
Geschäftsführung

RA Berthold Welling

VCI e.V.
Neustädtische Kirchstraße 8
10117 Berlin
Tel. (030) 20 05 99 10
Fax (030) 20 05 99 99
welling@vci.de

RA Dr. Andreas Richter

P+P Pöllath + Partners
Potsdamer Platz 5
10785 Berlin
Tel. (030) 253 53 653
Fax (030) 253 53 800
berliner.steuergespraech@pplaw.info

71. Berliner Steuergespräch

„Die Mehrwertsteuer auf dem Weg zu einem einheitlichen europäischen System?“

Tagungsbericht von *Dr. Andreas Richter LL.M.* und *Berthold Welling*¹

Berlin, den 3. Juni 2019

Schätzungen zufolge gehen den Mitgliedsstaaten der Europäischen Union jedes Jahr insgesamt mehr als 150 Mrd. EUR Einnahmen an Mehrwertsteuern verloren. Allein durch den grenzüberschreitenden Mehrwertsteuerbetrug sind Einnahmen in Höhe von 50. Mrd. EUR betroffen. Die Europäische Union möchte dem entgegenwirken und strebt eine Reform des Mehrwertsteuersystems an. Grundlage hierfür ist der im April 2016 von der EU-Kommission beschlossene sog. Mehrwertsteuer-Aktionsplan.

Bereits im Dezember 2017 beschloss die EU Regelungen, die das Mehrwertsteuersystem für grenzüberschreitend tätige Online-Unternehmen vereinfachen sollen. Diese treten schrittweise bis 2021 in Kraft. Weitere Reformvorschläge betreffen u.a. die Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetrugs, den Übergang zum Bestimmungslandprinzip, die Einführung einer zentralen Anlaufstelle für die Unternehmer, eine Flexibilisierung der Mehrwertsteuersätze und den Bürokratieabbau.

Die Reformvorschläge liegen den Mitgliedstaaten im Rat zur Zustimmung und dem Europäischen Parlament zur Konsultation vor, die Kommission drängt jedoch auf eine zeitnahe Einigung, um für die Unternehmen einen reibungslosen Übergang zum erweiterten MwSt-System für den elektronischen Geschäftsverkehr im Jahr 2021 zu gewährleisten.

Das 71. Berliner Steuergespräch – moderiert von Herrn *Prof. Dr. Thomas Stapperfend*² – bot ein Forum zum Austausch über die Zukunft des europäischen Mehrwertsteuersystems, an dem neben den Referenten Herrn *Prof. Dr. Roland Ismer*³, Herrn *Hans Joachim Narzynski*⁴ auch Herr *Prof. Dr. Bernd Heuermann*⁵, Herr *Prof. Dr. David Hummel*⁶, Herr *Jan Körner*⁷ und Herr *Prof. Dr. Thomas Küffner*⁸ teilnahmen.

A. Referate

I. Der Weg zu einem einheitlichen Mehrwertsteuersystem aus Sicht des Bundesministeriums der Finanzen

Herr *Narzynski* stellte eingangs das Merkmal der Einheitlichkeit innerhalb des europäischen Mehrwertsteuersystems in den Mittelpunkt. Grundsätzlich bestehe zwar eine einheitliche Richtlinie zur Regelung eines gemeinsamen Mehrwertsteuersystems. Die Kommission habe jedoch nicht ohne Grund einen Mehrwertsteueraktionsplan auf dem Weg zu einem einheitlichen System verabschiedet. Das Anliegen vieler Wirtschaftsbeteiligter, im Binnenmarkt ungehindert Transaktionen vorzunehmen, stoße in der Praxis auf Hindernisse. Es sei zu hinterfragen, was genau diese Hindernisse verursache.

Eine weitere Frage sei, wieviel Einheitlichkeit eine Systemrichtlinie für die Mehrwertsteuer herstellen könne, wenn auf unterschiedlichem Zivilrecht und unterschiedlichen Verwaltungsrealitäten sowie unterschiedlichen Gegebenheiten in der wirtschaftlichen Praxis der Mitgliedsstaaten aufgesetzt werde.

Die geltende Mehrwertsteuerrichtlinie sei gemäß Art. 402 Mehrwertsteuer-System-RL eine Übergangsregelung, was ihrer Einheitlichkeit aber noch nicht entgegenstehen müsse. Der Vorschlag der Kommission laufe dagegen auf ein definitives Regime hinaus, welches die Übergangsregelungen ablöse. Ein solches würde die Geltung der bestehenden Ausnahmen, Abweichungen und Stand-Still Klauseln, welche im Schwerpunkt die Mehrwertsteuer-Sätze und Steuerbefreiungen umfassten, beenden. Diese seien möglicherweise der Grund für eine fehlende Einheitlichkeit.

Die Uneinheitlichkeit der geltenden Regelungen verdeutlichte Herr *Narzynski* an einem Beispiel, in welchem eine Wertschöpfungskette zum einen ausschließlich im nationalen Raum und zum anderen grenzüberschreitend erfolgte. An dieser Stelle setze der Vorschlag der Kommission an. Man spreche bei einem innereuropäischen grenzüberschreitenden Tatbestand von einer Intra-Community-Acquisition. Zunächst müsse jeder Fiskus innerhalb der Europäischen Union einen sogenannten One-Stop-Shop einrichten, der Steuerzahlungen vereinnahmen solle, um diese an

¹ *Dr. Andreas Richter, LL.M.* ist Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Partner der Kanzlei P+P Pöllath + Partners, Berlin. *Berthold Welling* ist Rechtsanwalt und Geschäftsführer des VCI e.V., Frankfurt am Main, und für Recht, Steuern und Nachhaltigkeit verantwortlich. Beide Autoren sind geschäftsführende Vorstandsmitglieder des Berliner Steuergespräche e.V.

² *Prof. Dr. Thomas Stapperfend* ist Präsident des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg, Cottbus, und Honorarprofessor an der Humboldt Universität zu Berlin.

³ *Prof. Dr. Roland Ismer* ist Inhaber des Lehrstuhls für Steuerrecht und Öffentliches Recht an der Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg.

⁴ *Hans Joachim Narzynski* ist Leiter des Referats für internationale Aspekte der Umsatzsteuer im Bundesministerium der Finanzen, Berlin.

⁵ *Prof. Dr. Bernd Heuermann* ist Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof, München, und Honorarprofessor an der Universität Heidelberg.

⁶ *Prof. Dr. David Hummel* ist Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht, insbesondere Steuerrecht und Öffentliches Wirtschaftsrecht an der Universität Leipzig sowie Referent am Gerichtshof der Europäischen Union im Kabinett der Generalanwältin Juliane Kokott in Luxemburg.

⁷ *Jan Körner* ist Direktor – VAT bei der BASF SE, Ludwigshafen, sowie Mitglied der MwSt-Arbeitsgruppe von Business-Europe, Mitglied im Arbeitskreis Umsatzsteuer von BDI und VCI und Mitglied der MwSt-Expertengruppe bei der Generaldirektion Zölle und Steuern der EU-Kommission.

⁸ *Prof. Dr. Thomas Küffner* ist Partner der Kanzlei KÜFFNER MAUNZ LANGER ZUGMAIER in München.

einen anderen Fiskus abzutreten. Dies solle ein kohärentes System des Vorsteuerabzugs zur Folge haben.

Fraglich sei, wie kohärent sich dieses System im Ergebnis in der Praxis darstelle. Eine Herausforderung bestünde hier in den unterschiedlichen Steuersätzen auf Ebene der einzelnen Mitgliedsstaaten. Solange es sich um Regelsteuersätze handle, sei dies aber ein beherrschbares Problem. Anders könne sich dies aber im Fall ermäßigter Steuersätze und einer diesbezüglichen Abgrenzung darstellen. Des Weiteren sei eine in einem Mitgliedsstaat vorliegende Organschaft bei grenzüberschreitenden Sachverhalten problematisch. Diese könne in einem anderen Mitgliedsstaat entfallen und somit eine persönliche Steuerpflicht auslösen. Bei grenzüberschreitenden Lieferungen könne es vorkommen, dass Unternehmen für jede Lieferung verschiedene Steuerregimes anwenden müssten. Diese Regelung sei zwar kohärent, führe jedoch nicht zu mehr Einheitlichkeit. Diese fehlende Einheitlichkeit erfahre neben den Wirtschaftsteilnehmern auch der Fiskus, dessen One-Stop-Shops ebenfalls im Zweifel das Recht aller anderen Mitgliedsstaaten umsetzen müssten.

Mit Blick auf die grenzüberschreitende Erstattung der Vorsteuer wies Herr Narzynski auf die Herausforderungen für grenzüberschreitende Kontroll- und Informationsmechanismen hin. Diese müssten zur effektiven Betrugsbekämpfung funktionsfähiger sein als die gegenwärtigen nationalen Einrichtungen.

Ein weiteres Problem sei die unterschiedliche Regelung der Steuersätze. Dabei beziehe sich der Vorschlag der Kommission ausschließlich auf die beschränkten Steuersätze. Im Rahmen der unbeschränkten Steuersätze würde der Vorschlag nicht zu mehr Einheitlichkeit führen. Durch die Einführung eines definitiven Mehrwertsteuerregimes würden alle Übergangsregelungen bezüglich der Steuersätze entfallen. Neu eingeführt würde eine Regelung mit drei ermäßigten Sätzen zuzüglich eines Nullsatzes. Abgesehen von ihrer Endgültigkeit sei diese den gegenwärtigen Regelungen ähnlich.

Bezüglich der Produkte, die Gegenstand der ermäßigten Sätze seien, schlage die Kommission eine Negativliste vor, in der Produkte von der Besteuerung mit ermäßigten Sätzen ausgeschlossen würden. Diese Regelungstechnik bringe eine große Entscheidungsfreiheit der Mitgliedsstaaten mit sich. Einen wirklichen Fortschritt in Richtung Einheitlichkeit verspreche jedoch auch sie nicht.

Zuletzt ging Herr Narzynski auf die Frage ein, wie unter der geltenden Richtlinie mehr Harmonisierung erreicht werden könne. Durch einen erheblichen Anstieg der Entscheidungen des EuGH im Bereich der Mehrwertsteuer erreiche man eine detailliertere Auslegung der Richtlinie. Diese Entscheidungen führten aufgrund ihrer Einzelstaatsbezogenheit nicht zu übergreifend bindenden Auslegungsergebnissen, zeigten aber auf, an welchen Stellen sich in der Interpretation der Richtlinie Probleme eröffnen.

Eine zukunftsbezogene einheitliche Interpretation erfolge im Mehrwertsteuer-Ausschuss der Mitgliedsstaaten und der Kommission. Auch werde die gemeinsame Diskussion durch das Gremium

der VAT-Expert-Group unterstützt, welches im besonderen Maße auf praktische Probleme hinweisen könne. Mitgliedsstaaten, Kommission und Wirtschaftsvertreter würden schließlich auch im Rahmen des VAT-Forums zusammengeführt.

In nächster Zukunft werde es wohl weder ein einheitliches Zivilrecht noch eine einheitliche Verwaltung in Europa geben, die oben aufgezeigten Prozesse könnten jedoch in Realität und Praxis zu mehr Einheitlichkeit führen.

II. Der Weg zu einem einheitlichen Mehrwertsteuersystem aus Sicht der Wissenschaft

Nach *Prof. Ismer* habe die Europäische Union im Bereich der Mehrwertsteuer bereits bedeutende Verdienste erworben. Ein tragendes Prinzip des Mehrwertsteuersystems sei künftig verstärkt das Bestimmungslandprinzip.

Zahlreiche Übergangs- und Sondervorschriften zeigten die Vorläufigkeit des Mehrwertsteuersystems bei Einführung des europäischen Binnenmarktes.

Die Inhalte des Aktionsplans zur Zukunft der Mehrwertsteuer stellten eine graduelle Weiterentwicklung der Vorschläge dar, welche bereits vor zehn Jahren durch die Europäische Kommission erarbeitet worden seien. Diese Inhalte umfassten die Vereinfachung der Mehrwertsteuer, insbesondere für den innergemeinschaftlichen Handel, für kleinere und mittlere Unternehmen, die Betrugsbekämpfung, die Steigerung der Effizienz des Systems, die Senkung der Steuererhebungskosten und die Stärkung des Vertrauens zwischen Steuerpflichtigem und Finanzverwaltung sowie der Finanzverwaltungen verschiedener Staaten untereinander. Den letzteren Punkt halte er für problematisch. Deutsche Steuerjuristen hätten eher die Tendenz, Dinge zu verrechtlichen.

Das Bestimmungslandprinzip erscheine als gemeinsames Prinzip zunehmend unpräzise. Gerade im Dienstleistungsbereich träten vermehrt erhebliche Abgrenzungsschwierigkeiten auf.

Beschlossene Inhalte des Aktionsplans seien das E-Commerce-Paket sowie die Quick Fixes, welche sich in deutschem Recht in der Umsetzungsphase befänden.

Im Bereich des E-Commerce-Pakets seien bereits eine Richtlinie, eine begleitende Verordnung sowie eine Durchführungsverordnung beschlossen worden. Weitere Änderungen befänden sich noch in der Diskussion. Änderungen im Bereich des E-Commerce-Pakets träten bereits 2019 beginnend und 2021 dann in fundamentalem Umfang ein. Fundamentale Änderungen seien etwa bezüglich der Ortsbestimmung der innergemeinschaftlichen Lieferungen geplant.

Bei Umsätzen auf elektronischen Marktplätzen würden künftig zwei Lieferungen angenommen. Dies führe zu einer Lieferung des Plattformbetreibers gegenüber dem Endkunden und somit einer Steuerpflicht des Betreibers. Diese Gestaltung sei vernünftig, wenn und soweit der Plattformbetreiber in einem höheren Maße rechtstreu sei als die auftretenden Händler. Eine nationale Regelung zur Haftung von Plattformbetreibern sei in Deutschland bereits in den §§ 22f und 25e UStG eingeführt worden.

In der wissenschaftlichen Literatur würden darüber hinaus Alternativen zum Modell der Steuereinsammlung durch den Verkäufer diskutiert.

Um von der Funktionsfähigkeit des geplanten One-Stop-Shops auszugehen, bedürfe es eines idealistischen Glaubens an das Vertrauen verschiedener Finanzverwaltungen untereinander. Er habe hier Zweifel hinsichtlich des Bestehens dieses Vertrauens.

Im Hinblick auf die Quick Fixes im Bereich der Konsignationslager, Reihengeschäfte und der Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen sehe er im letzterem Bereich einen Konflikt zwischen der geschriebenen Richtlinie und der Rechtsprechungstradition des EuGH. Bislang nicht umgesetzt sei der zertifizierte Steuerpflichtige.

Im Bereich der Lieferung innerhalb der Union bestehe die Problematik eines Reverse-Charge-Verfahrens für zertifizierte Leistungsempfänger in Verbindung mit einer Fraktionierung der ermäßigten Steuertatbestände. Es drohe die Einführung eines Systems, welches in seiner Funktionsfähigkeit noch eingeschränkter sei als das aktuelle System. Bei Dienstleistungen bestünden demgegenüber noch erhebliche Informationsprobleme und Probleme im Rahmen der Differenzierung des Bestimmungslandes.

Die uneinheitlichen Änderungen im Bereich der Steuersätze halte er für unvernünftig. Die diesbezüglich begründenden Argumente der Kommission seien zwar plausibel, könnten jedoch im Ergebnis nicht überzeugen.

Die geplante Sonderregelung für kleine und mittlere Unternehmen sei grundsätzlich eine gute Idee, gehe jedoch zu weit und sei zum Glück noch nicht beschlossen.

Im Bereich der Verstärkung der Verwaltungszusammenarbeit bestünden noch offene Fragen in Bezug auf den Rechtsschutz bei einer Prüfung durch ausländische Finanzbeamte. Ansonsten sehe er diese auf einem guten Weg.

Es sei gegenwärtig eine zentrifugale Entwicklung in den versuchsweisen Sondersystemen einzelner Mitgliedsstaaten zu beobachten. Wenn diese nicht nach ihrer Testlaufzeit zu einem System zurückgeführt würden, drohe ein dauerhaftes Auseinanderbrechen verschiedener Systeme, was von einem einheitlichen Mehrwertsteuersystem deutlich entfernt sei. Eine solche Entwicklung sei nicht zu begrüßen.

Auch andere Bereiche riefen klaren Reformbedarf hervor, so etwa die umsatzsteuerliche Rechnung. Die Rechtsprechung sei hier in den letzten Jahren zunehmend von strengen Vorgaben abgewichen und habe so Unsicherheit geschaffen und zu zentrifugalen Entwicklungen beigetragen.

Des Weiteren müssten die Chancen der Digitalisierung auf ihrem aktuellen Stand genutzt werden. Es sei etwa geboten, die Datenformate für elektronische Rechnungen zu vereinheitlichen, um einen Lock-In-Effekt in den einzelnen Mitgliedsstaaten zu vermeiden. Diese Entwicklungen solle man spätestens im Rahmen der deutschen EU-Ratspräsidentschaft 2020 vorantreiben.

Die Perspektiven für einen einheitlichen Mehrwertsteuerraum fasste *Prof. Ismer* dahingehend zusammen, dass grundsätzliche Entscheidungen getroffen dazu werden müssten, in welche Richtung eine Entwicklung des europäischen Mehrwertsteuersystems gehen solle. Hier gebe es noch einige offene Fragen, etwa ob die Entwicklung eines einheitlichen Mehrwertsteuersystems durch Gesetz oder durch Einzelfallentscheidungen geleitet werden solle. Darüber hinaus solle eine Rechnung einheitlich verpflichtend elektronisch sein. Bezüglich möglicher Maßnahmen zur Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetrugs müsse man sich fragen, ob ein grundlegender Paradigmenwechsel inkrementelle Maßnahmen ablösen sollte. Schließlich sei zu entscheiden, ob die Mehrwertsteuer den Sonderstatus der allgemeinen Verbrauchsteuer behalten solle. Es sprächen auch Argumente für eine Profileration einzelner Verbrauchsteuern.

B. Podiumsdiskussion

Im Anschluss an die einführenden Referate von Herrn *Narzynski* und *Prof. Ismer* eröffnete *Prof. Stapperfernd* die Podiumsdiskussion und erteilten den weiteren Gästen das Wort zu einer ersten Stellungnahme.

1. Konfliktpotential der Richtlinienvorschrift

Nach *Prof. Hummel* habe der EuGH die Richtlinie in der Vergangenheit in einer Art und Weise ausgelegt, welche im Widerspruch zu den Vorstellungen des Gesetzgebers stünde. Die frühere Auslegung durch den EuGH sei zu hinterfragen. Auf diese Abweichung in der Auslegung habe der Gesetzgeber nun reagiert. Ein Konfliktpotenzial sehe er weniger zwischen dem EuGH und der neuen Regelung, als zwischen der Richtlinie und geltendem Primärrecht. Ein solcher Konflikt könne mit dem primärrechtlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz entstehen. Jedoch sei der EuGH zu Recht zurückhaltend damit, Sekundärrecht, welches einen aufwändigen Kompromiss der Mitgliedsstaaten darstelle, aufgrund eines Verstoßes gegen Primärrecht zu verwerfen. Eine Einschätzung, ob eine strenge Anwendung der Voraussetzungen der Nutzung der Umsatzsteuer-ID-Nr. in den Augen des EuGH unverhältnismäßig sei, könne er nicht treffen.

2. Problematik des sog. „VAT-Gap“

Nach Auffassung von *Prof. Heuermann* seien die Kommissionsvorschläge für ein endgültiges Mehrwertsteuersystem – COM (2017) 566 final – und die damit verbundene Implementierung des Bestimmungslandprinzips (Art. 402 MwStSystRL n.F.) nicht dazu geeignet, Ziele der Missbrauchsvermeidung und Vereinfachung auch nur annähernd zu erreichen. Hier sollte auf dem Entscheidungsweg noch grundsätzlicher nachgedacht werden; denn zu tiefer gehenden Überlegungen müsste der Übergang zu einem endgültigen System hinreichend Anlass geben. Die drängende Frage, auf die ein neues System antworten müsse, sei die als „VAT-Gap“ bezeichnete Problematik. Das sei die Umsatzsteuer, die vor allem wegen Missbrauchs (z.B. bei den Karussellgeschäften) nicht erhoben werde. Die „Lieferung in der Union“ mit einer einzigen Anlaufstelle dürfte nicht das letzte Wort sein. Das Problem ergebe sich aus dem Auseinanderfallen der Mehrwertsteuer auf die Ausgangsumsätze und der Vorsteuer. Wenn man das Problem tiefer angehe, gebe es aus der Sicht von *Prof. Heuermann* drei Wege aus dem Dilemma:

- Zunächst eine weitergehende, ja generelle Versteuerung durch den Leistungsempfänger. Ein derartiges System wäre gegenüber dem bisherigen fragmentierenden Reverse-Charge-Verfahren auch weniger streitanfällig.
- Vorzuziehen gegenüber dem System *de lege lata* sei auch ein Übergang zur generellen Ist-Versteuerung. Die Besteuerung nach den tatsächlichen Zahlungsströmen vermeide das Auseinanderfallen der Mehrwertsteuer auf die Eingangs- und Ausgangsumsätze. Diese Besteuerungsart sei schon in Teilbereichen eingeführt, so dass auch Umstellungsschwierigkeiten leicht gelöst werden könnten. Überdies ließen sich aufgrund der Ist-Be-steuerung auch insolvenzrechtliche Probleme leichter lösen.
- Ein juristisch vorzügliches System sei das von *Paul Kirchhof* entwickelte Steuergesetz-buch.⁹ Seine Überlegungen beruhten auf dem Gedanken der Nichtbesteuerung der Leis-tungen an Unternehmer. Der Leistungsempfänger könne nach § 108 des Bundessteuer-gesetzbuches als Vorsteuer nur die bezahlte Umsatzsteuer für Leistungen eines anderen Unternehmers abziehen, wenn er eine ordnungsgemäße Rechnung besitze. Dies solle nach Ansicht von *Prof. Heuermann* für alle die Triebfeder weiterer Überlegungen sein.

3. Entwicklungen aus Sicht der Wirtschaft

Nach Herrn *Körner* wäre ein Verbleib beim Ursprungslandprinzip zwingend notwendig gewesen, um für kleine und mittlere Unternehmen den Handel im Binnenmarkt so einfach zu gestalten wie im Heimatland. Darüber hinaus solle das System an die Vertragsbeziehungen anknüpfen, um einer Entmaterialisierung des Wirtschaftssystems Rechnung zu tragen und Abgrenzungsprobleme im Rahmen des Bestimmungslandprinzips zu vermeiden. Herr *Körner* bemängelte auch die Unübersichtlichkeit der möglichen Variationen innerhalb der One-Stop-Shops im Hinblick auf die uneinheitliche Regelung der möglichen Steuersätze. Hier bestehe ein enttäuschend geringes Maß an Harmonisierung. Man müsse das Bestimmungslandprinzip auch beim Steuerschuldner durchsetzen und zu einer generellen Umkehr der Steuerschuldnerschaft übergehen. Auch den zertifizierten Steuerpflichtigen hätte man aus seiner Sicht in die Gespräche einbeziehen sollen.

4. Anforderungen an Rechtssicherheit

Für Herrn *Küffner* sei der wichtigste Aspekt der Diskussion die zu schaffende Rechtssicherheit für Massengeschäftsvorfälle. Die Entwicklung des Umsatzsteuersystems sehe er auf dem richtigen Weg. Den One-Stop-Shop müsse man auch im Lichte des Mini-One-Stop-Shops sehen, dessen Test in den letzten Jahren nicht schlecht verlaufen sei. Die Regelung der Steuerbefreiung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen sei jedoch keinesfalls ausgereift. Es sei zurzeit einfacher, eine Ware nach China zu verkaufen als nach Österreich. Er sehe die Entwicklung an dieser Stelle nicht auf dem richtigen Weg zu einem besseren System.

Herr *Körner* bezweifelte, dass das neue System besser als das heutige System der Steuerbefreiungen von Lieferungen in der Gemeinschaft sei, weil das Bestimmungslandprinzip nicht konsequent umgesetzt worden sei, sondern nur für grenzüberschreitende Lieferungen. Für alle anderen

⁹ *Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, 2011.

Lieferungen verbleibe es beim Grundsatz des Art. 32 der Mehrwertsteuer-System-RL, nach dem der Ort der bewegten Lieferung dort sei, wo der Transport, die Versendung beginne, es sei denn, es handle sich um eine Lieferung in der Union. Dann sei der Ort der Lieferung dort, wo der Transport der Lieferung ende.

Zur Illustration verwendete Herr *Körner* ein Beispiel, in dem ein Franzose bei einem deutschen Unternehmer Ware bestelle, die dieser nach Bouillon liefern soll. Der deutsche Unternehmer erhalte eine französische Umsatzsteuer-Identifikationsnummer und eine innergemeinschaftliche Gelangens-Bestätigung. Bouillon liege allerdings in Belgien, und nicht in Frankreich. Der deutsche Unternehmer habe französische Umsatzsteuer auf der Rechnung ausgewiesen und hafte dafür, ohne dass sein Geschäftspartner den Vorsteuerabzug erhalte. Er hafte auch für die Steuer in Belgien, weil dort die Ware ja angekommen sei. Schließlich wende der deutsche Fiskus noch ein, dass er die Gelangens-Bestätigung nicht anerkenne, da keine belgische Steuer in Rechnung gestellt worden sei, sondern eine französische. Damit falle der Unternehmer zurück auf den Grundsatz der Besteuerung am Abgangsort, und das sei Deutschland. Heute verliere der Unternehmer nur eine Steuerbefreiung, in Zukunft hafte er dagegen für die Steuerzahlung in drei Ländern.

Auf die Frage von *Prof. Stapperfend*, ob das Reverse Charge Verfahren eine dauerhafte Lösung darstellen könne, führte Herr *Narzynski* zunächst aus, dass auf europäischer Ebene eine umfassende Systemdebatte geführt werde, welche als akuter Eingriff in laufende Steuerfinanzen der Mitgliedsstaaten nicht nur akademische Züge aufweise. Es müsse immer auch berücksichtigt werden, auf welchem Standpunkt die anderen Mitgliedsstaaten in der Debatte stünden. Das Gewicht des Vorteils des klassischen Mehrwertsteuersystems, das fraktionierte Einsammeln des Steueraufkommens, sei für die Mitgliedsstaaten abhängig von ihrer jeweiligen ökonomischen Situation. Aus einem Konsens über diesen Vorteil auszubrechen sei schwierig. Ob er selbst das Reverse Charge Verfahren für eine bessere Variante halte, sei in der europäischen Debatte nicht besonders relevant. Das Ergebnis der Debatte hänge von der Offenheit aller Gesprächspartner ab.

Das Reverse Charge Verfahren stelle nach *Prof. Dr. Hummel* kein Allheilmittel für das Mehrwertsteuerrecht dar. Eine Einführung dieses Systems würde, unter Verlust des oben erwähnten Vorteils, die Missbrauchsanfälligkeit nicht beseitigen. Das Reverse-Charge-Verfahren ziehe keine Vereinfachung und Sicherung des Mehrwertsteueraufkommens nach sich.

Prof. Dr. Ismer bezweifle die Funktionsfähigkeit des Systems der Mini-One-Stop-Shops und frage, ob Evaluationen dieses Systems vorlägen. Aus seiner Sicht sei auch der Steuerwettbewerb innerhalb der Union aufgrund fehlender Kontrollen ein ernstes Thema. Bei der Einführung eines Reverse-Charge-Verfahrens solle der umfassende Verlust der Vorteile der fraktionierten Erhebung vermieden werden. Jedoch sei letzteres Verfahren innerhalb einer gesicherten unternehmerischen Leistungskette nicht mehr notwendig. Dort ließe sich heute die Verbindung zwischen Leistendem und Leistungsempfänger über eine elektronische Plattform abbilden. Damit ließe sich der Steuerbetrug innerhalb dieser Leistungsketten effektiv bekämpfen.

Nach *Prof. Stapperfend* sei der Transfer von einem Mini-One-Stop-Shop zu einem One-Stop-Shop verbunden mit einem gesteigerten personellen Aufwand innerhalb der Finanzverwaltung sowie dem Problem der erschwerten Sachverhaltsprüfung durch einen Mitgliedsstaat, wenn ein Mitgliedsstaat für einen anderen die Mehrwertsteuer einsammle.

Auf die Frage von *Prof. Stapperfend*, ob es Erkenntnisse über die Funktionalität und den Erfolg der Regelung der Mini-One-Stop-Shops gebe, antwortete Herr *Narzynski*, dass es eine tragfähige Evaluation der tatsächlichen Einnahmen und der theoretisch möglichen Einnahmen in Bezug auf das Verfahren der Mini-One-Stop-Shops nicht gebe. Der Vergleich von errechneten theoretischen Mehrwertsteueraufkommen und praktischen erzieltm Aufkommen führe, aufgrund der Berechnungsunschärfe, zu keinem nachhaltigen Erkenntnisgewinn.

Herr *Körner* führte aus, dass der künftige One-Stop-Shop die aktuelle Lage für den Steuerpflichtigen nicht verbessere. Zum einen werde eine erhebliche Unsicherheit über die anzuwendende Steuerratenstruktur geschaffen. Zum anderen sei der geplante One-Stop-Shop quasi ein bloßer Briefkasten. Es finde keine umfassende Prüfung in diesem Mitgliedsstaat statt. Ein Vorteil für den Steuerpflichtigen sei daher nicht zu erkennen.

Prof. Dr. Stapperfend wies auch auf die Herausforderungen hin, welche ein Systemwechsel für das Verfahrensrecht mit sich brächte.

Nach Herrn *Körner* sei ein Mehrwertsteuerstreitverfahren im Inland bereits unter der Beteiligung zweier Finanzverwaltungen und zweier Finanzgerichte aufwändig und im Zweifel uneinheitlich. Diese Probleme potenzierten sich in grenzüberschreitenden Fällen. Es werde kein System geschaffen, welches dem Unternehmer den Handel im Binnenmarkt so leicht mache wie im Inland.

Prof. Heuermann wies darauf hin, dass es aus seiner Sicht bislang noch keine Einigung über eine gemeinsame Verwaltung der One-Stop-Shops, die nach seinem Verständnis Behörden seien, zwischen den einzelnen Mitgliedsstaaten gebe. Im Hinblick auf die Unterschiede beim Verwaltungshandeln der einzelnen Mitgliedsstaaten sei eine solche Verständigung erforderlich, auch damit klar sei, wie gegen das Handeln der Behörde vorgegangen werden könne.

Nach Ansicht von *Prof. Stapperfend* werde diese Problematik vom Entwurf der Zusammenarbeitsverordnung nicht erfasst.

In diesem Kontext plädierte Herr *Prof. Dr. Ismer* für einen weiteren Quick Fix. Ein solcher sollte, gleich einem Verständigungsverfahren im internationalen Ertragsteuerrecht, die Behörden der einzelnen Staaten zusammenbringen und zu einer einheitlichen rechtlichen Einschätzung eines Sachverhalts führen.

Prof. Küffner führte ergänzend aus, dass eine wirksame Kontrolle durch die Finanzämter mit Hilfe einer Verstärkung der internationalen Zusammenarbeit gewährleistet werden müsse. Ein Instrument zur Schaffung von mehr Rechtssicherheit könnte eine Auskunft im Rahmen der Umsatz-

steuer, gleich der Lohnsteuer-Anrufungsauskunft, darstellen. Eine solche könnte den Steuerpflichtigen, der die Steuern für den Staat einsammelt, darüber informieren, wann er welche Steuer zu zahlen habe.

Nach Herrn *Narzynski* sei auch für das BMF die Gewährleistung der Rechtssicherheit ein besonderes Anliegen. Ein möglicher Lösungsweg hierfür sei, die Steuerbehörden verstärkt miteinander in Kontakt zu bringen, um für die rechtliche Einschätzung von gleichen Tatsachen ausgehen zu können. Das Problem, dass eine Richtlinie, die in nationales Recht umgesetzt werden müsse, nicht unbedingt nationales Recht nach sich ziehe, welches in grenzüberschreitenden Fällen ineinanderpasse, lasse sich jedoch nicht auf Ebene der Verwaltung lösen. Das Ziel eines einheitlichen Mehrwertsteuersystems und einer einheitlichen Mehrwertsteuerverwaltung sei nicht allein durch nationalen Verwaltungsvollzug zu erreichen. Innerhalb der politischen Debatte müsse ein Ziel und dessen Bedeutung klar gefasst werden, bevor einzelne Schritte gegangen werden könnten.

C. Beiträge aus dem Auditorium

*Dr. Grünwald*¹⁰ fragte nach dem Vorteil einer fraktionierten Besteuerung oder einer fraktionierten Erhebung gegenüber einem generellen Reverse-Charge-Verfahren. Eine fraktionierte Erhebung stelle aus seiner Sicht einen Kreislauf dar, welcher die Steuer lediglich umwälze. Eine Besteuerung erfolge bei voll vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmen erst am Ende.

Die Regelung der fraktionierten Erhebung stehe nach *Prof. Hummel* im Zusammenhang mit dem Insolvenzrisiko der Beteiligten. Durch dieses Besteuerungssystem werde der mögliche Steuerausfall im Falle einer Insolvenz eines Wirtschaftsteilnehmers auf den geschaffenen Mehrwert in dieser einen Stufe begrenzt. Träte ohne dieses Verfahren bei dem letzten Unternehmer einer Wertschöpfungskette ein Insolvenzfall ein, fiel das gesamte Umsatzsteueraufkommen dieser Wertschöpfungskette weg. Das Hauptproblem des Reverse-Charge-Verfahrens sehe er in der notwendigen Unterscheidung zwischen Unternehmern und Privatpersonen in der Person des Lieferungsempfängers. Dort entstünden Abgrenzungsprobleme, die gegebenenfalls zu einer Steuerpflicht der Lieferanten führen könnten. Abgesehen von einer verminderten Missbrauchsanfälligkeit erkenne er hier keinen Vorteil des Reverse-Charge-Verfahrens. Die Bauträger-Fälle der letzten Jahre sollten ein abschreckendes Beispiel gegen die zu schnelle Einführung eines solchen Verfahrens sein.

Herr *Körner* gab zu bedenken, dass die Steuerausfälle innerhalb der fraktionierten Erhebung infolge eines Insolvenzfalles im zwischenunternehmerischen Bereich im Zweifel größer sein könnten als bei einem Reverse-Charge-Verfahren. Er sehe das Problem der Bauträger-Fälle eher in der zwischenzeitlichen Abkehr von einem Reverse-Charge-Verfahren.

Dem entgegnete *Prof. Dr. Hummel*, dass das Problem auch in diesen Fällen in Abgrenzungsschwierigkeiten von Sondertatbeständen gelegen habe. Dies ließe sich nur durch eine generelle

¹⁰ *Dr. Ulrich Grünwald* ist Steuerberater und Partner der Deloitte Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Berlin.

Einführung eines solchen Verfahrens beheben, was jedoch noch immer den bereits aufgeführten Problemen ausgesetzt wäre. Seiner Ansicht nach sei das ursprüngliche System das bessere.

Prof. Heuermann sah die Problematik in den teils unklaren Tatbeständen des § 13b UStG. Für ein Reverse-Charge-Verfahren spreche die Zusammenführung der Person, welche die Umsatzsteuer zahle und dann auch den Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen könne. Abgrenzungsschwierigkeiten bezüglich der Unternehmereigenschaft des Lieferungsempfängers seien kein durchgreifendes Gegenargument. Mit diesen müsse man sich auch im Rahmen des tradierten Systems auseinandersetzen.

Herr *Widmann*¹¹ fragte Herrn *Narzynski*, welche Kompetenzverteilung aus Sicht des BMF zwischen Bund und Ländern im Inland in einem Fall gegeben sei, in welchem bei grenzübergreifender Leistung unter Meldung an einen One-Stop-Shop nicht die volle Steuer abgeführt würde und diese im Inland im Rahmen der Vollstreckung beigebracht werden müsse. Das Insolvenzbeispiel von *Prof. Hummel* sei aus seiner Sicht nur dann stichhaltig, wenn die letzten Unternehmer der Wertschöpfungskette öfter in Konkurs gingen als andere.

Die definitive Regelung der beschränkten Steuersätze berge seiner Ansicht nach ein erhöhtes Missbrauchspotential. Es sei wohl kaum damit zu rechnen, dass ein ausländischer Fiskus melde, er habe Umsatzsteuereinkünfte zu einem beschränkten Steuersatz für Lieferungen vereinnahmt, welche in anderen Mitgliedsstaaten unter Hinterziehung einer dortigen höheren Steuerlast erbracht worden seien. Fraglich sei, wie an dieser Stelle Betrug wirksam bekämpft werden könne.

Herr *Narzynski* erläuterte, dass die Debatte durch die österreichische Ratspräsidentschaft sehr breit gefächert geführt werde. Er sei begrüße es sehr, dass die Debatte nicht unter Einschränkung auf das System der One-Stop-Shops dahingehend geführt wurde, lediglich diese Regelung im Detail auszugestalten.

*Prof. Dr. Seer*¹² merkte an, dass Regelungen wie etwa der One-Stop-Shop kompromissfähig seien, wohingegen bei anderen Fragen Spielräume des nationalen Gesetzgebers offengelassen würden. Eben diese Fragen seien jedoch diejenigen, welche Rechtssicherheit für Steuerpflichtige schaffen könnten. So etwa die Regelung einer Auskunft gleich der Lohnsteueranrufungsauskunft im Rahmen grenzüberschreitender Zusammenarbeit. Darüber hinaus sei für ihn nicht ersichtlich, warum ein einheitliches Umsatzsteuersystem nicht an die Zahlungsströme anknüpfe. Eine solche Regelung müsste doch in allen Mitgliedsstaaten konsensfähig sein.

Nach *Prof. Ismer* seien Betrug und Fehler weder im System der fraktionierten Zahlung noch dem des Reverse-Charge-Verfahrens vollständig auszuschließen. Eine fraktionierte Erhebung sei besser dazu geeignet, einen vollständigen Wegfall der Steuer zu vermeiden, wenn sich ein Nichtunternehmer als Unternehmer ausbebe. Im Rahmen des Reverse-Charge-Verfahrens könnten dagegen im Auseinanderfallen von Steuerzahlung des Leistenden und Vorsteuerabzug des Leis-

¹¹ *Werner Widmann* ist ehemaliger Leiter der Steuerabteilung des Ministeriums der Finanzen Rheinland-Pfalz, Mainz.

¹² *Prof. Dr. Roman Seer* ist Inhaber des Lehrstuhls für Steuerrecht an der Ruhr-Universität Bochum.

tungsempfängers keine Schäden auftreten. Das Betrugsrisiko in der unternehmerischen Leistungskette ließe sich minimieren, ohne die Vorteile der fraktionierten Zahlung aufzugeben. Dies könne durch die Nutzung neuer technologischer Möglichkeiten erfolgen, durch welche Schwierigkeiten der Sektorenabgrenzung beseitigt werden könnten.

Nach Herrn *Narzynski* betreffe eine fehlende Verständigung der Mitgliedsstaaten in den angesprochenen Bereichen das Verfahrensrecht und das Steueraufkommen. Diese Bereiche seien bisher weder harmonisiert, noch reguliert, so dass eine Einigung der Mitgliedstaaten an dieser Stelle erschwert sei. Zuletzt warb Herr *Narzynski* um mehr Verständnis für lange und intensive Diskussion. Es sei wichtig, eine gründliche Debatte zu führen und nicht einer goldenen Lösung hinter dem Horizont nachzujagen.

Prof. Heuermann sah eine gute Lösung in der Argumentation, die Besteuerung an Zahlungsströme anzuknüpfen. Innerhalb dieser neuen Systemlage könnten viele Probleme bereits geregelt werden.

Herr *Körner* gab zu bedenken, dass eine Soll-Besteuerung lediglich durch den leistenden Unternehmer finanziert werde, der die Steuer abführen müsse, bevor er selbst Geld erhalte. Eine Ist-Besteuerung bringe erhebliche bilanzielle Probleme mit sich. Diese könnten zu einem Ausfall an Ertragsteuern führen, was erheblich gegen ein solches System spreche.

Nach *Prof. Hummel* befinde man sich auf dem Weg zu einem einheitlichen europäischen System. Für eine umfassende Systemänderung fehle es jedoch an politischem Willen und an politischem Mut. Mit Blick auf die verfassungsrechtliche Bedenklichkeit eines Soll-Besteuerungsprinzips sprach er sich für das Ist-Besteuerungsprinzip aus.

Prof. Küffner sah die Entwicklung auf dem richtigen Weg. Maßgebend für die Debatte sei aus seiner Sicht die Rechtssicherheit der Unternehmer, der die Steuer für den Staat einsammelt und abführt. Darauf solle Deutschland im Rahmen der Ratspräsidentschaft 2020 aktiv hinwirken.

D. 72. Berliner Steuergespräch

Herr *Prof. Dr. Stapperfend* dankte allen Diskussionsteilnehmern und schloss die Diskussion mit Hinweis auf das 72. Berliner Steuergespräch zum Thema "Die Reform der Grundsteuer", das am 16. September 2019 um 17.30 Uhr im Haus der Deutschen Wirtschaft in Berlin stattfinden wird (www.berlinersteuergespraech.de).