

Bundesministerium der Finanzen  
Herrn MDg Dr. Günter Hofmann  
Unterabteilungsleiter III C  
Wilhelmstr. 97  
10117 Berlin

per E-Mail: [IIC1@bmf.bund.de](mailto:IIC1@bmf.bund.de)

**Kürzel**  
DE/Gi – S 01/18

**Telefon**  
+49 30 27876-520

**Telefax**  
+49 30 27876-799

**E-Mail**  
ebert@dstv.de

**Datum**  
16.02.2018

**EU-Kommissions-Vorschlag von Rechtsvorschriften zum endgültigen Mehrwertsteuersystem für den unionsinternen Handel zwischen Unternehmen (B2B); COM(2017) 566 final, COM(2017) 567 final, COM(2017) 568 final, COM(2017) 569 final**

Sehr geehrter Herr Ministerialdirigent Dr. Hofmann,

der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) nimmt die o.g. Vorschläge der EU-Kommission zum Anlass, auf wichtige Punkte zu deren Umsetzung hinzuweisen. Der DStV freut sich, wenn die nachfolgenden Überlegungen bei der Beratung der Vorschläge der EU-Kommission, insbesondere im ECOFIN, einbezogen werden.

## **Vorwort**

### **I. Der Übergang zu einem robusten, einheitlichen europäischen Mehrwertsteuerraum**

Der DStV unterstützt die Schaffung eines einheitlichen europäischen Mehrwertsteuerraums. Er befürwortet in diesem Zuge die Schaffung des neuen Steuergegenstands „Lieferung innerhalb der Union“. Dieser würde das derzeitige, als Übergangslösung gedachte System der steuerbefreiten Lieferung im Abgangsmittgliedstaat und des innergemeinschaftlichen Erwerbs im Bestimmungsmitgliedstaat ablösen. Die Schaffung eines einheitlichen Mehrwertsteuersystems zielt unter anderem darauf ab, die Befolgungskosten für die Betroffenen zu senken und die Wettbewerbsneutralität zu stärken. Dieses Ziel begrüßt der DStV außerordentlich.

Allerdings ist die geplante Zweistufige Vorgehensweise bedauerlich: Nach derzeitigen Planungen der EU-Kommission soll das endgültige Mehrwertsteuersystem auf dem Grundsatz

---

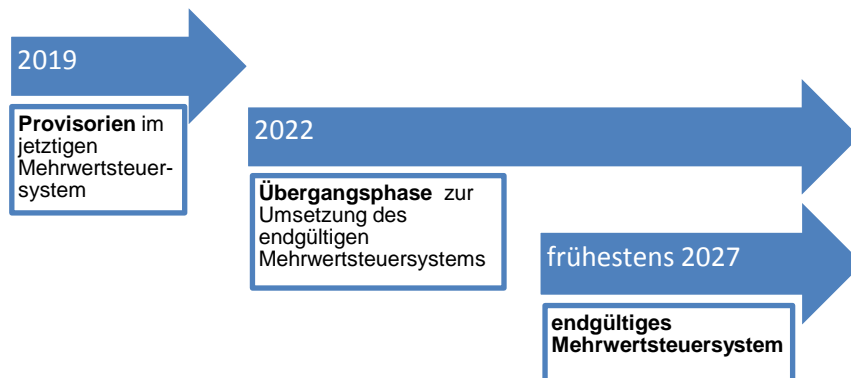
der Besteuerung im Bestimmungsmitgliedstaat beruhen. Ausweislich der am 04.10.2017 vorgeschlagenen Pläne wird der Übergang hin zu einem endgültigen Mehrwertsteuersystem in zwei legislativen Schritten erfolgen. In einem ersten Schritt wird dabei die B2B-Lieferung von Gegenständen innerhalb der EU geregelt. Erst in einem zweiten Schritt ist geplant, die Besteuerung nach dem Bestimmungslandprinzip auf alle grenzüberschreitenden Leistungen - somit auch auf Dienstleistungen - auszuweiten ([COM\(2017\) 566 final, S. 7 f.](#)). Die Umsetzung des neuen Mehrwertsteuersystems soll dabei ab 2022 beginnen. Die Umsetzung des zweiten Schrittes soll dann nach einem angemessenen Monitoring frühestens 5 Jahre später geprüft werden.

Der DStV bedauert, dass die Umstellung nicht in einem Schritt erfolgt. Nur Unternehmen, die grenzüberschreitend ausschließlich Dienstleistungen erbringen, sind von den Neuerungen in der Übergangsphase nicht betroffen. Sobald sie auch Waren ins europäische Ausland liefern, müssen sie sich ab Beginn der Übergangsphase mit den Neuregelungen vertraut machen. Die schrittweise Umsetzung führt für die Betroffenen zu einem Mehraufwand, da sie für die Besteuerung von Lieferungen andere Grundätze anwenden müssen als für die Besteuerung von sonstigen Leistungen. Dieser könnte vermieden werden, wenn das System in einem Schritt umgestellt würde.

## **II. Kurzfristige Verbesserungen des derzeitigen Mehrwertsteuersystems**

Ungeachtet der Umstellung hin zu einem endgültigen System sind auch kurzfristige Verbesserungen des derzeitigen Mehrwertsteuersystems („Provisorien“) vorgesehen: Die geplanten Maßnahmen umfassen unter anderem Neuerungen im Zusammenhang mit den Vorschriften und Nachweisen für die Mehrwertsteuerbefreiung von innergemeinschaftlichen Lieferungen sowie die Vereinfachung der Vorschriften zu Reihengeschäften. Der DStV begrüßt grundsätzlich, dass auf EU-Ebene an der Lösung drängender, grundlegender Probleme des Mehrwertsteuersystems gearbeitet wird und die Lösungen zügig umgesetzt werden sollen.

Die Pläne der EU-Kommission sehen demnach im Ergebnis vereinfachend dargestellt folgende Stufen vor:



#### A. Die Besteuerung im Bestimmungsmitgliedstaat

Mit der Systemumstellung verfolgt die EU-Kommission unter anderem das Ziel der Betrugsbekämpfung. Der DStV unterstützt dieses Ziel, merkt ergänzend hierzu aber an: Nach der endgültigen Systemumstellung kommt es zwar nicht mehr zu steuerfreien grenzüberschreitenden Warenbewegungen. Allerdings fallen der Schuldner der Mehrwertsteuer (Lieferer der Ware) und der Vorsteuerabzugsberechtigte (Empfänger der Ware) weiterhin auseinander. Das bietet weiterhin Gestaltungsspielraum für den Mehrwertsteuerbetrug.

Für Steuerberater hat die Systemumstellung auf die Besteuerung nach dem Bestimmungslandprinzip zudem gravierende Folgen. Sie müssen grenzüberschreitend tätige Mandanten letztlich hinsichtlich sämtlicher Mehrwertsteuersätze der EU-Länder beraten. Die Beratung in diesem Bereich wäre dadurch erschwert, dass die Regelungen der Mehrwertsteuersätze innerhalb der einzelnen EU-Mitgliedstaaten stark variieren. Neben dem Regelsteuersatz gibt es zusätzlich bis zu zwei ermäßigte Steuersätze. Hinzukommen kann unter Umständen auch noch ein stark ermäßigter Steuersatz. Bereits im nationalen System kommt es bei komplexen Leistungsbeziehungen oftmals zu Zweifels- und Abgrenzungsfragen hinsichtlich des korrekten Mehrwertsteuersatzes. IT-gestützte Systeme könnten zwar die grenzüberschreitende Beratung in vielen Fällen erleichtern, wenn sie die Steuersätze zutreffend ermitteln würden. Jedoch dürften entsprechende Systeme wohl kaum sämtliche relevanten zu

---

beurteilenden Sachverhalte korrekt abbilden. Insbesondere bei komplexen Leistungsbeziehungen sieht der DStV eine rechtssichere Beratung daher in hohem Maße gefährdet.

Der in diesem Zusammenhang ergangene Vorschlag der EU-Kommission ([COM\(2018\) 20 final](#)) zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf die Mehrwertsteuersätze behebt dieses Problem nicht. Der Vorschlag sieht eine größere Flexibilität bei der Festlegung der Mehrwertsteuersätze vor. Der DStV äußert sich hierzu gesondert in seiner [Stellungnahme S 02/18](#).

Eine Möglichkeit, diese drohenden Probleme einzudämmen, wäre, die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens auszuweiten. Zum einen ist das Reverse-Charge-Verfahren ein bewährtes Mittel gegen Betrugsbekämpfung. Zum anderen erhöht sich die Praktikabilität, weil der Empfänger als Steuerschuldner ausschließlich die vertrauten nationalen Mehrwertsteuersatzregelungen einhalten müsste.

#### **B. Der zertifizierte Steuerpflichtige als Bestandteil des Mehrwertsteuersystems; Art. 13a MwStSystRL-E**

Die Einführung des sog. zertifizierten Steuerpflichtigen stellt ein Novum im Mehrwertsteuersystem dar. Nach den Vorschlägen der EU-Kommission soll das Konzept Unternehmen ermöglichen, sich auf Antrag bescheinigen zu lassen, dass sie zuverlässige Steuerzahler sind. Der Status soll es ihnen erlauben, betrugsanfällige Regelungen in Anspruch zu nehmen, die für die übrigen (nicht zertifizierten) Steuerpflichtigen nicht gelten (vgl. [COM\(2017\) 569 final, S. 16](#)).

Sowohl die geplanten Provisorien als auch die Regelungen der Übergangsphase hin zum endgültigen Mehrwertsteuersystem knüpfen tatbestandlich an den zertifizierten Steuerpflichtigen an. Gegenwärtig ist geplant, dass der zertifizierte Steuerpflichtige auch im endgültigen Mehrwertsteuersystem eine Rolle spielt. Wie diese genau ausgestaltet ist, ist noch nicht ersichtlich. Insofern ist eine abschließende Würdigung derzeit nicht möglich.

---

Der DStV hat hinsichtlich der Einführung des zertifizierten Steuerpflichtigen grundlegende Bedenken:

### **I. Hoher Umstellungsaufwand**

Es steht außer Frage, dass mit der Einführung eines neuen Qualitätsmerkmals ein hoher Umstellungsaufwand für die Steuerpflichtigen verbunden ist: Zunächst müssen sie Maßnahmen ergreifen, um die notwendigen Voraussetzungen zu erfüllen. Auch das eigentliche Antragsverfahren bindet Kapazitäten. Schließlich muss die Einhaltung der Voraussetzungen ständig überwacht werden. Lediglich große Unternehmen können entsprechend benötigte Ressourcen – zeitlicher, finanzieller und personeller Art - vorhalten. Kleine und mittlere Unternehmen werden hingegen insofern benachteiligt. Dass diese daher faktisch oftmals von der Zertifizierung ausgeschlossen sein werden, ist nicht hinnehmbar.

Auch die Finanzverwaltung wird ein hoher Umstellungsaufwand treffen: Die Finanzbehörden müssen den Qualitätsstatus korrekt erfassen. Hierfür bedarf es eines elektronischen Systems, welches den Status der zertifizierten Steuerpflichtigen abbildet. Dieses muss europaweit implementiert werden. Auch sollte der Status des zertifizierten Steuerpflichtigen in das Mehrwertsteuer-Informationsaustauschsystem (MIAS) eingebunden werden. Entsprechend fordert die technische Umsetzung ebenfalls einen hohen Implementierungsaufwand.

Ferner wird auch der Verwaltungsapparat stark belastet: Art. 17 Abs. 1 Buchst. e MwStSystRL-E sieht vor, dass jeder Mitgliedstaat in einem elektronischen System Informationen zum Status eines zertifizierten Steuerpflichtigen sowie den Zeitpunkt, an dem der Status gewährt, abgelehnt oder entzogen wurde, speichert. Hierfür müsste die Finanzverwaltung die Einhaltung der Voraussetzungen regelmäßig überprüfen.

In Anbetracht dessen, dass noch nicht absehbar ist, welche Rolle der zertifizierte Steuerpflichtige im endgültigen Mehrwertsteuersystem einnehmen wird, erachtet der DStV den Umstellungsaufwand für alle Beteiligten als bedenklich hoch.

## **II. Zweiklasseneinteilung von Steuerpflichtigen**

Die unten genauer beleuchteten Voraussetzungen, die ein zertifizierter Steuerpflichtiger nachweisen muss, um den Status zu erlangen, sind sehr umfangreich. Kleine Unternehmen würden diese Nachweise deutlich schwerer erbringen können als große Konzernunternehmen, da sie weniger Personalressourcen haben. Kleine Unternehmen, die aufgrund des zu hohen Aufwands auf die Zertifizierung verzichten müssten, könnten darüber hinaus automatisch in Verdacht geraten, weniger zuverlässige Geschäftspartner zu sein. Dies könnte unweigerlich zu einer Benachteiligung, zum Beispiel bei etwaigen Ausschreibungsverfahren, führen. Der Rückschluss, dass gegenüber nicht zertifizierten Steuerpflichtigen erhöhtes Misstrauen geboten ist, kann eine fatale Signalwirkung im grenzüberschreitenden Warenverkehr setzen. In Folge würde statt des verfolgten Ziels, den Binnenmarkt zu stärken, die gegenteilige Wirkung erreicht. Der grenzüberschreitende Handel würde insoweit erschwert. Der DStV lehnt solche Auswirkungen ausdrücklich ab.

## **III. Unternehmen unter Generalverdacht**

Grundsätzlich gilt: Steuerpflichtige sollten nicht unter dem Generalverdacht stehen, unzuverlässige Geschäftspartner zu sein. Vielmehr sollte im Grundsatz von der Vertrauenswürdigkeit der Teilnehmer am Warenverkehr ausgegangen werden. Sollte sich dieser Grundsatz im Einzelfall nicht bewahrheiten, muss über gezielte Sanktionen nachgedacht werden. Die Einführung eines zusätzlich zu beantragenden Qualitätsmerkmals erzielt bedauerlicherweise eine umgekehrte Wirkung. Nicht der, der negativ auffällt, wird sanktioniert. Sondern alle sollen nachweisen, dass sie zuverlässig sind. Diesen Misstrauensgrundsatz erachtet der DStV als sehr bedenklich.

## **IV. Mögliche Wettbewerbsverzerrung durch uneinheitliche Umsetzung der Voraussetzungen für den Status als zertifizierter Steuerpflichtiger**

Ganz essenziell wäre, dass die Mitgliedstaaten die Voraussetzungen des Art. 13a Abs. 2 MwStSystRL-E bei der jeweiligen Umsetzung in nationales Recht absolut identisch auslegen würden. Dies gilt nicht nur für die erstmalige Gewährung des Status. Auch im Zuge von Kontrollverfahren müssten die Kriterien nach einem einheitlichen Grundverständnis beurteilt werden. Andernfalls würde es zu Wettbewerbsverzerrungen zwischen Unternehmen aus

---

Ländern mit strikteren Auslegungen der Qualifikationen und solchen aus Ländern mit niedrigeren Anforderungen oder großzügigeren Kontrollverfahren kommen.

#### **V. Rechtsstreitigkeiten über den Status des zertifizierten Steuerpflichtigen**

Es ist aus Sicht des DStV vermehrt mit Rechtsstreitigkeiten über die Erfüllung des Status als qualifizierter Steuerpflichtiger zu rechnen. Anhaltende Rechtsstreitigkeiten würden dabei das Massengeschäft der Mehrwertsteuerfälle verunsichern und belasten.

#### **VI. Rechtsunsicherheiten im Hinblick auf Anforderungen an den zertifizierten Steuerpflichtigen; § 13a MwStSystRL-E**

Art. 13a Abs. 2 MwStSystRL-E legt die Kriterien für zertifizierte Steuerpflichtige fest. Der Wortlaut orientiert sich an den Voraussetzungen des Art. 39 Buchst. a bis c UZK. Dieser Artikel regelt die Bewilligung des Status eines sog. zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten (ZWB) im Unionszollrecht.

Der DStV weist an dieser Stelle darauf hin, dass das Motiv des ZWB rein zollrechtlicher Art ist: Dort ist der ZWB kein Instrument der Einnahmensicherung. Vielmehr dient er der Gefahrenabwehr, also der Sicherheit bei der Bewegung der Ware. Dieser zollrechtliche Grundsatz ist dem Mehrwertsteuerrecht wesensfremd (vgl. Möller, UStB 2009, S. 233, (S. 236)). Bereits daher erscheint eine starke Anlehnung an die Vorschriften des UZK für Zwecke der Mehrwertbesteuerung äußerst zweifelhaft.

Während Durchführungsvorschriften die Voraussetzungen des Art. 39 UZK konkretisieren (Delegierte Verordnung (EU) 2015/2446 (DA); Durchführungsverordnung (EU) 2015/2447 (IA)), sehen die Vorschläge der EU-Kommission keine entsprechenden Vorschriften für den zertifizierten Steuerpflichtigen vor. Art. 13a MwStSystRL-E enthält jedoch eine Vielzahl unbestimmter Rechtsbegriffe, die einer näheren Definition bedürften:

#### **a) Ausschluss bei schwerwiegenden oder wiederholten Verstöße gegen steuer- oder zollrechtliche Vorschriften; 13a Abs. 2 Buchst. a MwStSystRL-E**

Art. 13a Abs. 2 Buchst. a MwStSystRL-E normiert, dass der Antragsteller keine schwerwiegenden oder wiederholten Verstöße gegen die steuer- oder zollrechtlichen

---

Vorschriften sowie keine weiteren Straftaten im Rahmen seiner Wirtschaftstätigkeit begangen haben darf. Diese Voraussetzungen findet sich identisch in Art. 39 Buchst. a UZK.

Für die Zwecke der Mehrwertbesteuerung ist beispielsweise unklar, ab wann ein Verstoß als „schwerwiegend“ zu qualifizieren ist. Auch ist nicht klar, ob, etwa wie im Zollrecht (vgl. Art. 24 UZK-IA), unter „Antragsteller“ auch leitende Angestellte in die Prüfung einbezogen werden können. Hierzu ist zu sagen, dass insbesondere die Abfrage von Steueridentifikationsnummern von Mitarbeitern im Rahmen der Neubewertung von zollrechtlichen Bewilligungen stark diskussionswürdig ist. Das Finanzgericht Düsseldorf hat in diesem Zusammenhang dem Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) die Frage vorgelegt, ob eine solche Abfrage überhaupt mit geltendem Datenschutzrecht vereinbar ist (EuGH, anhängiges Verfahren, Az. C-496/17). Entsprechende Probleme dürfen nicht in die neuen Mehrwertsteuerregelungen hineingezogen werden.

**b) Erhöhtes Maß an Kontrolle der Tätigkeiten und der Warenbewegungen; § 13a Abs. 2 Buchst. b MwStSystRL-E**

Gem. Art. 13a Abs. 2 Buchst. b MwStSystRL-E muss der Antragsteller ein hohes Maß an Kontrolle seiner Tätigkeiten und der Warenbewegungen nachweisen. Hierzu kann ein System zur Führung der Geschäfts- und gegebenenfalls Beförderungsunterlagen, das geeignete Steuerkontrollen ermöglicht, oder ein zuverlässiger oder bescheinigter interner Prüfpfad als Mittel dienen.

Dies dürfte dazu führen, dass Unternehmen umfassende Compliance-Systeme implementieren müssen. Diese Einführung und Überwachung bindet enorme zeitliche und personelle Kapazitäten. Kleine und mittlere Unternehmen können diese häufig nicht aufbringen. Hierdurch verdeutlicht sich die oben bereits angeführte Kritik, dass diese Unternehmen vom Anwendungsbereich des zertifizierten Steuerpflichtigen oftmals ausgeschlossen sein werden. Sie würden klar im grenzüberschreitenden Warenverkehr benachteiligt.

**c) Nachweis der Zahlungsfähigkeit; § 13a Abs. 2 Buchst. c MwStSystRL-E**

Um den Status des zertifizierten Steuerpflichtigen erreichen zu können, muss der Antragsteller darüber hinaus gem. Art. 13a Abs. 2 Buchst. c MwStSystRL-E seine Zahlungsfähigkeit



---

nachweisen. Dieser Nachweis soll als erbracht gelten, wenn der Steuerpflichtige sich in einer zufriedenstellenden finanziellen Lage befindet, die es ihm erlaubt, seinen Verpflichtungen in Zusammenhang mit der betreffenden Tätigkeit nachzukommen. Die Voraussetzung gilt auch als erfüllt, wenn der Antragsteller Garantien durch Versicherungen, andere Finanzinstitutionen oder sonstige in wirtschaftlicher Hinsicht zuverlässige Dritte vorlegt.

Im Rahmen der Beantragung des Status als zugelassener Wirtschaftsbeteiligter treffen den Antragsteller gem. Art. 39 Buchst. c UZK ähnliche Anforderungen. Diese werden in Art. 26 UZK-IA näher erläutert. Demnach wird unter anderem darauf abgestellt, dass der Antragsteller sich nicht im Insolvenzverfahren befindet. Auch für Zwecke der Mehrwertbesteuerung bedarf es solcher näherer Erläuterungen.

## **VII. Fazit**

Die Ausführungen zeigen, dass die Einführung des zertifizierten Steuerpflichtigen im Mehrwertsteuersystem durchaus Probleme - sowohl administrativer als auch materiell-rechtlicher Natur - erwarten lässt. Insofern ist aus Sicht des DStV sehr kritisch zu prüfen, inwiefern die tatbestandliche Anknüpfung an diesen Status überhaupt zwingend erforderlich ist.

## **C. Vereinfachung der Vorschriften zur Gewährleistung der Rechtssicherheit bei Reihengeschäften; § 138a MwStSystRL-E**

§ 138a MwStSystRL-E legt fest, in welchen Fällen im Reihengeschäft die innergemeinschaftliche Beförderung der Lieferung durch den ersten Lieferer an den Zwischenhändler zugeschrieben wird bzw. wann eine innergemeinschaftliche Lieferung der Lieferung durch den Zwischenhändler an den Erwerber zugeschrieben wird. Der DStV begrüßt die Normierung der Regelung zum Reihengeschäft in der Mehrwertsteuersystemrichtlinie als Provisorium im jetzigen Mehrwertsteuersystem. Bisher war das Reihengeschäft in der Mehrwertsteuersystemrichtlinie nicht gesondert normiert. Daher ergaben sich immer wieder Zweifelsfragen, die der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) entscheiden musste. Diese Entscheidungen führten wiederum zu Unsicherheiten hinsichtlich nationaler Ausgestaltungsregelungen. Der Vorschlag der EU-Kommission schafft nun unionsweit Rechtsklarheit und ist daher ein Schritt in die richtige Richtung.

## **I. Rechtsklarheit für alle Unternehmer**

Nach § 138a Abs. 3 Buchst. a MwStSystRL-E soll allerdings nur dann ein Reihengeschäft im Sinne der Vorschrift vorliegen, wenn sowohl der Zwischenhändler als auch der Verkäufer zertifizierte Steuerpflichtige sind. Da für alle am Warenverkehr Beteiligte eine Klarstellung hinsichtlich der Zuordnung der Lieferung geboten ist, plädiert der DStV dafür, die Anknüpfung an den Status des zertifizierten Steuerpflichtigen zu streichen.

## **II. Ergänzung des Wortlauts des § 138a MwStSystRL-E**

Aus den Erläuterungen der EU-Kommission ([COM\(2017\) 569 final, S. 13](#)) geht hervor, dass die Neuregelung ausschließlich den Fall betreffe, in dem die Beförderung durch oder auf Rechnung eines der Zwischenlieferer der Reihe, erfolge. Allerdings findet sich diese Einschränkung bisher nicht in der Formulierung des § 138a MwStSystRL-E. Es bedarf dringend einer dahingehenden Anpassung des Formulierungsvorschlags.

Die EU-Kommission erläutert darüber hinaus ([COM\(2017\) 569 final, S. 13](#)), dass in Fällen, in denen die Beförderung auf Rechnung des ersten Lieferers in der Reihe erfolgt, die Beförderung nur der ersten Lieferung zugeschrieben werden könne. Ebenfalls unstrittig solle sein, dass bei Beförderung auf Rechnung des letzten Steuerpflichtigen in der Reihe, die Beförderung nur der Lieferung für diesen Steuerpflichtigen zugeschrieben werden könne. Der DStV empfiehlt zur Erhöhung der Rechtssicherheit, diese Grundsätze ebenfalls verbindlich in § 138a MwStSystRL-E zu verankern.

## **D. Neuerungen im Zusammenhang mit der innergemeinschaftlichen Lieferung von Gegenständen**

### **I. MwSt-Identifikationsnummer des Erwerbers als materielle Voraussetzung für die Mehrwertsteuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung; § 138 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL-E**

Nach derzeitiger Auslegung des EuGH ist die gültige Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer eines Erwerbers im anderen EU-Mitgliedstaat lediglich eine formale Voraussetzung für die Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung (vgl. z. B. [EuGH, Urt. v. 06.09.2012, C-273/11](#); [EuGH, Urt. v. 09.02.2017, C-21/16](#)).

---

Nach der Begründung der EU-Kommission soll sich das ändern: Die gültige Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer des Vertragspartners soll materiell-rechtliche Voraussetzung für die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung werden ([COM\(2017\) 569 final, S. 12](#)).

Der Wortlaut des § 138 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL-E normiert entgegen den Ausführungen der EU-Kommission nicht das Vorliegen einer gültigen Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer. Vielmehr stellt die Vorschrift (nur) darauf ab, dass „*der Steuerpflichtige [...] in einem anderen Mitgliedstaat [...] registriert [ist]*“. Es sollte hier klargestellt werden, ob tatsächlich die mehrwertsteuerliche Erfassung ausreichend ist. Sollte hingegen auf die vergebene Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer abgestellt werden, sollte dies im Sinne der Rechtsklarheit eindeutig im Wortlaut der Richtlinie erfasst sein.

## **II. Korrekte Zusammenfassende Meldung (ZM) als materielle Voraussetzung für die Mehrwertsteuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung; § 138 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL-E**

Zudem soll die korrekte ZM gleichfalls zu einer materiell-rechtlichen Voraussetzung werden ([COM\(2017\) 569 final, S. 12](#)).

Die Ausweitung der materiell-rechtlichen Voraussetzungen zur Gewährung der Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen auf die ZM erhöht ihren rechtlichen Stellenwert deutlich. Dies wird an folgendem Beispiel deutlich:

Unternehmen A aus Deutschland liefert an Unternehmen B in Italien Waren. Die Überprüfung der MwSt-Identifikationsnummer des Unternehmens B ist erfolgreich. Unternehmen A geht daher davon aus, eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung durchzuführen und gibt dies entsprechend in der Umsatzsteuervoranmeldung sowie in der ZM an. Allerdings unterläuft ihm bei Angabe der MwSt-Identifikationsnummer in der ZM ein Zahlendreher. Die Voraussetzung des Art. 264 Abs. 1 Buchst. a MwStSystRL, nämlich die Angabe der (korrekten) MwSt-Identifikationsnummer des Erwerbers aus dem anderen Mitgliedstaat, ist damit nicht erfüllt.

---

Nach derzeitiger Rechtslage stellt die unrichtige Abgabe einer Zusammenfassenden Meldung für das deutsche Unternehmen eine Ordnungswidrigkeit dar. Diese kann mit Geldbuße geahndet werden. Auf die Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung hat die ZM hingegen keine Auswirkungen. Würde die Abgabe einer korrekten ZM gem. Art. 13 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL-E zur Tatbestandsvoraussetzung für die Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung, müsste diese in dem skizzierten Sachverhalt versagt werden. Unternehmer A hätte stattdessen eine in Deutschland steuerbare und mangels Befreiung steuerpflichtige Lieferung erbracht, für die er in Deutschland Umsatzsteuer schulden würde.

Unternehmer A wäre damit plötzlich mit steuerstrafrechtlichen Risiken konfrontiert. Er hätte in Deutschland zu wenig Umsatzsteuer angemeldet und abgeführt und könnte daher dem Verdacht der Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 AO ausgesetzt sein.

Zum gleichen Vorwurf können Fälle führen, in denen von einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung ausgegangen wird, obwohl ein im EU-Ausland steuerbarer und steuerpflichtiger Umsatz vorliegt. Gem. § 370 Abs. 6 Satz 2 AO kann auch eine Steuerverkürzung in anderen EU-Mitgliedstaaten zu dem Straftatbestand der Steuerhinterziehung i.S.d. § 370 AO führen.

Die ZM als Tatbestandsvoraussetzung für die Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung kann, wie gezeigt, zu strafrechtlichen Unsicherheiten für die Betroffenen führen. Der DStV spricht sich dagegen aus, Steuerpflichtige mit solch gravierenden Rechtsunsicherheiten zusätzlich zu belasten. Er schlägt vor, § 138 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL-E ersatzlos zu streichen.

### **III. Nachweis der Steuerbefreiung bei innergemeinschaftlichen Umsätzen; Art. 45a Durchführungsverordnung zur MwStSystRL-E (MwStVO-E)**

Der DStV begrüßt im Grundsatz die Spezifizierung der Nachweise für innergemeinschaftliche Umsätze in der Durchführungsverordnung zur Mehrwertsteuersystemrichtlinie. Somit haben die Beteiligten mehr Rechtssicherheit.

---

Bedauerlicherweise setzt Art. 45a MwStVO-E zur Anwendung der Vereinfachungsvorschrift voraus, dass entweder der Verkäufer oder der Erwerber eines Gegenstands zertifizierter Steuerpflichtiger ist. Somit kommt das Mehr an Rechtssicherheit nur einem eingeschränkten Kreis der am Wirtschaftsverkehr Beteiligten zugute. Insbesondere kleine und mittlere Unternehmen wären unangemessen benachteiligt. Begrüßenswert wäre nach Ansicht des DStV daher eine allgemeingültige Festlegung von Kriterien, anhand derer innergemeinschaftliche Umsätze nachgewiesen werden können.

Ungeachtet dessen ist es zumindest erfreulich, dass der in Deutschland gängige Nachweis einer innergemeinschaftlichen Lieferung mittels Gelangensbestätigung gem. Art. 45a Abs. 3 Buchst. a MwStVO-E unionsweit normiert würde.

#### **E. Reverse-Charge-Verfahren für zertifizierte Steuerpflichtige in der Übergangsphase hin zum endgültigen Mehrwertsteuersystem**

Ausweislich der EU-Kommission ([COM\(2017\) 569 final, S. 16](#)) soll der Status des zertifizierten Steuerpflichtigen ermöglichen, dass solche Zertifizierten einige betrugsanfällige Regelungen in Anspruch nehmen können.

Nach den Vorschlägen der EU-Kommission wird der zertifizierte Steuerpflichtige nicht nur im Zuge der kurzfristigen Lösungsansätze tatbestandliche Relevanz haben. Auch im Übergangssystem hin zum endgültigen Mehrwertsteuersystem wird ihm eine wichtige Rolle zudedacht. So soll der Erwerber im grenzüberschreitenden Handel, sofern er zertifizierter Steuerpflichtiger ist, die Mehrwertsteuer schulden. Es würde mithin das Reverse-Charge-Verfahren angewendet.

Das Reverse-Charge-Verfahren ist ein gängiges Mittel gegen Mehrwertsteuerbetrug. Dadurch, dass der Warenempfänger sowohl Schuldner der Mehrwertsteuer als auch Vorsteuerabzugsberechtigter ist, sinkt das Risiko des Mehrwertsteuerbetrugs. Auch die EU-Kommission erkennt die Vorteile des Reverse-Charge-Verfahrens an - insbesondere im Kampf gegen den mehrwertsteuerlichen Karussellbetrug ([COM\(2016\) 811 final, S. 6 f.](#)). Aus Sicht des DStV macht es daher wenig Sinn, ein Verfahren, welches unstreitig Betrugsfälle eindämmt, für eine Gruppe von Steuerpflichtigen zu eröffnen, die sich als zertifizierte Steuerpflichtige ohnehin

---

als besonders zuverlässig qualifiziert haben. Vielmehr müsste das Interesse verfolgt werden, dass gerade für diejenigen, die keine zertifizierten Steuerpflichtigen sind, das Reverse-Charge-Verfahren gilt.

Stattdessen würde bei Vertragspartnern dieser Gruppe aber direkt die Neuregelung der Besteuerung im Bestimmungsmitgliedstaat greifen. Der Lieferer würde demnach die Umsatzsteuer im Bestimmungsmitgliedstaat schulden. Dem Empfänger stünde entsprechend die Vorsteuerabzugsberechtigung zu. Das Auseinanderfallen von Umsatzsteuerschuldnerschaft und Vorsteuerabzugsberechtigung böte Raum für Mehrwertsteuerbetrug.

Der DStV schlägt daher vor, die Regelungen des Reverse-Charge-Verfahrens im B2B-Bereich zunächst nicht nur auf zertifizierte Steuerpflichtige zu beschränken, sondern vielmehr auf sämtliche Unternehmer auszudehnen. Die Umsetzung des Grundsatzes der Besteuerung nach dem Bestimmungslandprinzip sollte sich nach Ansicht des DStV im Warenverkehr mindestens in der Übergangsphase auf den B2C-Bereich beschränken.

## **F. Fazit**

Der DStV hält den Status des qualifizierten Steuerpflichtigen für kein geeignetes Tatbestandsmerkmal. Weder im Zusammenhang mit den kurzfristigen Lösungen noch im Übergangssystem hin zum endgültigen Mehrwertsteuersystem ist das Instrument zwingend erforderlich. Vielmehr wäre mit massiven Zusatzbelastungen zu rechnen. Außerdem würden kleine und mittlere Unternehmen in nicht hinnehmbarer Weise im grenzüberschreitenden Warenverkehr massiv benachteiligt. Der DStV spricht sich daher klar gegen die Einführung des Qualitätsmerkmals des zertifizierten Steuerpflichtigen in der geplanten Form aus. Er unterstützt zwar den Kampf gegen Betrugsbekämpfung. Jedoch plädiert er für alternative Lösungsmöglichkeiten. Als möglichen Ansatzpunkt regt er an, den Anwendungsbereich des Reverse-Charge-Verfahrens auszuweiten.

Die geplante Umsetzung der Provisorien im jetzigen Mehrwertsteuersystem begrüßt der DStV grundsätzlich. Es ist mithin erfreulich, dass die EU-Kommission versucht, drängende Praxisprobleme wie bei innergemeinschaftlichen Lieferungen und Reihengeschäften zu

---

beseitigen. Diese sollten jedoch gleichermaßen für alle am Warenwirtschaftsverkehr beteiligten Steuerpflichtigen gelten.

Auch zusätzliche Unsicherheiten etwa hinsichtlich steuerstrafrechtlicher Konsequenzen dürfen keinesfalls zu Lasten der Steuerpflichtigen implementiert werden. Hier ist Nachjustierung gefordert.

Eine zeitnahe Umsetzung der modifizierten kurzfristigen Maßnahmen ab 01.01.2019 wäre aus Sicht des DStV erfreulich. Dies ist aus seiner Sicht allerdings nur realisierbar, wenn auf die Einführung des zertifizierten Steuerpflichtigen verzichtet wird.

Für ergänzende Erörterungen zu vorstehenden Überlegungen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

gez.

RAin/StBin Sylvia Mein  
(Leiterin der Steuerabteilung)

gez.

Daniela Ebert, LL.M.  
(Referentin für Steuerrecht)

\*\*\*\*\*

Der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) repräsentiert bundesweit rund 36.500 und damit über 60 % der selbstständig in eigener Kanzlei tätigen Berufsangehörigen. Er vertritt ihre Interessen im Berufsrecht, im Steuerrecht, der Rechnungslegung und dem Prüfungswesen. Die Berufsangehörigen sind als Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer und Berufsgesellschaften, in den uns angehörenden 16 regionalen Mitgliedsverbänden freiwillig zusammengeschlossen.

\*\*\*\*\*