

Betriebs Berater

20|2023

Recht ... Wirtschaft ... Steuern ... Recht ... Wirtschaft ... Steuern ... Recht ... Wirtschaft ... 15.5.2023 | 78. Jg.
Seiten 1089–1152

DIE ERSTE SEITE

Prof. Dr. Bernd Geier

Referentenentwurf eines Zukunftsfinanzierungsgesetzes –
geeignetes Instrument zur Sicherung des Wohlstands?

WIRTSCHAFTSRECHT

Prof. Dr. Friedrich Graf von Westphalen, RA

Von der Gesetzlichkeitsfiktion abweichende Widerrufsbelehrungen –
Welcher Auffassung des BGH ist zu folgen? | 1091

Dr. Martin Fröhlich, RA, und Dr. Andreas Heinen-Gerold, RA

Take or Pay – Zur Einordnung und Zulässigkeit von Abnahme- und Kompensationsverpflichtungen
in B2B-Lieferbeziehungen | 1095

Dr. Alexander Kessler, LL.M., RA, und Dr. Lars Behrendt, RA

Related Party Transactions – Geschäfte mit nahestehenden Personen
i. S. d. §§ 111a bis 111c AktG bei der GmbH | 1102

STEUERRECHT

Nils Bleckmann, RA/StB, und Michael Neitsch, M.A.

Den digitalen Wandel gestalten – mit ViDA zu einem modernen Mehrwertsteuersystem | 1111

Dr. Dirk Koch, RA/StB, und Sebastian Gerhards, RA

Vermeidung einer Doppelbesteuerung mit Grunderwerbsteuer bei Share Deals durch
neue Korrekturvorschrift? | 1115

BILANZRECHT UND BETRIEBSWIRTSCHAFT

Stephan Abele, RA/StB

Zweifelsfragen betreffend die Bilanzierung von Pensionsrückstellungen bei
M&A-Transaktionen | 1129

ARBEITSRECHT

Dr. Klara Pototzky, RAin/FAinArbR, und Marc André Gimmy, RA/FAArbR

Unternehmensmitbestimmung bei grenzüberschreitenden Formwechseln und
Spaltungen innerhalb der Europäischen Union und dem Europäischen Wirtschaftsraum | 1140

Nils Bleckmann, RA/StB, und Michael Neitsch, M.A.

Den digitalen Wandel gestalten – mit ViDA zu einem modernen Mehrwertsteuersystem

Dieser Beitrag ist Teil einer Reihe, die sich mit dem Richtlinienentwurf zur Änderung der Mehrwertsteuervorschriften auseinandersetzt, den die EU-Kommission im Zuge der Initiative „VAT in the Digital Age“ (ViDA) veröffentlicht hat. Der Richtlinienentwurf vom 8.12.2022 beabsichtigt insbesondere die Einführung digitaler Meldepflichten („DMP“) und beinhaltet neue Vorschriften im Bereich der elektronischen Rechnungstellung. Weitere zentrale Änderungen sollen Unternehmen von Auslandsregistrierungen weitgehend entlasten („Single VAT Registration“). Ferner ist eine Ausweitung der Lieferkettenfiktion für bestimmte Akteure der „platform economy“ vorgesehen. Der vorliegende erste Teil gibt einen Überblick über die zentralen Maßnahmen des Pakets, deren Umsetzung einen enormen Umstellungsaufwand bestehender Systeme bedeuten wird.

I. Hintergrund

Der EU-Binnenmarkt befindet sich auf einem rasanten Weg in Richtung Digitalisierung. Der elektronische Handel verändert das Konsumentenverhalten – Geschäftsmodelle wandeln sich grundlegend.¹ Diese Dynamik lässt im Lichte der Bestrebungen der EU-Kommission Reformbedarf für ein Mehrwertsteuersystem, das sich seit Jahren im Umbruch befindet, erkennen.

Bereits im Jahr 2010 legte die EU-Kommission ein Grünbuch über die Zukunft der Mehrwertsteuer vor und bildete damit die Ausgangsbasis für konkrete Änderungsvorschläge zur Umgestaltung des Mehrwertsteuersystems. Kernpunkt war die Ausweitung des Bestimmungslandprinzips im Rahmen des Mehrwertsteuersystems. Zugleich sollte das Mehrwertsteuersystem einfacher, robuster und effizienter gestaltet werden.² Zentrale Vorschläge der Kommission waren hier unter anderem die Einführung einer einzigen Anlaufstelle, eine verbesserte Informationsbereitstellung sowie diverse Mechanismen zur Betrugsbekämpfung, wie die Rechnungsübermittlung an die Finanzbehörde in Echtzeit oder das Konzept des zertifizierten Steuerpflichtigen. Einige dieser Vorschläge sind im Zeitverlauf vom EU-Gesetzgeber umgesetzt worden, andere, wie die vorgenannten Konzepte zur Betrugsbekämpfung hingegen nicht. Im Jahr 2016 hatte die EU-Kommission eine Mitteilung über einen Aktionsplan³ veröffentlicht. Darin unterbreitete die Kommission weitere Vorschläge für ein umfangreiches Maßnahmenpaket zur Schaffung eines Mehrwertsteuersystems, das weniger betrugsanfällig und gleichzeitig unternehmensfreundlicher ist. Teile dieses Aktionsplans, insbesondere zur Modernisierung des grenzüberschreitenden Handels im B2C-Bereich (sog. Digitalpaket) sind in der Zwischenzeit in Kraft getreten. Am 15.7.2020 legte die EU-Kommission mit ihrem „Aktionsplan für eine faire und einfache Besteuerung zur Unterstützung der Aufbastrategie“⁴ einen weiteren Meilenstein auf dem Weg zu einer moderneren Mehrwertsteuer. Der Aktionsplan bildete die Basis für den am 8.12.2022 vorgelegten Richt-

linienentwurf⁵ im Rahmen der Initiative „VAT in the Digital Age“ (ViDA). Mit ihren Vorschlägen zur Änderung der MwStSystRL, zur Änderung der MwStVO sowie zur Änderung der Verordnung über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer will die Kommission der Diskrepanz zwischen den 30 Jahre alten Mehrwertsteuervorschriften und der aktuellen digitalen Realität entgegenwirken.⁶

II. Der Richtlinienentwurf vom 8.12.2022 im Überblick

Der Richtlinienentwurf sieht drei zentrale Maßnahmenbereiche („Säulen“) vor, nämlich

- die Ausweitung der elektronischen Rechnungstellung, sowie die Einführung digitaler Meldepflichten,
- das Konzept der einzigen MwSt-Registrierung („Single VAT Registration“) zur Vermeidung einer Vielzahl lokaler Registrierungen in den Mitgliedstaaten, sowie
- die Ausweitung der Lieferkettenfiktion bei Online-Marktplätzen, die in die kurzfristige Vermietung von Übernachtungsmöglichkeiten oder in die Erbringung von Personenbeförderungsleistungen einbezogen sind.

Inwieweit die Legislativvorschläge umgesetzt werden, steht heute noch nicht fest. Das Inkrafttreten der geplanten Änderungen steht unter Vorbehalt der Zustimmung durch die EU-Mitgliedstaaten. Allerdings ist davon auszugehen, dass die Änderungen größtenteils deren Zustimmung finden werden, da die Ausarbeitung der Legislativvorschläge in enger Abstimmung mit den Mitgliedstaaten erfolgt ist und einige geplante Mechanismen in den Mitgliedstaaten in ähnlicher Form bereits existieren.

Einige Änderungen im Rahmen des Maßnahmenkatalogs sollen bereits mit Wirkung ab dem 1.1.2024 in Kraft treten. Weitere Änderungen sollen mit Wirkung ab dem 1.1.2025, 1.1.2026 und 1.1.2028 folgen. Bei entsprechender Umsetzung der rechtlichen Änderungen in nationales Recht muss gewährleistet sein, dass auch eine ausreichende technische Umsetzung nach Maßgabe unionsrechtlicher Vorgaben erfolgt.⁷ Die Änderungsvorschläge implizieren nämlich einen immensen Umstellungsaufwand der bestehenden Systeme – nicht nur auf Seiten der Unternehmen, sondern auch auf Seiten der nationalen Steuerverwaltungen. Aus prozessualer und technischer Sicht ist eine frühzeitige

1 Ismer, FS 100 Jahre Umsatzsteuer in Deutschland 1918–2018, 2018, S. 938.

2 Europäische Kommission, Grünbuch über die Zukunft der Mehrwertsteuer. Wege zu einem einfacheren, robusteren und effizienteren MwSt-System. KOM(2010) 695 endgültig, S. 11.

3 Europäische Kommission, KOM(2016) 148 endgültig.

4 Europäische Kommission, KOM(2020) 312 endgültig.

5 Europäische Kommission, KOM(2022) 701 endgültig.

6 Geberth/Fetzer, DStR-Aktuell 2022, 262.

7 Heidbüchel/Schmidt, DStR 2022, 1984.

Auseinandersetzung mit den voraussichtlichen Änderungen unabdingbar.

III. Wichtigste geplante Änderungen der MwStSystRL

1. Ausweitung der elektronischen Rechnungstellung sowie Einführung digitaler Meldepflichten

Nach Art. 218 MwStSystRL sind Rechnungen über erbrachte Leistungen in Papierform oder als elektronisches Dokument auszustellen. Gemäß Art. 232 MwStSystRL muss der Rechnungsempfänger der Verwendung der elektronischen Rechnung zustimmen. Im deutschen Umsatzsteuerrecht ist diese Vorgabe in § 14 Abs. 1 S. 7 UStG normiert. Danach sind Rechnungen auf Papier oder – vorbehaltlich der Zustimmung des Leistungsempfängers – elektronisch zu übermitteln. Für Papierrechnungen ist dagegen keine Zustimmung erforderlich. Nicht zuletzt deshalb bildet die Rechnung in Papierform – zumindest in Deutschland – immer noch den gesetzlichen Standardfall.⁸

Die EU-Kommission ist seit Jahren bestrebt, die elektronische Rechnungstellung zur vorherrschenden Fakturierungsmethode in Europa zu entwickeln.⁹ Mit dem Ziel, Umsatzsteuerbetrug zu bekämpfen, haben einige EU-Mitgliedstaaten die Verpflichtung zur elektronischen Rechnungstellung (E-Invoicing) und zur elektronischen Datenübermittlung (E-Reporting) eingeführt. Im Sinne einer EU-weit einheitlichen Handhabung durch die Mitgliedstaaten sieht der Richtlinienentwurf vom 8.12.2022 die Einführung digitaler Meldepflichten („DMP“) in Verbindung mit einer verpflichtenden elektronischen Rechnungstellung vor. Erste Änderungen im Bereich der elektronischen Rechnungstellung, die im Zuge der Einführung eines digitalen Meldesystems erforderlich sind, werden voraussichtlich mit Wirkung ab dem 1.1.2024 eingeführt.

Dem Richtlinienentwurf zufolge muss eine elektronische Rechnung in einem strukturierten elektronischen Format, das ihre automatische und elektronische Verarbeitung ermöglicht, ausgestellt, übermittelt und empfangen werden können (Art. 217 MwStSystRL-E).¹⁰ Mit der Neufassung des Art. 218 MwStSystRL-E sollen die Mitgliedstaaten ab dem 1.1.2024 ermächtigt werden, die Unternehmen zur elektronischen Rechnungstellung zu verpflichten.

Die Mitgliedstaaten sollen dabei an kein bestimmtes Format gebunden sein, sie müssen aber zumindest digitale Rechnungen zulassen, die dem europäischen Rechnungsstandard für elektronische Rechnungen und der Liste zulässiger Syntaxen gemäß der EU-Richtlinie 2014/55/EU entsprechen. In Deutschland bestehen schon heute mit XRechnung und ZUGFeRD 2.x Datenstrukturen, welche dem EU-Rechnungsstandard EN 16931 entsprechen und daher im Hinblick auf die Rechnungsanforderungen ab dem 1.1.2024 richtunggebend sein könnten. Die Ausstellung elektronischer Rechnungen soll mit Wirkung ab dem 1.1.2024 auch nicht mehr von der Zustimmung des Empfängers abhängig sein – Art. 232 MwStSystRL soll dementsprechend gestrichen werden.

Im Zusammenhang mit der Ausstellung und Übermittlung der elektronischen Rechnungen dürfen die Mitgliedstaaten ab dem 1.1.2024 keine vorhergehende verpflichtende Genehmigung oder Prüfung durch die Steuerbehörden vorsehen. Etwas anderes soll bis zum 31.12.2027 gelten, soweit Mitgliedstaaten derartige Maßnahmen bereits implementiert haben (so z. B. Italien mit dem Clearing-Verfahren *Sistema di Interscambio, SdI*) oder eine entsprechende Ermächtigung

des Rates nach Art. 395 MwStSystRL vor Inkrafttreten der geplanten Änderungen erhalten haben (Hinweis: Deutschland hat kürzlich einen Antrag auf Ermächtigung zur Einführung eines Genehmigungs-/Clearing-Verfahrens nach Art. 395 MwStSystRL gestellt). Bei entsprechender Umsetzung des Richtlinienvorschlags werden vorhandene oder bewilligte Systeme zur Genehmigung oder Prüfung von elektronischen Rechnungen noch bis zum 31.12.2027 von den Steuerbehörden genutzt werden können.

Mit Wirkung ab dem 1.1.2028 soll Art. 218 MwStSystRL-E erneut modifiziert werden und die Unternehmen zur Rechnungstellung in einem strukturierten, elektronischen Format verpflichten. Ab diesem Zeitpunkt dürfen die Mitgliedstaaten Rechnungen in Papierform oder einem anderen Format nur für Umsätze akzeptieren, die keinen digitalen Meldepflichten unterliegen. In der Folge werden Papierrechnungen oder Rechnungen in einem anderen Format dann nur noch für Leistungen im Inland bzw. Leistungen mit Bezug zum Drittland zulässig sein.¹¹ Darüber hinaus wird der neugefasste Art. 222 Abs. 1 MwStSystRL-E vorschreiben, dass Rechnungen ab dem 1.1.2028 für innergemeinschaftliche Lieferungen oder Dienstleistungen, die dem Reverse-Charge-Verfahren unterliegen, spätestens zwei Arbeitstage nach Eintritt des Steuertatbestands ausgestellt werden. Für andere Vorgänge, wie z. B. reine Inlandsumsätze, verbleibt den Mitgliedstaaten das Ermessen, abweichende Fristen für die Rechnungstellung festzulegen (Art. 222 Abs. 2 MwStSystRL). Neben den neuen Fristen zur Rechnungstellung sieht der Richtlinienentwurf außerdem zusätzliche, verpflichtende Rechnungsangaben vor (Art. 226 MwStSystRL-E), deren Angabe die Verwendung der elektronischen Rechnungen zur Automatisierung des Meldeverfahrens sicherstellen sollen. Im Sinne eines funktionierenden „Quasi-Echtzeit-Meldesystems“ soll deswegen auch die Möglichkeit zur Ausstellung monatlicher Sammelrechnungen abgeschafft werden (Art. 223 MwStSystRL soll entsprechend gestrichen werden).

Die erforderlichen Datenelemente, die zu den Rechnungsangaben hinzugefügt werden, umfassen

- bei Korrekturrechnungen einen Verweis auf die Rechnungsnummer der korrigierten Rechnung, Art. 226 Nr. 16 MwStSystRL-E,
- die Angabe der IBAN des Bankkontos des Lieferanten, auf dem der Rechnungsbetrag gutgeschrieben werden soll, Art. 226 Nr. 17 MwStSystRL-E, und
- das Fälligkeitsdatum bzw. bei Teilzahlungen die Fälligkeitsdaten, Art. 226 Nr. 18 MwStSystRL-E.

Um die Besteuerung grenzüberschreitender Lieferungen und/oder Dienstleistungen im Empfängerland sicher zu stellen, ist ein umfangreicher Datenaustausch zwischen den zentralen Steuerbehörden der Mitgliedstaaten erforderlich.¹² Unternehmer, die heute bestimmte grenzüberschreitende Lieferungen und/oder Dienstleistungen im EU-Binnenmarkt erbringen, sind verpflichtet, eine Zusammenfassende Meldung (ZM) über die innergemeinschaftlichen Warenlieferungen und/oder Dienstleistungen abzugeben. Dieser zentrale Kontrollme-

⁸ Deutscher Bundestag, Wissenschaftlicher Dienst, Möglichkeiten zur Einführung eines E-Rechnungs- und Clearance-Verfahrens in Deutschland, 2021, Az. WD 4 – 3000 – 141/20, S. 4.

⁹ Europäische Kommission, KOM(2010) 712 endgültig, S. 2.

¹⁰ Vgl. Durchführungsbeschluss (EU) 2017/1870 der Kommission.

¹¹ Dies gilt jedoch nur, sofern der Mitgliedstaat nicht von Art. 271a und 271b MwStSystRL-E Gebrauch gemacht hat und auch inländische Umsätze der Meldepflicht unterworfen hat.

¹² Abrufbar unter https://www.bzst.de/DE/Unternehmen/Umsatzsteuer/ZusammenfassendeMeldung/zusammenfassendemeldung_node.html (Abruf: 8.2.2023).

chanismus soll noch bis zum 31.12.2027 Bestand haben und mit Wirkung ab dem 1.1.2028 durch die digitalen Meldepflichten („DMP“) für innergemeinschaftliche Umsätze ersetzt werden. Dem Richtlinienentwurf zufolge werden die notwendigen Mittel für die elektronische Datenübermittlung von den Mitgliedstaaten zur Verfügung gestellt.

Für Unternehmer, die sich am Waren- und Dienstleistungsverkehr des Binnenmarktes beteiligen, bedeutet dies, dass ab dem 1.1.2028 für jeden einzelnen, innergemeinschaftlichen Umsatz Meldepflichten durch den Unternehmer selbst oder in dessen Vertretung durch einen steuerlichen Berater zu erfüllen sind (Art. 262 Abs. 1 MwStSystRL-E). Konkret sind die Meldepflichten für

- jede Lieferung und Verbringung von Gegenständen gemäß Art. 138 MwStSystRL,
- jeden innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen gemäß Art. 20 MwStSystRL und
- jede Dienstleistung mit Leistungsort in einem anderen EU-Mitgliedstaat zu erfüllen.

Damit sollen die digitalen Meldepflichten für dieselben Umsätze gelten, die Gegenstand der Zusammenfassenden Meldung waren, mit Ausnahme der Konsignationslagerregelung, die künftig abgeschafft werden soll (siehe Kapitel III.2). Im Rahmen der elektronischen Datenübermittlung werden die Angaben nicht länger konsolidiert nach Erwerber bzw. Dienstleistungsempfänger, sondern nach Umsatz aufgeschlüsselt.

Die Umsatzinformationen sind innerhalb von zwei Arbeitstagen nach Ausstellung der Rechnung auf elektronischem Wege an die zuständige (inländische) Steuerbehörde zu übermitteln (Art. 263 MwStSystRL-E). Unternehmer sind daher verpflichtet, ihren Meldeverpflichtungen innerhalb von höchstens vier Arbeitstagen nach Leistungserbringung nachzukommen. Dies soll unabhängig davon gelten, ob der Unternehmer eine Rechnung ausgestellt hat, also auch dann, wenn die Rechnungstellung versäumt wurde.

Erfolgt die Datenübermittlung nicht bzw. nicht vollständig oder nicht innerhalb der genannten Fristen, soll die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen ab dem 1.1.2028 nicht in Anspruch genommen werden können (Art. 138 Abs. 1a MwStSystRL-E).

Anders als bisher soll die Erhebung und Meldung von Umsatzdaten auf Seiten des Empfängers eines innergemeinschaftlichen Erwerbs verpflichtend werden, Art. 268 MwStSystRL-E. Derzeit besteht hier ein Wahlrecht der Mitgliedstaaten, den Unternehmen die Meldung innergemeinschaftlicher Erwerbe vorzuschreiben.

2. Einführung einer einzigen MwSt-Registrierung („Single VAT Registration“)

Unternehmer, die sich am innereuropäischen Handel beteiligen, sind nicht selten verpflichtet, sich zur Erfüllung ihrer mehrwertsteuerlichen Melde- und Erklärungspflichten in mehreren EU-Mitgliedstaaten registrieren zu lassen. Aus den Compliance-Anforderungen, die nach Vorgabe lokaler Vorschriften im jeweiligen EU-Mitgliedstaat abzuwickeln sind, resultiert gerade bei einer Vielzahl von Registrierungen ein enormer Verwaltungs- und Kostenaufwand. Bestrebungen der EU-Kommission zur Schaffung einer einzigen Anlaufstelle, die die Erledigung mehrwertsteuerlicher Melde- und Erklärungspflichten im Mitgliedstaat der Ansässigkeit ermöglicht, bestehen seit Jahren. Mit dem zum 1.7.2021 eingeführten One-Stop-Shop-Verfahren (OSS) trat ein besonderes Besteuerungsverfahren in Kraft, von dem insbesondere Online-Händler profitieren, die in einem anderen EU-Mitgliedstaat

mit ihren Verkäufen an Nichtunternehmer (B2C) steuerpflichtig werden und ihre Umsätze „an zentraler Stelle“ im Mitgliedstaat ihrer Ansässigkeit melden können.

Im Rahmen des Richtlinienentwurfs stellt die EU-Kommission unter dem Konzept der „Single VAT Registration“ weitere Mechanismen vor, die Unternehmer von Registrierungsspflichten im EU-Ausland entlasten sollen. Vorgesehen ist unter anderem eine Ausweitung des Reverse-Charge-Verfahrens und ein erweiterter Anwendungsbereich des OSS und des IOSS (Import-One-Stop-Shop). Zusätzlich soll das Modell der fiktiven Leistungskette auf sämtliche Lieferungen innerhalb der EU, die über Online-Marktplätze oder andere elektronische Schnittstellen getätigt werden, ausgeweitet werden. Die Änderungen sollen stufenweise zum 1.1.2025 eingeführt werden.

Im Einzelnen sind die folgenden Änderungen geplant:

- Mit Art. 194 MwStSystRL ermächtigt der EU-Gesetzgeber die Mitgliedstaaten, für Lieferungen oder Dienstleistungen, die von nicht-ansässigen Unternehmen erbracht werden und für die Mehrwertsteuer im Bestimmungsmitgliedstaat anfällt, die Übertragung der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger vorzuschreiben. Dieses Wahlrecht der Mitgliedstaaten soll zum 1.1.2025 obligatorisch werden. Mit Inkrafttreten der Neuregelung werden sämtliche, in einem anderen Mitgliedstaat steuerbare Lieferungen oder steuerbare Dienstleistungen eines nicht-ansässigen Steuerpflichtigen an einen anderen Steuerpflichtigen, der in diesem Mitgliedstaat für mehrwertsteuerliche Zwecke registriert ist, der Übertragung der Steuerschuld unterworfen. Ausgenommen vom Anwendungsbereich des Reverse-Charge-Verfahrens sollen nach dem Richtlinienentwurf Umsätze sein, die der Margenbesteuerung unterliegen. Bislang hatte Deutschland von dem Wahlrecht des Art. 194 MwStSystRL nur eingeschränkt Gebrauch gemacht. Die Umsetzung des neugefassten Art. 194 MwStSystRL-E in deutsches Umsatzsteuerrecht wird daher erhebliche Auswirkungen haben.
- Die in Art. 17a MwStSystRL normierte Vereinfachungsregelung für Lieferungen über ein Konsignationslager soll zum 31.12.2025 abgeschafft werden. Die Bestückung des Lagers soll künftig im Rahmen von OSS gemeldet werden können, sodass trotz Abschaffung der Vereinfachungsregelung keine Registrierung im Mitgliedstaat des Verbringens notwendig sein wird. Durch die oben beschriebene Ausweitung des Reverse-Charge-Verfahrens dürfte auch durch die spätere lokale Lieferung (B2B) im Bestimmungsmitgliedstaat keine Registrierungsspflicht begründet werden.
- Der Anwendungsbereich des OSS-Verfahrens in Art. 369a ff. MwStSystRL soll erheblich ausgeweitet werden. Bei entsprechender Umsetzung der Neuregelung wird der Anwendungsbereich von OSS künftig auf Lieferungen mit Installation oder Montage im Bestimmungsmitgliedstaat, Lieferungen an Bord von Schiffen, Flugzeugen oder Eisenbahnen, Lieferungen von Gas, Elektrizität, Wärme oder Kälte, Art. 369b Buchst. d) MwStSystRL-E und auf ruhende oder bewegte Lieferungen innerhalb des Bestimmungsmitgliedstaats, Art. 369b Buchst. e) MwStSystRL-E ausgeweitet werden. Voraussetzung für die Anwendbarkeit des OSS-Verfahrens in den vorgenannten Fällen ist, dass der liefernde Unternehmer in dem Mitgliedstaat, in dem die Lieferungen ausgeführt werden, nicht zu mehrwertsteuerlichen Zwecken registriert ist und der Abnehmer als B2C-Kunde qualifiziert, dieser also ein Nicht-Unternehmer oder ein Steuerpflichtiger bzw. eine juristische Person ist, die nicht der Besteuerung innergemeinschaftlicher Erwerbe unterliegt.

- Das OSS-Verfahren soll ferner für lokale Lieferungen im B2B-Bereich, die der Margenbesteuerung unterliegen (z.B. bei der Lieferung von Gebrauchsgegenständen) anwendbar sein. Diese Lieferungen sind vom erweiterten Anwendungsbereich des Reverse-Charge-Verfahrens ausgenommen (vgl. oben stehende Ausführungen).
- Unternehmer, die eigene Waren in andere EU-Mitgliedstaaten verbringen, sollen das innergemeinschaftliche Verbringen künftig über OSS melden können, Art. 369xaff. MwStSystRL-E. Möchte ein Unternehmer OSS für seine innergemeinschaftlichen Verbringungen nutzen, so muss er dies einheitlich für alle seine getätigten innergemeinschaftlichen Verbringungen tun. Nicht „OSS-fähig“ soll der Transfer von Gegenständen sein, bei denen es sich nach der Definition des Bestimmungsmitgliedstaats um Investitionsgüter handelt. Vom Anwendungsbereich dieses besonderen Besteuerungsverfahrens soll auch das Verbringen von Gegenständen ausgenommen sein, für die, wären sie im Bestimmungsmitgliedstaat erworben worden, kein Recht auf vollen Vorsteuerabzug bestanden hätte. Der im Rahmen von OSS zu erklärende innergemeinschaftliche Erwerb im Bestimmungsmitgliedstaat ist von der Mehrwertsteuer befreit.
- Mit Wirkung ab dem 1.7.2021 trat EU-weit die zweite Stufe des Mehrwertsteuer-Digitalpakets in Kraft. In diesem Zuge kam es zu grundlegenden Änderungen für Betreiber sogenannter elektronischer Schnittstellen. Zu den elektronischen Schnittstellen zählt der Gesetzgeber elektronische Marktplätze, Plattformen, Portale und ähnliche elektronische Mittel. Gemäß der Regelung des Art. 14a MwStSystRL (§ 3 Abs. 3a UStG) wird unter bestimmten Voraussetzungen eine Lieferkette zwischen Online-Händler, Schnittstellenbetreiber und Kunde fingiert. Zu einer fiktiven Leistungskette kommt es insbesondere, wenn die elektronische Schnittstelle Warenlieferungen an Nichtunternehmer durch im Drittlandsgebiet ansässige Online-Händler unterstützt und die Warenbewegung im Gemeinschaftsgebiet beginnt und endet. Darüber hinaus wird derzeit eine Leistungskette unabhängig von der Ansässigkeit des Online-Händlers fingiert, wenn die elektronische Schnittstelle Fernverkäufe von aus dem Drittlandsgebiet eingeführten Gegenständen mit einem Sachwert von höchstens 150 Euro unterstützt.

Mit der Ausweitung des Konzepts der Lieferkettenfiktion zum 1.1.2025 auf sämtliche Lieferungen innerhalb der EU, die über eine elektronische Schnittstelle getätigt werden, plant die EU-Kommission eine weitere grundlegende Änderung im Bereich des Online-Handels. Die „neue“ Lieferkettenfiktion soll für sämtliche Lieferungen innerhalb der EU – sowohl im B2B, als auch im B2C-Bereich – gelten und führt im Ergebnis dazu, dass Schnittstellenbetreiber fiktiv in die Lieferkette miteinbezogen werden (Art. 14a Abs. 2 MwStSystRL-E). Sie werden quasi zum Empfänger einer Lieferung auf der Eingangsseite und ausgangsseitig zum Lieferanten.

Die Lieferkettenfiktion soll nur greifen, soweit Lieferungen aus einem EU-Mitgliedstaat in einen anderen EU-Mitgliedstaat unterstützt werden und findet keine Anwendung, soweit der Schnittstellenbetreiber nur in einem EU-Mitgliedstaat Ansässigkeit begründet und Warenverkäufe nur innerhalb dieses EU-Mitgliedstaats erfolgen (Art. 14a Abs. 4 MwStSystRL-E).

Bei Anwendung der Lieferkettenfiktion soll die Lieferung des Online-Händlers an den Schnittstellenbetreiber stets als ruhende, steuerfreie Lieferung qualifizieren. Die Lieferung des Schnittstellenbetreibers richtet sich nach den allgemeinen Ortsbestimmungsvorschriften. Der Marktplatzbetreiber, der Lieferungen über seinen

Marktplatz unterstützt, hat Aufzeichnungspflichten bezüglich „seiner“ Lieferanten, deren Warenverkäufe er vermittelt, zu erfüllen.

- Die Fernverkaufsregelung in Art. 14 Abs. 4 MwStSystRL wird auf Gebrauchsgegenstände, Kunstgegenstände, Sammlungstücke und Antiquitäten ausgedehnt, wenn diese von Wiederverkäufern an andere Steuerpflichtige geliefert werden. Der bislang geltende Art. 35 MwStSystRL wird gestrichen, sodass die Lieferung dieser Gegenstände gemäß Art. 33 Buchst. a MwStSystRL ab dem 1.1.2025 am Bestimmungsort besteuert wird. Werden Kunstgegenstände oder Antiquitäten ohne Versendung oder Beförderung geliefert oder beginnt und endet die Versendung oder Beförderung im selben Mitgliedstaat, unterliegt die Lieferung der Besteuerung an dem Ort, an dem der Erwerber ansässig ist oder seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort hat (Art. 39a MwStSystRL-E). Für die Meldung der vorgenannten Umsätze wird OSS anwendbar sein.

3. Neue fiktive Leistungsketten für Plattformen im Bereich der Kurzzeitvermietung von Unterkünften und der Personenbeförderung

Eine Ausweitung des Konzepts der fiktiven Leistungskette hat die EU-Kommission auch für bestimmte Akteure der „platform economy“ vorgesehen. Mit dieser Neuregelung, deren Inkrafttreten zum 1.1.2025 geplant ist, soll die Besteuerung von Dienstleistungen im Zusammenhang mit der kurzfristigen Unterkunftsvermietung und Personenbeförderung, die Privatpersonen oder Kleinunternehmer über elektronische Schnittstellen anbieten, sichergestellt werden (vgl. Art. 28a MwStSystRL-E und Art. 9b–9d MwSt-DVO-E). Weil diese Anbieter in der Regel keine Umsatzsteuer berechnen, haben sie bislang einen Wettbewerbsvorteil gegenüber klassischen Anbietern im Bereich der Beherbergung und des Taxigewerbes. Mit der Neuregelung sollen die Wettbewerbsbedingungen in beiden Branchen angeglichen werden.

Die Neuregelung führt im Ergebnis dazu, dass elektronische Schnittstellenbetreiber, die die kurzfristige Vermietung¹³ von Unterkünften oder Personenbeförderungen unterstützen, so behandelt werden, als hätten sie die Dienstleistungen empfangen und erbracht (Art. 28a MwStSystRL-E). Die elektronische Schnittstelle, die in Bezug auf die Dienstleistung des Anbieters als Leistungsempfänger gilt, stellt dem Kunden die Mehrwertsteuer für die jeweilige Dienstleistung in Rechnung. Die fiktive Dienstleistung des Anbieters an die elektronische Schnittstelle soll als steuerbefreit ohne Recht auf Vorsteuerabzug gelten (Art. 136b MwStSystRL-E). Die kurzfristige Unterkunftsvermietung soll gemäß Art. 306 Abs. 3 MwStSystRL-E nicht der Margenbesteuerung unterliegen. Die fiktive Leistungskette wird keine Auswirkung auf die Vorsteuerabzugsberechtigung der elektronischen Schnittstelle haben (vgl. Art. 172a MwStSystRL-E).

Die Anwendung der Neuregelung hängt insbesondere von der Eigenschaft des Anbieters ab. So wird die Lieferkette nur dann fingiert, wenn der Anbieter

- ein Nichtunternehmer;
- ein Unternehmer, der nur umsatzsteuerfreie Umsätze ausführt;
- eine nicht-unternehmerische juristische Person;
- ein Unternehmer, der seine Umsätze nach Durchschnittssätzen für Land- und Forstwerke versteuert oder
- Kleinunternehmer ist

¹³ „kurzfristige Vermietung“ meint dem Richtlinienentwurf zufolge eine ununterbrochene Vermietung von maximal 45 Tagen (Art. 135 Abs. 3 MwStSystRL-E).

und er nicht für umsatzsteuerliche Zwecke in der EU registriert ist (vgl. Art. 28a Buchst. a)–f) MwStSystRL-E). Wendet der Plattformbetreiber die Leistungskette nicht an, hat er hinsichtlich der entsprechenden Umsätze Aufzeichnungspflichten zu erfüllen (Art. 242a MwStSystRL-E).

IV. Fazit

Die vorgeschlagenen Änderungen sind teilweise sehr komplex und werden bei entsprechender Umsetzung zu einem enormen Umstellungsaufwand führen. Unternehmer sollten ihre (geplanten) Transaktionen daher frühzeitig analysieren, um den Umstellungsaufwand, der nicht zuletzt vom jeweiligen Geschäftsmodell abhängt, einschätzen zu können. Was die digitalen Meldepflichten und die Verpflichtung zur Ausstellung und zum Empfang elektronischer Rechnungen ab dem 1.1.2028 betrifft, so ist absehbar, dass diese für nahezu alle Unternehmer zur Herausforderung werden. Hier liegt auch ein enormer Umstellungsaufwand auf Seiten der Steuerbehörden, die die Mittel für die elektronische Datenübermittlung zur Verfügung stellen werden.

Beitrag 2 dieser Reihe wird sich im Detail mit Fragestellungen im Zusammenhang mit den geplanten digitalen Meldepflichten und der Verpflichtung zur elektronischen Rechnungstellung beschäftigen. Beitrag 3 wird das Konzept der „Single VAT Registration“ näher beleuchten.

Nils Bleckmann, RA/StB, ist Partner und Leiter der Service Line indirect Tax der WTS. Sein Tätigkeitsschwerpunkt ist die umsatzsteuerliche Beratung von Bank- und Finanzinstituten.



Michael Neitsch, M.A., ist Senior Consultant bei WTS und in der umsatzsteuerlichen Beratung am Standort Frankfurt a. M. tätig.



Dr. Dirk Koch, RA/StB, und Sebastian Gerhards, RA

Vermeidung einer Doppelbesteuerung mit Grunderwerbsteuer bei Share Deals durch neue Korrekturvorschrift?

Gehen mindestens 90% der Anteile an einer im Inland grundbesitzenden Gesellschaft auf Neu-Gesellschafter über (sog. Share Deal), soll dies nach Auffassung der Finanzverwaltung dazu führen, dass sowohl beim schuldrechtlichen Verpflichtungsgeschäft (Signing) als auch beim Übergang der Anteile (Closing) Grunderwerbsteuer entsteht. Danach soll die Grunderwerbsteuer in solchen Fällen also grundsätzlich doppelt anfallen. Mit dem Jahressteuergesetz 2022 (JStG 2022) führte der Gesetzgeber § 16 Abs. 4a GrEStG ein, wonach eine solche Doppelbelastung unter gewissen Umständen und auf Antrag verhindert werden kann. Warum diese neue Vorschrift Fluch und Segen zugleich ist, soll mit nachfolgendem Beitrag beleuchtet werden.

I. Übersicht zum neuen § 16 Abs. 4a GrEStG

1. Problemaufriss

Nach Auffassung der Finanzverwaltung stellen das Signing und das Closing bei Share Deals zwei Grunderwerbsteuerrechtliche Vorgänge dar, wenn diese beiden Rechtsvorgänge, wie im Regelfall, zu unterschiedlichen Zeitpunkten stattfinden: Während beim Signing eine

Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 bzw. 3 GrEStG verwirklicht wird, wird zum Closing der Tatbestand des § 1 Abs. 2b GrEStG (Kapitalgesellschaftsregel) bzw. der Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG (Personengesellschaftsregel) erfüllt.¹ Dass dieses Ergebnis nicht mit dem gesetzlich normierten Anwendungsvorrang² von § 1 Abs. 2a bzw. 2b GrEStG³ vereinbar ist, erkennt wohl die Finanzverwaltung und gibt in den Erlassen⁴ daher Folgendes vor:

Im Zeitpunkt des Signing erfolgt eine Festsetzung der Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 oder 3 GrEStG. Im Zeitpunkt des Closing erfolgt eine Festsetzung der Grunderwerbsteuer gemäß § 1 Abs. 2b GrEStG bzw. § 1 Abs. 2a GrEStG. Die Festsetzung nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 oder 3 GrEStG ist aufzuheben, wenn der Grundstücksbestand der Grundstücksgesellschaft im Zeitpunkt des Signing und des

¹ Neben den subsidiären Tatbeständen § 1 Abs. 3 Nr. 2 und 4 GrEStG; vgl. Oberste Finanzbehörden der Länder vom 10.5.2022 – S 4501, BStBl. I 2022, 801 bzw. 821, jeweils Tz. 8.1 (Gleich lautende Erlasse bzw. GLE betreffend Anwendung des § 1 Abs. 2a und 2b GrEStG).

² § 1 Abs. 3 Halbs. 1 GrEStG.

³ Meßbacher-Hönsch/, in: Viskorf, GrEStG, 20. Aufl. 2021, § 1, Rn. 1033.

⁴ Vgl. Oberste Finanzbehörden der Länder vom 10.5.2022 – S 4501, BStBl. I 2022, 801 bzw. 821, jeweils Tz. 8.1 (Gleich lautende Erlasse bzw. GLE betreffend Anwendung des § 1 Abs. 2a und 2b GrEStG).