

Aktuell

MWST in der EU Änderungen, die man wissen sollte

Dr. Florian Hanslik, LL.M.
PrimeTax AG, Partner / Indirect Taxes



Dr. Florian Hanslik

Anna Fink
Prime Tax AG, Consultant / Indirect Taxes




Anna Fink

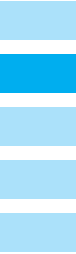
Bei Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft galten in den damals sechs Mitgliedsländern verschiedene Formen der Umsatzbesteuerung. Dabei handelte es sich meist um mehrstufige kumulative Steuern. Diese Mehrphasensteuern wurden in den einzelnen Stufen der Herstellungskette erhoben, sodass unmöglich festgestellt werden konnte, wie hoch der Anteil der Steuern am Endpreis einer bestimmten Ware war. Somit bestand immer die Gefahr, dass einzelne EU-Länder absichtlich oder unabsichtlich den Betrag, der bei der Ausfuhr zu erstattenden Steuern zu hoch ansetzten, was einer Ausfuhrsubvention gleich kam. Es

war demnach offenkundig, dass es einen leistungsfähigen Binnenmarkt in Europa nur dann geben könne, wenn ein Umsatzsteuersystem geschaffen wird, das Transparenz und Steuerneutralität gewährleistet und eine exakte Bestimmung des bei der Ausfuhr zu erstattenden Steuerbetrags ermöglicht.

Um dem Ziel eines einheitlichen Binnenmarktes näher zu kommen, gilt im Bereich der Mehrwertsteuer seit dem 1. Januar 1993 eine «vorläufige» Übergangsregelung, welche ihre «Vorläufigkeit» aufgrund nationaler Kompetenzstreitigkeiten bis dato noch nicht ablegen konnte. Dies soll sich nun durch einen von der EU beschlos-



senen Mehrwertsteuer-Aktionsplan ändern. Dieser anvisierte Aktionsplan soll stufenweise bis zum Jahr 2027 mit einer Evaluation der Änderungen abgeschlossen sein und umfasst folgende Ziele:

- 
- Harmonisierung und Rechtssicherheit
 - Vereinfachung
 - Weniger missbrauchsanfälliges Mehrwertsteuersystem sowie
 - den Anforderungen der Globalisierung und Digitalisierung gerecht zu werden.

Wie bereits in der Ausgabe der Zuger Steuer Praxis vom Dezember 2018/ Nr. 69 damals noch vage beschrieben, können wir nun die folgenden vier sogenannten «Quick Fixes», welche per 1. Januar 2020 in Kraft treten, präzise erläutern. Folgende Themen werden durch diese «Quick Fixes» erstmals durch die Mehrwertsteuersystemrichtlinie einheitlich geregelt:

- Steuerbefreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen
- Belegnachweis
- Konsignationslager sowie
- Reihengeschäfte.

1.) Steuerbefreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen

Der Europäische Gerichtshof (EuGH) hat in den vergangenen Jahren sehr viele Fälle zur Steuerbefreiung inner-

gemeinschaftlicher Lieferungen behandelt. Um eine einheitliche Handhabung dieses Themas in der EU zu gewährleisten, legt die Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) künftig folgende zusätzliche materielle Voraussetzungen fest:

- Verbringen ins übrige Gemeinschaftsgebiet
- Besteuerung des Erwerbs im Mitgliedstaat des Empfängers
- NEU: Erwerber verwendet ausländische USt-ID-Nr.
- NEU: Erklärung der Lieferung in der Zusammenfassenden Meldung (ZM).

Nun stellen sich den Unternehmen folgende Themen, die es in Zukunft aus mehrwertsteuerlicher Sicht nicht nur zu berücksichtigen gilt, sondern die insbesondere zu implementieren sind:

Ist die USt-ID-Nr. tatsächlich die des Erwerbers, und ist diese im Zeitpunkt der Lieferung gültig? Hat der Abnehmer diese gültige Ust-ID-Nr. gegenüber dem Lieferanten verwendet? Handelt es sich um eine USt-ID-Nr. eines anderen EU-Landes als dem des Bestimmungslandes?

Da die Regelungen ab dem 1. Januar 2020 in Kraft sein werden, sind diese zwingend zu erfüllen. Sollte hingegen eine der Voraussetzungen nicht vorliegen, kann die innergemeinschaft-

liche Lieferung nicht als steuerbefreit qualifiziert werden. Dies hat zur Folge, dass die Lieferung steuerbar und steuerpflichtig ist. Dem Erwerber steht allerdings der Vorsteuerabzug zu. Deutlich schwerwiegender ist das Fehlen einer Voraussetzung beim innergemeinschaftlichen Verbringen und bei der vorübergehenden Verwendung.

Liegt hier nur eine Voraussetzung nicht vor, ist das Verbringen oder die Verwendung steuerpflichtig, sodass dem Erwerber gar kein Vorsteuerabzug zustehen könnte.

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die neuen Voraussetzungen bei innergemeinschaftlichen Lieferungen weniger rechtliche Herausforderungen mit sich bringen als erwartet. Vielmehr sind die praktischen Herausforderungen nicht zu unterschätzen. Die Unternehmensprozesse müssen vor allem die Prüfung der gültigen und verwendeten ausländischen USt-ID-Nr. zuverlässig gewährleisten. Die Stammdatenpflege ist in Zukunft unerlässlich und ein nicht zu vernachlässigender administrativer Aufwand.

2.) Belegnachweis


Die aktuelle Rechtslage gestattet es den einzelnen Mitgliedstaaten, individuelle Bedingungen festzulegen, welche die korrekte und einfache

Anwendung der Steuerbefreiungen sicherstellen und Steuerhinterziehungen vermeiden soll.

Ab dem 1. Januar 2020 führt die Europäische Union eine zusätzliche EU-weite einheitliche Vermutungsregelung ein, welche neben die bisherigen nationalen Regelungen tritt. Kann der Unternehmer bestimmte Belege vorlegen, besteht eine gesetzliche Vermutung, dass der Liefergegenstand in einen anderen Mitgliedstaat transportiert wurde. Zu beachten ist, dass diese Vermutungsregelung durch die jeweiligen Finanzbehörden widerlegt werden kann. Allerdings hat der Steuerpflichtige die Möglichkeit den innergemeinschaftlichen Transport anderweitig nachzuweisen.

3.) Konsignationslager





Bisher bestanden in jedem EU-Mitgliedsland unterschiedliche Regelungen im Zusammenhang mit Konsignationslagern. Im Zuge der Harmonisierung der Mehrwertsteuer in der EU wurde nun auch für diese eine grenzüberschreitende, für alle Mitgliedsländer zu implementierende einheitliche Regelung vereinbart. Nationale, den neuen EU-Regelungen zu Konsignationslagern widersprechende und somit den Binnenmarkt bremsende Regelungen sollen in Zukunft nicht mehr möglich sein. Dabei ist es interessant hervorzuheben,



dass der Begriff oder gar eine Definition der Konsignationslager nicht in die Richtlinie aufgenommen wird, sondern die Richtlinie verwendet vielmehr den Begriff «Lager». Somit können nicht nur Konsignationslager, sondern auch einfache Lager unter die Vereinfachungsregelungen subsumiert werden.



Was ist neu?



Per Fiktion erfolgt eine direkte steuerbare und gleichzeitig steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung an den Abnehmer, welche einem innergemeinschaftlichen Erwerb im Bestimmungsland gleichgestellt wird. Dadurch sollen in Zukunft gewisse Registrierungs- und Erklärungspflichten des Lieferanten im Bestimmungsland entfallen.

Die innergemeinschaftliche Lieferung durch den Lieferanten und somit auch der innergemeinschaftliche Erwerb durch den Abnehmer erfolgt erst im Zeitpunkt der Warenentnahme aus dem Konsignationslager. Dadurch kann eine umsatzsteuerliche Registrierung des Lieferanten im Bestimmungsland vermieden werden.

Mit dieser einheitlichen Regelung der Konsignationslager tritt eine gewisse Flexibilität und Rechtssicherheit der umsatzsteuerlichen Beurteilung von Konsignationslagern und Lagern an sich ein. Des Weiteren werden der

Aufwand und die Kosten einer umsatzsteuerlichen Registrierung im Bestimmungsland vermieden.

Herausforderungen

Entfällt eine der in der Richtlinie genannten Voraussetzungen, so gilt am Tag des Wegfalls der Voraussetzung die Beförderung oder Versendung des Gegenstandes in das Konsignationslager als das einer innergemeinschaftlichen Lieferung gleichgestellte Verbringen. In diesem Fall muss sich der Lieferant im Bestimmungsland registrieren lassen, und die Vereinfachungsregelungen kommen somit nicht zur Anwendung. Schwierigkeiten bei der Anwendung dieser Regelung werden bei Zerstörung, Diebstahl oder Verlust des Gegenstandes erwartet.

Fallen die Voraussetzungen der Vereinfachungsregelung weg (schädliche Verwendung), muss sich der Lieferant in dem jeweiligen Bestimmungsland für diese Gegenstände mehrwertsteuerlich registrieren lassen. Er wird nun gezwungen, zwei Verfahren durchzuführen. Zum einen muss er sich für die Gegenstände, für die die Vereinfachungsregelung gelten, nicht mehrwertsteuerlich im Bestimmungsland registrieren lassen und zum anderen muss er sich für die Gegenstände, für die die Vereinfachungsregelung wegfällt (z.B. infolge Diebstahl) im Bestimmungsland mehrwertsteuerlich

registrieren lassen. Es kann hier nun sinnvoll sein, eine der Voraussetzungen absichtlich nicht zu erfüllen, wodurch der Lieferant die sogenannten Vereinfachungsregelungen umgehen kann. Dadurch würde sich der Lieferant für die gesamten Gegenstände mehrwertsteuerlich im Bestimmungsland registrieren lassen. Ein hoher administrativer Aufwand würde hier wegfallen. Vielmehr wurde der Prozess durch zahlreiche «Rückausnahmen» extrem komplex und kompliziert gestaltet. Dadurch können Registrierungspflichten bestehen bleiben oder neu entstehen. Des Weiteren ist es völlig unklar, wie die einzelnen Mitgliedstaaten die Konsignationslager-Konstellationen umsetzen, oder ob die bisherige Rechtsprechung der einzelnen Mitgliedstaaten neben den neuen Regelungen zu Konsignationslagern der EU anwendbar bleiben kann oder nicht. Daher entsteht gerade das Gegenteil davon, was die Europäische Union bezwecken wollte, nämlich eine extreme Rechtsunsicherheit. Hierdurch können nun Deklarationskonflikte und ein Mehraufwand entstehen.

4.) Reihengeschäft

Neuerdings regelt die Richtlinie erstmals den Begriff des Reihengeschäfts und die komplexe mehrwertsteuerliche Beurteilung der Beförderung

oder Versendung durch den mittleren Unternehmer. Ziel ist es, bisher unterschiedliche steuerliche Beurteilungen zu harmonisieren und Rechtssicherheit zu schaffen.

Bei einem Reihengeschäft werden dieselben Gegenstände nacheinander geliefert und unmittelbar aus einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat vom ersten Lieferer bis zum letzten Erwerber in der Reihe versandt oder befördert. Es hat mindestens 3 Beteiligte und der Transport kann nur einer Lieferung zugeordnet werden, da nur eine warenbewegte Lieferung vorliegen kann. Art. 36a MwStSystRL regelt nun, was passiert, wenn der Zwischenhändler (der mittlere Unternehmer, der nicht erster Lieferer oder letzter Abnehmer ist) den Transport veranlasst.

Bisheriger Grundsatz

Führt der mittlere Unternehmer (Zwischenhändler) den Transport durch oder beauftragt er diesen, ist grundsätzlich die Lieferung an ihn die warenbewegte (ggf. steuerfreie) Lieferung.

Neue Regelung ab 1. Januar 2020:

Ab dem Jahr 2020 kann die Zuordnung des Transports abweichend sein. Führt der mittlere Unternehmer (Zwischenhändler) den Transport durch oder beauftragt den Transport

und teilt er seinem Vorlieferer seine USt-ID-Nr. des Abgangslands mit, ist seine Lieferung die warenbewegte (steuerfreie) Lieferung.

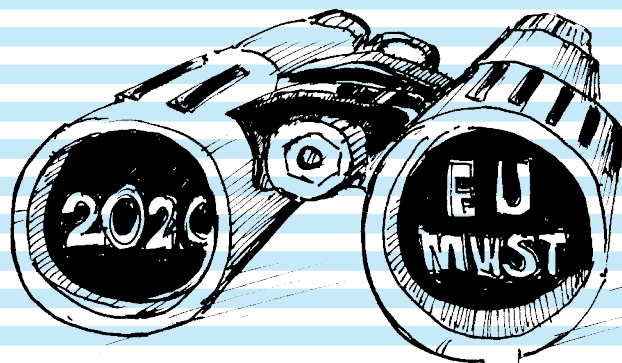
Ebenfalls neu ist, dass es ab dem 1. Januar 2020 nicht zwingend drei Unternehmen sein müssen, vielmehr ist auch eine Reihe von vier Unternehmen denkbar.

Demnach wird es immer wichtiger, dass die Unternehmen genau überprüfen, ob ein Reihengeschäft vorliegt und falls ja, wer sich an welcher Position befindet. Nur so können die Beteiligten den Zwischenhändler identifizieren und sich nachteilige

mehrwertsteuerliche Konstellationen ersparen. Daher wird es unerlässlich mit den Vertragsparteien der jeweiligen Reihengeschäfte zu kommunizieren und den genauen Sachverhalt vorab bereits abzuklären.

Fazit

2020 wird aus EU-mehrwertsteuerlicher Sicht ein spannendes Jahr werden. Zum einen kommen die seit langem bedeutendsten mehrwertsteuerlichen Anpassungen auf uns zu. Die Reform wird uns über mehrere Jahre begleiten. Die EU ist dem Ziel einer mehrwertsteuerlichen Vereinheitli-



chung einen grossen Schritt näher gekommen. Trotzdem ist es noch ein weiter Weg, bis aus dem Fleckerlteppich der angestrebte einheitliche Binnenmarkt verwirklicht werden kann.

Auch wenn die Quick Fixes zu einer Vereinheitlichung und sehr oft auch zu einer Vereinfachung der Handhabung der innereuropäischen Mehrwertsteuer führen werden, so müssen diese neuen Regelungen von den Unternehmen entsprechend auch umgesetzt werden. Dies bedeutet, dass die Unternehmen ihre internen Prozesse und ERP-Systeme überprüfen sowie die Transaktionen evaluieren sollten, um die Möglichkeiten im Zusammenhang mit den mehrwertsteuerlichen Änderungen auch wahrnehmen zu können.

Zum anderen müssen die zu erwartenden Auswirkungen des momentan immer wieder verschobenen Brexit genau beobachtet werden. Neuwahlen wurden nun für den 12. Dezember 2019 fixiert in der Hoffnung, das im

Parlament herrschende Patt zu überwinden. Es bleibt abzuwarten, was das Ergebnis der Neuwahl bringen mag: Ein Brexit ohne Übergangvereinbarung ist weiterhin ebenso möglich wie eine potentielle Verschiebung des Austrittsdatums bis zu einem neuerlichen Referendum über die «erzielte» Einigung zwischen der UK und der EU. Jede einzelne Möglichkeit hat dabei völlig unterschiedliche mehrwertsteuerliche und zollrechtliche Auswirkungen.

Es ist für die Unternehmen eine unzumutbare Situation, so lange im Unklaren gehalten zu werden, ob oder wann genau und dann insbesondere wie der Brexit über die Bühne gehen wird. Trotzdem muss man das Beste aus der Situation machen. Es ist daher empfehlenswert, bei den anstehenden internen Anpassungen nicht nur die Quick Fixes im Auge zu behalten, sondern auch die weiteren Entwicklungen der politischen Beziehungen zwischen der EU und UK.