



Umsatzsteuerfrei oder nicht – DAS ist hier die Frage!

Die besonderen Probleme der Branche beim
EU-Geschäft und wie der BfI Ihnen zukünftig helfen wird

von

Diplom-Finanzwirt Rüdiger Weimann, Dozent, Lehrbeauftragter und freier
Gutachter in Umsatzsteuerfragen, Dortmund, Kooperationspartner der ...

unter Mitarbeit von

Diplom-Betriebswirt Lars Fuisting, StB, Düsseldorf, Geschäftsführer der ...



FACHWERK Steuerberatungsgesellschaft mbH
Vagedesstraße 19 · 40479 Düsseldorf

INHALTSÜBERICHT

Auszug aus der aktuellen Vortragsunterlage

Umsatzsteuer – Die 70 teuersten Fehler der Autohäuser Branchentypische Fehler sicher erkennen und sofort abstellen!

	<u>Seite</u>
A. Die 36 teuersten Fehler im Deutschlandgeschäft	5
B. Die 19 teuersten Fehler im EU-Geschäft	6
C. ...	
 Annex: Neues aus Rechtsprechung und Verwaltung	
1. Endlich Entwarnung bei der Postfachangabe und ein erster Lichtblick beim Vertrauensschutz (EuGH vom 15.11.2017)	23
2. Die rückwirkende Rechnungsberichtigung ist möglich; die Vollverzinsung entfällt! (EuGH vom 15.9.2016, BFH vom 20.10.2016)	38
3. Zuordnung der Warenbewegung im Abhol-Fall (BFH vom 25.2.2015)	45
4. Nachweis eines Exports – ggf. Eigenbelege fertigen! (BFH vom 19.3.2015)	47
5. EU-Geschäfte ab 2019 (EU-Kommission und -Rat vom 4.10.2017)	49
 Neues Schulungsprogramm des BfI	 72



Weiterführende Literatur

Rüdiger Weimann, Umsatzsteuer in der Praxis (Buch + Arbeitshilfen online + Homepage), 15. Auflage 2017, ISBN 978-3-648-09273-6, Rudolf Haufe Verlag, € 79
☞ zitiert als „UdP“.

Rüdiger Weimann / Fritz Lang, Umsatzsteuer – national und international, 4. Auflage 2015, elektronisches Update auf den 1.1.2017, ISBN: 978-3-7910-3256, € 129,95.

Jürgen Troost / Rüdiger Weimann / Neofitos Arathymos / Andreas Hadamitzky / Klaus Sahorsch / Ellen Schmidt, Besteuerung des Kfz-Gewerbes - Steuerliche und betriebswirtschaftliche Beratung, Bilanzierung, Gestaltungspraxis, 1. Auflage 2015, ISBN: 978-3-7910-3083-8, 89,95 €.



Referenten-Hotline



Kontaktdaten

WWW Downloads

- ▶ www.umsatzsteuerwissen.de
- ▶ www.umsatzsteuerdialog.de
- ▶ www.umsatzsteuerpraxis.de
- ▶ www.umsatzsteuer-national-und-international.de

Sie als Teilnehmer der heutigen Veranstaltung finden die im Hand-out und in der Veranstaltung angekündigten **Ergänzungen** wie gewohnt auf der Homepage umsatzsteuerwissen.de im Ordner „**Ergänzungsskripts**“.

Auf der Homepage finden Sie auch die Rufnummer der für Sie kostenlosen „**Referenten-Hotline**“ sowie die dafür vorgesehenen **Sprechzeiten** (☞ letzte Seite dieses Handouts).



Jürgen Troost / Rüdiger Weimann / Neofitos Arathymos / Andreas Hadamitzky / Klaus Sahorsch / Ellen Schmidt, Besteuerung des Kfz-Gewerbes - Steuerliche und betriebswirtschaftliche Beratung, Bilanzierung, Gestaltungspraxis, 1. Auflage 2015, ISBN: 978-3-7910-3083-8, 89,95 €.

Kapitel A

Die 36 teuersten Fehler im Deutschlandgeschäft

– Auszug –

A.7 Bestellungen unter Verwendung eines Postfachs

Ihr Fehler

Sie ordern Ware oder Dienstleistungen unter Verwendung Ihres Postfachs.

So machen Sie alles richtig!

Um Ihren Vorsteuerabzug sicherzustellen, sollten Sie – zumindest derzeit – immer die Straßenanschrift Ihres Autohauses verwenden ...

A.10 Eingangsrechnungen, Postfachangabe

Ihr Fehler

Sie akzeptieren Eingangsrechnungen, die lediglich Ihr Postfach und nicht Ihre Straßenanschrift ausweisen.

So machen Sie alles richtig!

Um Ihren Vorsteuerabzug sicherzustellen, sollten Sie – zumindest derzeit – darauf Wert legen, dass Eingangsrechnungen die Straßenanschrift Ihres Autohauses verwenden. Darauf sollte Ihr Einkauf bereits bei der Bestellung achten

Hinweis

Überholt durch die neue Rechtsprechung des **EuGH vom 15.11.2017** ➔ Annex 1



Ihre Notizen:

Kapitel B

Die 19 teuersten Fehler im EU-Geschäft

– Auszug –

B.1 Abholfälle:

Auch weiterhin mit Abnehmersicherung arbeiten!

Ihr Fehler

Seit die Gelangensbestätigung Pflicht ist, verzichten Sie in Abholfällen darauf, vom Kunden die Abnehmersicherung einzuholen.

So machen Sie alles richtig!

Um der Finanzverwaltung und den Gerichten Ihren guten Glauben nachzuweisen, sollten Sie immer auch auf einer Abnehmersicherung bestehen (☞ vgl. B.9 „Gelangensbestätigung, Abgrenzung Abnehmersicherung“)

Fundstelle in ASR

ASR 10/2013, 6; 9/2013, 6



Ihre Notizen:

B.2 Abholfälle: Vertragliche Absicherung

Ihr Fehler

Sie rechnen die Lieferung als innergemeinschaftliche steuerfrei ab, wenn der Kunde Ihnen die Abnehmersversicherung unterschrieben und die Gelangensbestätigung übersandt hat.

So machen Sie alles richtig!

Seit neuestem müssen Sie außerdem ausschließen dürfen, dass die Verfügungsmacht am Fahrzeug schon in Deutschland auf einen Kunden des Kunden übergegangen ist. Aus diesem Grunde sollten Sie eine entsprechende Klausel bereits in den Kaufvertrag aufnehmen!

Vertiefende Darstellung

➔ Annex 3 und 5

Fundstelle in ASR

ASR 6/2015, 5; 6/2014, 6

 **Ihre Notizen:**

B.4 Bezahlung durch den „richtigen Kunden“ sicherstellen

Ihr Fehler

Holt der EU-Kunde das Fahrzeug ab, lassen Sie sich bei unbarer Zahlweise vor der Übergabe von der Buchhaltung lediglich den Geldeingang bestätigen.

So machen Sie alles richtig!

Der Geldeingang muss vom richtigen (Kunden-)Konto erfolgen, damit eine vorherige Weiterveräußerung des Fahrzeugs – und damit ein steuerpflichtiger Umsatz für Sie – ausgeschlossen werden kann.

Fundstelle in ASR

ASR 7/2012, 6



Der Fall dazu:



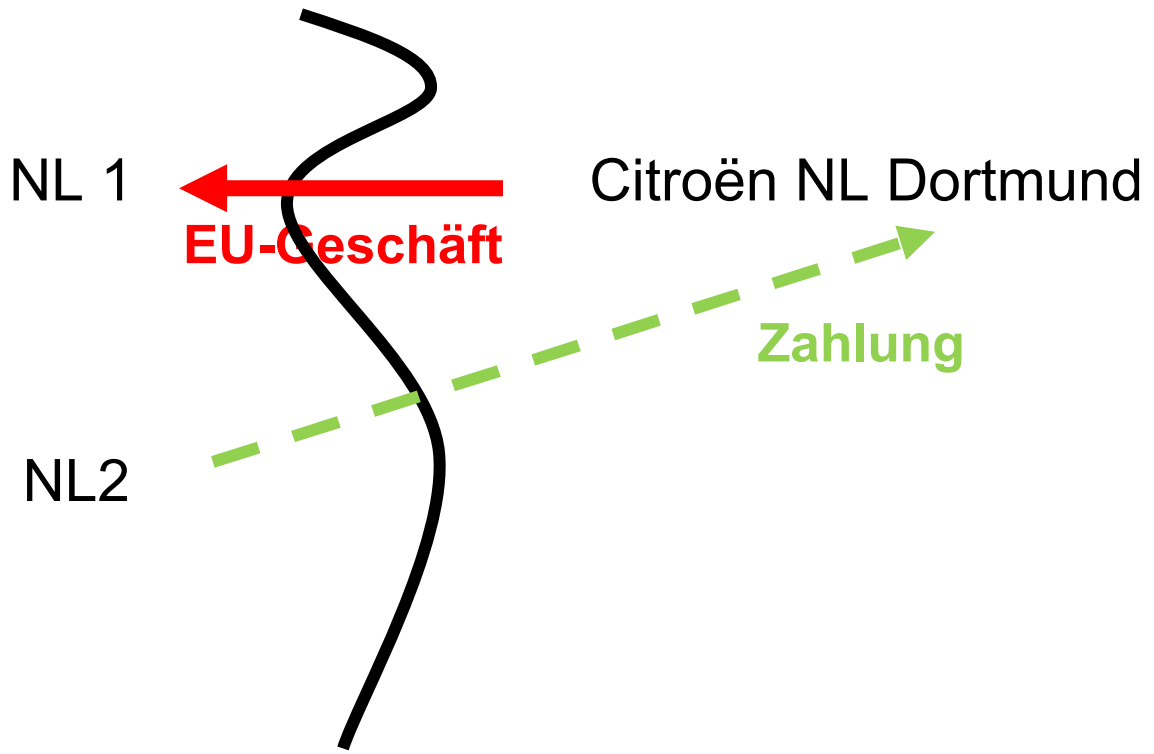
...

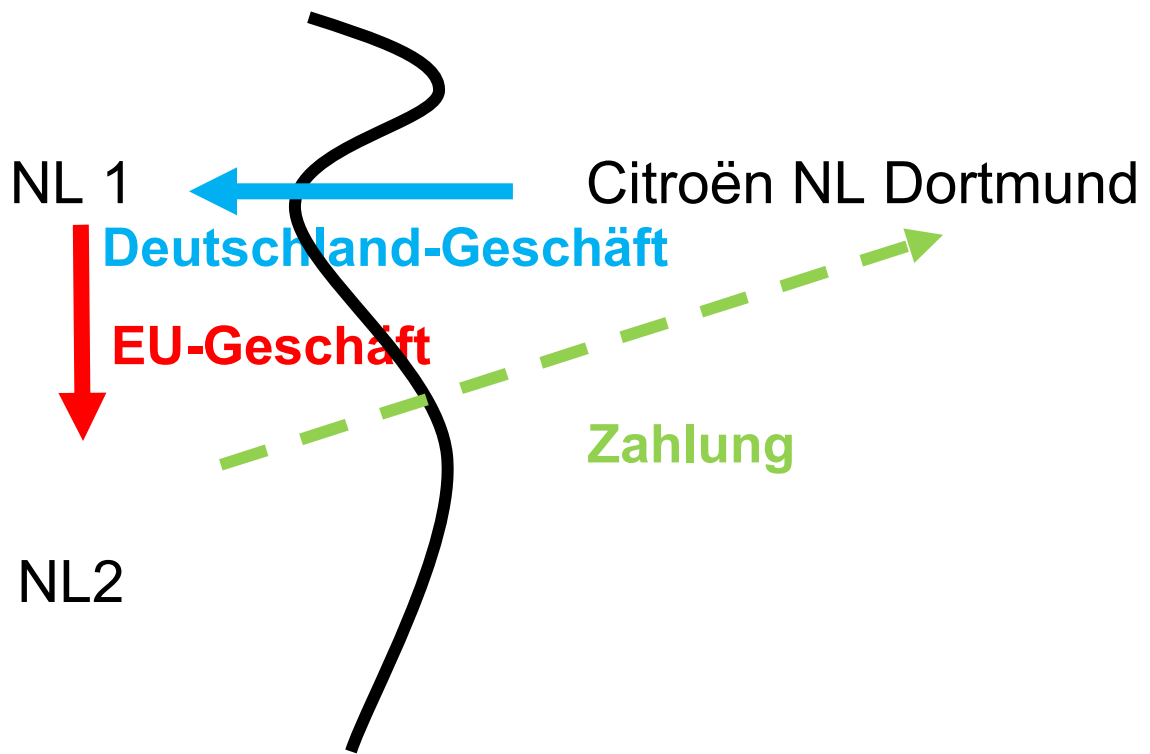
NL 1



Citraöen NL Dortmund

EU-Geschäft





B.5 BP, Belehrung zum Karussellgeschäft

Ihr Fehler

Nachdem der Betriebsprüfer mit Ihnen das neue „Merkblatt zur Umsatzsteuer / Beachtung des gemeinschaftsrechtlichen Missbrauchsverbots“ besprochen und Sie entsprechend belehrt hat, nehmen das Merkblatt nicht an und verweigern die Unterschrift.

So machen Sie alles richtig!

Die Verweigerung der Unterschrift macht keinen Sinn. Unterschreiben Sie nicht, wird der Beamte das Gespräch protokollieren und Ihnen das Dokument nachweisbar übersenden, etwa per Einschreiben mit Rückschein. Sollten Ihre EU-Geschäfte nach nochmaliger Überprüfung anhand des Merkblatts unauffällig sein, informieren Sie die Finanzverwaltung entsprechend und fordern für den Fall, dass behördlicherseits konkrete andere Erkenntnisse vorliegen, die Verwaltung dazu auf, Ihnen diese zur Abwendung eines Schadens von Ihrem Unternehmen zeitnah schriftlich mitzuteilen.

Hinweis

Überlegungen der EU-Kommission ➡ Annex 5

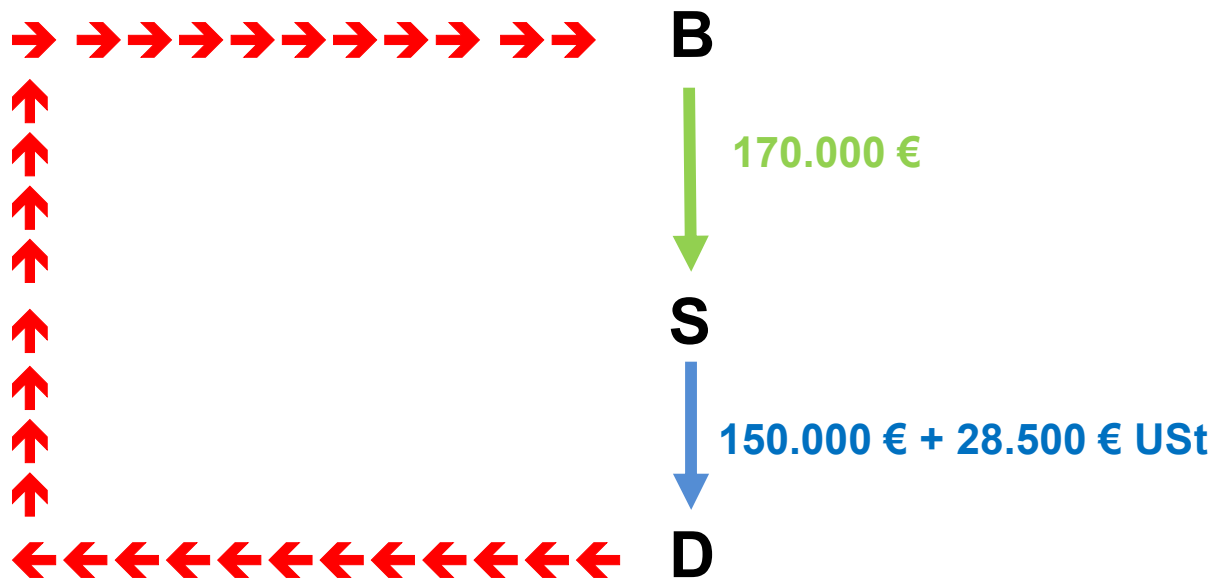
Fundstelle in ASR

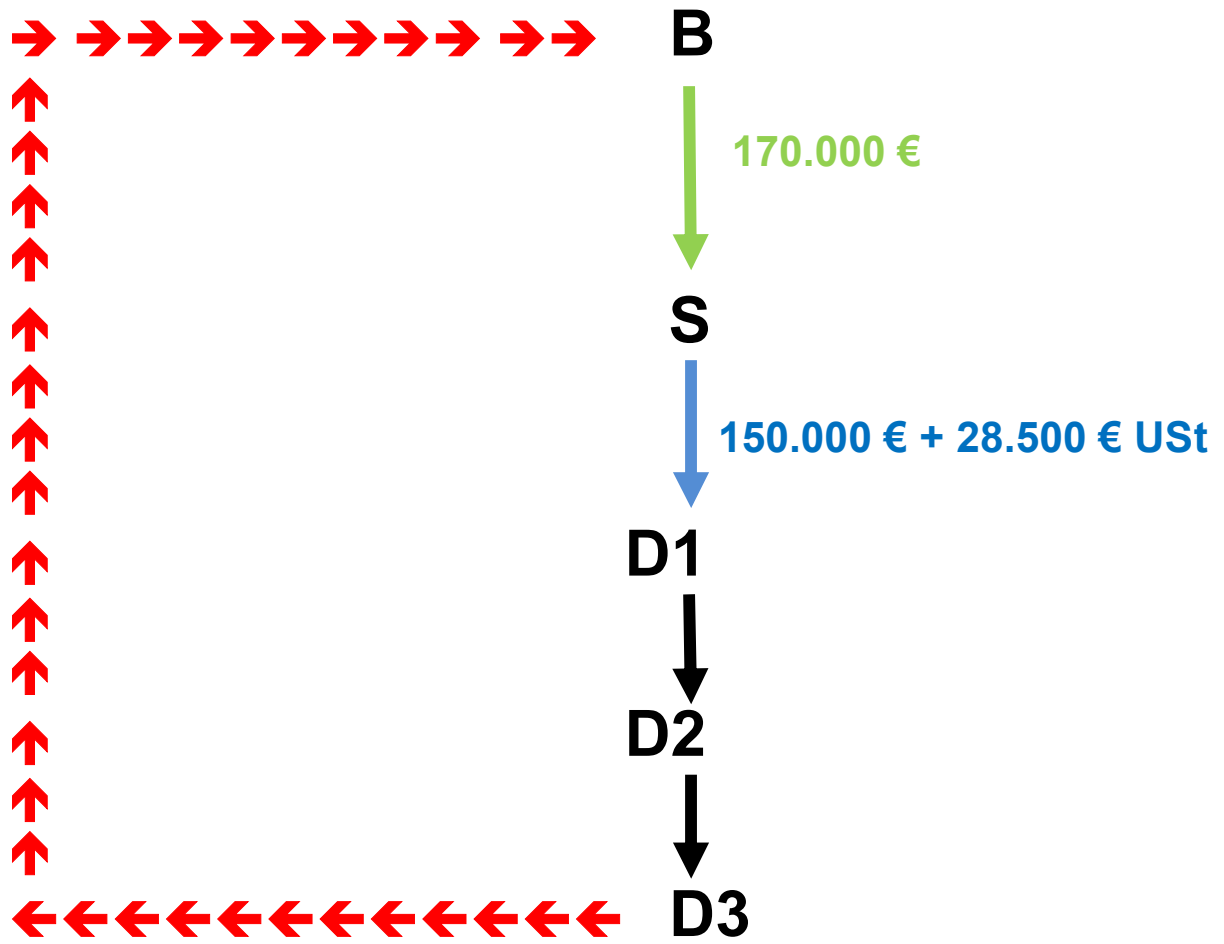
ASR 3/2015, 6; 8/2014, 4

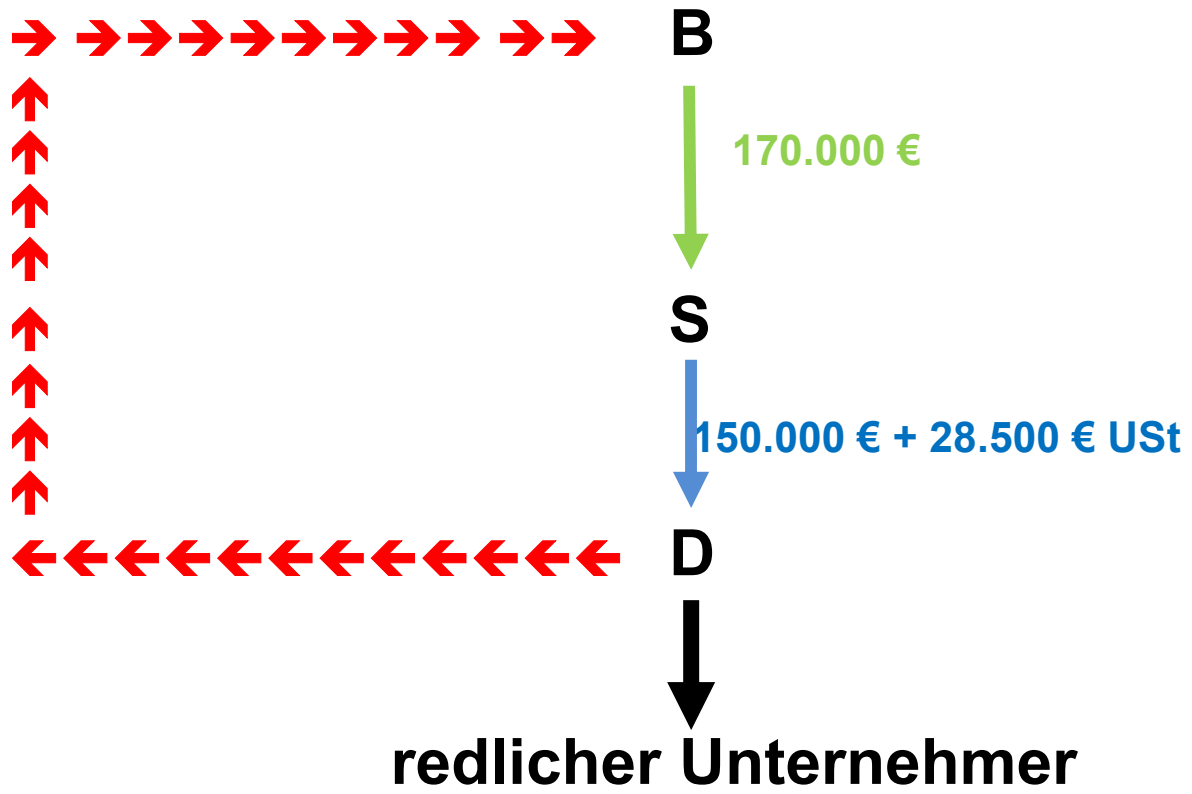
 **Ihre Notizen:**

Zur Verdeutlichung: ↓

...







B.6 Buchungszeitpunkt: Einkauf von Transportleistungen etc. aus der EU

Ihr Fehler

Sie erhalten von einem EU-ausländischen Frachtführer eine Nettorechnung. Der Rechnung messen Sie in der Regel eher weniger Bedeutung bei, denn aus ihr ergibt sich für Sie ja kein direkter Vorsteuerabzug. Kommt die Rechnung erst einiger Zeit, werden Sie auch damit einverstanden sein und nur prüfen, ob Sie den Nettobetrag auch wirklich schulden. Dadurch lösen Sie bei sich u.U. eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung oder gar eine Betriebsprüfung aus!

So machen Sie alles richtig!

Sie sollten also unbedingt darauf hinwirken, dass die für sie tätigen Dienstleister fristgerecht fakturieren!

Fundstelle in ASR

ASR 12/2016, 4



B.7 Buchungzeitpunkt: Steuerbefreiung

Ihr Fehler

Sie buchen innergemeinschaftliche Lieferungen zunächst immer als Inlandgeschäft. Erst dann, wenn Ihnen alle Belege und insbesondere die Gelangensbestätigung vorliegen, buchen Sie um auf innergemeinschaftliche Lieferung.

So machen Sie alles richtig!

Sie buchen die Steuerbefreiung sofort und – sollte sich diese im Nachhinein als falsch erweisen – von steuerfrei auf steuerpflichtig um (↻ vgl. B. 13 „Rechnungszeitpunkt“).

Fundstelle in ASR

ASR 7/2015, 5; 10/2014, 8



B.8 Fahrzeugakte von überragender Bedeutung für den Vertrauensschutz des Händlers

Ihr Fehler

Im „Drang der Geschäfte“ schleichen sich auch schon einmal Nachlässigkeiten bei der Aktenführung ein. Sie nehmen das hin, weil der Umsatz „stimmt“.

So machen Sie alles richtig!

Das kann teuer werden! Eine penible Aktenführung ist entscheidend für den Vertrauensschutz, wie EuGH und BFH immer wieder feststellen.

Hinweis

Überlegungen von Generalanwalt und EU-Kommission ➔ Annex 1 und Annex 5

Fundstelle in ASR

ASR 3/2015, 8 u. 12; 2/2015, 7; 4/2014, 12; 4/2012, 7



B.9 **Gelangensbestätigung:** **Abgrenzung zur Abnehmersversicherung**

Ihr Fehler

Nach Einführung der Gelangensbestätigung verzichten Sie in Abhofällen auf die „alte“ Abnehmersversicherung.

So machen Sie alles richtig!

In Abhofällen verlangen Sie zusätzlich die Abnehmersversicherung. So können Sie Ihren guten Glauben nachweisen, wenn die Gelangensbestätigung ausbleibt oder sonstige Unregelmäßigkeiten eintreten (☞ vgl. B.1 „Abhofälle: Auch weiterhin mit Abnehmersversicherung arbeiten!“)

Hinweis

Überlegungen der EU-Kommission ☞ Annex 5

Fundstelle in ASR

ASR 2/2016, 11.



B.13 Rechnungszeitpunkt

Ihr Fehler

Mit der Abrechnung einer innergemeinschaftlichen Lieferung warten Sie, bis Ihnen alle Belege – insbesondere die Gelangensbestätigung – vorliegen.

So machen Sie alles richtig!

Sie müssen die Rechnung zeitnah – bis zum fünfzehnten Tag des Folgemonats – ausstellen (☞ vgl. auch B.7 „Buchungszeitpunkt“).

Fundstelle in ASR

ASR 8/2013,1

Fundstelle in „Umsatzsteuer im Kfz-Gewerbe“

Seite 194 = Kapitel I.9.4.7



B.19 Warenweg entscheidend

Ihr Fehler

Sie machen die Einordnung eines Exportgeschäfts primär von der Nationalität des Kunden abhängig.

So machen Sie alles richtig!

Zunächst müssen Sie auf den Warenweg abstellen. Führt dieser aus Deutschland in einen anderen EU-Mitgliedstaat, kommt ausschließlich die Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung in Betracht – auch bei einem Non-EU-Kunden.

Fundstelle in ASR

ASR 1/2015, 8



Ihre Notizen:

Annex

Neues aus Rechtsprechung und Verwaltung

1. Endlich Entwarnung bei der Postfachangabe und erster Lichtblick beim Vertrauensschutz

➔ EuGH vom 15.11.2017

 Notizen:



Fundstelle in der Literatur

Weimann, GStB 2018, 67

I Der EuGH hat darauf erkannt, dass das Recht zum Vorsteuerabzug unabhängig davon besteht, dass in der Eingangsrechnung die Anschrift angegeben ist, unter der der Rechnungsaussteller seine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt (EuGH, Urteil vom 15.11.2017, verbundene Rs. C-374/16 und 375/16, Rochus Geissel und Igor Butin, gstb.iww.de, Abruf-Nr. ■). Gleichzeitig hält der Generalanwalt den Schutz des Vertrauens in das Vorliegen der Voraussetzungen des Rechts auf Vorsteuerabzug in Deutschland für nur unzureichend (Schlussanträge des Generalanwalts vom 5.7.2017, gstb.iww.de, Abruf-Nr. ■). I

1. Anschrift des leistenden Unternehmers als Rechnungspflichtangabe

Eine Rechnung muss u.a. „den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers“ enthalten (§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG). Dazu führt Abschn. 14.5 Abs. 2 UStAE aus:

„Verfügt der Leistungsempfänger über ein Postfach oder über eine Großkundenadresse, ist es ausreichend, wenn diese Daten anstelle der Anschrift angegeben werden.“

Die Finanzverwaltung gibt damit eine **über viele Jahre gefestigte Rechtsauffassung** wieder; ernsthafte Gegenstimmen fanden sich bis dato weder in der Rechtsprechung noch in der Literatur.

1.2 Unerwartete Bedenken des BFH ab 2015

Umso größer der Überraschungseffekt, den der BFH erzielte (BFH, Urteil vom 22.7.2015, Rz. 25, gstb.iww.de, Abruf-Nr. ■; Hervorhebungen durch **Fettdruck** sind vom Autoren).

„Das Merkmal „vollständige Anschrift“ in § 14 Abs. 4 Nr. 1 UStG erfüllt nur die Angabe der zutreffenden **Anschrift des leistenden Unternehmers, unter der er seine wirtschaftlichen Aktivitäten entfaltet**. Denn sowohl Sinn und Zweck der Regelung in § 15 Abs. 1, § 14 Abs. 4 Nr. 1 UStG als auch das Prinzip des Sofortabzugs der Vorsteuer gebieten es, dass der Finanzverwaltung anhand der Rechnung eine eindeutige und leichte Nachprüfbarkeit des Tatbestandsmerkmals der Leistung eines anderen Unternehmers ermöglicht wird. Deshalb ist der Abzug der in der Rechnung einer GmbH ausgewiesenen Umsatzsteuer nur möglich, wenn der in der Rechnung angegebene Sitz der GmbH bei Ausführung der Leistung und bei Rechnungstellung tatsächlich bestanden hat. Der den Vorsteuerabzug begehrende Leistungsempfänger trägt hierfür die Feststellungslast, denn es besteht eine Obliegenheit des Leistungsempfängers, sich über die Richtigkeit der Angaben in der Rechnung zu vergewissern (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom ...). Die Angabe einer Anschrift, an der im Zeitpunkt der Rechnungstellung keinerlei geschäftliche Aktivitäten stattfinden, reicht als zutreffende Anschrift nicht aus (BFH-Urteile vom ...; **anderer Ansicht für die Verwendung eines Postfaches durch den Leistungsempfänger Abschn. 14.5 Abs. 2 Satz 3 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses**). Soweit der Senat ... geäußert hat, ein „Briefkastensitz“ mit nur postalischer Erreichbarkeit könne ausreichen, hält er hieran nicht mehr fest.“

Der BFH hat sich damit bewusst gegen

- die Rechtsauffassung der Finanzverwaltung und
- auch seine eigene Rechtsprechung

gestellt.

1.3 EuGH-Vorlagen

Die Finanzgerichte vermochte die Rechtsprechungsänderung nicht zu überzeugen, so dass sich der BFH zu Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH veranlasst sah (BFH, Beschlüsse vom 6.4.2016, V R 25/15 und XI R 20/14, gstb.iww.de, Abruf-Nr. ■ und ■). Vereinfacht ausgedrückt wollte der BFH wissen,

- ob der Begriff der Anschrift dahin zu verstehen ist, dass der Steuerpflichtige (= leistender Unternehmer) an diesem Ort seine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, oder
- ob es ausreicht, dass er dort lediglich zu erreichen ist.

1.4 Antwort des EuGH

Der EuGH hat darauf erkannt, dass es für den Vorsteuerabzug des Rechnungsempfängers **nicht** erforderlich ist, dass in der Rechnung eine Anschrift angegeben ist, unter der der Rechnungsaussteller seine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt (EuGH, Urteil vom 15.11.2017, verbundene Rs. C-374/16 und 375/16, Rochus Geissel und Igor Butin, gstb.iww.de, Abruf-Nr. ■).

1.4.1 Prinzipien zur Auslegung von Art. 226 Nr. 5 MwStSystRL

Nach Art. 226 Nr. 5 MwStSystRL sind in einer Rechnung der vollständige Name und die vollständige Anschrift des Steuerpflichtigen und des Erwerbers oder Dienstleistungsempfängers anzugeben. Nach der Rechtsprechung des EuGH sind bei der Auslegung dieser Vorschrift

- nicht nur der Wortlaut,
- sondern auch der Zusammenhang und
- die Ziele

zu berücksichtigen (EuGH, Besprechungsurteil, a.a.O., Rz. 30 f.).

1.4.2 Wortlaut der Vorschrift

Die verschiedenen Sprachfassungen der Vorschrift weichen voneinander ab. Das Fehlen oder Vorhandensein des **Adjektivs „vollständig“** in der Formulierung dieses Erfordernisses gibt daher keinen Aufschluss darüber, ob die in der Rechnung angegebene Anschrift dem Ort entsprechen muss, an dem der Rechnungsaussteller seine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt (EuGH, Besprechungsurteil, a.a.O., Rz. 33 f.).

Der **Begriff „Anschrift“** wird allgemein weit verstanden. Der EuGH verweist insoweit auf Nr. 36 der Schlussanträge des Generalanwalts (a.a.O.); danach umfasst die gewöhnliche Bedeutung dieses Begriffs jede Art von Anschrift, einschließlich einer Briefkastenanschrift, sofern die Person unter dieser Anschrift erreichbar ist (EuGH, Besprechungsurteil, a.a.O., Rz. 35).

Darüber hinaus müssen Rechnungen für Mehrwertsteuerzwecke nur die in diesem Art. 226 genannten Angaben enthalten. Daraus folgt, dass die mit diesen Angaben verbundenen Verpflichtungen in dem Sinne **eng auszulegen** sind, dass die Mitgliedstaaten **keine strengeren Verpflichtungen** vorsehen dürfen als diejenigen, die sich aus der Mehrwertsteuerrichtlinie ergeben (EuGH, Besprechungsurteil, a.a.O., Rz. 36 ff.).

PRAXISHINWEIS | Die Mitgliedstaaten können daher die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug **nicht nach eigenem Gutdünken** von der Erfüllung zusätzlicher Voraussetzungen betreffend den Inhalt der Rechnungen abhängig machen, die in den Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht ausdrücklich vorgesehen sind.

1.4.2 Kontext der Vorschrift

Das **Recht auf Vorsteuerabzug** kann **grundsätzlich nicht eingeschränkt** werden. Der EuGH hat insoweit entschieden, dass der Besitz einer Rechnung, die die in Art. 226 MwStSystRL vorgesehenen Angaben enthält, eine formelle Bedingung für das Recht auf Vorsteuerabzug darstellt. Sind die materiellen Anforderungen erfüllt, ist der Vorsteuerabzug zu gewähren, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Bedingungen nicht genügt hat (EuGH, Besprechungsurteil, a.a.O., Rz. 39 f. unter Hinweis auf EuGH, Urteil vom 15.9.2016, Rs. C-518/14, Senatex, Rz. 37 ff.).

PRAXISHINWEIS | Daraus folgt, dass Modalitäten, die die Angabe der Anschrift des Rechnungsausstellers betreffen, für den Vorsteuerabzug nicht maßgeblich sein können.

1.4.3 Teleologische Auslegung der Vorschrift

Die Angaben, die eine Rechnung enthalten muss, **sollen es den Steuerverwaltungen ermöglichen**, die Entrichtung der geschuldeten Steuer und gegebenenfalls das Bestehen des Vorsteuerabzugsrechts **zu kontrollieren**.

Dazu führt der **Generalanwalt in seinen Schlussanträgen** aus (a.a.O., Rz. 40 ff.; Hervorhebungen durch Fettdruck sind vom Autoren):

„ 40. Die Verpflichtung nach Art. 226 Nr. 5 der Mehrwertsteuerrichtlinie zur Nennung der Anschrift des Ausstellers in der Rechnung ist im Licht dieser zweifachen Funktion der Rechnung zu verstehen. Die Angabe der Anschrift des Ausstellers in der Rechnung dient – zusammen mit seinem Namen und seiner Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer – dem Zweck, eine Verbindung zwischen einer bestimmten wirtschaftlichen Transaktion und einem konkreten Wirtschaftsteilnehmer herzustellen. Es gestattet also die **Identifizierung des Rechnungsausstellers**.

41. Diese Identifizierung ist für die Steuerverwaltung wesentlich, um die notwendigen Prüfungen durchzuführen, ob der Mehrwertsteuerbetrag erklärt und entrichtet ist. Die Identifizierung erlaubt wiederum auch dem Steuerpflichtigen, zu klären, ob der Aussteller steuerpflichtig im Sinne der Mehrwertsteuervorschriften ist.

42. Vor diesem Hintergrund kann ich nicht die von der österreichischen und der deutschen Regierung geäußerte Ansicht teilen, dass tatsächliche wirtschaftliche Aktivitäten oder eine reale Präsenz des Geschäfts des Unternehmers an der in der Rechnung angegebenen Anschrift notwendig seien, damit der Rechnungsteller zutreffend identifiziert werden könne und um ihn zu erreichen. Allerdings muss die Rechnung nach Art. 226 der Mehrwertsteuerrichtlinie außerdem einige weitere Angaben enthalten, die diesem Zweck dienen. Unter diesen ist die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer desjenigen, der die Gegenstände geliefert oder die Dienstleistung erbracht hat, von besonderer Bedeutung. Diese Nummer kann von den Behörden leicht überprüft werden. Zudem kann sie auch von jedem anderen überprüft werden, auch online.

43. Es sollte bedacht werden, dass Unternehmen, um eine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer zu erhalten, ein **Registrierungsverfahren durchlaufen** müssen, bei dem sie an Ort und Stelle ein Mehrwertsteuer-Registrierungsformular mit entsprechenden Belegen und Unterlagen einreichen müssen. **Die Mitgliedstaaten haben nach den Mehrwertsteuervorschriften bestimmte Daten zu speichern.** Demgemäß haben die Mitgliedstaaten eine Vielfalt von Informationen in Bezug auf alle Wirtschaftsteilnehmer zu sammeln, denen eine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer erteilt wurde. **Sie sind eindeutig nicht – ausschließlich oder besonders – auf die Anschrift in einer Rechnung angewiesen, um den Aussteller zu identifizieren und zu bestimmen, wo und wie er erreicht werden kann.“**

Der EuGH folgt den Ausführungen des Generalanwalts vollinhaltlich (EuGH, Besprechungsurteil, a.a.O., Rz. 41 ff.)

PRAXISHINWEIS I EuGH und Generalanwalt werden hier erstaunlich deutlich:

Weil die Finanzverwaltung selbst über alle Daten verfügt, muss sie diese auch **selbst auswerten** und darf den Unternehmer insoweit nicht in die Pflicht nehmen!

1.4.4 Auslegung im Licht der heutigen Gegebenheiten

Interessant ist insoweit auch ein Gedanke in den Schlussanträgen des Generalanwalts (a.a.O., Rz. 44 ff., Hervorhebungen durch Fettdruck sind vom Autoren), der beim EuGH ein wenig zu kurz kommt:

„44. Viertens überzeugt, wie das vorlegende Gericht ausgeführt hat, angesichts der heutzutage bestehenden unterschiedlichen Arten, wie Geschäfte organisiert und wirtschaftliche Tätigkeiten ausgeübt werden, das Erfordernis der Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit (oder alternativ des Vorhandenseins von Geschäftsräumen) an der in der Rechnung angegebenen Anschrift nicht. Dies gilt insbesondere im Hinblick auf die **jüngsten Entwicklungen in der Wirtschaft, wie sie sich etwa aus dem elektronischen Handel, der gemeinsamen Nutzung von Büroräumen und der Telearbeit ergeben.**

45. Angesichts dieser Entwicklungen ist es bisweilen schwierig, eine wirtschaftliche Tätigkeit einem bestimmten Ort zuzuordnen. Wie Herr Butin in seinen Schriftsätzen anführt, kann heutzutage ein An- und Verkaufsgeschäft auf einer Internetplattform einzig **mit einem Computer und einem Internetanschluss von nahezu überall auf der Welt aus** betrieben werden.“

1.5 Anschrift des Leistungsempfängers

Auch beim Rechnungsadressaten (= Leistungsempfänger) können die unterschiedlichsten Gründe für die Verwendung eines Postfachs sprechen. Die Ausführungen des EuGH dürften hierauf **entsprechend anwendbar** sein.

2. Schutz des Vertrauens in das Vorliegen der Voraussetzungen des Rechts auf Vorsteuerabzug

In ständiger Rechtsprechung hat der BFH wiederholt festgestellt, dass § 15 UStG **nicht den guten Glauben** an die Erfüllung der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug schützt. Liegen die materiellen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug wegen unzutreffender Rechnungsangaben nicht vor, kommt unter Berücksichtigung des **Grundsatzes des Vertrauensschutzes** ein **Vorsteuerabzug im Billigkeitsverfahren (§§ 163, 227 AO)** in Betracht. Macht der Steuerpflichtige im Festsetzungsverfahren geltend, ihm sei der Vorsteuerabzug trotz Nichtvorliegens der materiell-rechtlichen Voraussetzungen zu gewähren, ist die Entscheidung über die **Billigkeitsmaßnahme nach § 163 Satz 3 AO regelmäßig mit der Steuerfestsetzung zu verbinden** (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 8.10.2008, V R 63/07, BFH/NV 2009, 1473).

Beispiel



...

Beispiel

Unternehmer U hat Ausgangsumsätze i.H.v. 100.000 €, die dem allgemeinen Umsatzsteuersatz unterliegen.

Die Vorsteuerbeträge des U belaufen sich insgesamt auf 5.000 €. Ein Teilbetrag i.H.v. 3.000 € entfällt auf eine Rechnung mit unzutreffenden Angaben, was U nicht erkennen konnte.

	Umsatzsteuererklärung des Unternehmers	Steuerfestsetzung des Finanzamts
Steuer auf Ausgangsumsätze	19.000 €	19.000 €
Vorsteuern (unstrittig)	2.000 €	2.000 €
Vorsteuern (Falschangaben)	3.000 €	3.000 €
	-----	-----
Umsatzsteuer	14.000 €	17.000 €
Billigkeitsmaßnahme (§§ 163, 227 AO)		3.000 €

		14.000 €

Das Finanzamt berücksichtigt im Rahmen der Steuerfestsetzung nur die unstrittigen Vorsteuerbeträge i.H.v. 2.000 €.

Über den Restbetrag i.H.v. 3.000 € entscheidet das Finanzamt

- anschließend und
- in einem gesonderten Verfahren

im Rahmen einer Billigkeitsmaßnahme („... können ...“) nach § 163 AO (Abweichende Festsetzung von Steuern aus Billigkeitsgründen) oder § 227 AO (Erlass).

2.1 EuGH-Vorlagen

Dazu ergaben sich folgende Vorlagefragen:

- Ist für den Fall, dass die formellen Rechnungsanforderungen des Art. 226 MwStSystRL nicht erfüllt sind, der Vorsteuerabzug bereits immer dann zu gewähren, wenn keine Steuerhinterziehung vorliegt oder der Steuerpflichtige die Einbeziehung in einen Betrug weder kannte noch kennen konnte oder setzt der Vertrauensschutzgrundsatz in diesem Fall voraus, dass der Steuerpflichtige alles getan hat, was von ihm **zumutbarer Weise verlangt werden kann, um die Richtigkeit der Rechnungsangaben zu überprüfen?** (3. Vorlagefrage des 5. Senats)
- Steht Art. 168 Buchst. a i.V.m. Art. 178 Buchst. a MwStSystRL unter Beachtung des Effektivitätsgebots einer nationalen Praxis entgegen, die einen guten Glauben des Leistungsempfängers an die Erfüllung der Vorsteuerabzugsvoraussetzungen nur außerhalb des Steuerfestsetzungsverfahrens im Rahmen eines **gesonderten Billigkeitsverfahrens** berücksichtigt? Ist Art. 168 Buchst. a i.V.m. Art. 178 Buchst. a MwStSystRL insoweit berufbar? (2. Vorlagefrage des 11. Senats)

2.2 Keine Antwort des EuGH

Auf Grund seiner unter 1. dargestellten Antworten konnte der EuGH diese Fragen unbeantwortet lassen.

2.3 Überlegungen des Generalanwalts

Der Generalanwalt hat bereits erkannt, dass der EuGH die Rechtsfragen aller Voraussicht nach nicht beantworten müssen wird. Dennoch hielt er es für wichtig und richtig, seine **gravierenden Bedenken gegen die derzeitige deutsche Rechtspraxis** darzustellen.

PRAXISHINWEIS | Darin steckt eine **große Aussagekraft für gleichgelagerte zukünftige Verfahren!**

2.3.1 Guter Glaube an die Richtigkeit der Rechnungsangaben

Der Rechnungsempfänger nicht dazu verpflichtet ist, den Rechnungsaussteller ohne konkreten Anlass umfassend zu überprüfen. Das ist vielmehr Aufgabe der Finanzverwaltung. Letztere trägt auch – entgegen BFH – die Feststellungslast für Unregelmäßigkeiten (a.a.O., Rz. 57 ff. unter Hinweis auf EuGH, Urteil vom 22.10.2015, Rs. C-277/14, PPUH Stehcemp, gstb.iww.de, Abruf-Nr. ■).

Sachverhalt EuGH-Urteil Stehcemp

Die Klägerin (PPUH Stehcemp; im Folgenden: K) kaufte von Verkäuferin V Dieselkraftstoff. K verwandte den Kraftstoff im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit und zog aus den Eingangsrechnungen die Vorsteuern.

Nach einer Steuerprüfung versagte die polnische Finanzverwaltung der K das Recht zum Vorsteuerabzug, weil die Rechnungen über die Kraftstoffeinkäufe von V als einem nicht existenten Wirtschaftsteilnehmer ausgestellt worden seien. V sei nach den in einer polnischen Sonderverordnung festgelegten Kriterien als nicht existenter Wirtschaftsteilnehmer anzusehen, der keine Lieferungen von Gegenständen vornehmen könne.

Die Feststellung, dass V nicht existent sei, war auf eine Reihe von Gesichtspunkten gestützt – insbesondere darauf, dass V nicht für mehrwertsteuerliche Zwecke registriert sei, keine Steuererklärung abgebe und keine Steuern entrichte. Außerdem veröffentliche die V ihre Jahresabschlüsse nicht und verfüge nicht über eine Konzession zum Verkauf von Flüssigkraftstoffen. Das im Handelsregister als Gesellschaftssitz angegebene Gebäude sei in einem heruntergekommenen Zustand, der jegliche wirtschaftliche Tätigkeit unmöglich mache. Schließlich seien alle Versuche, mit V oder mit der als ihr Geschäftsführer im Handelsregister eingetragenen Person Kontakt aufzunehmen, erfolglos gewesen.

Gegen die Entscheidung der Finanzverwaltung wandte sich die K im Klagewege. Diese Klage wurde erstinstanzlich mit der Begründung abgewiesen, dass V eine Wirtschaftsteilnehmerin sei, die zum Zeitpunkt der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Umsätze nicht existent gewesen sei, und dass K keine angemessene Sorgfalt angewandt habe, da sie nicht überprüft habe, ob die Umsätze der V in Zusammenhang mit der Begehung einer Straftat stünden.

Gegen diese Entscheidung legte K Kassationsbeschwerde zum polnischen Obersten Verwaltungsgerichtshof ein. K macht geltend, dass es zum Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer im Widerspruch stehe, einem gutgläubigen Steuerpflichtigen das Recht auf Vorsteuerabzug zu versagen. Sie habe nämlich von V Unterlagen über deren Eintragung erhalten, die belegten, dass diese Gesellschaft ein ihre Tätigkeiten

legal ausübender Wirtschaftsteilnehmer sei, nämlich einen Auszug aus dem Handelsregister, die Zuteilung einer Steueridentifikationsnummer und eine Bescheinigung über die Zuteilung einer statistischen Identifikationsnummer.

Der polnische Oberste Verwaltungsgerichtshof ersuchte nunmehr den EuGH, sich zur Bedeutung des guten Glaubens für den Vorsteuerabzug zu positionieren.

Der EuGH stellt klar, dass der Vorsteuerabzug nicht versagt werden darf, wenn

- die materiellen Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs erfüllt sind (Art. 167 ff. MwStSystRL) und
- eine formell richtige Rechnung vorliegt (Art. 226 MwStSystRL).

Einschränkend gilt dies nur unter der Voraussetzung, dass der Leistungsempfänger

- keine Veranlassung hatte, im Hinblick auf die unternehmerische Tätigkeit des angeblich Leistenden weitere eigene Nachforschungen anzustellen und
- hinsichtlich des Vorliegens einer „Scheinfirma“ nicht bösgläubig war.

Es ist **Sache der Steuerverwaltung**, die Steuerhinterziehungen oder Unregelmäßigkeiten seitens des Ausstellers der Rechnung festgestellt hat, aufgrund objektiver Anhaltspunkte und **ohne vom Rechnungsempfänger ihm nicht obliegende Überprüfungen** zu fordern, darzulegen, dass der Rechnungsempfänger wusste oder hätte wissen müssen, dass der zur Begründung des Rechts auf Vorsteuerabzug geltend gemachte Umsatz in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war, was vom vorlegenden Gericht zu prüfen ist.

Welche Maßnahmen im konkreten Fall vernünftigerweise von einem Steuerpflichtigen, der sein Recht auf Vorsteuerabzug ausüben möchte, verlangt werden können, um sicherzustellen, dass seine Umsätze nicht in einen von einem Wirtschaftsteilnehmer auf einer vorhergehenden Umsatzstufe begangenen Betrug einbezogen sind, hängt wesentlich von den jeweiligen **Umständen des Einzelfalls** ab.

Zwar kann dieser Steuerpflichtige bei Vorliegen von Anhaltspunkten für Unregelmäßigkeiten oder Steuerhinterziehung dazu verpflichtet sein, über einen anderen Wirtschaftsteilnehmer, von dem er Gegenstände oder Dienstleistungen zu erwerben beabsichtigt, Auskünfte einzuholen, um sich von dessen Zuverlässigkeit zu überzeugen. Die Steuerverwaltung kann jedoch von diesem Steuerpflichtigen **nicht generell verlangen**, zum einen zu prüfen, ob der Aussteller der Rechnung über die

Gegenstände und Dienstleistungen, für die dieses Recht geltend gemacht wird, über die fraglichen Gegenstände verfügte und sie liefern konnte und seinen Verpflichtungen hinsichtlich der Erklärung und Abführung der Mehrwertsteuer nachgekommen ist, um sich zu vergewissern, dass auf der Ebene der Wirtschaftsteilnehmer einer vorhergehenden Umsatzstufe keine Unregelmäßigkeiten und Steuerhinterziehung vorliegen, oder zum anderen entsprechende Unterlagen vorzulegen.

PRAXISHINWEIS I Der Rechnungsempfänger darf also von der Finanzverwaltung **nicht mittelbar zu Nachprüfungen bei seinem Vertragspartner verpflichtet** werden, die ihm grundsätzlich nicht obliegen.

Es ist nämlich grundsätzlich **Sache der Steuerbehörden**, bei den Steuerpflichtigen die erforderlichen Kontrollen durchzuführen, um Unregelmäßigkeiten und Mehrwertsteuerhinterziehung aufzudecken und gegen den Steuerpflichtigen, der diese Unregelmäßigkeiten oder Steuerhinterziehung begangen hat, Sanktionen zu verhängen.

Die Steuerbehörde **würde ihre eigenen Kontrollaufgaben auf die Steuerpflichtigen übertragen**, wenn sie oben genannte Maßnahmen aufgrund der Gefahr der Verweigerung des Vorsteuerabzugsrechts den Steuerpflichtigen auferlegt.

2.3.2 Effektiver Rechtsschutz

Dazu führt der **Generalanwalt in seinen Schlussanträgen** aus (a.a.O., Rz. 40 ff.; Hervorhebungen durch Fettdruck sind vom Autoren):

71. Bezüglich des Effektivitätsgrundsatzes hat der Gerichtshof befunden, dass die Frage, ob eine nationale Verfahrensvorschrift die Ausübung der dem Einzelnen aus der Unionsrechtsordnung erwachsenden Rechte unmöglich macht oder übermäßig erschwert, unter Berücksichtigung der Stellung dieser Vorschrift im gesamten Verfahren, des Verfahrensablaufs und der Besonderheiten des Verfahrens vor den verschiedenen nationalen Stellen zu prüfen ist. Dabei sind die Grundsätze zu berücksichtigen, die dem nationalen Rechtssystem zugrunde liegen, wie z. B. der Schutz der Verteidigungsrechte, der Grundsatz der Rechtssicherheit und der ordnungsgemäße Ablauf des Verfahrens. Es ist grundsätzlich Sache des vorliegenden Gerichts, festzustellen, ob die nationalen Maßnahmen mit diesen

Grundsätzen unter Berücksichtigung aller Umstände der Rechtssache vereinbar sind.

72. Vorliegend verfügt der Gerichtshof nicht über hinreichend detaillierte Informationen zu dem besonderen Billigkeitsverfahren (und zu den Unterschieden zwischen diesem Verfahren und dem normalen Steuerfestsetzungsverfahren), um entscheiden zu können ob nationale Verfahrensvorschriften wie die in den Ausgangsverfahren in Rede stehenden den Vorschriften der Mehrwertsteuerrichtlinie entsprechen. Daher ist es nach der oben angeführten Rechtsprechung Sache des vorlegenden Gerichts, im Licht der in der Rechtsprechung des Gerichtshofs genannten Grundsätze zu entscheiden, ob das Recht eines Steuerpflichtigen, seinen guten Glauben hinsichtlich der formellen Richtigkeit einer Rechnung geltend zu machen, in einem Verfahren wie dem gesonderten Billigkeitsverfahren nach den §§ 163 und 227 AO effektiv geschützt ist.

73. Bei seiner Würdigung sollte das vorlegende Gericht meines Erachtens besonders berücksichtigen, ob das gesonderte Verfahren **hinsichtlich seiner Länge, Komplexität und der damit verbundenen Kosten unverhältnismäßige Schwierigkeiten für den Steuerpflichtigen mit sich bringt**. Solche Schwierigkeiten sind sicherlich umso wichtiger, wenn der Steuerpflichtige bei Klagen, die im Wesentlichen dieselben oder miteinander zusammenhängende Rechtsfragen bzw. dieselben oder miteinander zusammenhängende Umsätze betreffen, gezwungen ist, parallel zwei oder mehr gerichtliche Verfahren anzustrengen.

74. Auch wenn ich hier keine genaueren Hinweise geben kann, sehe ich mich doch gezwungen, angesichts bestimmter Angaben im Vorlagebeschluss meine Zweifel hinsichtlich der Vereinbarkeit der in Rede stehenden nationalen Verfahrensvorschriften mit dem Unionsrecht zu äußern. Das Recht eines Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug ergibt sich aus der Mehrwertsteuerrichtlinie und nicht aus Billigkeitserwägungen. Dies gilt unabhängig davon, ob die betreffenden Rechnungen vollständig Art. 226 dieser Richtlinie entsprechen.

75. Anders gesagt **haben die Behörden auch in diesen Fällen kein Ermessen** hinsichtlich der Frage, ob dem Steuerpflichtigen der Vorsteuerabzug zu gewähren ist. Demgemäß sehe ich aus verfahrensrechtlicher Sicht keinen wesentlichen Unterschied zwischen der Situation eines Steuerpflichtigen, der zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, wenn die formellen Anforderungen an die Rechnungen erfüllt sind, und der Situation, in der diese Person ein solches Recht hat, trotzdem diese Anforderungen nicht erfüllt sind. Ich sehe keinen Grund, warum ein Steuerpflichtiger nicht berechtigt sein sollte, ein solches Recht im Rahmen des normalen Steuerfestsetzungsverfahrens geltend zu machen.

Hierüber zu entscheiden ist jedoch **Sache der nationalen Gerichte** – also der deutschen FGs und des BFH.

FAZIT I (1) Hinsichtlich der **Adressangaben** bleibt alles so wie vor der Rechtsprechungsänderung – und damit so, wie in Abschn. 14.5 Abs. 2 UStAE verfügt.

(2) Hinsichtlich der Pflicht zur **Überprüfung von Eingangsrechnungen** ist die deutsche Rechtspraxis der EuGH-Entscheidung Stehcemp anzupassen – zu Gunsten der Kreditoren.

(3) Der deutsche **Schutz des guten Glaubens** ausschließlich über §§ 163, 227 AO dürfte einer Überprüfung durch den EuGH nicht Stand halten – Folgeverfahren sind absehbar.

2. Die rückwirkende Rechnungsberichtigung ist möglich – und die Vollverzinsung entfällt!

➔ EuGH vom 15.9.2016, BFH vom 20.10.2016





Fundstelle in der Literatur

Weimann, GStB 2016

Der EuGH hat darauf erkannt, dass Rechnungen mit Rückwirkung auf den Vorsteuerabzug berichtigt werden können. Ausdrücklich wendet sich der EuGH gegen die deutsche Finanzamtspraxis, in derartigen Fällen regelmäßig Zinsen nach § 233a AO festzusetzen (EuGH, Urteil vom 15.9.2016, Rs. C-518/14).

1. Bisherige deutsche Rechtsauffassung

Nach (nunmehr aufzugebender) Rechtsauffassung der deutschen Finanzverwaltung kann eine Rechnung in Bezug auf eine zwingende Angabe, z.B. die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer,

- nicht rückwirkend („ex tunc“) und
- damit nur für die Zukunft („ex nunc“)

berichtigt werden.

Das Recht auf Vorsteuerabzug kann damit nur für das Jahr ausgeübt werden, in dem die ursprüngliche Rechnung berichtigt wurde, und nicht bereits für das Jahr, in dem die Rechnung ausgestellt wurde.

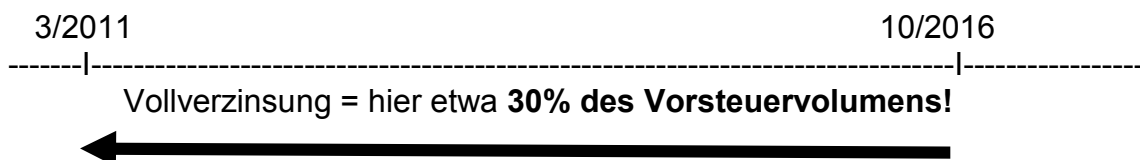
2. Zur Erinnerung: Die deutschen „Strafzinsen“

Ob eine Rechnung auch rückwirkend berichtigt werden kann, wird in Deutschland seit Jahren kontrovers diskutiert. Bedeutung hat die Frage für den Vorsteuerabzug. Liegen die umsatzsteuerrechtlichen Voraussetzungen einer ordnungsgemäßen Rechnung nicht vor, ist der Vorsteuerabzug zu versagen. Damit verbunden sind dann in der Regel **Nachzahlungszinsen (§ 233a AO)**. Betroffen ist damit insbesondere der „Betriebsprüfungsklassiker“:

■ Beispiel

Im Rahmen einer Betriebsprüfung für die Jahre 2011-2013 stellt der Prüfer im Oktober 2016 formelle Mängel an Eingangsrechnungen fest. Betroffen ist u.a. eine Rechnung, die der Unternehmer im März 2011 erhalten hat. Der Prüfer fordert daher den Unternehmer auf, für Zwecke des Vorsteuerabzugs ordnungsgemäße Rechnungen vorzulegen. Dieser Aufforderung entspricht der Unternehmer noch sofort, also noch im Oktober.

Nach der bisherigen deutschen Rechtsauffassung kann der Unternehmer die Vorsteuerbeträge erst bei Vorliegen ordnungsgemäßer Rechnungen und damit für Oktober 2016 geltend machen. Entsprechend entfällt der Vorsteueranspruch für die Zeit 3/2011 – 10/2016 – mit der Folge einer Vollverzinsung nach § 233a AO.



Die Frage nach der möglichen Rückwirkung einer Rechnungsberichtigung wurde in der Vergangenheit schon mehrfach dem EuGH vorgelegt, aber nie eindeutig beantwortet. Das FG Hannover sah sich deshalb zu einer erneuten Vorlage veranlasst (FG Hannover, EuGH-Vorlage vom 3.7.2014, 5 K 40/14).

3. Entscheidung des EuGH

Der EuGH wendet sich gegen die deutsche Rechtsauffassung:

3.1 Neutralität der Umsatzsteuer verbietet jede Belastung – auch eine solche durch Zinsen

Das in den Art. 167 ff. MwStSystRL geregelte Recht auf Vorsteuerabzug

- ist integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer,
- kann grundsätzlich nicht eingeschränkt werden und
- kann für die gesamte Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen sofort ausgeübt werden

(Rdnr. 37 des Besprechungsurteils unter Hinweis auf EuGH, Urteil vom 13.2.2014, Maks Pen, Rs. C-18/13, Rdnr. 24, m.w.N.).

Durch die Regelung über den Vorsteuerabzug soll der Unternehmer **vollständig** von der im Rahmen aller seiner wirtschaftlichen Tätigkeiten geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden.

Eine nationale Regelung wie die im Ausgangsverfahren fragliche, nach der **Nachzahlungszinsen** auf die vor einer Berichtigung der ursprünglich ausgestellten Rechnung als geschuldet angesehenen Mehrwertsteuerbeträge zu entrichten sind, belegt diese wirtschaftlichen Tätigkeiten jedoch mit einer aus der Mehrwertsteuer resultierenden steuerlichen Belastung, obwohl das gemeinsame Mehrwertsteuersystem die Neutralität dieser Steuer garantiert.

3.2 Die materiellen Voraussetzungen sind entscheidend

Das Grundprinzip der Mehrwertsteuerneutralität verlangt, dass der Vorsteuerabzug gewährt wird,

- wenn die materiellen Anforderungen erfüllt sind,
- selbst wenn bestimmte formelle Bedingungen nicht genügt wird

(Rdnr. 38 des Besprechungsurteils unter Hinweis auf EuGH, Urteil vom 21.10.2010, Nidera Handelscompagnie, Rs. C-385/09, Rdnr. 42 m.w.N. und Urteil vom 1.3.2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz, Rs. C-280/10, Rdnr. 43).

WICHTIG I In Rdnr.n 29 u. 38 des Besprechungsurteils weist der EuGH aber darauf hin, dass der Besitz einer Rechnung, die die in Art. 226 MwStSystRL vorgesehenen Angaben enthält, eine formelle und keine materielle Bedingung für das Recht auf Vorsteuerabzug darstellt.

3.3 Vorsteuerabzug im nächstmöglichen Erklärungszeitraum

Der EuGH hat in einer früheren Entscheidung (Urteil vom 29.4.2004, Terra BaubedarfHandel, Rs. C-152/02, Rdnr. 38) entschieden, dass das Vorsteuerabzugsrecht für den Erklärungszeitraum auszuüben ist, in dem die Lieferung der Gegenstände oder die Dienstleistung bewirkt wurde und in dem der Steuerpflichtige die Rechnung besitzt. Die Rechtssache, in der dieses Urteil ergangen ist, betraf jedoch ein Unternehmen, das zum Zeitpunkt der Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts **über keine Rechnung verfügte**, so dass der Gerichtshof nicht über die zeitlichen Wirkungen der Berichtigung einer ursprünglich ausgestellten Rechnung entschieden hat.

Im Urteilsfall dagegen hatte Senatex zu dem Zeitpunkt, zu dem sie ihr Recht auf Vorsteuerabzug ausübte, über Rechnungen verfügt und die Mehrwertsteuer gezahlt (Rdnr. 39 des Besprechungsurteils).

3.4 Deutsche Finanzverwaltung gibt Differenzierungen zu!

Die deutsche Regierung in der mündlichen Verhandlung selbst eingeräumt, dass unter bestimmten Umständen die spätere Berichtigung einer Rechnung, beispielsweise um einen Fehler bei der darin angegebenen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer zu korrigieren, der Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts im Jahr der Rechnungsausstellung nicht entgegenstehe. Sie hat hingegen keine überzeugenden Gründe für eine Differenzierung zwischen solchen Umständen und denen des Ausgangsverfahrens genannt. (Rdnr. 40 des Besprechungsurteils).

3.5 Vollverzinsung als unangemessene Sanktion

Die Mitgliedstaaten sind befugt, Sanktionen für den Fall der Nichterfüllung der formellen Bedingungen für die Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts vorzusehen. Nach Art. 273 MwStSystRL dürfen sie Maßnahmen erlassen, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und um Steuerhinterziehung zu vermeiden, sofern diese Maßnahmen nicht über das zur Erreichung dieser Ziele Erforderliche hinausgehen und die Neutralität der Mehrwertsteuer nicht in Frage stellen (Rdnr. 41 des Besprechungsurteils unter Hinweis auf EuGH, Urteil vom 9.7.2015, Salomie und Oltean, Rs. C-183/14, Rdnr. 62).

In der mündlichen Verhandlung hat die deutsche Regierung vorgebracht, es sei als Sanktion einzustufen, dass das Recht auf Vorsteuerabzug erst im Jahr der Rechnungsberichtigung ausgeübt werden dürfe. Um die Nichtbefolgung formeller Anforderungen zu ahnden, kommen jedoch andere Sanktionen als die Versagung des Vorsteuerabzugsrechts für das Jahr der Rechnungsausstellung in Betracht, etwa die Auferlegung einer Geldbuße oder einer finanziellen Sanktion, die in angemessenem **Verhältnis zur Schwere des Verstoßes** steht (Rdnr. 42 des Besprechungsurteils unter Hinweis auf EuGH, Urteil vom 9.7.2015, Salomie und Oltean, Rs. C-183/14, Rdnr. 63).

Darüber hinaus tritt nach der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Regelung die mit der Anwendung von Nachzahlungszinsen verbundene spätere Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts in jedem Fall ein, **ohne Berücksichtigung der Umstände, die eine Berichtigung der ursprünglich ausgestellten Rechnung erforderlich machen**; dies geht über das hinaus, was zur Erreichung der in Rn. 41 des vorliegenden Urteils genannten Ziele erforderlich ist.

4. Wann ist eine Rechnung eine Rechnung?

So sehr das Urteil auch zu begrüßen ist – die Frage nach den Mindestvoraussetzungen, die ein Dokument erfüllen muss, um als Rechnung zu gelten, lässt der EuGH leider unbeantwortet.

HINWEIS I Auf die Pflichtangaben (§ 14 Abs. 4 UStG) kann insoweit nicht abgestellt werden – wie das Besprechungsurteil zeigt.

5. Fazit

Aus Unternehmensicht ist das Urteil nur zu begrüßen: da der EuGH auf Rückwirkung von Rechnungsberichtigungen erkannt hat, hat die leidige Vollverzinsung ausgedient. Spannend bleibt aber die weiter offene Frage nach den Mindestvoraussetzungen einer Rechnung.

📌 FUNDSTELLE

- EuGH, Urteil vom 15.9.2016, Rs. C-518/14, Senatex.
- Schlussanträge des Generalanwalts vom 17.2.2016.



3. Zuordnung der Warenbewegung im Abhol-Fall

➔ BFH vom 25.2.2015



Ihre Notizen:



Fundstelle in der Literatur

Weimann, ASR 6/2015, 5

I Der BFH hat entschieden, dass bei innergemeinschaftlichen Reihengeschäften die Prüfung, welche von mehreren Lieferungen über ein und denselben Gegenstand in einen anderen EU-Mitgliedstaat nach § 4 Nr. 1 Buchst. b i.V.m. § 6a Abs. 1 UStG steuerfrei ist, anhand der objektiven Umstände und nicht anhand von Erklärungen der Beteiligten vorzunehmen ist. Erklärungen des Erwerbers können allerdings im Rahmen der Prüfung des Vertrauensschutzes für den Lieferanten (§ 6a Abs. 4 UStG) von Bedeutung sein (BFH, Urteil vom 25.2.2015, XI R 15/14, BFH/NV 2015, 772). I

Der Praxis empfiehlt sich damit folgendes Vorgehen:

CHECKLISTE / ... Vertragliche Absicherung des ersten Lieferanten

- ✓ **In den Kaufvertrag** ist eine der nachfolgenden Musterklauseln aufzunehmen. Der Kunde muss sich dazu also **eindeutig äußern!**
- ✓ Bei einer Nettoabrechnung ist unbedingt auch die **Nachzahlungsvereinbarung** vom Kunden einzufordern.
- ✓ **Im Zweifel** steht sich der Händler natürlich bei einer Bruttoabrechnung besser.

MUSTERKLAUSEL 1 / ... Information über eine weitere Übereignung noch in Deutschland

„Der Vertragspartner zu § ■ (Käufer) informiert den Vertragspartner zu § ■ (Verkäufer) dahingehend, dass er die Befugnis, über die Kaufsache (§ ■) wie ein Eigentümer zu verfügen (Verfügungsmacht), bereits in Deutschland auf einen Dritten übertragen wird.

Aus diesem Grunde erklärt sich der Käufer mit einer Bruttoabrechnung (inklusive deutsche Umsatzsteuer) einverstanden.“

MUSTERKLAUSEL 2 / ... Information über das Unterlassen einer weiteren Übereignung noch in Deutschland

„ Der Vertragspartner zu § ■ (Käufer) informiert den Vertragspartner zu § ■ (Verkäufer) dahingehend, dass er die Befugnis, über die Kaufsache (§ ■) wie ein Eigentümer zu verfügen (Verfügungsmacht), nicht auf einen Dritten übertragen wird, bevor der Gegenstand der Lieferung die Bundesrepublik Deutschland verlassen hat.

Sollte dies unzutreffend sein oder von der deutschen Finanzverwaltung anders beurteilt werden, wird der Käufer dem Verkäufer die gegen ihn festgesetzte Umsatzsteuer mit Nebenleistungen (Zinsen) nachzahlen.

Sollte der Käufer sich nach Abschluss dieses Vertrages umentscheiden, wird er den Verkäufer umgehend informieren und dann mit einer Bruttoabrechnung (inklusive deutsche Umsatzsteuer) einverstanden sein.“

4. Nachweis eines Exports – ggf. Eigenbelege fertigen!

BFH vom 19.3.2015

 Ihre Notizen:



Fundstelle in der Literatur

Weimann, ASR 11/2015, 11

I Wenn Sie Ihre Fahrzeuge steuerfrei in das Ausland verkaufen wollen, müssen Sie der Finanzverwaltung nachweisen können, dass Sie die Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung / Ausfuhrlieferung auch tatsächlich erfüllen. Diesen Nachweis müssen Sie zwingend schriftlich – durch Belege und Aufzeichnungen – führen. Es reicht nicht aus, dass Sie oder Ihr Geschäftspartner sich gegenüber der Finanzverwaltung zum Sachverhalt mündlich äußern. Darauf hat der BFH aktuell erkannt (BFH, Urteil vom 19.3.2015, V R 14/14, BFH/NV 2015, 1529). **I**

Hinweis: Nachweis auch durch Eigenbelege!

Wenn der Nachweis einer innergemeinschaftlichen Lieferung durch Belege und Aufzeichnungen zu erfolgen hat, hätte D im Urteilsfall den Zeugen dazu veranlassen müssen, seine Aussage **im Vorfeld schriftlich** zu machen, und den entsprechenden Schriftsatz dann **in die Belegbuchhaltung übernehmen** können.

PRAXISTIPP I Die formale „Klippe“ wäre damit genommen worden; auf eine Zeugenanhörung hätte verzichtet werden können.

Einen solchen Eigenbeleg sollten Sie auch dann fertigen, wenn nicht ein fremder Dritter, sondern **Sie selbst** etwas zur Sachverhaltsaufklärung beizutragen haben.

Selbstverständlich stünde dann immer noch die Frage der **Beweiswürdigung** an, d.h. es ist möglich, dass der nunmehr belegten Aussage von den Gerichten und der Verwaltung kein Glaube geschenkt wird.

WICHTIG I Das müssten die Entscheidungsträger aber begründen und sich daher zunächst einmal mit der Aussage **inhaltlich auseinandersetzen!**

5. EU-Geschäfte ab 2019

Vorschläge vom 4.10.2017 von EU-Kommission und -Rat für eine Neuregelung des EU-Binnenhandels, die sehr kurzfristig von uns umzusetzen sein werden



Fundstelle in der Literatur

Weimann / Fuisting, PISStB März - Mai / 2018

I Die EU-Kommission hat im Oktober 2017 Pläne für die **größte Reform** der Mehrwertsteuervorschriften **seit einem Vierteljahrhundert** vorgelegt. Durch die Neuregelung soll das System für Regierungen und Unternehmen gleichermaßen verbessert und modernisiert werden. Da hierzu ein zeitlicher Vorlauf unabdingbar ist, sollen bereits **ab 2019 Sofortmaßnahmen** greifen. I

1. Die bisherige Regelung

Am 17.5.1977 wurde die 6. EG-Richtlinie zur Harmonisierung der Umsatzsteuern verabschiedet, die mit dem UStG 1980 in nationales Recht umgesetzt wurde. Seitdem ist das Umsatzsteuerrecht der EU-Mitgliedstaaten weitestgehend harmonisiert. Am 16.12.1991 wurde die Richtlinie 91/680/EWG verabschiedet, die im Wesentlichen die 6. EG-RL dahingehend ergänzte, dass ab dem 1.1.1993 die Einfuhrumsatzsteuer im Wirtschaftsverkehr der EU-Mitgliedstaaten nicht mehr erhoben wird und für den innergemeinschaftlichen Handel eine „**Übergangsregelung**“ gilt. Die Übergangsregelung sollte nach ursprünglicher Planung vier Jahre später durch eine „**echte**“ **Binnenmarktregelung mit grenzüberschreitendem Vorsteuerabzug** ersetzt werden.

Beispiel

Der deutsche Unternehmer D verkauft Ware an einen italienischen Unternehmer I. Zukünftig soll ein solches Geschäft einmal im Ursprungsland (Deutschland) steuerpflichtig sein. Das Bestimmungsland (Italien) soll dem Abnehmer im „normalen“ Besteuerungsverfahren die deutschen Vorsteuern erstatten (grenzüberschreitender Vorsteuerabzug).

Deutschland

D →→→→→ ... führt die Umsatzsteuer an sein **deutsches Finanzamt** ab.

Folge: Deutschland vereinnahmt damit die Umsatzsteuer!

=====

Italien

I →→→→→ ... macht die **deutsche Umsatzsteuer in Italien** als Vorsteuer geltend.

Folge: Italien erstattet damit die von Deutschland vereinnahmte Umsatzsteuer!

Diese **Idee des grenzüberschreitenden Vorsteuerabzugs scheidet bislang** daran, dass ungeklärt ist, wie ein finanzieller Ausgleich (Clearing) zwischen dem vereinnahmenden Ursprungsland (im Beispiel: Deutschland) und dem erstattenden Bestimmungsland (im Beispiel: Italien) erreicht werden kann.

Die vermeintliche „Übergangsregelung“ ist daher immer noch und **auf unbestimmte Zeit auch zukünftig** weiterhin in Kraft¹ und wurde im Wesentlichen unverändert in die seit dem 1.1.2007 gültige MwStSystRL übernommen.

¹ Die ursprüngliche Übergangsregelung für die Besteuerung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten der EG war der 6. EG-RL in einem Akt nachträglich angefügt worden und zusammenhängend in den Art. 28 a bis 28 p der 6. EG-RL enthalten. Nach Art. 28 l der 6. EG-RL sollte die Übergangsregelung nur vom 1.1.1993 bis zum 31.12.1996 gelten. In der Vorschrift war jedoch auch gleichzeitig eine Regelung enthalten, die für den Fall in Kraft trat, dass bis zu dem genannten Zeitpunkt der Rat (der Europäischen Gemeinschaft) noch nicht über eine endgültige Regelung über die Besteuerung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten befunden hat. Danach verlängerte sich automatisch die Geltungsdauer der Übergangsregelung, bis eine endgültige Regelung in Kraft tritt. Nunmehr verteilen sich die Binnenmarktregelungen über die gesamte MwStSystRL (vgl. dort Anhang XII).

Umsatzsteuerlich ist damit **für den Letztverbraucher** zum 01.01.1993 ein **echter Binnenmarkt** entstanden, da er grundsätzlich überall innerhalb der EU ohne wert- und mengenmäßige Beschränkung Waren erwerben und mit nach Hause nehmen darf. Der Letztverbraucher zahlt allerdings am Ort des Kaufes die dort gültige Umsatzsteuer; ein etwaiger Grenzausgleich ist nicht vorgesehen. Da die Belastung des Umsatzes am Ort des Verkaufs erhoben wird, folgt diese Art der Besteuerung dem sogenannten **Ursprungslandprinzip**.

Für den gewerblichen Handel dagegen konnte das Ursprungslandprinzip bislang nicht verwirklicht werden. Der Handel zwischen den Unternehmern der EU-Staaten folgt seitdem eigenen Regeln. Das beruht auf zwei Umständen:

- Einerseits sind innerhalb der EU die Zollgrenzen verschwunden, sodass eine Kontrolle des innergemeinschaftlichen Warenverkehrs nicht mehr durch die Zollverwaltung erfolgen kann und soll.
- Andererseits bestehen die Mitgliedstaaten auch weiterhin auf ihrem Besteuerungsrecht. Bei einer Warenlieferung von Deutschland nach Italien – wie im Beispiel – soll nicht deutsche Umsatzsteuer (dies wäre das sog. Ursprungslandsprinzip), sondern nach dem sog. **Bestimmungslandprinzip** italienische Umsatzsteuer anfallen. Die Besteuerung soll damit im Verbrauchsstaat erfolgen.

2. Die derzeitigen Schwachstellen

Insgesamt gehen jedes Jahr mehr als **150.000.000.000 €** (= 150 Milliarden Euro) an Mehrwertsteuern verloren.

Schätzungen zufolge verursacht allein der grenzüberschreitende Betrug jährliche Mehrwertsteuereinbußen von rund **50 Milliarden €**, d.h. 100 € pro EU-Bürger.

Grenzüberschreitend tätige Unternehmen haben derzeit **um 11 % höhere Kosten** für die Vorschrifteneinhaltung als nur im Inland tätige Unternehmen.

3. Beseitigung der Schwachstellen durch ein endgültiges Mehrwertsteuersystem

3.1 Der Mehrwertsteuer-Aktionsplan

In ihrem **Mehrwertsteuer-Aktionsplan** (Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss über einen Aktionsplan im Bereich der Mehrwertsteuer – Auf dem Weg zu einem einheitlichen europäischen Mehrwertsteuerraum: Zeit für Reformen vom 7.4.2016) verkündete die Kommission ihre Absicht, einen Vorschlag mit Grundsätzen für ein endgültiges Mehrwertsteuersystem für den grenzüberschreitenden Handel zwischen Unternehmen der Mitgliedstaaten vorzulegen, der auf einer Besteuerung grenzüberschreitender Lieferungen von Gegenständen im Bestimmungsmitgliedstaat basiert.

Hierfür wäre es notwendig, das derzeitige System, das auf einer steuerbefreiten Lieferung im Abgangsmitgliedstaat der Gegenstände und einem steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerb der Gegenstände im Bestimmungsmitgliedstaat beruht, durch ein System zu ersetzen

- mit einer **einzigsten Lieferung**,
- die **im Bestimmungsmitgliedstaat besteuert** wird und
- **dessen Mehrwertsteuersätzen** unterliegt.

Grundsätzlich wird 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 (ein von den Mitgliedstaaten anerkannter zuverlässiger Steuerpflichtiger) ist, würde die **Umkehrung der Steuerschuldnerschaft** zur Anwendung kommen und der zertifizierte Steuerpflichtige sollte für die Lieferung innerhalb der Union mehrwertsteuerpflichtig sein.

Das endgültige Mehrwertsteuersystem wird außerdem auf einem System der einzigen Registrierung (**einzigste Anlaufstelle**) für Unternehmen basieren, bei der die Zahlung und der Abzug der geschuldeten Mehrwertsteuer erfolgen kann.

Diese Grundsätze sollten in der Richtlinie festgelegt werden und das derzeitige Konzept ersetzen, demzufolge die endgültige Regelung auf der **Besteuerung im Ursprungsmitgliedstaat** basiert.

3.2 Die vier „Eckpfeiler“ der Neuregelung

Damit lassen sich **vier grundlegende Prinzipien als „Eckpfeiler“** eines neuen endgültigen und gemeinsamen EU-Mehrwertsteuerraums ausmachen:

- **Betrugsbekämpfung:** Künftig wird auf den grenzüberschreitenden Handel zwischen Unternehmen Mehrwertsteuer erhoben. Diese Art von Handel ist derzeit von der Mehrwertsteuer befreit, was skrupellose Unternehmen dazu verleitet, die Mehrwertsteuer einzuziehen und dann zu verschwinden, ohne die Mehrwertsteuer an die Regierung abzuführen.
- **Zentrale Anlaufstelle:** Dank einer zentralen Anlaufstelle wird es einfacher für grenzüberschreitend tätige Unternehmen, ihren mehrwertsteuerlichen Pflichten nachzukommen. Unternehmer können in einem einzigen Online-Portal in ihrer eigenen Sprache und nach den gleichen Regeln und administrativen Mustern wie in ihrem Heimatland Erklärungen abgeben und Zahlungen durchführen. Die Mitgliedstaaten leiten einander dann die Mehrwertsteuer weiter, wie dies bei elektronischen Dienstleistungen bereits der Fall ist.
- **Größere Kohärenz:** Umstellung auf das „Bestimmungslandprinzip“, bei dem der endgültige Betrag der Mehrwertsteuer stets an den Mitgliedstaat des Endverbrauchers entrichtet wird und dem in diesem Mitgliedstaat geltenden Satz entspricht. Die Kommission hat seit Langem auf dieses Ziel hingearbeitet und wird dabei von den Mitgliedstaaten unterstützt. Bei elektronischen Dienstleistungen gilt der Grundsatz bereits.
- **Weniger Bürokratie:** Vereinfachung der Vorschriften für die Rechnungslegung, sodass die Verkäufer auch beim grenzüberschreitenden Handel Rechnungen gemäß den Vorschriften ihres eigenen Landes stellen können. Die Unternehmen müssen künftig keine Liste von grenzüberschreitenden Transaktionen („zusammenfassende Meldung“) für ihre Finanzbehörde mehr erstellen.

HINWEIS | Die vorgeschlagene Reform der Mehrwertsteuer sollen das System für Unternehmen einfacher machen. Das neue Mehrwertsteuersystem soll es den europäischen Unternehmen ermöglichen, alle Vorteile des Binnenmarktes zu nutzen und auf den Weltmärkten zu bestehen. Grenzüberschreitend tätige Unternehmen haben derzeit um 11 % höhere Kosten für die Vorschrifteneinhaltung als nur im Inland tätige Unternehmen (s.o.). Diese **Kosten** dürften durch die Vereinfachung und

Modernisierung des Mehrwertsteuersystems **um schätzungsweise 1 Milliarde € verringert** werden können.

3.3 Sofortmaßnahmen

Da für den Wechsel auf ein endgültiges Besteuerungssystem ein zeitlicher Vorlauf unabdingbar ist, sollen **ab 2019 Sofortmaßnahmen** greifen:

- **Einführung eines „zertifizierter Steuerpflichtiger“:** Darunter werden vertrauenswürdige Unternehmen verstanden, die von einfacheren und zeitsparenden Vorschriften profitieren werden.
- **Konsignationslager (Call-off Stock):** Der Rat ersuchte die Kommission, Änderungen der geltenden Mehrwertsteuervorschriften vorzuschlagen, damit in Bezug auf Konsignationslager im Rahmen des grenzüberschreitenden Handels eine Vereinfachung und einheitliche Behandlung erreicht werden kann. „Konsignationslager“ bezieht sich auf einen Sachverhalt, bei dem ein Verkäufer die Gegenstände in ein Lager verbringt, das einem bekannten Erwerber in einem anderen Mitgliedstaat zur Verfügung steht, wobei dieser Erwerber zum Zeitpunkt der Entnahme der Gegenstände aus dem Lager Eigentümer der Gegenstände wird.
- **MwSt-IdNr. als materielle Voraussetzung für innergemeinschaftliche Lieferungen:** Der Rat ersuchte die Kommission um Vorlage eines Gesetzgebungsvorschlags, der darauf abzielt, dass die gültige MwSt-IdNr. des die Gegenstände erwerbenden Steuerpflichtigen oder der die Gegenstände erwerbenden nichtsteuerpflichtigen juristischen Person, die von einem anderen Mitgliedstaat als dem des Beginns der Versendung oder Beförderung der Gegenstände zugeteilt wurde, eine zusätzliche materielle Voraussetzung für die Anwendung einer Steuerbefreiung bei einer innergemeinschaftlichen Lieferung von Gegenständen darstellen sollte.
- **Reihengeschäfte:** Der Rat ersuchte die Kommission, einheitliche Kriterien und angemessene gesetzgeberische Verbesserungen vorzuschlagen, die zu mehr Rechtssicherheit und zu einer harmonisierten Anwendung der Mehrwertsteuervorschriften führen, wenn es um die Bestimmung der mehrwertsteuerlichen Behandlung der Geschäftsreihe einschließlich Dreiecksgeschäften geht.
- **Nachweis der innergemeinschaftlichen Lieferung:** Der Rat ersuchte die Kommission, mit der Sondierung von Möglichkeiten eines gemeinsamen Rahmens empfohlener Kriterien für die Belege, die für die Beantragung einer Steuerbefreiung von Lieferungen innergemeinschaftlich erforderlich sind, fortzufahren.

4. Details zu den Sofortmaßnahmen

4.1 Einführung eines zertifizierten Steuerpflichtigen

Mit Artikel 13a (neu) MwStSystRL wird der Begriff des zertifizierten Steuerpflichtigen eingeführt

HINWEIS | Den Volltext der Bestimmung finden Sie in BR-Drs. 660/17 (pistb.iww.de, Abruf-Nr. ■).

4.1.1 Sinn und Zweck

In der Regel werden Steuerpflichtige zu Mehrwertsteuerzwecken anhand der Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer identifiziert. Derzeit wird bei der Vergabe dieser Nummer nicht nach zuverlässigen und weniger zuverlässigen Steuerpflichtigen unterschieden. Die Mehrwertsteuervorschriften gelten hinsichtlich der Identifizierung gleichermaßen für beide Kategorien von Steuerpflichtigen.

PRAXISHINWEIS | Der Begriff des zertifizierten Steuerpflichtigen ermöglicht es zu bescheinigen, dass ein bestimmtes Unternehmen insgesamt **als zuverlässiger Steuerpflichtiger angesehen** werden kann. Dieser Begriff ist wichtig, weil **bestimmte Vereinfachungsregeln**, die betrugsanfällig sein könnten, nur dann zum Tragen kommen, wenn ein zertifizierter Steuerpflichtiger am jeweiligen Umsatz beteiligt ist.

Der Begriff des zertifizierten Steuerpflichtigen wird eines der **wesentlichen Elemente** der ersten Stufe des endgültigen Mehrwertsteuersystems für den Handel zwischen Unternehmen innerhalb der Union sein. Dieses endgültige System wird die derzeitige Übergangsregelung, die eine steuerbefreite Lieferung von Gegenständen im Abgangsmittgliedstaat und einen besteuerten innergemeinschaftlichen Erwerb im Bestimmungsmitgliedstaat umfasst, für den der Erwerber die Mehrwertsteuer schuldet, durch eine einzige für Mehrwertsteuerzwecke im Bestimmungsmitgliedstaat

steuerpflichtige Lieferung von Gegenständen (**die sogenannte Lieferung von Gegenständen innerhalb der Union**) ersetzen. Der Begriff des zertifizierten Steuerpflichtigen erlaubt eine schrittweise Umsetzung des endgültigen Mehrwertsteuersystems, weil auf der ersten Stufe dieses Systems die **Umkehrung der Steuerschuldnerschaft** (d. h. der Erwerber und nicht der Lieferer schuldet die Mehrwertsteuer, was in der Praxis zu einer ähnlichen Situation wie derzeit im Rahmen der Übergangsregelung führt) gelten wird, wenn der Erwerber bei Lieferungen innerhalb der Union ein zertifizierter Steuerpflichtiger ist.³⁴

PRAXISHINWEIS | In einem **zweiten Gesetzgebungsschritt** auf dem Weg zum endgültigen Mehrwertsteuersystem soll die Besteuerung für alle grenzüberschreitenden Lieferungen von Gegenständen und **Dienstleistungen** gelten. Damit würde nicht der Erwerber, sondern der Lieferer die Mehrwertsteuer für alle in einem anderen Mitgliedstaat erworbenen Gegenstände und Dienstleistungen schulden), sodass alle – inländischen wie grenzüberschreitenden – Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen innerhalb des Binnenmarktes gleich behandelt würden.

Die **Begründung hierfür** lautet, dass es zu keinem Betrug kommen dürfte, wenn die Mehrwertsteuer nicht auf Lieferungen innerhalb der Union an einen zertifizierten Steuerpflichtigen in Rechnung gestellt wird, da der zertifizierte Steuerpflichtige definitionsgemäß ein zuverlässiger Steuerpflichtiger ist.

4.1.2 Auswahlkriterien

In Art. 13a (neu) MwStSystRL werden die allgemeinen **Kriterien** festgelegt, anhand derer die Mitgliedstaaten Steuerpflichtige zertifizieren können. Nach Annahme des vorliegenden Vorschlags muss eine Durchführungsverordnung des Rates auf der Grundlage von Art. 397 MwStSystRL erlassen werden, um die praktischen Aspekte des Status des zertifizierten Steuerpflichtigen festzulegen und sicherzustellen, dass das Verfahren für die Gewährung und Aberkennung dieses Status **innerhalb der Union ausreichend harmonisiert und standardisiert** ist, damit eine einheitliche Anwendung gewährleistet ist.

4.1.3 Verfahrensfragen

Ferner muss eine Änderung der Verordnung über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden (Verordnung – EU – Nr. 904/2010 des Rates vom 7.10.2010 ABl. L 268 vom 12.10.2010, S. 1) vorgeschlagen werden, damit der Status des zertifizierten Steuerpflichtigen in das Mehrwertsteuer-Informationsaustauschsystem (MIAS) aufgenommen werden kann und somit

- sowohl die Steuerbehörden
- als auch die Unternehmen

den Status eines bestimmten Unternehmens **online überprüfen** können. Hierzu ausführlich BR-Drs. 659/17 (pistb.iww.de, Abruf-Nr. ■).

4.1.4 Ausschluss von der Zertifizierung

Da der Status eines zertifizierten Steuerpflichtigen mit Berichts- und Zahlungspflichten verbunden ist, kommen **Nichtsteuerpflichtige** hierfür nicht infrage.

Aus demselben Grund schließt der Vorschlag

- Pauschallandwirte,
- steuerbefreite kleinere und mittlere Unternehmen (KMU),
- sonstige mehrwertsteuerbefreite Steuerpflichtige ohne Vorsteuerabzugsberechtigung und
- gelegentlich steuerpflichtige Personen

von der Möglichkeit aus, den Status eines zertifizierten Steuerpflichtigen zu erhalten.

PRAXISHINWEIS | Allerdings können alle **KMU, die keine Steuerbefreiungsregelung anwenden**, den Status eines zertifizierten Steuerpflichtigen unter denselben Bedingungen wie alle anderen Steuerpflichtigen beantragen. Er ist daher mit der im Small Business Act festgelegten KMU-Politik der EU vereinbar.

Es bestehen Ähnlichkeiten zwischen den Kriterien, die für die Gewährung des Status eines zertifizierten Steuerpflichtigen verwendet werden, und den **Kriterien für den im Zollkodex** (Artikel 39) definierten zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten. Auch der Vorschlag für die **Mehrwertsteuer im elektronischen Handel** vom 1.12.2016 enthält ähnliche Kriterien, die auf dem Status des zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten basieren.

4.2 Konsignationslager

4.2.1 Begriff des Konsignationslagers

Die Konsignationslagerregelung besteht darin, dass ein Lieferer Gegenstände einem bekannten Erwerber überlässt, ohne zunächst das Eigentum an den Gegenständen zu übertragen. Der Erwerber hat das Recht, die Gegenstände nach Belieben aus dem Lager des Lieferers zu entnehmen; zu diesem Zeitpunkt findet eine Lieferung von Gegenständen statt.

Bei **inländischen Sachverhalten** ist die Anwendung dieses Modells mit keinen speziellen Problemen verbunden.

Problematisch wird es jedoch, wenn der **Lieferer und der Erwerber in unterschiedlichen Mitgliedstaaten** ansässig sind (vgl. *Weimann*, PStB 5/2016, 130).

4.2.2 Derzeit keine Sonderregeln

Grenzüberschreitende Lagergeschäfte werden derzeit nach den allgemeinen Vorschriften beurteilt (vgl. *Weimann*, PStB 5/2016, 130):

- Ein Unternehmen, das eigene Gegenstände in einen anderen Mitgliedstaat verbringt, um für einen Erwerber ein Lager aufzubauen, tätigt zunächst eine mehrwertsteuerbefreite Lieferung von Gegenständen im Abgangsmitgliedstaat.
- Die Ankunft der Gegenstände bewirkt einen innergemeinschaftlichen Erwerb durch das Unternehmen, das die Gegenstände verbracht hat, der in diesem anderen Mitgliedstaat mehrwertsteuerpflichtig ist. Das Unternehmen, das die Gegenstände verbracht hat, ist grundsätzlich verpflichtet, für Mehrwertsteuerzwecke in dem Eingangsmitgliedstaat registriert zu sein, damit es den innergemeinschaftlichen Erwerb in seiner Mehrwertsteuererklärung angeben kann.
- Wenn die Gegenstände aus dem Lager entnommen und an den Erwerber geliefert werden, kommt es zu einer zweiten Lieferung, deren Ort der Mitgliedstaat ist, in dem sich das Lager befindet.

4.2.3 Alleingänge einzelner Mitgliedstaaten

Um die Schwierigkeiten zu bewältigen, die sich dadurch in der Praxis stellen können, wenden einige Mitgliedstaaten **Vereinfachungsmaßnahmen** bei derartigen Umsätzen an, andere jedoch nicht.

MERKE | Diese Unterschiede **laufen der einheitlichen Anwendung** der Mehrwertsteuervorschriften im Binnenmarkt **zuwider**.

4.2.4 Die nunmehr vorgeschlagene Regelung

Die in Artikel 17a (neu), Artikel 243 Absatz 3 und Artikel 262 (geändert) MwStSystRL vorgeschlagene Lösung besteht darin, die Konsignationslagerregelung

- als einzige Lieferung im Abgangsmitgliedstaat und
- als innergemeinschaftlichen Erwerb in dem Mitgliedstaat anzusehen, in dem sich das Lager befindet,
- sofern der Umsatz zwischen zwei zertifizierten Steuerpflichtigen stattfindet.

HINWEIS | Den Volltext der Bestimmung finden Sie in BR-Drs. 660/17 (pistb.iww.de, Abruf-Nr. ■).

PRAXISHINWEIS | Die Anwendung der neuen Vereinfachung soll also die **Anerkennung beider Beteiligten als zertifizierte Steuerpflichtige** (s.o., 4.1) voraussetzen.

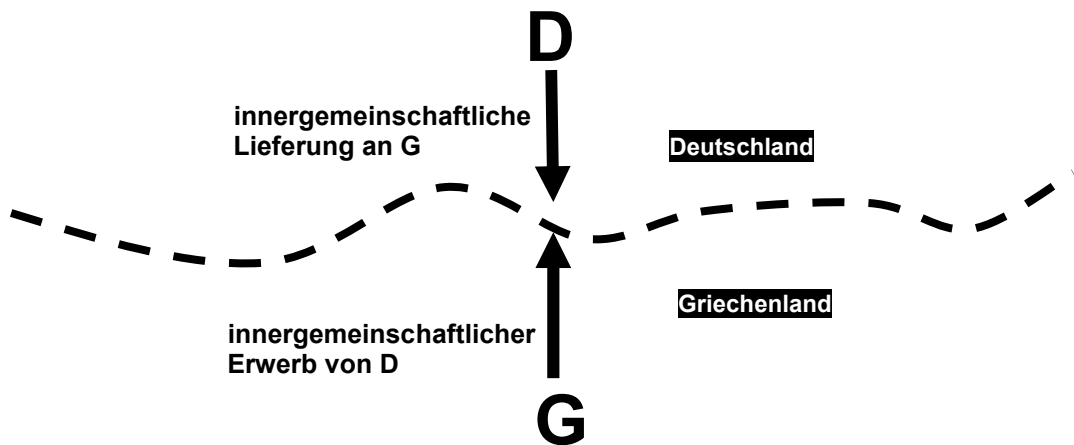
Beispiel



..

Beispiel

Der deutsche Unternehmer D liefert Ware auf ein beim griechischen Kunden G eingerichtetes Konsignationslager



- Die Lagerbeschickung führte bei D in Deutschland zu einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung.
- Die Lagerbeschickung führte bei G in Griechenland zu einem innergemeinschaftlichen Erwerb, vgl. § 1a Abs. 2 UStG.

4.2.5 Folge der Neuregelung

Dadurch wird **vermieden**, dass der **Lieferer** in jedem Mitgliedstaat, in den er Gegenstände in ein Konsignationslager überführt, **registriert werden muss**.

4.2.6 Verfahrensfragen

Um jedoch 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.

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.

4.3 MwSt-IdNr. als materielle Voraussetzung für innergemeinschaftliche Lieferungen

4.3.1 Bedeutung der innergemeinschaftlichen Lieferung

Die in Art. 138 Abs. 1 MwStSystRL festgelegte Mehrwertsteuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen von Gegenständen bildet das **Kernstück der derzeitigen Übergangsregelung**.

Gleichzeitig bietet diese Steuerbefreiung auch die **Grundlage für den sogenannten Karussellbetrug**.

4.3.2 Das Manko der derzeitigen Rechtslage

Das endgültige Mehrwertsteuersystem für den Handel innerhalb der EU soll dieses Problem lösen, aber für die Zeit bis dahin haben die Mitgliedstaaten **Zwischenlösungen gefordert**. Insbesondere verlangten sie, dass die Anforderung in die MwStSystRL aufgenommen wird, dass der Erwerber, der in einem anderen Mitgliedstaat als dem Mitgliedstaat, in dem die Beförderung der Gegenstände beginnt, ansässig ist, eine gültige MwSt-IdNr. besitzen muss, damit der Lieferer die Steuerbefreiung überhaupt erst anwenden darf. Dies geht über die derzeitige Sachlage hinaus, bei der die MwSt-IdNr. des Erwerbers der **Auslegung des EuGH** zufolge **lediglich eine formale Voraussetzung** für die Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung ist. Aufgrund dessen können die Mitgliedstaaten, wenn diese Bedingung nicht erfüllt ist, derzeit lediglich Geldbußen oder Verwaltungssanktionen verhängen, jedoch die Steuerbefreiung an sich nicht verweigern (vgl. EuGH, Urteil vom 6.9.2012, Rs. C-273/1, Mecsek-Gabona; vom

27.9.2012, Rs. C-587/10, VStR; vom 20.10.2016, Rs. C-24/15, Plöckl; vom 9.2.2017, Rs. C 21/16, Euro-Tyre).

Die derzeitige Übergangsregelung basiert ferner auf der Verpflichtung des Lieferers, eine **zusammenfassende Meldung** (der sogenannte MIAS-Eintrag, der die MwSt-IdNr. des Erwerbers enthält) einzureichen. Dies ist ebenfalls eine formale, aber keine materielle Voraussetzung für die Steuerbefreiung. Diese Information können die Steuerbehörden des Mitgliedstaats des Erwerbers über das MIAS-System abrufen, sodass sie über die Ankunft von Gegenständen in ihrem Hoheitsgebiet informiert werden, die normalerweise einem steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerb unterliegen. Der Erwerber muss diesen innergemeinschaftlichen Erwerb in seiner Mehrwertsteuererklärung angeben, und die Steuerbehörden können diese Angabe mit den Daten im MIAS-System abgleichen. Der MIAS-Eintrag ist daher seit der Abschaffung der Steuergrenzen und des damit verbundenen Wegfalls der Zollunterlagen eine entscheidende Komponente des Mehrwertsteuersystems.

WICHTIG | Ohne korrekte Informationen aus dem MIAS-System werden die Steuerbehörden der Mitgliedstaaten nicht ordnungsgemäß über die Ankunft nicht versteuerter Gegenstände in ihrem Hoheitsgebiet unterrichtet und müssen sich ausschließlich darauf verlassen, was ihre Steuerpflichtigen melden. Wenn der Eintrag für eine Lieferung nicht ausgefüllt wird, **können zwar Sanktionen verhängt werden, die Steuerbefreiung als solche kann jedoch nicht verweigert werden.**

4.3.3 Die nunmehr vorgeschlagene Regelung

Der vorgeschlagene neue Art. 138 Abs. 1 (geändert) MwStSystRL umfasst daher Änderungen in Bezug auf diese beiden Aspekte:

- Während derzeit auf den Erwerber als Steuerpflichtigen oder als nichtsteuerpflichtige juristische Person, der/die als solche/r handelt, Bezug genommen wird, wird **nun als materielle Voraussetzung** für die Anwendung der Steuerbefreiung festgelegt, dass der Erwerber für Mehrwertsteuerzwecke in einem anderen Mitgliedstaat als dem des Beginns der Versendung oder Beförderung der Gegenstände für Mehrwertsteuerzwecke registriert sein muss. Wie bereits bisher muss der Lieferer den Status des Erwerbers über das MIAS-System überprüfen, bevor er die Steuerbefreiung anwendet. Aus dieser Perspektive gibt es für den Lieferer in der Praxis keinen Unterschied, jedoch können die Folgen unterschiedlich sein, da auf dieser Grundlage die Steuerbefreiung abgelehnt werden kann, wenn der Erwerber nicht identifiziert werden kann.

- Die korrekte Erfassung des MIAS-Eintrags wird auch zu einer materiellen Voraussetzung, was dazu führen kann, dass eine **Steuerbefreiung von der Steuerbehörde abgelehnt** wird, wenn diese Voraussetzung nicht erfüllt ist.

HINWEIS | Den Volltext der Bestimmung finden Sie in BR-Drs. 660/17 (pistb.iww.de, Abruf-Nr. ■).

4.4 Erstmalige Regelung der Reihengeschäfte

4.4.1 Abgrenzung des Dreiecksgeschäfts

Zunächst bedarf es der Klarstellung, dass die innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte als Sonderform der innergemeinschaftlichen Reihengeschäfte bereits geregelt sind (vgl. Art. 141, 197 MwStSystRL).

PRAXISHINWEIS | Die Neuregelung gilt damit **für andere Reihengeschäfte** als innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte.

Wortlaut der Neuregelung



...

4.4.2 Wortlaut der Neuregelung

Vorgeschlagen wird die Aufnahme folgender Vorschrift:

Art. 138a (neu) MwStSystRL

(Hinweis: Hervorhebungen durch **Fettdruck** sind von den Autoren)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

4.4.3 Begriff des Reihengeschäfts

Reihengeschäfte im Rahmen des vorliegenden Vorschlags sind zu verstehen als

- aufeinanderfolgende Lieferungen
- derselben Gegenstände, bei denen die gelieferten Gegenstände
- einer einzigen innergemeinschaftlichen Beförderung zwischen zwei Mitgliedstaaten unterliegen.

4.4.4 Von den Mitgliedstaaten geforderte Nachbesserungen

In diesem Fall ist die Beförderung gemäß der Rechtsprechung (EuGH, Urteil vom 6.4.2006, C-245/04, EMAG Handel, Rs. C-245/04) **einer einzigen Lieferung innerhalb der Kette zuzurechnen**, um festzustellen, auf welchen der Umsätze die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen gemäß Art. 138 MwStSystRL anzuwenden ist. Diese Bestimmung legt als Voraussetzung für die Steuerbefreiung fest, dass die Gegenstände „durch den Verkäufer, den Erwerber oder auf deren Rechnung von einem Mitgliedstaat in einen anderen versandt oder befördert“ werden.

In diesem Zusammenhang haben die Mitgliedstaaten legislative Verbesserungen gefordert, um die **Rechtssicherheit für Wirtschaftsbeteiligte** bei der Feststellung der Lieferung innerhalb der Geschäftsreihe, der die innergemeinschaftliche Beförderung zuzuschreiben ist, zu erhöhen (zur derzeitigen Unsicherheit vgl. nachfolgender Gliederungspunkt 4.4.5 sowie *Weimann*, GStB 2014, 345 und GStB 2015, 335).

4.4.5 Zuordnung des Transports

Für den Fall, dass die Beförderung durch oder auf Rechnung eines der Zwischenlieferer der Reihe erfolgt ist, werden Bestimmungen vorgeschlagen, nach denen die Beförderung zuzuschreiben ist

- der Lieferung an diesen Zwischenlieferer, sofern er für Mehrwertsteuerzwecke in einem anderen Mitgliedstaat als dem Mitgliedstaat der Lieferung registriert ist **und**

den Namen des Eingangsmitgliedstaats der Gegenstände an seinen Lieferer übermittelt hat;

- der Lieferung durch den Zwischenlieferer an den nächsten Wirtschaftsbeteiligten in der Reihe, wenn eine der beiden vorab genannten Voraussetzungen nicht erfüllt ist.

PRAXISHINWEIS I Bis zur Verabschiedung von Art. 138a (neu) MwStSystRL und der Übernahme in das deutsche Umsatzsteuerrecht bleibt es für **Abholfälle** bei den bisherigen Empfehlungen (vgl. *Weimann*, GStB 2014, 345 und GStB 2015, 335):

- ✓ **In den Kaufvertrag** ist eine der nachfolgenden Musterklauseln aufzunehmen. Der Kunde muss sich dazu also **eindeutig äußern!**
- ✓ Bei einer Nettoabrechnung ist unbedingt auch die **Nachzahlungsvereinbarung** vom Kunden einzufordern.
- ✓ **Im Zweifel** steht sich der Händler natürlich bei einer Bruttoabrechnung besser.

MUSTERKLAUSEL 1 / ... Information über eine weitere Übereignung noch in Deutschland

„Der Vertragspartner zu § ■ (Käufer) informiert den Vertragspartner zu § ■ (Verkäufer) dahingehend, dass er die Befugnis, über die Kaufsache (§ ■) wie ein Eigentümer zu verfügen (Verfügungsmacht), bereits in Deutschland auf einen Dritten übertragen wird.

Aus diesem Grunde erklärt sich der Käufer mit einer Bruttoabrechnung (inklusive deutsche Umsatzsteuer) einverstanden.“

MUSTERKLAUSEL 2 / ... Information über das Unterlassen einer weiteren Übereignung noch in Deutschland

„ Der Vertragspartner zu § ■ (Käufer) informiert den Vertragspartner zu § ■ (Verkäufer) dahingehend, dass er die Befugnis, über die Kaufsache (§ ■) wie ein Eigentümer zu verfügen (Verfügungsmacht), nicht auf einen Dritten übertragen wird, bevor der Gegenstand der Lieferung die Bundesrepublik Deutschland verlassen hat.

↓
...

...
↑

Sollte dies unzutreffend sein oder von der deutschen Finanzverwaltung anders beurteilt werden, wird der Käufer dem Verkäufer die gegen ihn festgesetzte Umsatzsteuer mit Nebenleistungen (Zinsen) nachzahlen.

Sollte der Käufer sich nach Abschluss dieses Vertrages umentscheiden, wird er den Verkäufer umgehend informieren und dann mit einer Bruttoabrechnung (inklusive deutsche Umsatzsteuer) einverstanden sein.“

Eine Bestimmung wie Art. 138a (neu) MwStSystRL ist **nicht erforderlich**, wenn

- die Beförderung auf Rechnung des **ersten Lieferers in der Reihe** (in diesem Fall kann die Beförderung nur der ersten Lieferung zugeschrieben werden) oder
- des **letzten Steuerpflichtigen in der Reihe** gemacht wird (in diesem Fall kann die Beförderung nur der Lieferung für diesen Steuerpflichtigen zugeschrieben werden).

4.4.6 Zertifizierte Vertragspartner

Die Bestimmungen und die damit verbundene Rechtssicherheit gelten nur, wenn

- sowohl der Zwischenlieferer
- als auch der Steuerpflichtige, der die Gegenstände an ihn geliefert hat,

zertifizierte Steuerpflichtige sind.

PRAXISHINWEIS | Es wird nicht ausgeschlossen, dass bei einer Beteiligung eines **nicht zertifizierten Steuerpflichtigen** die Beförderung dieser Lieferung zugeschrieben werden könnte. In diesem Fall gelten jedoch die Rechtsvorschriften des Artikels 138a (neu) MwStSystRL nicht und der betreffende Steuerpflichtige muss wie nach den derzeitigen Bestimmungen nach wie vor nachweisen, dass die Beförderung und die Steuerbefreiung mit dieser konkreten Lieferung zusammenhängen.

4.5 Nachweis der innergemeinschaftlichen Lieferung

Die Mehrwertsteuer-Durchführungsverordnung (Verordnung – EU – Nr. 282/2011 des Rates zur Festlegung von Durchführungsbestimmungen zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem – MwStSystRL-DVO –) soll einen neuen Art. 45a mit Ausführungsbestimmungen zu den Art. 138 - 142 MwStSystRL erhalten:

Art. 45a (neu) MwStSystRL-DVO

(Hinweis: Hervorhebungen durch **Fettdruck** sind von den Autoren)

(1) ¹Für die Zwecke der Anwendung der Befreiungen gem. Art. 138 MwStSystRL **wird vermutet, dass** Gegenstände an einen Bestimmungsort außerhalb ihres Gebiets, jedoch innerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert wurden, wenn eine der folgenden Voraussetzungen erfüllt ist:

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

b) der **Erwerber der Gegenstände ist ein zertifizierter Steuerpflichtiger** i. S. v. Art. 13a MwStSystRL, und der Verkäufer ist im Besitz folgender Nachweise:

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

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

²Der Erwerber der Gegenstände legt dem Verkäufer die schriftliche Erklärung gem. Buchst. b Ziffer i spätestens am 10. Tag des auf die Lieferung folgenden Monats vor.

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



...



(3) Für die Zwecke von Absatz 1 werden **folgende Nachweise der Beförderung oder des Versands** akzeptiert:

- a) ein vom Erwerber der Gegenstände oder von einer von ihm bevollmächtigten Person unterzeichnetes Schriftstück, mit dem der Empfang der Gegenstände im Bestimmungsmitgliedstaat bestätigt wird;
- b) Unterlagen zur Beförderung oder zum Versand der Gegenstände wie z. B. ein unterzeichneter CMR-Frachtbrief, ein Konnossement, eine Luftfracht-Rechnung, eine Rechnung des Beförderers der Gegenstände, eine Versicherungspolice für die Beförderung oder den Versand der Gegenstände oder Bankunterlagen, die die Bezahlung der Beförderung oder des Versands der Gegenstände belegen;
- c) von einer öffentlichen Stelle wie z. B. einem Notar ausgestellte offizielle Unterlagen, die die Ankunft der Gegenstände im Bestimmungsmitgliedstaat bestätigen;
- d) eine im Bestimmungsmitgliedstaat ausgestellte Quittung, die die Lagerung der Gegenstände in dem Mitgliedstaat bestätigt;
- e) eine Bescheinigung, die von einer berufsständischen Vertretung wie z. B. einer Industrie- oder Handelskammer im Bestimmungsmitgliedstaat ausgestellt wurde und den Bestimmungsort der Gegenstände bestätigt;
- f) ein Vertrag zwischen dem Verkäufer und dem Erwerber der Gegenstände oder ein Bestellschein, in dem der Bestimmungsort der Gegenstände angegeben ist;
- g) ein Schriftwechsel zwischen den an der Transaktion beteiligten Parteien, in dem der Bestimmungsort der Gegenstände angegeben ist;
- h) die Mehrwertsteuererklärung des Erwerbers der Gegenstände, in der der innergemeinschaftliche Erwerb der Gegenstände deklariert wird.

PRAXISHINWEIS | Sollte Art. 45a Abs. 3 Buchst. a MwStSystRL-DVO tatsächlich so verabschiedet werden, hätte damit die deutsche **Gelangensbestätigung** (§ 17a UStDV) auch europarechtlich ihre – bislang ja äußerst zweifelhafte – Bestätigung gefunden.

4.6 Inkrafttreten

Die Sofortmaßnahmen sollen am **1.1.2019** in Kraft treten.

5. Zeitschiene

Noch in diesem Jahr (2018) will die EU-Kommission einen Vorschlag zur Änderung der MwStSystRL auf technischer Ebene vorlegen, damit die Oktober 2017 vorgeschlagene endgültige Regelung reibungslos umgesetzt werden kann.

Zum 1.1.2019 sollen die Sofortmaßnahmen in Kraft treten (s.o., 4.6).

Am 1.1.2022 soll der Wechsel auf das endgültige Mehrwertsteuersystem vollzogen werden.

6. Fazit

Auch wenn es noch zu früh ist, die Vorschläge abschließend im Hinblick auf Ihre Praxistauglichkeit zu beurteilen, lässt sich aber jetzt bereits feststellen, dass **umfangreiche Änderungen in den Bereichen IT und Steuerfindung** erforderlich sein werden.

Gleichzeitig sollte sobald als möglich versucht werden, den **Status „zertifizierter Steuerpflichtiger“** zu erhalten.

Letztlich wird es erforderlich sein, alle betroffenen **langfristigen Lieferverträge** diesbezüglich zu überprüfen.

Neues Schulungsprogramm des Bfl

- ▶ Präsenzseminare
- ▶ Online-Seminare („Webinare“)
- ▶ Qualifikationsnachweis durch Zertifikate

Rüdiger Weimann

Diplom-Finanzwirt, Dortmund

Dozent, Lehrbeauftragter und
freier Gutachter für Umsatzsteuerfragen

**Referenten-Hotline:
0176 – 648 22 743**

Sprechzeiten im März 2018

Datum	Sprechzeit von ... Uhr bis ... Uhr
Donnerstag, den 1. März	08:30 – 09:30
Freitag, den 9. März	08:30 – 10:00
Mittwoch, den 14. März	16:00 – 17:00
Dienstag, den 27. März	16:00 – 17:00

Bitte achten Sie auf evtl. auch kurzfristig erforderliche **Änderungen der Sprechzeiten**.

Rückrufwünschen kann leider nicht entsprochen werden.

Teilweise werde ich Termine während eines Transfers wahrnehmen. Es kann daher vorkommen, dass Sie mich auf Grund von „**Funklöchern**“ nicht sofort erreichen; ich bitte dies zu entschuldigen.