steuerpflichtige, die ausschließlich steuerfreie Umsätze ohne Vorsteuerabzug ausführen, sind nicht antragsberechtigt.

#### b) Vereinfachung und Harmonisierung von Vorschriften für Konsignationslager

Das jetzige Mehrwertsteuerrecht enthält keine speziellen Regelungen hinsichtlich der umsatzsteuerrechtlichen Behandlung von Warenverkäufen, die unter Einbindung eines sog. Konsignationslagers getätigt werden. Das Konzept des Konsignationslagers bezieht sich regelmäßig auf einen Sachverhalt, bei dem der Lieferant Waren in einem Warenlager einlagert, welches sich entweder direkt bei seinem Kunden befindet oder von einem Dienstleister betrieben wird. Der Kunde darf regelmäßig die Waren jederzeit zu seiner eigenen Verfügung entnehmen. Das zivilrechtliche

12 Siehe 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).

13 Siehe Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss – Follow-up zum Aktionsplan im Bereich der Mehrwertsteuer – Auf dem Weg zu einem einheitlichen europäischen Mehrwertsteuerrecht: Zeit zu handeln (COM[2017] 566 final).

14 Siehe Art. 13a MwStSystRL-E; 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).

Eigentum verbleibt regelmäßig beim Lieferanten bis dieser die Ware entnimmt bzw. bis zur vollständigen Zahlung des vereinbarten Entgeltes.

**Noch keine Lieferung an Kunden bei Beförderung in das Warenlager:** Nach Ansicht der Europäischen Kommission liegt im Zeitpunkt der Beförderung der Gegenstände in das Warenlager noch keine Lieferung vom Lieferanten an seinen Kunden vor. Dies führt bei Konsignationslagerfällen, bei denen die Waren grenzüberschreitend in ein Warenlager transportiert werden, dazu, dass – so die Europäische Kommission – eine angenommene Lieferung (im Abgangsmittgliedstaat der Gegenstände) durch den Lieferer und ein angenommener innergemeinschaftlicher Erwerb durch den Lieferer (im Eingangsmittgliedstaat der Gegenstände), gefolgt von einer „inländischen“ Lieferung durch den Lieferer im Eingangsmittgliedstaat vorliegen. Dies führt regelmäßig dazu, dass sich der Lieferer in diesem Mitgliedstaat für Mehrwertsteuerzwecke registrieren muss. In diesem Zusammenhang gewähren einige Mitgliedstaaten sog. Vereinfachungsregelungen, die dazu führen, unmittelbar von einer innergemeinschaftlichen Lieferung ausgegangen wird.<sup>15</sup>

Die vorgeschlagene Lösung besteht darin, die Konsignationslagerregelung als **einzigste Lieferung im Abgangsmittgliedstaat und als innergemeinschaftlichen Erwerb** in dem Mitgliedstaat anzusehen, in dem sich das Lager befindet, sofern der Umsatz zwischen **zwei zertifizierten Steuerpflichtigen** stattfindet.<sup>16</sup> Dies setzt u.a. voraus, dass der Leistungsempfänger eine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer aus dem Mitgliedstaat besitzt, in den die Gegenstände versandt oder befördert werden und sowohl seine Identität als auch die ihm von diesem Mitgliedstaat zugewiesene Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer sind dem Lieferer zum Zeitpunkt des Beginns der Versendung oder Beförderung bekannt. Um eine angemessene Verfolgung der Gegenstände durch die Steuerverwaltungen sicherzustellen, müssen sowohl der Lieferer als auch der Erwerber ein **Verzeichnis der Gegenstände im Konsignationslager** führen, für die diese Regeln gelten.<sup>17</sup> 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.<sup>18</sup>

#### Beraterhinweis

Sofern der Umsatz nicht zwischen zwei zertifizierten Steuerpflichtigen stattfindet und diese neue Vereinfachungsregelung deshalb nicht anwendbar ist, wäre weiterhin zu prüfen, ob es nationale Vereinfachungsregelungen einzelner Mitgliedstaaten gibt bzw. ob eine sofortige Lieferung im Einzelfall dennoch durch eine (erweiterte) Auslegung des allgemeinen Lieferbegriffs erreicht werden kann. Nach der derzeitiger deutschen Rechtsprechung soll es insofern für eine sofortige Beförderungs- oder Versendungslieferung genügen, dass der Abnehmer bei der im übrigen Gemeinschaftsgebiet beginnenden Beförderung oder Versendung bereits feststeht.<sup>19</sup>

#### c) Verschärfung der Voraussetzungen für die Steuerbefreiung von innergemeinschaftlichen Lieferungen

**Die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen ist das Kernstück der derzeitigen Übergangsregelung.**<sup>20</sup> Gleichzeitig bietet diese Steuerbefreiung jedoch auch die Grundlage für den sog. Karussellbetrug. Nach jetzigem Rechtsstand ist die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer des Erwerbers lediglich eine formale Voraussetzung für die Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung<sup>21</sup>, so dass die Steuerbefreiung für den Lieferanten grundsätzlich nicht verweigert werden darf, nur weil der Erwerber nicht im Besitz einer ihm erteilten gültigen Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer ist.

#### Mehrwertsteuer-IdNr. des Erwerbers soll materiellrechtliche Voraussetzung für Steuerbefreiung werden:

Daher sieht der Vorschlag der Europäischen Kommission vor, 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 anwenden darf. Somit soll die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer (aus einem anderen Mitgliedstaat als dem des Beginns der Versendung oder Beförderung der Gegenstände) des Erwerbers materiellrechtliche Voraussetzung für die Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung werden.<sup>22</sup> Zudem soll die korrekte Erfassung des MIAS-Eintrags ebenfalls zu einer materiellen Voraussetzung werden, was dazu führen kann,

15 Siehe dazu z.B. Verfügung der OFD Frankfurt v. 21.4.2017 – S 7100a A-004-St 110, UR 2017, 641.

16 Art. 17a MwStSystRL-E; 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).

17 Art. 17a MwStSystRL-E; 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).

18 Art. 17a MwStSystRL-E; 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).

19 Vgl. BFH v. 16.11.2016 – V R 1/16.

20 Art. 138 Abs. 1 MwStSystRL.

21 Siehe z.B. EuGH v. 27.9.2012 – Rs. C-587/10 – VSTR, DStR 2012, 2014.

22 Art. 138 MwStSystRL-E; 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).

dass eine Steuerbefreiung von der Steuerbehörde abgelehnt wird, wenn diese Voraussetzung nicht erfüllt ist.<sup>23</sup>

#### d) Vereinfachung der Vorschriften zur Gewährleistung der Rechtssicherheit bei Reihengeschäften

Nach derzeitiger Rechtsauffassung kann bei einem innergemeinschaftlichen Reihengeschäft **nur eines der mehreren Umsatzgeschäfte von der Steuerbefreiung** der innergemeinschaftlichen Lieferung profitieren. Alle anderen Umsätze sind daher grundsätzlich im Warenabgangsland oder Warenempfangsland steuerpflichtig (soweit nicht eine andere Steuerbefreiungsvorschrift einschlägig ist). Problematisch erweist sich dabei in der Praxis die **Bestimmung des sog. warenbewegten Umsatzes**. Nur dieser Umsatz kann – soweit die weiteren Voraussetzungen vorliegen – als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei sein. Um diesen Problemen der alltäglichen unternehmerischen Praxis zu begegnen, schlägt die Europäische Kommission Vereinfachungsregelungen für innergemeinschaftliche Lieferungen vor.

Reihengeschäfte im Rahmen des Vorschlags sind dabei zu verstehen als aufeinanderfolgende Lieferungen derselben Gegenstände, bei denen die gelieferten Gegenstände einer einzigen innergemeinschaftlichen Beförderung zwischen zwei Mitgliedstaaten unterliegen.<sup>24</sup> Für den Fall, dass die Beförderung durch oder auf Rechnung eines der Zwischenlieferer in der Reihe erfolgt, soll die Beförderung

- der **Lieferung an diesen Zwischenlieferer** zugeordnet werden, sofern er für Mehrwertsteuerzwecke in einem anderen Mitgliedstaat als dem Mitgliedstaat der Lieferung registriert ist **und den Namen** des Eingangsmitgliedstaats<sup>25</sup> der Gegenstände an seinen Lieferer übermittelt hat;
- der Lieferung durch den Zwischenlieferer an den nächsten Wirtschaftsbeteiligten in der Reihe zugeordnet werden, wenn eine der beiden vorgenannten Voraussetzungen nicht erfüllt ist.<sup>26</sup>

**Anwendung d. Regelung nur bei zertifizierten Steuerpflichtigen:** Die Anwendung dieser Regelungen setzt allerdings voraus, dass sowohl der Zwischenlieferer als auch der Steuerpflichtige, der die Gegenstände an ihn geliefert hat, zertifizierte Steuerpflichtige sind.

Erfolgt die Beförderung durch oder auf Rechnung eines des **ersten Lieferers** in der Reihe, ist diesem die Beförderung zuzuschreiben. Erfolgt die Beförderung dagegen durch oder auf Rechnung des letzten Steuerpflichtigen in der Reihe, soll die Beförderung der Lieferung für diesen Steuerpflichtigen zugeschrieben werden.<sup>27</sup>

Bei Beteiligung eines **nicht zertifizierten Steuerpflichtigen** sollen die derzeitigen Regelungen Anwendung finden. Diese sollen nicht in den Genuss der Rechtssicherheit dieses Vorschlages kommen.

#### e) Vorschläge zum Belegnachweis

**Vorschlag zur Einführung einer widerlegbaren Vermutung:** Nach derzeitigem Rechtsstand obliegt es den einzelnen Mitgliedstaaten, die konkreten Bedingungen und Voraussetzungen zu regeln, wie ein Steuerpflichtiger

das Vorliegen der materiell-rechtlichen Voraussetzungen der Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung zu belegen hat. Dies führt in der Praxis immer wieder zu Streitigkeiten<sup>28</sup>. Der diesbezügliche Vorschlag der Europäischen Kommission besteht in der Einführung einer widerlegbaren Vermutung in zwei spezifischen Fällen. Mit diesem Vorschlag soll das vierte vom Rat geforderte „Provisorium“ umgesetzt werden. Diese Vereinfachung würde nur bei der Beteiligung von zertifizierten Steuerpflichtigen zur Verfügung stehen.

**Die erste Vermutungsregelung betrifft den Fall**, dass die Gegenstände vom Lieferer unmittelbar oder für seine Rechnung von einem Dritten befördert oder versandt worden, und der Lieferer den Status eines zertifizierten Steuerpflichtigen innehat. In diesem Fall wird vermutet, dass die Gegenstände vom Mitgliedstaat der Lieferung (Abgang) in einen anderen Mitgliedstaat befördert wurden, sofern der Lieferer im Besitz zweier einander nicht widersprechender Dokumente ist (die Verordnung enthält eine Liste; z.B. unterzeichneter CMR-Frachtbrief, ein Konnossement, eine Luftfracht-Rechnung, eine Rechnung des Beförderers der Gegenstände, etc.), 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 wurden.<sup>29</sup>

23 Art. 138 MwStSystRL-E; 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).

24 Siehe 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).

25 Der Eingangsmitgliedstaat ist das Land, in das die Gegenstände versandt werden.

26 Siehe Art. 138a MwStSystRL-E; 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).

27 Siehe Art. 138a MwStSystRL-E; 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).

28 Zum Belegnachweis und Vollbeweis für innergemeinschaftliche Lieferungen siehe den Beitrag von Meyer-Burow/Connemann, UStB 2015, 298 ff.

29 Siehe 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).

**Die zweite Vermutungsregelung regelt den Fall**, dass der Erwerber ein zertifizierter Steuerpflichtiger ist und die Gegenstände sind von diesem Erwerber unmittelbar oder für seine Rechnung von einem Dritten befördert oder versandt worden. In diesem Fall wird eine Vermutung eingeführt, dass die Gegenstände vom Mitgliedstaat der Lieferung in einen anderen Mitgliedstaat befördert wurden, wenn der Lieferer im Besitz folgender Unterlagen ist:

- **einer schriftlichen Erklärung des Erwerbers**, dass die Gegenstände von ihm oder für seine Rechnung von einem Dritten befördert wurden, wobei der Ankunftsmitgliedstaat der Gegenstände anzugeben ist und
- **zweier einander nicht widersprechender Dokumente** (von der in der Verordnung aufgeführten Liste), die die Beförderung belegen.

**Frist:** Die oben genannte Erklärung des Erwerbers muss **spätestens am 10.** 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 (spätestens bis zum 15. des auf die Lieferung folgenden Monats gem. 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 nationalen Bestimmungen unter Berücksichtigung der Vorgaben durch den EuGH anwendbar.

#### 4. Erste Phase des endgültigen Mehrwertsteuersystems

**Einführung des Bestimmungslandprinzips:** Das bisher verfolgte – und nie verwirklichte – Ziel der Einführung des Prinzips der Besteuerung im Ursprungsmitgliedstaat wird durch die Einführung des Bestimmungslandprinzips ersetzt. Auf diese Weise wird der endgültige Betrag der Mehrwertsteuer stets an den Mitgliedstaat des Endverbrauchers entrichtet und entspricht zudem dem in diesem Mitgliedstaat geltenden Steuersatz. In dem neu vorgeschlagenen Art. 402 MwStSystRL-E ist festgelegt, dass das endgültige Mehrwertsteuersystem für den Handel innerhalb der EU auf dem Grundsatz der Besteuerung im Bestimmungsmitgliedstaat der Lieferung von Gegenständen und der Erbringung von Dienstleistungen basiert.<sup>30</sup> In Bezug auf (innergemeinschaftliche) Lieferungen wird ein neuer Begriff – die sog. „**Lieferung innerhalb der Union**“ – eingeführt.<sup>31</sup> Dieser neue einzige Steuertatbestand soll das derzeitige System einer grundsätzlich steuerbefreiten Lieferung im Abgangsmitgliedstaat durch den leistenden Unternehmer und eines steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerbs im Bestimmungsmitgliedstaat durch den Leistungsempfänger als zweiten und separaten Steuertatbestand ersetzen.

**Ort der Lieferung:** Im Rahmen dieses neuen Konzepts wird der „**Ort der Lieferung**“ im Bestimmungsmitgliedstaat der Gegenstände liegen.<sup>32</sup> Grundsätzlich soll dabei die Mehrwertsteuer vom Lieferer in Rechnung gestellt

werden, der in der Lage sein wird, den geltenden Mehrwertsteuersatz jedes Mitgliedstaats online über ein Webportal zu überprüfen. Falls der Erwerber der Gegenstände jedoch ein zertifizierter Steuerpflichtiger<sup>33</sup> ist, würde die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft zur Anwendung kommen und der zertifizierte Steuerpflichtige sollte für die Lieferung innerhalb der Union Steuerschuldner sein.

#### Beraterhinweis

Über das vorgenannte Webportal wird man zwar die Steuersätze prüfen können, nicht aber die eigentliche umsatzsteuerliche Behandlung. Dieses Problem stellt sich auch jetzt bereits etwa im Rahmen der Einortregistrierung/Moss-Registrierung für bestimmte Dienstleistungen. Sofern keine einfachen Standardleistungen vorliegen, wird man zur Abklärung diverser auf **lokalen Rechtsrat** im Bestimmungsland angewiesen sein (z.B. wer ist der Leistende, Begriff der festen Niederlassung, die Bestimmung einheitlicher Leistungen, der Anwendungsbereich grundstücksbezogener Leistungen und diverser anderer besonderer Leistungskategorien u.a.).

**Die Einführung des Steuertatbestandes der „Lieferung innerhalb der Union“** mit dem Ort der Lieferung im Bestimmungsmitgliedstaat führt dazu, dass Unternehmer, die innergemeinschaftliche Lieferungen ausführen, einen steuerbaren und u.U. auch steuerpflichtigen Umsatz im Bestimmungsmitgliedstaat ausführen. Um multiple Registrierungsverpflichtungen für grenzüberschreitend tätige Unternehmen zu vermeiden, sollen in Zukunft (voraussichtlich bis 2022) Unternehmer ihren mehrwertsteuerlichen Verpflichtungen mit Hilfe einer „**einzigsten Anlaufstelle**“ nachkommen können. In diesem Zusammenhang sollen Unternehmer über ein zentrales Online-Portal in ihrer eigenen Sprache und nach denselben Regeln und mit denselben Verwaltungsformularen wie in ihrem Heimatland Erklärungen abgeben und Zahlungen vornehmen. Die Mitgliedstaaten leiten dann die Mehrwertsteuer direkt aneinander ab, wie dies bereits bei elektronischen Dienstleistungen der Fall ist.

**Vereinfachungen der Rechnungsstellungsvorschriften vorgesehen:** Wie bereits ausgeführt, geht die Europäi-

30 Siehe 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).

31 Siehe 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).

32 Siehe 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).

33 Siehe Gliederungspunkt 3.a).

sche Kommission davon aus, dass die Kosten der Befolgung der Mehrwertsteuervorschriften für Unternehmen, die grenzüberschreitenden Handel treiben, 11 % höher sind, als für Unternehmen, die ausschließlich im Inland Handel treiben. Um grenzüberschreitend tätigen Unternehmen innerhalb der EU den Handel zu erleichtern, sollen in Zukunft Vereinfachungen der Rechnungsstellungsvorschriften erfolgen, so dass die Verkäufer auch beim grenzüberschreitenden Handel ihre Rechnungen gemäß den Vorschriften ihres eigenen Landes ausstellen können.<sup>34</sup>

**Notwendigkeit der „Zusammenfassenden Meldung“ entfällt:** Bisher sind Unternehmer, die innergemeinschaftliche Umsätze tätigen, dazu verpflichtet, sog. „Zusammenfassende Meldungen“ über diese Umsätze abzugeben. Durch das angedachte zukünftige endgültige Mehrwertsteuersystem entfällt die Notwendigkeit der Abgabe solcher „Zusammenfassenden Meldungen“.<sup>35</sup>

## 5. Endgültiges Mehrwertsteuersystem

**Ausweitung des Bestimmungsmitgliedstaatprinzips:** Im endgültigen Mehrwertsteuersystem würde das Bestimmungsmitgliedstaatprinzip auf alle grenzüberschreitenden Lieferungen und auch auf Dienstleistungen ausgeweitet werden. Die Umsetzung dieses zweiten Gesetzgebungsschritts würde die Kommission nach angemessenem Monitoring der Umsetzung des ersten Schritts vorschlagen, dessen Funktionieren die Kommission fünf Jahre nach Inkrafttreten überprüfen würde. Das endgültige System würde anschließend vollständig umgesetzt werden.

## 6. Stellungnahme des Bundesrates

Der Bundesrat hat am 15.12.2017 eine Stellungnahme zu den Vorschlägen der Europäischen Kommission zum endgültigen Mehrwertsteuersystem abgegeben.<sup>36</sup> Der Bundesrat begrüßt grundsätzlich die Initiative der Kommission zur Reform des Mehrwertsteuerrechts in der EU. Zudem betont der Bundesrat, dass er eine möglichst kurzfristige Umsetzung von Maßnahmen gegen den grenzüberschreitenden Mehrwertsteuerbetrug für sehr wichtig hält. Das dazu vorgesehene Instrument des zertifizierten Steuerpflichtigen stelle einen neuen interessanten Ansatz dar, dem der Bundesrat in seiner jetzigen Ausgestaltung jedoch nicht bedenkenlos zustimmen könne. So sei insbesondere seine tatsächliche Wirksamkeit noch näher zu untersuchen. Zudem würden mit der Zertifizierung neue Aufgaben für die Steuerverwaltungen der Länder und ein Mehraufwand für die Wirtschaftsbeteiligten begründet.

Weiterhin hält der Bundesrat zum jetzigen Zeitpunkt endgültige konkrete Festlegungen für die Ausgestaltung des Bestimmungslandprinzips für verfrüht. Wichtig sei vielmehr, bei den zukünftigen Beratungen die Belange der Mitgliedstaaten, denen das Steueraufkommen zusteht, angemessen zu berücksichtigen. Er misst diesem Gesichtspunkt besonderes Gewicht bei bei der Ausgestaltung der Prüfungs- und Mitwirkungsrechte im Falle der Einführung des „One-Stop-Shops“.

Die angedachten Sofortmaßnahmen begrüßt der Bundesrat grundsätzlich. Allerdings werde die derzeitige Ausgestaltung aufgrund der Anwendung nur für zertifizierte Steuerpflichtige der Forderung des Rates nach einer umfassenden Lösung nicht umfassend gerecht. Sowohl unter dem Gesichtspunkt der Betrugsanfälligkeit als auch unter dem Gesichtspunkt einer größeren Rechtssicherheit für die Unternehmer hält der Bundesrat jedoch eine kurzfristige Umsetzung der „Provisorien“ für dringend erforderlich. Es sei daher hilfreich, entsprechend der Forderung des Rates die Entscheidung über die „Provisorien“ aus Gründen des frühzeitigen Inkrafttretens unabhängig von den Überlegungen zur Einführung eines zertifizierten Steuerpflichtigen anzustreben.

## 7. Weitere Schritte zur Änderung des Mehrwertsteuersystems

Hier ist ein Überblick über weitere, wesentliche Neuregelungen zur Reform der Mehrwertbesteuerung des elektronischen Geschäftsverkehrs sowie Vorschlägen der Europäischen Kommission zu Änderungen bei ermäßigten Umsatzsteuersätzen und Erleichterungen für in der EU tätigen Kleinunternehmern.

### a) Anbieter von Portalen: Steuerschuldner (€ 150 Grenze)

**Künftig Betreiber = Steuerschuldner:** Betreiber von Online-Plattformen (Portal, Marktplatz oder ähnlich) sollen für die Umsatzsteuer auf Fernverkäufe in Anspruch genommen werden, die über sie abgewickelt werden<sup>37</sup>. Ab 2021 sollen die Betreiber nicht etwa für die Umsatzsteuer auf die über ihre Plattform abgewickelten Verkäufe haften, sondern sie werden durch eine neue gesetzliche Regelung zum „Steuerschuldner“ für diese Verkäufe. Dies setzt voraus, dass die Verkäufe an Verbraucher innerhalb der EU erfolgen und einen Warenwert von € 150 nicht übersteigen. Die Regelung ist zu dem beschränkt auf Waren, die aus Drittländern importiert werden. Die Einzelheiten sind noch näher zu bestimmen. Ein typisches Beispiel wäre der Versandhandel von Kleinbetragssendungen aus Asien nach Europa, wobei der Verkauf über einen Online-Marktplatz erfolgt.

<sup>34</sup> Siehe 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).

<sup>35</sup> Siehe 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).

<sup>36</sup> BR-Drucks. 661/17 (Beschluss).

<sup>37</sup> Siehe Richtlinie (EU) 2017/2455 des Rates v. 5.12.2017 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.

### Beraterhinweis

Diese Regelung wird für notwendig erachtet, um Steuer ausfälle in Zukunft zu vermeiden. Systematisch ist die Regelung allerdings bedauerlich. Diese Regelung wird die Betreiber von Plattformen dazu zwingen, zwischen unterschiedlichen Arten, Orten und Beträgen der Lieferungen zu unterscheiden, um bestimmen zu können, ob sie selbst zu Schuldner der Steuer auf die Lieferungen werden. Die Regelung ist dabei so formuliert wie eine reine **Rechtsfiktion**, der zufolge der Betreiber eines Portals so behandelt wird, als hätte er die Waren an- und verkauft, selbst wenn dies eindeutig nicht der Fall ist. Damit verabschiedet sich die Regelung vollständig von der üblichen Systematik des Umsatzsteuerrechts und der wirtschaftlichen und zivilrechtlichen Realität der Transaktion. Damit löst die Neureglung die Dogmatik des Umsatzsteuerrechts weiter auf, was etwa in Zweifelsfällen zur Bestimmung des Leistenden zur weiteren Rechtsunsicherheiten führen (und dem Berater allerdings auch neues Argumentationspotential verschaffen) kann. Ähnliche bereits bestehende Regelungen, wie etwa die Einbindung von „Kommissionären“ in Liefer- und Leistungsbeziehungen, knüpfen demgegenüber daran an, dass der „Kommissionär“ im eigenen Namen Leistungen bezieht bzw. erbringt (vgl. §§ 3a Abs. 3 und Abs. 11 UStG). Selbst die Regelung in § 3 Abs. 11a UStG, nach der der Anbieter einer Plattform für umsatzsteuerliche Zwecke in eine Leistungskette einbezogen werden kann, ist als (wenn auch nur in gewissen Grenzen) widerlegbare Vermutung ausgestaltet und enthält letztlich die Bedingungen, unter denen davon auszugehen ist, dass der Betreiber der Plattform als Anbieter und damit Leistender in Bezug auf die gehandelte Ware gilt. Diese Regelung sieht demgegenüber nicht vor, dass der Anbieter einer Plattform unabhängig davon, ob er die Ware (nach gewissen Bedingungen) selbst anbietet, per Rechtsfiktion einfach zum Leistenden wird. Hier besteht demnach ein deutlicher Unterschied, der in der bisherigen Diskussion übersehen oder schlichtweg nicht verstanden wird.

In Bezug auf Deutschland ist zudem zu beachten, dass die Bundesregierung (und auch die neue große Koalition laut Koalitionsvertrag) Online-Marktplätze für Verkäufer aus Drittländern auf eine noch nicht spezifizierte Weise haftbar machen möchte. Ob dies zu weitergehenden und früheren Maßnahmen in Deutschland führen wird (d.h. vor 2021), steht noch nicht fest.

### b) Abschaffung der € 22-Grenze

Die Ausnahmeregelung für die Einfuhr von Sendungen aus Drittländern in die EU unterhalb eines Wertes von € 22 wird abgeschafft (bis 2021)<sup>38</sup>. Dies ist u.a. auch für Unternehmen relevant, die diese Regelung – unter gewissen Bedingungen – für Massensendungen nutzen.

### c) Reduzierte Steuersätze

Die Europäische Kommission will den Mitgliedstaaten mehr Flexibilität bei der Festlegung der Mehrwertsteuersätze einräumen<sup>39</sup>. Die vor mehr 25 Jahren vereinbarten

gemeinsamen Mehrwertsteuervorschriften werden als nicht mehr zeitgemäß und zu restriktiv empfunden. Derzeit dürfen die Mitgliedstaaten ermäßigte Mehrwertsteuersätze lediglich in einigen Wirtschaftszweigen und bei einigen Gütern anwenden.

Gleichzeitig stellen die Mehrwertsteuersätze für die Mitgliedstaaten ein nützliches Instrument dar, um einige ihrer politischen Ziele zu erreichen. Ab 2021 soll es mehr Spielraum bei den Mehrwertsteuersätzen geben, wobei durch die Mitgliedstaaten sicherzustellen sein soll, dass die ermäßigte Besteuerung dem Endverbraucher zugutekommt. Für eine gewisse Vereinheitlichung soll es auch eine – alle fünf Jahre von der EU Kommission zu überprüfende – Liste von Gegenständen geben, die EU-weit einheitlich zu den jeweiligen nationalen Regelsteuersätzen besteuert werden sollen (d.h. ab mindestens 15 %). Zusätzlich sollen für andere Lieferungen und Leistungen zwei ermäßigte Steuersätze und ein 0 %-Steuersatz (mit Vorsteuerabzug) erlaubt werden. Der gewogene mittlere Steuersatz muss in jedem EU-Mitgliedstaat bei mindestens 12 % liegen.<sup>40</sup>

### d) Vereinfachungen für Kleinunternehmer

Das steuerliche Umfeld für Kleinunternehmen soll verbessert werden<sup>41</sup>. Nach den derzeitigen Regelungen können die Mitgliedstaaten Leistungen von Kleinunternehmen von der Mehrwertsteuer befreien, sofern diese einen bestimmten Jahresumsatz nicht übersteigen, der von Land zu Land variiert. Diese Steuerbefreiungen stehen außerdem nur jeweils den inländischen Unternehmen zur Verfügung. Das bedeutet, dass keine einheitlichen Wettbewerbsbedingungen für innerhalb der EU tätige Kleinunternehmen herrschen.

Künftig soll ein Unternehmer, der von den Erleichterungen für Kleinunternehmer Gebrauch machen möchte – abgesehen von der nationalen Kleinbetragsgrenze – zumindest insgesamt in der EU einen Umsatzschwellenwert von 100.000 € pro Jahr nicht übersteigen

Diese Legislativvorschläge sind ebenfalls zunächst noch dem Rat zur Annahme zu übermitteln.

### e) Umsatzschwelle von € 10.000 für elektronische Dienstleistungen

Für Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen, auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistungen und Telekom-

38 Siehe Richtlinie (EU) 2017/2455 des Rates v. 5.12.2017 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.

39 Siehe Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf die Mehrwertsteuersätze v. 18.1.2018, 2018/0005 (CNS).

40 Diese Legislativvorschläge sind noch durch den Rat der EU anzunehmen.

41 Siehe 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 final.



munikationsdienstleistungen an Verbraucher soll ab dem 1.1.2019 eine einheitliche Umsatzschwelle von € 10.000 innerhalb der Europäischen Union geben (alle Länder werden zusammen gezählt)<sup>42</sup>. Bei Unterschreiten der Schwelle verbleibt es bei einer Steuerbarkeit im Ansässigkeitsstaat des Dienstleistungserbringers. Außerdem sollen für Rechnungsstellung und Aufbewahrung die Regelungen des Staates greifen, in dem der Unternehmer registriert ist.

#### f) Versandhandel

Für den Versandhandel an Verbraucher innerhalb der Europäischen Union soll (allerdings erst ab 2021) die gleiche Schwelle von € 10.000 gelten, unterhalb deren die Besteuerung im Ansässigkeitsstaat verbleibt, wohingegen bei Überschreiten das Bestimmungslandprinzip Anwendung finden soll (die derzeitige Regelung in § 3c UStG und die Lieferschwelle von € 100.000 ist dann anzupassen).<sup>43</sup>

### 8. Fazit

Das bisherige Mehrwertsteuerrecht der EU ist äußerst kompliziert und bietet daher für die Unternehmen häufig wenig Rechtssicherheit bei der Ausführung von Umsätzen. Dies gilt insbesondere dann, wenn es sich um grenzüberschreitende Umsätze handelt. Aus diesem Gesichtspunkt sind die Vorschläge der Europäischen Kommission und die Einführung eines neuen Systems mit einer größeren Vereinheitlichung der nationalen Mehrwertsteuervorschriften und dem Ziel der Gleichbehandlung nationaler und grenzüberschreitender Leistungen grundsätzlich zu begrüßen.

Andererseits zeichnet sich bereits jetzt ab, dass unsystematische Regelungen eingeführt werden, wie etwa die Behandlung von Anbietern elektronischer Portale als Leistende.

Es werden zudem diverse Regelungsbereiche verbleiben, die nationale Besonderheiten und Auslegungen nicht beseitigen – z.B. einheitliche Lieferungen und Leistungen und der Begriff der „Geschäftsveräußerung“ oder – in der Praxis – der „festen Niederlassung“. Unübersichtlich könnte es auch werden angesichts der Einführung der Provisorien sowie der teilweise auf bestimmte Umsatzhöhen bzw. Teilnehmer (zertifizierte Steuerpflichtige) beschränkten Neuregelungen. Zudem stehen viele Detailregelungen noch aus. Wie sehr das europäische Mehrwertsteuerrecht in der praktischen Anwendung wirklich vereinfacht wird, ist deshalb noch nicht recht absehbar.

Unter Berücksichtigung der vom Bundesrat vorgetragenen Bedenken zu den Vorschlägen der Europäischen Kommission sowie der Tatsache, dass diese einstimmig angenommen werden müssen, erscheint der von der Europäischen Kommission avisierte Zeitraum unrealistisch. Auch wenn der Bundesrat die rasche Einführung der Provisorien grundsätzlich unterstützt, ist auch diesbezüglich fraglich, ob ein in Kraft treten zum 1.1.2019 realistisch ist. Denn der Bundesrat hat Bedenken gegen das Konzept des zertifizierten Steuerpflichtigen geäußert. Die jetzigen Vorschläge der Europäischen Kommission in Bezug auf die Sofortmaßnahmen setzten jedoch weitestgehend für deren Anwendbarkeit des Status des zertifizierten Steuerpflichtigen voraus.

<sup>42</sup> Siehe Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf die Mehrwertsteuersätze v. 18.1.2018, 2018/0005 (CNS).

<sup>43</sup> Siehe Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf die Mehrwertsteuersätze v. 18.1.2018, 2018/0005 (CNS).

## Umsatzsteuerliche Beurteilung der Abwicklung von Sicherstellungs- und Selektivverträgen im Gesundheitswesen

von RD Christian Sterzinger\*

*Im Gesundheitswesen bestehen zahlreiche rechtliche und wirtschaftliche Beziehungen zwischen Leistungserbringern, Patienten und Versicherungen. Diese Beziehungen können unterschiedlichste steuerliche Folgen im Umsatzsteuerrecht auslösen. Die einschlägigen Vorschriften sind über die Steuergesetze und das Sozialrecht verstreut und ihr Zusammenhang schwer verständlich.*

*Die Neuregelung der Unternehmereigenschaft der öffentlichen Hand in § 2b UStG hat auch Auswirkungen auf die Abwicklung der Sicherstellungs- und Selektivverträge. Der nachfolgende Beitrag erörtert die Rechtsfolgen für die gesetzlichen Krankenkassen und kassenärztlichen Vereinigungen, die sich aus der Anwendung der nur unzureichend abgestimmten sozialrechtlichen und steuerrechtlichen Bestimmungen ergeben. Das Leistungsspektrum und die Strukturen im Gesundheitswesen haben sich dahingehend*

*verändert, dass nicht mehr ohne weiteres von der Nichtsteuerbarkeit für sämtliche Tätigkeiten ausgegangen werden kann. Die Umsatzsteuer hat auch die Sozialversicherungsträger erreicht.*

*Sowohl der Gesetzgeber als auch die Sozialversicherungsträger sind bestrebt, Kosten im Gesundheitswesen einzusparen. Sofern steuerbare Abrechnungsleistungen vorliegen, sind diese im Regelfall auch umsatzsteuerpflichtig. Führt aber die Abrechnung der besonderen Versorgungsformen zukünftig zu einer Umsatzsteuerbelastung, wird die Soli-*

\* RD Christian Sterzinger ist Referent im Ministerium der Finanzen des Landes Sachsen-Anhalt. Der Beitrag ist nicht in dienstlicher Eigenschaft verfasst und gibt ausschließlich die persönliche Auffassung des Autors wieder.