

Die Mehrwertsteuer auf dem Weg zu einem einheitlichen europäischen System?

Referat beim 71. Berliner Steuergespräch am 3. Juni 2019

Prof. Dr. Roland Ismer (FAU)



Überblick

- A. Aktionsplan der Kommission zur Zukunft der Mehrwertsteuer (Future of VAT)**
- B. Aktuelle zentrifugale Entwicklungen**
- C. Neuer Reformbedarf**
- D. Perspektiven für den einheitlichen Mehrwertsteuerraum**

A.Future of VAT

I. Kontext – oder: Die Vergangenheit der Zukunft der Mehrwertsteuer

- Mehrwertsteuersystem bei Einführung des Binnenmarktes nur vorläufig; zahlreiche Übergangs- und Sondervorschriften
- Vorschläge der Kommission zur Zukunft der Mehrwertsteuer: Grünbuch (COM(2010) 695) vom Dezember 2010; Mitteilung (COM(2011) 851) vom Dezember 2011
- Mitteilung COM(2016) 148 final vom April 2016: **Aktionsplan zur Zukunft der Mehrwertsteuer**



II. Ziele

- **Vereinfachung der Mehrwertsteuer**, und zwar insbesondere für den innergemeinschaftlichen Handel und für kleine und mittlere Unternehmen
- **Betrugsbekämpfung**
- **Steigerung der Effizienz des Systems** und die Senkung der Steuererhebungskosten
- **Stärkung des Vertrauens** zwischen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung sowie der Finanzverwaltungen der verschiedenen Staaten untereinander
- **Gemeinsames Prinzip: Stärkung des Bestimmungslandprinzips!**

III. Überblick über die vorgeschlagenen Änderungen

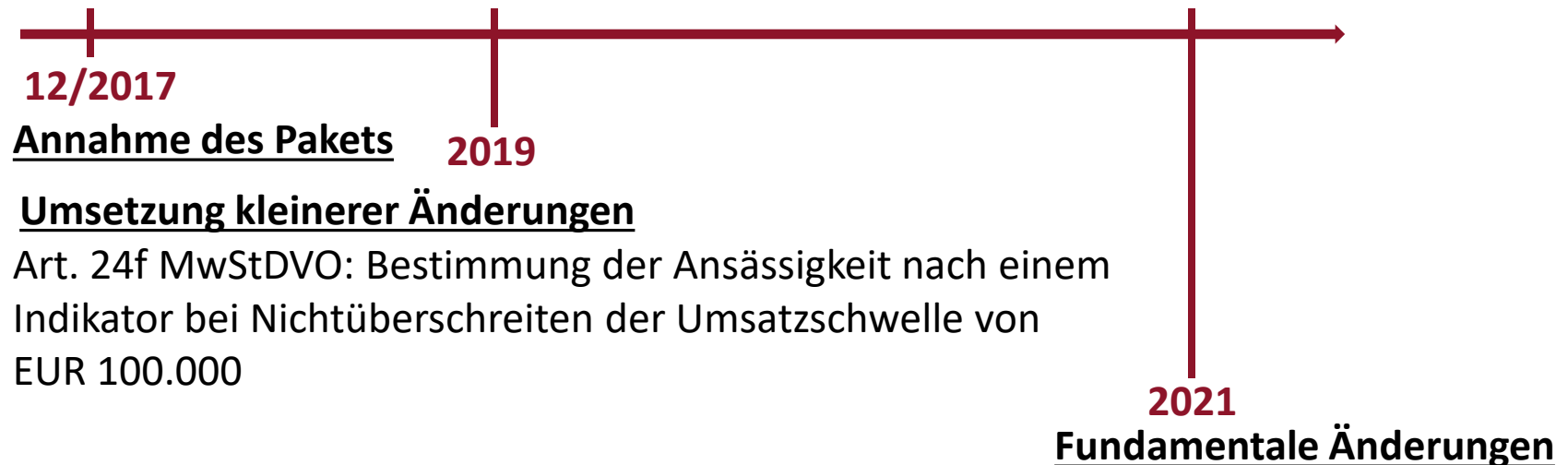
- **Vielzahl von einzelnen Maßnahmen, die nur zum Teil schon beschlossen**
- **E-Commerce-Paket**
- **Quick Fixes** (Umsetzung geplant durch Jahressteuergesetz 2019; vgl. Referentenentwurf vom 8. Mai 2019)
- **Maßnahmen zur Schaffung eines einheitlichen Mehrwertsteuerraums**
- Kapitulation bei den ermäßigten Steuersätzen
- Erleichterungen für kleine und mittlere Unternehmen
- Stärkung der Verwaltungszusammenarbeit

IV. E-Commerce-Paket

- **Richtlinie(EU) 2017/2455**
- **Verordnung (EU) 2017/2454**
- **Durchführungsverordnung (EU) 2017/2459**

**Diskutiert wird noch der Vorschlag der Kommission vom Dezember 2018,
COM(2018) 819 final**

IV. E-Commerce-Paket



- Ortsbestimmung der innergemeinschaftlichen Lieferungen: Schwellenwert von EUR 10.000 für alle B2C Lieferungen und B2C Dienstleistungen
- Vom MOSS zum OSS
- Ausdehnung des Kommissionsmodells auf Umsätze auf elektronischen Marktplätzen
- Weitreichende Änderungen des Importregimes

IV. E-Commerce-Paket

Bewertung (vgl. Lamensch (2018); Lejeune & Herbain (2018))

- Änderungen vernünftig, wenn und soweit Plattformbetreiber stärker rechtstreu als Händler
- Starkes Vertrauen auf die Zollverfahren und auf die rechtstreue nicht in der Union Ansässiger nicht zweifelsfrei
- Wird OSS wirklich funktionieren?
- Alternativen zum Modell der Steuereinsammlung durch den Verkäufer
- S. im Übrigen auch §§ 22f, 25e UStG

V. Quick Fixes: Richtlinie (EU) 2018/1910 vom 4. Dezember 2018 (umzusetzen bis 1.1.2020)

- **Konsignationslager** (Art. 17a MwStSystRL; § 6b UStG-E), um Registrierung von Nichtansässigen zu vermeiden
- **Reihengeschäft** (Art. 36a MwStSystRL; § 3 Abs. 6a UStG-E): grundsätzlich Lieferung an Zwischenhändler, wenn er nicht seine Mehrwertsteuernummer des Abgangsstaates an den Endabnehmer kommuniziert
- **Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen** abhängig von Zusammenfassenden Meldungen und Verwendung der Mehrwertsteuernummer eines anderen Staates durch Abnehmer (Art. 138 Abs. 1a MwStSystRL; § 4 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. B und § 6a Abs. 1 S. 1 Nr. 4 UStG-E)
- **Zertifizierter Steuerpflichtiger nicht umgesetzt**

V. Quick Fixes: Richtlinie (EU) 2018/1910 vom 4. Dezember 2018 (umzusetzen bis 1.1.2020)

Bewertung

- **Tacuerung!** Verzicht auf Regelungen zum zertifizierten Steuerpflichtigen zu begrüßen
- **Konsignationslager** in Ordnung
- **Reihengeschäft:** grundsätzlich in Ordnung, aber keine Regelungen für längere Ketten
- **Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen:** Akzeptiert der EuGH die Materialisierung formeller Voraussetzungen, vgl. EuGH C-24/15 *Plöckl*, ECLI:EU:C:2016:791)?)

VI. Auf dem Weg zu einem einheitlichen Mehrwertsteuerraum

Komponenten (noch nicht beschlossen)

- Eckpfeiler in COM(2017) 566 final
- Vorschlag zur detaillierten Umsetzung in COM(2018) 329 final (nur für Lieferungen, nicht Dienstleistungen)

VI. Auf dem Weg zu einem einheitlichen Mehrwertsteuerraum

- Bekenntnis zum Bestimmungslandprinzip; entsprechende Änderung des Art. 402 MwStSystRL
- Reverse Charge bei Lieferungen an zertifizierte Steuerpflichtige
- Einzige Anlaufstelle (OSS)
- Schaffung eines einheitlichen Tatbestandes „Lieferungen in der Union“ anstelle von innergemeinschaftlicher Lieferung und innergemeinschaftlichem Erwerb
- Streichung von Art. 370-390c MwStSystRL

VI. Auf dem Weg zu einem einheitlichen Mehrwertsteuerraum

- „Lieferungen in der Union“
 - Ort einheitlich am Ende der Beförderung
 - Reverse Charge für zertifizierten Leistungsempfänger
 - Zusammenfassende Meldung entbehrlich
 - Vorsteuerabzug schon mit Erklärung

Bewertung: Exporteure müssen Steuersätze in allen Staaten kennen und sich grundsätzlich mit Steuerbehörden aller Staaten auseinandersetzen; funktioniert OSS wirklich?; Gefahr der Ersetzung eines Systems, das nicht richtig funktioniert, durch ein anderes, das noch weniger funktioniert

VI. Auf dem Weg zu einem einheitlichen Mehrwertsteuerraum

- Parallelregelung für Dienstleistungen
 - Noch kein konkreter Vorschlag

Bewertung: Informationsprobleme; Bestimmungsland hinsichtlich Orts des Verbrauchs nicht immer eindeutig

VII. Steuersätze

- Richtlinie EU 2018/1713 dehnt Möglichkeit zur Schaffung ermäßigter Steuersätze auf **E-publishing** aus; vgl. § 12 Abs. 2 Nr. 14 UStG-E

Bewertung: vernünftig

VII. Steuersätze

- COM(2018) 20 final sieht weitgehende Freigabe der ermäßigten Steuersätze vor:
 - Ersetzung der Positivliste durch Negativliste;
 - mehr als zwei ermäßigte Steuersätze möglich;
 - Minimum für ermäßigte Steuersätze aufgegeben (super reduced rates und Zero rates);
 - Durchschnittssteuersatz muss bei 12 Prozent bleiben
- **Bewertung:** unvernünftig

VII. Steuersätze

Motivation (see SWD(2018) 7 final)

- Soll Verschlechterung für diejenigen Staaten vermeiden, die bisher von Ausnahmeregimes profitiert haben, zugleich aber Ungleichbehandlung der Mitgliedstaaten aufgeben
- Bestimmungslandprinzip soll Steuerwettbewerb durch ermäßigte Steuersätze verhindern
- Stärkung der mitgliedstaatlichen Steuersouveränität

VII. Steuersätze

Bewertung (vgl. de la Feria & Schofield (2017); Peeters (2018) und James (2015), S. 98 ff.)

- Verwaltungs- und Befolgungskosten, insbesondere im Bestimmungsland
- Unternehmen müssen ermäßigte Steuersätze in allen Staaten kennen, in denen sie tätig sind
- Interessengruppen könnten verstärkt auf Steuersatzermäßigung drängen
- Gefahr eines intensiveren Steuerwettbewerbs um mobilen Konsum



VIII. Sonderregelungen für kleine und mittlere Unternehmen, COM(2018) 21 final

- Vereinfachtes Regime für kleine und mittlere Unternehmen (jährliche Umsatzschwelle von EUR 2.000.000)
- Keine Vorauszahlungen, jährliche Erklärung
- Steuerbefreiung für grenzüberschreitende Leistungen, wenn der EU-weite Umsatz unter EUR 100.000 liegt
- **Bewertung:** Gute Idee, die aber zu weit geht

IX. Stärkung der Verwaltungszusammenarbeit

- Vorschlag COM(2018) 813 final: verpflichtende Übertragung und Austausch von mehrwertsteuerrelevanten Zahlungsinformationen
- Verordnung (EU) 2018/1541 zur Stärkung der Verwaltungszusammenarbeit: stärkt Eurofisc und erlaubt ausländischen Finanzbeamten an Prüfungen teilzunehmen; Rechtsschutz?

B. Aktuelle zentrifugale Entwicklungen

Zahlreiche versuchsweise Sonderregimes

- Möglichkeit für generelles Reverse Charge für Umsätze über EUR 17.500 (Tschechien)
- **Split Payment (Polen)**
- **Übermittlung elektronischer Rechnungsdaten an die Finanzverwaltung (Italien und Spanien)**

C. Neuer Reformbedarf

I. Rechnung

- Ausgangspunkt: *Terra Baubedarf*
 - EuGH-Rechtsprechung erlaubt in der Folgezeit Korrektur von Fehlern, s. etwa *Senatex*
 - *Barlis 06* scheint alternative Beweise zuzulassen
 - Jetzt aber *Vădan* vom 21.11.2018 – C-664/16:
Daher verstößt die strikte Anwendung des formellen Erfordernisses, Rechnungen vorzulegen, gegen die Grundsätze der Neutralität und der Verhältnismäßigkeit, da dadurch dem Steuerpflichtigen auf unverhältnismäßige Weise die steuerliche Neutralität seiner Umsätze verwehrt würde.
Steuerpflichtiger muss "durch objektive Nachweise belegen, dass ihm andere Steuerpflichtige auf einer vorausgehenden Umsatzstufe tatsächlich Gegenstände oder Dienstleistungen geliefert bzw. erbracht haben, die seinen der Mehrwertsteuer unterliegenden Umsätzen dienen und für die er die Mehrwertsteuer tatsächlich entrichtet hat.
- **Rechnung nach wie vor erforderlich?** Falls nicht: wann kann Vorsteuer geltend gemacht werden?

II. Chancen der Digitalisierung nutzen!

- Vorschläge zur Zukunft der Mehrwertsteuer im Kern zehn Jahre alt
- Neue technologische Möglichkeiten eröffnen neue Chancen zur Betrugsbekämpfung; Austarierung mit Belangen der Datensicherheit und des Datenschutzes erforderlich
- Umgekehrt drohende Zersplitterung der Datenformate bei den elektronischen Rechnungen; schnelle Vereinheitlichung wegen drohenden Lock-In-Effekts erforderlich

D. Perspektiven für den einheitlichen Mehrwertsteuerraum

Utopie oder Dystopie – Sieben grundsätzliche Dichotomien zur Zukunft der Mehrwertsteuer

1. Internationale Harmonisierung oder größere Diversität nationaler Regeln?
2. Gesetze oder Case Law?
3. Einmalbesteuerung oder Doppel-/Doppelnichtbesteuerung?
4. Steuerschuldner: Leistender oder andere Person?
5. Rechnung: Papierbasiert oder verpflichtend elektronisch?
6. Maßnahmen zur Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetrugs: inkrementelle Maßnahmen oder Paradigmenwechsel
7. Spezieller Status der Mehrwertsteuer als allgemeiner Verbrauchsteuer oder eine unter vielen Verbrauchsteuern?

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Prof. Dr. Roland Ismer

Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg (FAU)

Lehrstuhl für Steuerrecht und Öffentliches Recht

Lange Gasse 20

D-90403 Nuremberg

roland.ismer@fau.de

Ausgewählte internationale Literatur

- *Aujean (2012), 'Harmonization of VAT in the EU: Back to the Future', EC Tax Review 2012, 134*
- *de la Feria (2018), The Definitive VAT System: Breaking with Transition, EC Tax Review 2018, 122*
- *de la Feria & Schofield (2017), Towards an [Unlawful] Modernized EU VAT Rate Policy, EC Tax Review 2017:2, 89;*
- *Herbain (2016), Towards a single EU VAT area, British Tax Review 2016, 402;*
- *Institute for Fiscal Studies et al. (2011), A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system, 2011;*
- *James (2015), The Rise of Value-Added Tax, 2015;*
- *Lamensch (2018), Adoption of the E-Commerce VAT Package: The Road Ahead Is Still a Rocky One, European Taxation 2018:4, 186;*
- *Lejeune & Herbain (2018), VAT Digital Single Market package, British Tax Review 2018, 1*
- *Merkx et al. (2018), Definitive VAT Regime: Stairway to Heaven or Highway to Hell?, European Taxation 2018:2, 74;*
- *Peeters (2018), International VAT Monitor 2018:4*