



Paul P. Maeser und Volker Halsch

Die Reform des Mehrwertsteuer-systems in der Europäischen Union

Steueraufkommen sichern – Administration reduzieren – Binnenmarkt stärken



MANAGERKREIS
DER FRIEDRICH-EBERT-STIFTUNG



politik für europa
#2017plus

politik für europa #2017 plus

EIN PROJEKT DER FRIEDRICH-EBERT-STIFTUNG
IN DEN JAHREN 2015 BIS 2017

Europa braucht Soziale Demokratie!

Warum wollen wir eigentlich Europa? Können wir den Bürger_innen die Chancen einer gemeinsamen sozialen Politik, einer starken Sozialen Demokratie in Europa aufzeigen? Das ist das Ziel des neuen Projekts der Friedrich-Ebert-Stiftung »Politik für Europa«. Zu zeigen, dass die europäische Integration demokratisch, wirtschaftlich-sozial und außenpolitisch zuverlässig gestaltet werden kann. Und muss!

Folgende Themenbereiche stehen dabei im Mittelpunkt:

- Demokratisches Europa
- Wirtschafts- und Sozialpolitik in Europa
- Außen- und Sicherheitspolitik in Europa

In zahlreichen Veröffentlichungen und Veranstaltungen in den Jahren 2015 bis 2017 wird sich die Stiftung dem Thema kontinuierlich widmen: Wir setzen bei den Sorgen der Bürger_innen an, identifizieren mit Entscheidungsträger_innen Positionen und machen alternative Politikansätze transparent. Wir debattieren mit Ihnen über eine »Politik für Europa«!

Weitere Informationen zum Projekt erhalten Sie hier:

<http://www.fes.de/de/politik-fuer-europa-2017plus/>

Die Friedrich-Ebert-Stiftung

Die Friedrich-Ebert-Stiftung (FES) wurde 1925 gegründet und ist die traditionsreichste politische Stiftung Deutschlands. Dem Vermächtnis ihres Namensgebers ist sie bis heute verpflichtet und setzt sich für die Grundwerte der Sozialen Demokratie ein: Freiheit, Gerechtigkeit und Solidarität. Ideell ist sie der Sozialdemokratie und den freien Gewerkschaften verbunden.

Die FES fördert die Soziale Demokratie vor allem durch:

- Politische Bildungsarbeit zur Stärkung der Zivilgesellschaft
- Politikberatung
- Internationale Zusammenarbeit mit Auslandsbüros in über 100 Ländern
- Begabtenförderung
- das kollektive Gedächtnis der Sozialen Demokratie mit u. a. Archiv und Bibliothek.

Der Managerkreis der Friedrich-Ebert-Stiftung

Der Managerkreis der FES versteht sich als Forum für den Meinungsaustausch zwischen Entscheidungsträger_innen aus Wirtschaft und Politik. Er will eine Brücke zwischen Wirtschaft und Politik bauen und Gelegenheiten schaffen, bei denen sich Manager und Politiker kennen lernen und voneinander lernen können.

www.managerkreis.de

Für diese Publikation ist in der FES verantwortlich

Dr. Marc Meinardus, geschäftsführendes Vorstandsmitglied des Managerkreises der Friedrich-Ebert-Stiftung

Paul P. Maeser und Volker Halsch

Die Reform des Mehrwertsteuer- systems in der Europäischen Union

Steueraufkommen sichern – Administration reduzieren –
Binnenmarkt stärken

- 5 **VORWORT**
- 6 **1. EINFÜHRUNG: DIE BEDEUTUNG DER UMSATZSTEUER**
- 8 **2. DIE NOTWENDIGKEIT EINER REFORM: SCHWÄCHEN DES DERZEITIGEN
UMSATZSTEUERSYSTEMS**
Defizite im Steuervollzug und Steuervermeidung
Unverhältnismäßiger Verwaltungsaufwand für Unternehmen
Verzerrungen im europäischen Binnenmarkt
Vordringliche Reformziele
- 10 **3. REFORMALTERNATIVE 1: REVERSE-CHARGE-VERFAHREN**
Wegfall der Vorfinanzierung durch steuerpflichtige Unternehmen
Vermindertes Ausfallrisiko für den Staat
Erfahrungen und Auswirkungen im innereuropäischen Geschäftsverkehr
Ein Weg: Identifizierung von Geschäftspartnern mittels Zahlungsmittel?
- 12 **4. REFORMALTERNATIVE 2: ONE-STOP-SHOP (OSS)**
Verringerung des bürokratischen Aufwands
Herausforderungen im grenzüberschreitenden Steuervollzug
Gefahr von Wettbewerbsverzerrungen im Binnenmarkt
Abgrenzungsschwierigkeiten des Bestimmungslandprinzips nicht gelöst
Anwendung ausländischen Steuerrechts durch Steuerpflichtige und Finanzverwaltung
- 15 **5. EIN BRÜSSELER KOMPROMISS – MIT NEUEN UNWÄGBARKEITEN**
Der CTP-Status im „Definitiven Mehrwertsteuer-Regime“ für Europa
Eine ordnungspolitische Herausforderung: Wer einen CTP-Status tatsächlich erhalten kann
Einheitliches Regelwerk versus europaweite Mindeststandards
- 17 **6. FAZIT**

Über die Autoren dieser Ausgabe

Paul P. Maeser ist Betriebs- und Volkswirt. Er ist Sachverständiger in der Umsatzsteuer-Expertengruppe der Europäischen Kommission.

Volker Halsch ist Staatssekretär im Bundesministerium der Finanzen a. D.

Beide Autoren sind Mitglieder der Arbeitsgruppe Finanzen des Managerkreises.

VORWORT

Die Umsatzsteuer, landläufig bekannter unter der Bezeichnung Mehrwertsteuer, hat in ihrer jetzigen Ausgestaltung in Deutschland gerade fünfzigjähriges Jubiläum gefeiert. Allerdings ist sie keineswegs eine neuzeitliche Erfindung der Finanz- und Steuerpolitik. Ihre Anfänge reichen in das 16. Jahrhundert zurück.

Paul P. Maeser und Volker Halsch befassen sich in dem vorliegenden Papier zur Reformnotwendigkeit des Mehrwertsteuersystems in der Europäischen Union allerdings nicht mit der durchaus interessanten Geschichte dieser ertragreichen Steuer, sondern mit aktuellen, von der Politik aber bisher nicht aufgegriffenen Fragestellungen auf dem Hintergrund, dass das Umsatzsteuersystem in der Europäischen Union gegen Reformansätze, von Veränderungen des Steuersatzes abgesehen, resistent war und ist. Dies verwundert umso mehr als die Entwicklung der Europäischen Union und die Schaffung des damit einhergehenden Wirtschafts- und Handelsraumes Reformen mit dem Ziel der Vereinheitlichung aufdrängt.

Während in anderen Bereichen Reformen noch nicht bewährte vorherige ablösen, hat die Politik die Aufgabe, ein dem europäischen Markt angepasstes Mehrwertsteuersystem zu entwickeln, bisher nicht angepackt. Maeser und Halsch zeigen auf, welche Dringlichkeit ein kohärentes europäisches Mehrwertsteuersystem hat. Anschaulich und praxisnah schildern die Autoren die Bedeutung der Umsatzsteuer, die Schwächen des derzeitigen Systems und Reformwege. Sie widmen sich dabei gleichermaßen den aktuellen Problemen und Belastungen für die Steuerverwaltungen wie für die Unternehmen, ohne dabei die fiskalische Bedeutung und Notwendigkeit der Umsatzsteuer in Frage zu stellen.

Die Auseinandersetzung mit den Reformnotwendigkeiten schließt ergebnisoffen. Die Autoren betonen jedoch, dass jeder der denkbaren Reformansätze das derzeitige Mehrwertsteuersystem in der Europäischen Union maßgeblich verbessern kann. Hieraus leitet sich ein Aufruf an die europäische Politik ab: Sie muss zügig für Effizienz im Steuersystem sorgen – in einer Demokratie haben alle Steuerzahler hierauf einen berechtigten Anspruch!

DR. HARALD NOACK

Sprecher der Arbeitsgruppe Finanzen des
Managerkreises der Friedrich-Ebert-Stiftung

1

EINFÜHRUNG: DIE BEDEUTUNG DER UMSATZSTEUER

Die Aufteilung der Steuern vom Umsatz* in Deutschland

Haushaltsjahr 2017

	in %	in Mio. Euro
Gesamtaufkommen	100,00	226.650
Bund vorab für Arbeitslosenversicherung	4,45	10.086
Bund vorab für Rentenversicherung	4,83	10.936
Gemeinden	2,00	4.524
Bund	44,10	99.949
Länder	44,63	101.155

Darüber hinaus zahlt der Bund die sog. Mehrwertsteuer-Eigenmittel von 2.440 Mio. Euro (ca. 1,08% des Gesamtaufkommens) in den Haushalt der Europäischen Union ein.

*Umsatzsteuer und Einfuhrumsatzsteuer

Quelle: Bundesministerium der Finanzen - Referat I A 6, Ergebnis der 149. Sitzung des Arbeitskreises „Steuerschätzungen“ vom 2. bis 4. November 2016 in Nürnberg.

Das Umsatzsteuersystem in der Europäischen Union ist reformbedürftig. Eine wesentliche Ursache dafür ist das rasante Wachstum des eCommerce. Im Waren- und Dienstleistungsverkehr hat dies die Bedeutung grenzüberschreitender Lieferungen erhöht. Unternehmen wiederum sind mit bis zu 28 teils sehr unterschiedlichen Mehrwertsteuersystemen konfrontiert. Ferner beklagen die Finanzverwaltungen europaweit beträchtliche Steuerausfälle. Es bedarf einer grundlegenden Umstellung in der Steuersystematik. Konzepte sind bereits entwickelt worden. Diese sind kritisch zu beleuchten.

In Deutschland zählt die Umsatzsteuer zu den ertragreichsten Steuern.¹ Nach der letzten Steuerschätzung aus dem November 2016 wird ihr Aufkommen in 2017 rund 227

Mrd. Euro betragen.² Mit 31,3% des Gesamtsteueraufkommens ist sie die zweitertragreichste Steuer nach der Einkommensteuer (32,2%).³ Darüber hinaus ist sie eine gemeinschaftliche Steuer. Bund, Länder und Gemeinden teilen das Steueraufkommen untereinander auf. Bund und Länder erhalten den Großteil; die Kommunen sowie die Europäische Union erhalten einen kleinen Anteil.⁴ Mit dem Ziel die Sozialversicherungsbeiträge zu stabilisieren, beschloss die Große Koalition im Jahr 2006, Teile des Umsatzsteueraufkommens der Arbeitslosen- und Rentenversicherung zuzuweisen.⁵ Damit trägt die Umsatzsteuer zur Finanzierung nahezu aller öf-

² Zum Vergleich: Das Aufkommen der Erbschaftssteuer beträgt 5,3 Mrd. Euro.

³ Steuern vom Umsatz bzw. Lohnsteuer zzgl. veranlagter Einkommensteuer. Schätzungen für das Jahr 2017. Bundesministerium der Finanzen – Referat I A 6, Ergebnis der 149. Sitzung des Arbeitskreises „Steuerschätzungen“ vom 2. bis 4. November 2016 in Nürnberg.

⁴ <http://www.consilium.europa.eu/de/policies/eu-revenue-own-resources/2014-2020/>

⁵ <http://www.spiegel.de/politik/deutschland/koalition-bundestag-beschliesst-groesste-steuererhoehung-seit-1949-a-417118.html>

¹ Aus Gründen der sprachlichen Vereinfachung werden die Begriffe „Umsatzsteuer“ und „Mehrwertsteuer“ synonym für alle Steuern vom Umsatz verwendet. Diese schließen neben der Umsatzsteuer auf inländische sowie aus dem Gemeinschaftsgebiet stammende Lieferungen und Leistungen auch die Einfuhrumsatzsteuern mit ein. Einfuhrumsatzsteuern fallen auf Importe aus Drittstaaten an und werden durch die Zollverwaltung erhoben.

fentlichen Leistungsträger bei. Auch europaweit ist die Umsatzsteuer von erheblicher Bedeutung. Im Jahr 2014 wurden EU-weit ca. 977 Mrd. Euro an Umsatzsteuern eingenommen.⁶ Das entspricht ca. 7% des Bruttoinlandsproduktes aller Mitgliedstaaten der Europäischen Union.⁷

Bei der Umsatzsteuer handelt es sich um eine sog. *Allgemeine Verbrauchssteuer*. Das bedeutet, dass der Verbraucher die Steuerlast trägt. Die Umsatzsteuer ist als sog. Nettoallphasen-Mehrwertsteuersystem mit Vorsteuerabzug ausgestaltet.⁸ Das heißt, der Leistungserbringer ist grundsätzlich für die Abfuhr der Umsatzsteuer an das Finanzamt zuständig. Er berechnet seinem Kunden die Steuer und stellt diesem gleichzeitig eine Rechnung mit einem Umsatzsteuerausweis aus. Da ein Unternehmen letztlich nicht mit der Umsatzsteuer belastet werden soll, kann es die selbst an Vorleistende gezahlte Umsatzsteuer mit den von den Kunden eingezogenen Umsatzsteuern verrechnen (sog. Vorsteuerabzug). Im Ergebnis leitet jeder Unternehmer nur den Betrag aus vereinnahmten Umsatzsteuern verringert um die über Rechnungen an Vorleistende gezahlte Steuern an das Finanzamt weiter. Diese Differenz entspricht der Umsatzsteuer auf den Teil der Wertschöpfung, der (theoretisch) dem Unternehmen zuzurechnen ist. Die Umsatzsteuer wird also über die Rechnungen die Wertschöpfungskette entlang *abgewälzt*. Der Verbraucher hat kein Recht einen Vorsteuerabzug geltend zu machen. Da er die Umsatzsteuer mit der Rechnung begleicht, trägt er die Steuerlast, ohne dass er in die Verwaltung einbezogen wird.⁹

Gemäß Art. 113 AEUV hat die Europäische Union einen Auftrag zur Harmonisierung des europäischen Umsatzsteuerrechts, soweit dies für einen funktionierenden Binnenmarkt notwendig ist. Daher gilt das besondere Augenmerk der Europäischen Kommission den Regeln für den innergemeinschaftlichen Handel. Seit einiger Zeit werden Reformpläne diskutiert. In diesem Papier werden wir einen Überblick über den aktuellen Diskussionsstand geben.

⁶ 28 EU-Mitgliedsstaaten ohne Zypern. https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2016-09_vat-gap-report_final.pdf

⁷ BIP der EU-28 in 2014: 14.011 Mrd. Euro.

⁸ Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Auflage, §17 Rz. 16: 898.

⁹ Eine Ausnahme stellt die Einfuhr-Umsatzsteuer dar, wenn Güter aus Drittstaaten eingeführt werden. Diese fällt an, wenn der Warenwert jenseits der festgelegten Freigrenzen liegt. Die Einfuhr-Umsatzsteuer wird in der Regel zusammen mit dem Zoll bei der Wiedereinreise erhoben.

2

DIE NOTWENDIGKEIT EINER REFORM: SCHWÄCHEN DES DERZEITIGEN UMSATZSTEUER-SYSTEMS

DEFIZITE IM STEUERVOLLZUG UND STEUER-VERMEIDUNG

In der Europäischen Union sind immense Steuerausfälle zu vermuten. Nach Schätzungen der EU-Kommission lag im Jahr 2014 die sog. Mehrwertsteuerlücke – also der Differenzbetrag zwischen der eigentlich zu erhebenden Umsatzsteuer und den tatsächlichen Steuereinnahmen – in der EU (ohne Zypern) bei ca. 14% des theoretisch anfallenden Steueraufkommens. Dabei sind erhebliche Unterschiede zwischen den Mitgliedsstaaten zu beobachten. Deutschland liegt dabei mit ca. 10% Ausfall im Mittelfeld.¹⁰ Konkret ergibt sich für Deutschland daraus ein Steuerausfall von ca. 23,5 Mrd. Euro. Zu den wichtigsten Ursachen für die Steuerausfälle zählen Insolvenzen, Fehler bei der Anwendung des Umsatzsteuerrechts und Steuerkriminalität. Für die Politik besteht daher Handlungsbedarf.¹¹

Außerdem wird die Steuerbasis durch das starke Wachstum in neuartigen Geschäftsmodellen herausgefordert. Durch das starke Wachstum im eCommerce ist es für Verbraucher leichter geworden, Waren direkt aus dem Ausland zu beziehen. Insbesondere bei der Einfuhr aus dem Gemeinschaftsgebiet kann die Umsatzsteuer hier nicht zusammen mit Zoll beim Grenzübertritt erhoben werden. Stattdessen bedarf es bei steuerpflichtigen Unternehmen mit Sitz im Ausland der Möglichkeit einer Betriebsprüfung, die sich aus rechtlichen Gründen ungleich schwerer darstellen lässt als im Inland. In einigen Fällen muss der zuständigen Finanzbehörde überhaupt erst bekannt sein, dass eine umsatzsteuerpflichtige Transaktion zwischen einem Verbraucher und einem ausländischen Unternehmen stattgefunden hat. In der

Praxis sind viele ausländische Online-Händler jedoch nicht einmal umsatzsteuerlich registriert.¹²

Hinzu kommt, dass in der digitalen Ökonomie die Bedeutung von Tauschgeschäften gewachsen ist. Insbesondere auf Social-Media-Plattformen werden von Kunden Dienstleistungen in Anspruch genommen, ohne dass es zu einer finanziellen Gegenleistung kommt. Stattdessen „zahlen“ Kunden regelmäßig mit ihren Daten, deren Wert sich nur schwer monetär beziffern lässt und daher in der Praxis häufig gar nicht umsatzsteuerlich erfasst wird. Auf ähnliche Weise treten in der sog. *shared economy* eine hohe Anzahl neuer, privater Anbieter – z. B. für Unterkünfte – am Markt auf, die de facto keine Umsatzsteuer zahlen. Gewinnen diese Anbieter signifikante Marktanteile, kann dieser Strukturwandel das Steueraufkommen negativ beeinträchtigen. Um das Steuersubstrat hinreichend zu sichern, muss das Umsatzsteuerrecht auf derartige Ausweicheffekte reagieren.

UNVERHÄLTNISSMÄSSIGER VERWALTUNGS-AUFWAND FÜR UNTERNEHMEN

Gleichfalls kämpfen Unternehmen mit Schwächen des bestehenden Mehrwertsteuersystems. Vor allem für europaweit agierende Unternehmen ist das gegenwärtige Umsatzsteuerregime mit einem unverhältnismäßig hohen administrativen Aufwand verbunden. Nach gegenwärtigem Regelwerk sind innergemeinschaftliche Lieferungen zwischen zwei Unternehmen („B2B-Geschäfte“) grundsätzlich von der Umsatzsteuer befreit.¹³ Wird also ein steuerbarer Gegenstand im Inland produziert, jedoch im Ausland verarbeitet oder konsumiert, fällt im Ansässigkeitsstaat des Exporteurs keine Umsatzsteuer an. Umgekehrt jedoch ist ein erwerbendes Unternehmen verpflichtet, diesen innergemeinschaftlichen Erwerb in der sog. Zusammenfassenden Meldung dem Bundeszentralamt

¹⁰ Nahe des Median von ebenfalls ca. 10%.

¹¹ Bereits im Jahr 2006 sind „die Finanzminister des Bundes und der Länder zu der Überzeugung gelangt, dass die Möglichkeiten zur Verbesserung der Betrugsbekämpfung im Rahmen des geltenden Verfahrens der Umsatzbesteuerung in Deutschland weitgehend ausgeschöpft sind.“ Bundesministerium der Finanzen, Monatsbericht Januar 2006, S. 45.

¹² Auch bei steuerpflichtigen Online-Händlern außerhalb der Europäischen Union treten Schwierigkeiten im Steuervollzug auf. Vgl. <http://www.rbb-online.de/wirtschaft/beitrag/2017/02/steuerhinterziehung-online-plattformen-amazon-berlin.html>

¹³ §4 Abs.1 S.1. Nr.1b UStG i.V.m. §6a UStG.

für Steuern anzuzeigen und die Umsatzsteuer abzuführen. Reine B2B-Geschäfte müssen vom ausführenden Unternehmer also lediglich gegenüber der heimischen Finanzverwaltung angezeigt werden.¹⁴ Direkte Berührungspunkte mit einer ausländischen Finanzverwaltung gibt es nicht. Anders sieht es bei Verkäufen an Verbraucher („B2C-Geschäfte“) aus. Verbraucher sollen vom Verwaltungsaufwand verschont bleiben. Folglich ist der Exporteur verpflichtet, die Umsatzsteuer ordnungsgemäß im Ansässigkeitsstaat des Verbrauchers abzuführen. Hierfür ist eine Registrierung bei einer ausländischen Finanzverwaltung notwendig. Nach Einschätzung der EU-Kommission entstehen Unternehmen Compliance-Kosten von jährlich ca. 8.000 Euro für jeden Mitgliedsstaat, indem sie sich registrieren.¹⁵ Compliance-Kosten fallen auch in den Mitgliedsstaaten an, in denen ein Unternehmen registriert, aber nicht ansässig ist.

Diese Kostenbelastung wirkt wettbewerbsverzerrend. Unternehmen mit wenigen und kleineren Umsätzen werden demnach im innergemeinschaftlichen Geschäft größere Schwierigkeiten haben, hinreichende Deckungsbeiträge zu erwirtschaften, um die Kosten einer Umsatzsteuerregistrierung zu erwirtschaften. Die „Investition“ in eine Umsatzsteuer-Registrierung wäre mit einem signifikanten Verlustrisiko verbunden. Damit bleiben einem kleinen Unternehmen zwei Handlungsmöglichkeiten: Entweder eine Beschränkung auf B2B-Geschäfte oder – je nach Geschäftsmodell – sogar die vollständige Abkehr von innergemeinschaftlichen Transaktionen. Aus betriebswirtschaftlicher Sicht stellen die administrativen Kosten des europäischen Umsatzsteuersystems ein Wachstumshemmnis bzw. ein Risiko dar. Die Folgen des mangelnden Wettbewerbs dürften Verbraucher in Form höherer Preise und geringerer Produktvielfalt spüren.

VERZERRUNGEN IM EUROPÄISCHEN BINNENMARKT

Darüber hinaus sind in einigen Mitgliedsstaaten lange Wartezeiten bei der Ausstellung einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (VAT-ID) zu beobachten. Nach gängiger Praxis stellt ein Verkäufer seinem Kunden im europäischen Ausland u.a. dann keine Umsatzsteuer in Rechnung, wenn dieser sich mit Hilfe einer VAT-ID als Unternehmer ausweist. Bisher war die Vorlage einer VAT-ID ein zwingendes Kriterium für die Steuerbefreiung.¹⁶ Liegt beispielsweise einem neu gegründeten Unternehmen die VAT-ID noch nicht vor, wird ihm beim Einkauf dennoch die Umsatzsteuer im Land des Verkäufers in Rechnung gestellt. Dies stellt keine Hürde dar, wenn Käufer

und Verkäufer im gleichen Staat ansässig sind. Hier kann das erwerbende Unternehmen die gezahlte Umsatzsteuer im Zuge der nächsten Steuererklärung mit vereinnahmter Umsatzsteuer verrechnen. Jedoch entsteht ein Abwicklungsproblem, wenn der Käufer die Ware importiert. Denn in diesem Fall muss er zunächst seinem Verkäufer die Umsatzsteuer in dessen Ansässigkeitsstaat bezahlen und zusätzlich die Einfuhr in seinem Heimatland in der Zusammenfassenden Meldung anzeigen und versteuern. Zwar kann der Käufer nach Erhalt der VAT-ID zu Unrecht gezahlte Steuern zurückverlangen. Doch ergibt sich für die Zwischenzeit ein Liquiditätsnachteil. Ohne eine VAT-ID besteht für ein Unternehmen ein Anreiz, Vorleistungen nach Möglichkeit nur im Inland zu beziehen.

VORDRINGLICHE REFORMZIELE

Eine Reform des europäischen Umsatzsteuersystems sollte daher drei Ziele verfolgen:

- Sicherstellung des Steueraufkommens
- Reduzierung des Verwaltungsaufwands für steuerpflichtige Unternehmen
- Beseitigung von Handelshemmnissen im gemeinsamen Binnenmarkt

¹⁴ Bei innergemeinschaftlichen Lieferungen in der sog. Zusammenfassenden Meldung.

¹⁵ https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/commission_presentation.pdf

¹⁶ Der Europäische Gerichtshof stellte klar, dass eine Mehrwertsteuerbefreiung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen aufgrund einer fehlenden Steuer-Identifikationsnummer seitens der Finanzverwaltung nicht verwehrt werden dürfe, wenn keine Anhaltspunkte für eine Steuerhinterziehung vorliegen. Welche genauen Auswirkungen dieses Urteil auf den praktischen Steuervollzug hat, bleibt abzuwarten. Vgl. EuGH-Urteil in der Rechtssache C-24/15 vom 20.10.2016 (Josef Plöckl gegen das Finanzamt Schrobenuhausen).

3

REFORMALTERNATIVE 1: REVERSE-CHARGE-VERFAHREN

Anders als im Nettoallphasen-Mehrwertsteuersystem mit Vorsteuerabzug trägt beim Reverse-Charge-Verfahren nicht der Leistungserbringer, sondern der Leistungsempfänger die Steuerschuld. Dies bedeutet, dass der Käufer dem Finanzamt eine Mitteilung über den steuerpflichtigen Erwerb machen muss. Bezieht ein Unternehmen eine Leistung, ist es zur Erklärung und Versteuerung des Erwerbs verpflichtet. Das Unternehmen kann jedoch die zu zahlende Umsatzsteuer gleichzeitig als Vorsteuer geltend machen.

WEGFALL DER VORFINANZIERUNG DURCH STEUERPFLICHTIGE UNTERNEHMEN

Hieraus ergeben sich zwei Vorteile: Zum einen verbessert sich im Reverse-Charge-Verfahren die Liquiditätssituation der Unternehmen. Momentan muss ein Unternehmen die Zahlung der Vorsteuer vorfinanzieren, weil zwischen Einkauf einer Vorleistung und dem (Weiter-)Verkauf eines Erzeugnisses teilweise erhebliche Zeitspannen liegen können. Beim Einkauf fließt die Umsatzsteuer zunächst aus dem Unternehmen ab. Erst mit Begleichung der Ausgangsrechnung fließen die Mittel ins Unternehmen zurück. Bis dahin können im Zuge eines Produktionsprozesses bereits erneut Vorleistungen bezogen worden sein, so dass ein dauerhafter Außenstand an Vorsteuern vielfach üblich ist. Im Reverse-Charge-Verfahren würde der Leistungsempfänger die Steuer zahlen und gleichzeitig die Vorsteuer geltend machen. Damit kommt es zu einer unmittelbaren Verrechnung der Steuerschuld. Das bedeutet, dass sich im Extremfall kein Zahlungsstrom ergibt. Eine Vorfinanzierung ist nicht mehr nötig.

VERMINDERTES AUSFALLRISIKO FÜR DEN STAAT

Zum zweiten verringert sich das Ausfallrisiko für den Fiskus. Weil im gegenwärtigen System der Verkäufer quasi als „Inkasso-Büro“ des Finanzamts für die Steuerschuld des Käufers fungiert, muss das Finanzamt warten, bis der Leistungserbringer im Zuge der Umsatzsteuer-Voranmeldung die Zah-

lungen an den Fiskus überweist. Durch diesen Zeitverzug besteht die Gefahr, dass der Leistungserbringer in der Zwischenzeit insolvent wird.¹⁷ Das Finanzamt ist auf die Geltendmachung des Anspruchs aus der Insolvenzmasse angewiesen. Die Steuerforderung ist damit regelmäßig wertlos. Im Reverse-Charge-Verfahren wäre diese Gefahr gebannt. Der „Umweg“ über den Verkäufer würde entfallen, da der Käufer die zu zahlende Umsatzsteuer direkt mit dem Fiskus abrechnet.

ERFAHRUNGEN UND AUSWIRKUNGEN IM INNEREUROPÄISCHEN GESCHÄFTSVERKEHR

Im europäischen Binnenmarkt findet im grenzüberschreitenden Geschäftsverkehr (B2B) eine grundsätzliche Übertragung der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger bereits Anwendung. Darüber hinaus erlaubt der europäische Rechtsrahmen, die sog. Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie, die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens für bestimmte Steuerfälle.¹⁸ Am wichtigsten sind dabei Transaktionen, in denen der Leistungserbringer bestimmten Branchen, z. B. dem Baugewerbe, zugeordnet werden kann. In diesen Branchen wird das Ausfallrisiko aufgrund von Insolvenzen oder Betrug als besonders hoch eingestuft.¹⁹ In §13b UStG macht das deutsche Steuerrecht von den europarechtlichen Genehmigungen für Reverse-Charge Gebrauch. Eine generelle Anwendung des Reverse Charge-Verfahrens ist im inländischen Geschäftsverkehr in Europa aber unzulässig. Jedoch haben Österreich und Tschechien beantragt, die allgemeine Anwendung des Verfahrens in einem Pilotverfahren zu testen. Die

¹⁷ Ein Ansatz, u.a. diese Ausfälle zu vermeiden, ist der sog. Split-Payment Mechanismus, bei dem die Umsatzsteuer direkt mit Bezahlung der Rechnung an das Finanzamt abgeführt wird. Dieses Verfahren schafft allerdings eine Vielzahl praktischer Hürden und konnte bisher unter den Mitgliedsstaaten der Europäischen Union keine Mehrheit finden.

¹⁸ Vgl. Art. 193-199 und 202 MwStSysRL.

¹⁹ Vgl. Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Auflage, §17 Rz. 73, S. 923.

Zustimmung des Rates der EU-Finanz- und Wirtschaftsminister (ECOFIN) steht allerdings noch aus.²⁰

Doch das Reverse-Charge-Verfahren behebt nicht alle Schwächen des Mehrwertsteuer-Systems. Vielmehr schafft es neue Abgrenzungsschwierigkeiten. Um auch zukünftig den administrativen Aufwand gering zu halten, sollten Verbraucher weiterhin von der Umsatzsteuerverwaltung ausgenommen sein. Hieraus ergibt sich für den Verkäufer die Notwendigkeit, jeden Vertragspartner auf seine Eigenschaft als Verbraucher bzw. Unternehmer hinreichend zu prüfen. Eine neue Mitwirkungspflicht für den Steuerpflichtigen entsteht. Gleichzeitig bliebe bei B2C-Geschäften im europäischen Binnenmarkt die Notwendigkeit einer umsatzsteuerlichen Anmeldung bei den jeweiligen Finanzbehörden im Ansässigkeitsstaat des Verbrauchers bestehen. Bürokratiekosten der Unternehmen lassen sich mit dem Reverse-Charge-Verfahren nur sehr eingeschränkt reduzieren.

EIN WEG: IDENTIFIZIERUNG VON GESCHÄFTSPARTNERN MITTELS ZAHLUNGSMITTEL?

Ein in den USA entwickelter Ansatz ist die Identifizierung eines steuerbefreiten Vertragspartners mittels Kreditkarte.²¹ Kreditkarten für Mitarbeiter, die direkt über das Firmenkonto abgewickelt werden, bedeuten nur ein geringes Steuerbetrugsrisiko. Offen bleibt jedoch, wie missbräuchliche Ausstellung von Kreditkarten vermieden werden kann. Ob der Gesetzgeber den kartenausgebenden Stellen eine derartige Identitätsprüfung überlassen würde, bleibt fraglich. Ferner müsste das Kreditkartenkonto tatsächlich durch Einnahmen aus dem regulären Geschäftsbetrieb beglichen werden. Außerdem besteht das Risiko, dass ein Mitarbeiter eine solche Firmenkreditkarte missbräuchlich einsetzt. Bei derartigen Vorfällen muss die Firma – keine Versicherung vorausgesetzt – zum einen den Schaden begleichen. Zum anderen müsste der Missbrauchende die anfallende Umsatzsteuer abführen, da die erworbenen Leistungen letztlich verkonsumiert wurden. Ob das Unternehmen für einen derartigen Steuerausfall haftbar gemacht werden kann, bedarf einer weiteren Klärung. Von daher erscheinen Kreditkarten als steuerliches Identifikationsmittel mit erheblichen Risiken verbunden.

²⁰ [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-VAT-News-week-to-04-07-2016/\\$FILE/EY-VAT-News-week-to-04-07-2016.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-VAT-News-week-to-04-07-2016/$FILE/EY-VAT-News-week-to-04-07-2016.pdf) und <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-10426-2016-INIT/en/pdf>

²¹ Dieses Verfahren findet bei der Sales Tax in mehreren amerikanischen Bundesstaaten Anwendung.

4

REFORMALTERNATIVE 2: ONE-STOP-SHOP (OSS)

Bereits seit 2014 wird seitens der Europäischen Kommission ein konzeptionell anderer Ansatz in der politischen Diskussion verfolgt.²² Mit dem sog. One-Stop-Shop (OSS) sollen in-nergemeinschaftliche und inländische Lieferungen verfahrens-technisch gleichgestellt werden. Das bedeutet, dass es für den steuerpflichtigen Unternehmer im Idealfall keinen Unterschied machen würde, ob der Kunde im Inland oder einem anderen EU-Mitgliedsland sitzt. Wie auch beim gegenwärtigen Erhebungsverfahren berücksichtigt der OSS das sog. Bestimmungslandprinzip.²³

VERRINGERUNG DES BÜROKRATISCHEN AUFWANDS

Im OSS stellt der Verkäufer dem Käufer bei allen steuerpflichtigen Transaktionen die Umsatzsteuer in Rechnung, unabhängig davon, ob der Käufer im Inland oder im EU-Ausland sitzt. Auch die Unterscheidung zwischen Unternehmen und Privatpersonen entfällt. Allerdings stellt der Verkäufer die Umsatzsteuer des Bestimmungslandes in Rechnung. Im Rahmen seiner steuerlichen Berichtspflichten erklärt der Verkäufer im nächsten Schritt alle europaweiten Transaktionen gegenüber der Finanzverwaltung in seinem Ansässigkeitsstaat. Er führt die Steuer (verringert um jeweils gezahlte Vorsteuern) an seinen Fiskus ab. Die Finanzverwaltung des Ansässigkeitsstaates reicht dann das entsprechende Steueraufkommen an das Bestimmungsland weiter.²⁴

Im Vergleich zum gegenwärtigen System verringert sich der bürokratische Aufwand. Lediglich die Registrierung in einem EU-Mitgliedsstaat wäre vonnöten; der Steuerpflichtige muss nur eine Steuererklärung einreichen. Gegenwärtig findet dieses Verfahren bereits als sog. Mini-One-Stop-Shop (MOSS)

europaweit Anwendung. Der Geltungsbereich umfasst aber lediglich digitale Dienstleistungen (z. B. Videostreaming).²⁵

Bestimmungslandprinzip versus Herkunftslandprinzip

Im Umsatzsteuerrecht findet grundsätzlich das Bestimmungslandprinzip (englisch: „destination principle“) bzw. Verbrauchsortprinzip Anwendung. Demnach soll demjenigen Staat das Recht auf die Umsatzsteuer zustehen, in dem der Endverbrauch stattfindet und der den zum Konsum notwendigen öffentlichen Rahmen schafft (vgl. Tipke/Lang §17 Rz. 13, S. 897).

Aus einer ökonomischen Betrachtungsweise ist die Umsatzsteuer eine Verbrauchssteuer, bei der die Konsumentenrente besteuert werden soll. Analog hierzu wird z. B. bei Einkommen- oder Körperschaftsteuer die Produzentenrente (= Profit) besteuert. In beiden Fällen soll die Steuer möglichst dort erhoben werden, wo die Wertschöpfung tatsächlich stattfindet. Die Konsumentenrente entsteht am Verbrauchsort, also dort, wo der Erwerber die Ware oder Dienstleistung verwendet. Folglich soll dem dortigen Staat das Recht zur Steuererhebung zugebilligt werden. In der Praxis ist die Ermittlung der Steuerinzidenz, d.h. bei wem die tatsächliche Belastungswirkung liegt, selbst mit Hilfe empirischer Analysen schwierig.

Demgegenüber steht das Ursprungs- bzw. Herkunftslandprinzip (englisch: „origin principle“). Dabei findet grundsätzlich die umsatzsteuerliche Regelung aus dem Land des Verkäufers Anwendung. Zu Recht wird unter Fachleuten allerdings auf Wettbewerbsverzerrungen hingewiesen (vgl. Tipke/Lang §17 Rz. 395, S. 1040).

Insbesondere in einem gemeinsamen Binnenmarkt müsste der Verkäufer seinen Sitz lediglich in das >

²² <http://www.euractiv.com/section/digital/news/experts-reject-google-tax-back-vat-move-against-amazon/>

²³ Vgl. Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Auflage, §17 Rz. 393, S. 1039 und <https://www.theguardian.com/small-business-network/2014/dec/08/new-vat-regulations-affect-smes>

²⁴ In Deutschland wäre hierfür das Bundeszentralamt für Steuern verantwortlich.

²⁵ http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/telecommunicationsbroadcasting-electronic-services_en

Land mit dem niedrigsten Umsatzsteuersatz verlagern und seine Kunden z. B. per Fernabsatz bedienen. Durch die niedrigere Steuerlast ergäbe sich ein Preisvorteil. Es käme zu einer Lenkungswirkung des Steuersystems, der einen ungewollten Steuerwettbewerb nach sich ziehen könnte. Das Neutralitätsprinzip, nachdem das Umsatzsteuersystem Kaufentscheidungen möglichst wenig beeinflussen soll, wäre stark in Zweifel gezogen. Im Internationalen Geschäftsverkehr hat sich das Bestimmungslandprinzip durchgesetzt (vgl. OECD <http://www.oecd.org/tax/consumption/36177871.pdf> Rz. 4).

HERAUSFORDERUNGEN IM GRENZÜBERSCHREITENDEN STEUERVOLLZUG

Zur Einführung des OSS müssen die Mitgliedsstaaten bereit sein, andere EU-Länder mit dem Vollzug der eigenen Steuer zu betrauen. Hieraus können sich Interessenkonflikte ergeben. Weshalb sollte ein Staat bei seinen eigenen Steuerpflichtigen die Steuer mit der gleichen Sorgfalt erheben wie die eigenen Einkünfte? Ist im Allgemeinen gewährleistet, dass alle EU-Staaten vergleichbare Qualitätsstandards in der Steuerverwaltung pflegen? Ein etwaiges Vollzugsdefizit könnte dabei zu Einnahmeausfällen in einem anderen Mitgliedsstaat führen.²⁶

Offen sind auch die Fragen, wer unter welchen Bedingungen eine Betriebsprüfung beim Steuerpflichtigen anordnen und durchführen darf. Einer ausländischen Finanzverwaltung müsste es möglich sein, sich selbst ein Bild vom Steuervollzug zu verschaffen. Gleichzeitig können dem Steuerpflichtigen schwerlich bis zu 28 verschiedene Betriebsprüfungen für den gleichen Zeitraum zugemutet werden. Ein Lösungsvorschlag besteht darin, internationale Teams für eine Betriebsprüfung zusammenzustellen und das Ergebnis durch alle Steuerverwaltungen europaweit anzuerkennen.

Es wird offensichtlich, dass bei jeder Lösung Verwaltungskompetenzen auf die europäische Ebene verlagert werden müssten. Es würde dabei in die mitgliedstaatliche Souveränität eingegriffen werden. Zweifelhaft ist, ob hierfür sowohl der politische Wille als auch hinreichendes Vertrauen unter den Mitgliedsstaaten besteht.

GEFAHR VON WETTBEWERBSVERZERRUNGEN IM BINNENMARKT

Darüber hinaus könnten Vollzugsdefizite zu erheblichen Allokationseffekten führen. Bei hinreichend großen Unterschieden im Steuervollzug würden Steuerpflichtige unter sonst

gleichen Bedingungen ihren OSS in den Mitgliedsstaat mit den einfachsten Anforderungen verlegen.²⁷ Damit könnte, je nach Geschäftsmodell, auch die Verlagerung von Teilen der Wertschöpfungsketten einhergehen.

Auch eine Wettbewerbsverzerrung kann nicht ausgeschlossen werden. Bedienen z. B. zwei Anbieter den deutschen Markt mit dem gleichen Gut und profitiert einer der beiden Konkurrenten von einem lückenhaften Umsatzsteuervollzug, so ergibt sich bei Anwendung des regulären Umsatzsteuersatzes für diesen eine „Kostensparnis“ von ca. 16%.²⁸ Berücksichtigt man, dass z. B. im deutschen Einzelhandel die Umsatzrendite in 2014 bei ca. 3,5% lag²⁹, wird die volkswirtschaftliche Dimension einer Zerrwirkung im Falle signifikanter Steuervollzugsdefizite deutlich.

ABGRENZUNGSSCHWIERIGKEITEN DES BESTIMMUNGSLANDPRINZIPIES NICHT GELÖST

Trotz zunächst vereinfachter Mitwirkungspflichten bestehen für den Steuerpflichtigen ebenfalls Unsicherheiten im OSS. Denn zur Anwendung des Bestimmungslandprinzips muss der Verkäufer nach wie vor prüfen, in welches Land die Ware verbracht wird. Dabei soll es z. B. keinen Unterschied machen, ob eine Ware vom Verkäufer geliefert wird, durch einen Boten zugestellt oder von Käufer selbst abgeholt wird. Doch gerade im letzten Fall ergeben sich Schwierigkeiten. Wie kann der Verkäufer bei einem Verkauf ab Werk sicherstellen, dass der Abholer die Ware zum einen tatsächlich ausführt und zum anderen die Ware das vom Käufer genannte Bestimmungsland erreicht?

Relativ gering erscheint das Missbrauchsrisiko zwar bei etablierten Geschäftsbeziehungen oder Bestellungen mit langer Vorlaufzeit. Anders sieht es bei Käufern aus, die bisher unbekannt und ohne Anmeldung beim Verkäufer vorgestellt werden. Stellt sich hier im Nachhinein heraus, dass der Verkäufer nicht die Umsatzsteuer des Bestimmungslandes in Rechnung gestellt hat, kann dieser zu Nachzahlungen verpflichtet sein. Den Käufer in Regress nehmen zu können erscheint in dieser Situation unwahrscheinlich. Außerdem gilt es zu regeln, wie zügig und unter welchen Voraussetzungen zu Unrecht abgeführte Umsatzsteuer von den Mitgliedsstaaten zurückgezahlt werden muss. In der Praxis sind hier teilweise sehr lange Wartezeiten zu beobachten, die die Liquidität der steuerpflichtigen Unternehmen strapazieren können.

²⁶ Beim Mini-One-Stop-Shop weist die Bundesregierung in ihrer Antwort auf eine Kleine Anfrage des Deutschen Bundestages darauf hin, dass „festgestellte Unzulänglichkeiten nahezu alle Einzelaspekte des Mini-One-Stop-Shop (betreffen)“. Zu Ausfällen aufgrund von Vollzugsdefiziten äußert sich die Bundesregierung aber nicht explizit. Vgl. Deutscher Bundestag, Drucksache 18/10229 vom 08.11.2016. <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/18/102/1810229.pdf>

²⁷ Steuerpflichtige aus Drittstaaten ohne Sitz in der Europäischen Union registrieren ihren OSS in einem Mitgliedsstaat ihrer Wahl. Bei nicht-harmonisierten Registrierungsbestimmungen kann dies einen Anreiz setzen, sich in dem Staat mit den geringsten Anmeldeerfordernissen zu registrieren.

²⁸ Ein Zuschlag von 19% auf den Nettoverkaufspreis entspricht 16% des Bruttoverkaufspreises.

²⁹ https://www.verdi.de/+file++5547620bbdf98d187700010e/download/2015_Einzelhandel_Branchendaten_KURZ_online.pdf

ANWENDUNG AUSLÄNDISCHEN STEUERRECHTS DURCH STEUERPFLICHTIGE UND FINANZVERWALTUNG

Ist jedoch das Bestimmungsland korrekt festgestellt, muss im nächsten Schritt der anzuwendende Mehrwertsteuersatz festgestellt werden. Der Verkäufer muss dabei verlässlich feststellen, ob der reguläre oder ein ermäßigter Mehrwertsteuersatz zur Anwendung kommt. Wie bei inländischen Transaktionen müssen Käufer und Verkäufer eine gemeinsame Auffassung der Rechtslage haben. Schwierig ist es, wenn im folgenden Schritt Uneinigkeit zwischen der Finanzverwaltung im Ansässigkeitsstaat und dem Steuerpflichtigen entsteht. Im OSS müssen dann zwei Parteien ausländisches Steuerrecht auslegen. Auch dies bringt hohe Unsicherheiten für beide Seiten mit sich.

Eine mögliche Lösung besteht in einer europaweit einheitlichen, verpflichtenden Klassifizierung von Steuerfällen. In Deutschland werden Steuerfälle mit reduziertem Umsatzsteuersatz weitestgehend mithilfe der Kombinierten Nomenklatur (KN) der Europäischen Union abgegrenzt.³⁰ Die KN findet hauptsächlich bei der Zollerhebung Anwendung. In der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie ist es den Mitgliedern erlaubt, sich zur Abgrenzung auf die Kombinierte Nomenklatur zu berufen.³¹ Um Streitfälle möglichst zu vermeiden, könnten die Mitgliedsstaaten die Kombinierte Nomenklatur künftig jedoch verpflichtend anwenden. Eine darüber hinausgehende Verfeinerung der Aufgliederung von Steuerfällen müsste zunächst in der KN abgebildet werden. Dadurch könnte ein einheitliches Verständnis über die Steuerfälle sowohl bei Steuerpflichtigen als auch bei allen beteiligten Finanzverwaltungen in den Mitgliedsstaaten erzeugt werden. Streitfälle über Auslegungen und Abgrenzungen würden dann auf europäischer Ebene behandelt werden.

³⁰ Anlage II UStG.

³¹ Art. 98 III MwStSysRL.

5

EIN BRÜSSELER KOMPROMISS – MIT NEUEN UNWÄGBARKEITEN

DER CTP-STATUS IM „DEFINITIVEN MEHRWERTSTEUER-REGIME“ FÜR EUROPA

Aufgrund ihrer Stärken und Schwächen haben beide Modelle Gegner und Unterstützer in den Regierungen der Mitgliedsstaaten. Kann es hierzu einen Kompromiss geben? Für ein endgültiges Mehrwertsteuersystem schlägt die Europäische Kommission einen Mittelweg vor:³² In einem ersten Schritt sollen innereuropäische Güter (aber nicht Dienstleistungen) sowohl bei B2B- als auch bei B2C-Geschäften über den OSS umsatzsteuerrechtlich erfasst und abgewickelt werden. In einem zweiten Umsetzungsschritt werden dann u.a. Dienstleistungen in den OSS einbezogen.

Jedoch können alle steuerpflichtigen, vertrauenswürdigen Unternehmen in ihrem Mitgliedsstaat einen Status als „Certified Taxable Person“ (CTP) beantragen. Tritt ein CTP als Käufer auf, findet bei ihm grundsätzlich das Reverse-Charge-Verfahren Anwendung. Aufgrund der nicht mehr vorzufinanzierenden Umsatzsteuer entsteht ein Liquiditätsvorteil und somit ein Anreiz zur Beantragung des CTP-Status für Unternehmen mit starkem innergemeinschaftlichen Bezug. Auf der anderen Seite können Unternehmen mit starkem B2C-Fokus oder lediglich wenigen innergemeinschaftlichen Umsätzen auf den OSS setzen. Eine gesonderte Registrierung bei einer ausländischen Finanzverwaltung entfielen. Doch gerade das CTP-Konzept muss steuer- und wettbewerbstechnisch genauer betrachtet werden.

EINE ORDNUNGSPOLITISCHE HERAUSFORDERUNG: WER EINEN CTP-STATUS TATSÄCHLICH ERHALTEN KANN

Dabei sollen an dieser Stelle zwei Aspekte exemplarisch erörtert werden. Zum einen stellt sich die Frage, unter welchen Voraussetzungen ein CTP-Status gewährt werden soll. Ord-

³² Definite VAT Regime. Vgl. <https://circabc.europa.eu/sd/a/8bf976d1-b735-4927-929c-0dac7f5b6521/57%20-%20Definitive%20regime%20for%20intra-EU%20trade%20-%20First%20step%20-%20Issues%20to%20be%20examined.pdf>

nungspolitisch darf hierzu keinem seriösen Unternehmen der Zugang verwehrt werden. Denn sofern eine Gruppe von Unternehmen vom CTP-Status ausgeschlossen wird, könnten die eventuell vereinfachte Verwaltung und der Liquiditätsvorteil von Mitbewerbern diskriminierend wirken. Ein Ausschluss kann bereits faktisch vorliegen, wenn der mit der Beantragung verbundene Aufwand für kleine Unternehmen prohibitiv hoch läge. Folglich muss ein Zertifizierungsverfahren für Unternehmen einfach sein.

Dem steht die unabdingbare Voraussetzung entgegen, die Vergabe des CTP-Status möglichst betrugssicher zu gestalten. Verhindert werden muss z. B. dass Unternehmen in großem Umfang Ware aus dem Gemeinschaftsgebiet erwerben und vor Abführung der Umsatzsteuer in die Insolvenz gehen. Um Missbrauch vorzubeugen, erscheint es zwingend notwendig, den Finanzverwaltungen ein kurzfristiges Widerrufsrecht einzuräumen.³³ Daraus ergibt sich, dass steuerpflichtige Unternehmen den CTP-Status ihrer Kontrahenten regelmäßig überprüfen müssen. Das CTP-Konzept ist daher voraussichtlich mit laufendem Aufwand für Behörden und Unternehmen verbunden. Zwischen diesen widerstreitenden Interessen einen gangbaren Weg zu finden, zählt vermutlich zu den größten Herausforderungen bei der Umsetzung des Kommissionsvorschlages.

EINHEITLICHES REGELWERK VERSUS EUROPAAWEITE MINDESTSTANDARDS

Zum anderen bleibt zu klären, ob ein CTP-Status nach europaweit harmonisierten Regeln oder aufgrund von nationalen Vorgaben mit europäischen Mindeststandards vergeben werden soll. Für dezentrale Vorgaben spricht, dass jeder Staat

³³ Hieraus ergibt sich eine weitere, verfahrenstechnische Fragestellung: Wann und wie häufig kann dem Verkäufer zugemutet werden, den CTP-Status seines Kunden zu verifizieren? Hierzu müssen von den Finanzverwaltungen entsprechende IT-Kapazitäten bereitgestellt werden, die Massenabfragen zulassen. Vor allem in größeren Betrieben können mit einem einzigen Rechnungslauf teilweise bis zu mehrere tausend Rechnungen täglich erzeugt werden. Hier müssten u. U. alle Kunden auf einen gültigen CTP-Status überprüft werden.

auf individuelle, rechtliche Besonderheiten eingehen kann. Andererseits beugen harmonisierte Regeln einer *regulatory arbitrage* vor; anders als bei Mindeststandards hätten Steuerbetrüger keine Möglichkeit ihren Antrag im Mitgliedsstaat mit den schwächsten Zulassungsbestimmungen zu stellen. Insbesondere bei Mindeststandards ergibt sich auch die Frage, ob der CTP-Status europaweit Anwendung findet. Wenn z. B. der Steuerpflichtige eine Ware erwirbt, die gar nicht zur Lieferung in seinen Ansässigkeitsstaat bestimmt ist, liegt kein umsatzsteuerlicher Erwerb im Inland, wohl aber in einem anderen Mitgliedsstaat vor. In der Praxis ereignet sich der Fall oftmals in Handelsunternehmen. Dort können Waren in einem anderen Mitgliedsstaat eingelagert oder einem dortigen Kunden direkt zugestellt werden. Das inländische Unternehmen, sein Lieferant und die betroffenen Finanzverwaltungen müssen dabei eine einheitliche Auffassung haben, welche Partei die Umsatzsteuer abzuführen hat. Bleibt der CTP-Status aber lediglich auf jene innergemeinschaftlichen Erwerbsgeschäfte mit Lieferung ins Inland beschränkt, müsste nicht nur der CTP-Status der Vertragsparteien erhoben werden. Stattdessen müssten die Vertragspartner und Verwaltungen jede Transaktion individuell umsatzsteuerlich einstufen. Dadurch steigt die Fehleranfälligkeit des Systems. Auch die Prüfungsverfahren der Finanzämter dürften an Komplexität zunehmen.

6

FAZIT

Alle vorgestellten Alternativen können die Probleme der Umsatzsteuer nur teilweise lösen. Während das Reverse-Charge-Verfahren die Hürden für einen Steuerbetrug anheben kann, trägt der OSS zur Beseitigung administrativer Hürden im gemeinsamen Markt bei. Doch andererseits würde das Reverse-Charge-Verfahren den Verwaltungsaufwand bei B2C-Geschäften nicht reduzieren und im innereuropäischen Handel kaum Veränderung bewirken – hier ist die Steuerschuldnerschaft bereits im bestehenden System weitestgehend umgekehrt worden. Auch der OSS würde, bei aller Vereinfachung in der Registrierung, neue Abgrenzungsfälle und damit unbekannte Rechtsrisiken hervorbringen.

Während mit Blick auf eine zunehmend grenzüberschreitend organisierte und digitalisierte Wirtschaft die Sachzwänge eine stärkere Europäisierung der Umsatzsteuer schon seit geraumer Zeit erfordern, stehen einem solchen Schritt gegenwärtig politische Bedenken entgegen. Das größte Hindernis für eine europäische Zusammenarbeit liegt dabei in dem Risiko, dass eine fehlerhaft vollzogene Reform zu drastischen Verwerfungen der Staatsfinanzen in den Mitgliedsstaaten führen kann. Daher muss jede Reform mit Bedacht umgesetzt werden.

Wenn die Europäische Kommission mehr politische Unterstützung für ihren Umsatzsteuer-Aktionsplan und die Einführung eines OSS haben möchte, muss sie auf die berechtigten Kritikpunkte einiger Mitgliedsstaaten eingehen. Zuvorderst ist hier das derzeit nicht gegebene Vertrauen mancher Mitgliedsländer in andere Steuerbehörden zu nennen. Die EU-weite Erhebung von Zöllen ist jedoch ein Beispiel, dass eine geteilte Souveränität in der Finanzverwaltung durchaus möglich ist. Die Unterstützung der Mitgliedsstaaten kann nur gewonnen werden, wenn die Kommission glaubhafte Lösungsvorschläge präsentiert, wie ein defizitärer Steuervollzug zeitnah festgestellt und ggf. wirksam sanktioniert werden soll.

Eine Lösung bestünde in der regelmäßigen Begutachtung des Umsatzsteuervollzugs in allen Mitgliedsstaaten durch einen unabhängigen Prüfer im Auftrag der Europäischen Kommission. Diese Prüfberichte sollten der Öffentlichkeit zugänglich gemacht werden. Im Falle eklatanter Vollzugsdefizite können z. B. Unternehmen aus dem betroffenen Mitgliedsstaat vom OSS zeitweise ausgeschlossen werden; sie müssen

Ihre Umsatzsteuern dann wieder direkt an den jeweils berechtigten Staat abführen. Unternehmen hätten ein Interesse daran, von unnötigen Registrierungspflichten verschont zu werden. Bereits eine transparente Berichterstattung würde Anreize für Unternehmen schaffen, sich bei der nationalen Politik für einen wirksamen Umsatzsteuervollzug einzusetzen. Zusätzlich könnte eine Beteiligung des erhebenden Mitgliedsstaats am Steueraufkommen eines anderen EU-Landes eine weitere Motivation für einen effektiven, europaweiten Steuervollzug schaffen.

Trotz festgestellter Defizite kann der Mini-One-Stop-Shop hierzu als Experimentierfall dienen. Die Europäische Kommission sollte aus diesem Modell weiterhin fortwährend Erkenntnisse sammeln, Mängel zeitnah abstellen und Möglichkeiten zur Ausweitung des Systems prüfen. Auch in Zukunft sollten Kommission und Mitgliedsstaaten für neue wirtschaftliche Entwicklungen europaweite Lösungen finden. Eine umsatzsteuerliche Einordnung von Social-Media-Plattformen und shared-economy-Modellen sollten grundsätzlich gleich von Beginn an europaweit koordiniert werden. Damit würde die Europäische Union frühzeitig zu einem einheitlichen Ordnungsrahmen für diese jungen Geschäftsmodelle beitragen; spätere Harmonisierungen würden reduziert oder gar hinfällig werden.

Dagegen sollte von temporären Konzepten, wie z. B. der befristeten Einführung des Reverse-Charge Mechanismus Abstand genommen werden. Solche Maßnahmen produzieren in erster Linie einen hohen Umstellungsaufwand in Unternehmen und Verwaltung ohne einen dauerhaften Nutzen zu schaffen. Gleichmaßen sind „nationale Alleingänge“ bei einem Systemwechsel abzulehnen. Unterschiedliche Umsatzsteuer-Regime innerhalb der EU würden wahrscheinlich zu neuen Abgrenzungsschwierigkeiten bei der Bestimmung des Leistungsortes, und damit der Steuerhoheit, führen.

Auch die gelegentlich geforderte Umsatzsteuer für Europa stellt keine Lösung für die dargelegten Herausforderungen dar.³⁴ Abgesehen von rechtlichen Hürden würde sie weder zu einer verfahrenstechnischen Vereinfachung noch zu einer

³⁴ <https://www.welt.de/politik/ausland/article161104044/Bruessel-will-separate-Steuern-fuer-Europa-erheben.html>

Sicherstellung des Steueraufkommens beitragen. Darüber hinaus würden wahrscheinlich neue Verteilungskonflikte unter den Mitgliedsstaaten entstehen, während die Regierungen gleichzeitig in ihrer steuerpolitischen Gestaltungsfreiheit eingeschränkt würden.

Für welches Verfahrensmodell sich die Europäische Union letztlich auch entscheidet, die bereits heute sehr ausgeprägten Steuerausfälle für die Mitgliedsstaaten und die stark zunehmende Komplexität für steuerpflichtige Unternehmen verlangen nach einem zügigen Reformtempo. Dabei sollten sich alle Betroffenen vor Augen führen, dass auch eine reformierte Umsatzsteuer kein allseits perfektes Modell sein wird. Besser als das bestehende System kann ein künftiges Mehrwertsteuersystem aber allemal ausfallen.

Impressum:

© 2017

Friedrich-Ebert-Stiftung

Herausgeber: Managerkreis der Friedrich-Ebert-Stiftung

Hiroshimastraße 17, 10785 Berlin

www.managerkreis.de

Bestellungen/Kontakt: managerkreis@fes.de

Die Ausführungen und Schlussfolgerungen sind von den Autoren in eigener Verantwortung vorgenommen worden und geben ausschließlich ihre persönliche Meinung wieder. Die zum Ausdruck gebrachten Ansichten sind nicht notwendigerweise die der Friedrich-Ebert-Stiftung. Eine gewerbliche Nutzung der von der FES herausgegebenen Medien ist ohne schriftliche Zustimmung durch die FES nicht gestattet.

ISBN: 978-3-95861-830-5

Titelmotiv: © industrieblick – fotolia

Gestaltungskonzept: www.stetzer.net

Layout: www.zumweissenroessl.de

Druck: www.bub-bonn.de

Juni 2017

