

Die aktuellen Änderungen des Unionsrechts

Bettina Spilker

- 1. Einführung**
- 2. Reformpläne für ein endgültiges Mehrwertsteuersystem**
 - 2.1. Besteuerung von grenzüberschreitenden B2B-Umsätzen innerhalb der Union
 - 2.2. Rechtfertigung der geplanten Systemumstellung?
 - 2.2.1. Vorsteuerabzug als Einfallstor für Mehrwertsteuerbetrug und -missbrauch
 - 2.2.2. Anforderungen an Unternehmen
 - 2.2.3. Kontrollschwierigkeiten der Finanzverwaltung
 - 2.2.4. Zwischenergebnis
 - 2.3. Alternativmodell? Ausbau des Reverse-Charge-Systems
 - 2.3.1. Nachteile?
 - 2.3.2. Vorteile
- 3. Quick Fixes als Übergangslösung seit 2020**
 - 3.1. Quick Fix 1: Rechtsvereinheitlichung beim ig Reihengeschäft
 - 3.2. Quick Fix 2: Weitere Voraussetzungen für die Steuerbefreiung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen
 - 3.3. Quick Fix 3: Nachweise für ig Lieferungen
 - 3.4. Quick Fix 4: Neuregelung für Konsignationslager
- 4. Neuregelungen beim Versandhandel**
 - 4.1. Einfuhr-Versandhandel („Fernverkäufe“)
 - 4.2. Versandhandel aus dem Gemeinschaftsgebiet
- 5. Neue Aufzeichnungspflichten – „Plattformhaftung“**
- 6. Gesamtbetrachtung und Fazit**

1. Einführung

Ursprünglich – im Jahr 1993 – wurde eine „Übergangsregelung“ für Warenbewegungen zwischen Unternehmern innerhalb der EU eingeführt. Ziel war ein Binnenmarkt ohne Grenzkontrollen. Dazu sollte die Besteuerung übergangsweise im Bestimmungsland erfolgen. Langfristig war eine Umstellung auf das Ursprungslandprinzip geplant, denn das Mehrwertsteuersystem sollte für Umsätze innerhalb der Europäischen Gemeinschaft genauso funktionieren wie für innerstaatliche Umsätze.

Nach der „Übergangsregelung“ galt und gilt bis heute: Innerhalb der EU sind Lieferungen an Unternehmer im Ursprungsland von der Umsatzsteuer – als sog. steuerbefreite ig Lieferungen – befreit. Die Besteuerung erfolgt im Bestimmungsland, in dem der Erwerber der Ware der Erwerbsbesteuerung unterliegt, sog. ig Erwerb. Auch grenzüberschreitende Dienstleistungen zwischen Unternehmern werden im Bestimmungsland besteuert, allerdings nach einem anderen System. Es gilt das *Reverse-Charge*-Verfahren: Der Empfänger der Dienstleistung schuldet die Mehrwertsteuer, dh die Steuerschuld geht vom Leistungserbringer auf den Leistungsempfänger über. Damit wird eine effektive Besteuerung sichergestellt. Der im Bestimmungsland ansässige Unternehmer ist für die Finanzbehörde kontrollierbar.¹

Die „Übergangsregelung“ für Leistungen zwischen Unternehmern innerhalb der EU soll nunmehr durch endgültige Regelungen ersetzt werden.² Dabei besteht Einigkeit: Auch das endgültige Mehrwertsteuersystem soll weiter auf dem Bestimmungslandprinzip beruhen.³

Von den Plänen zur Umstellung auf das Ursprungslandprinzip hat man sich schon vor Jahren verabschiedet, weil ein dazu erforderlicher Finanzausgleich zwischen den Mitgliedstaaten ist nicht realisierbar.⁴

1 Tumpel, Konzepte zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft – Umsatzsteuerliche Aspekte, in *Urnik/Kirchmayr/Steinhauser* (Hrsg), Besteuerung und Wirtschaftsprüfung im Kontext der Digitalisierung (2020) 136 (143).

2 Vgl. Erwägungsgrund 1 der RL (EU) 2018/1910 zur Änderung der RL 2006/112/EG.

3 Vgl. Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss zur Zukunft der Mehrwertsteuer, Wege zu einem einfacheren, robusteren und effizienteren MwSt-System, das auf den Binnenmarkt zugeschnitten ist, COM (2011) 851 final; Aktionsplan EU-Kommission 7.4.2016 COM (2016) 148 final; COM (2107) 566 final.

4 Außerdem entstünden beim Ursprungslandprinzip aufgrund der unterschiedlichen Steuersätze Wettbewerbsverzerrungen, vgl. COM (2011) 851.

2. Reformpläne für ein endgültiges Mehrwertsteuer-system

2.1. Besteuerung von grenzüberschreitenden B2B-Umsätzen innerhalb der Union

Nach dem Vorschlag der Europäischen Kommission⁵ sollen grenzüberschreitende Leistungen künftig – trotz Beibehaltung des Bestimmungslandprinzips – grundlegend anders als bisher behandelt werden. Angekündigt wurde dieses Projekt bereits im Aktionsplan vom 7.4.2016.⁶

In einem ersten Schritt der Reform soll ein neues System für Lieferungen zwischen Unternehmern (B2B) innerhalb der Union eingeführt werden: Eine ig Lieferung soll nicht mehr – wie bisher – steuerbefreit sein; sie soll vielmehr als „Lieferung von Gegenständen innerhalb der Union“⁷ steuerpflichtig sein, und zwar im Bestimmungsland. Nach dem Reformvorschlag soll bei grenzüberschreitenden Umsätzen der Lieferer seinen Kunden die Mehrwertsteuer des Bestimmungslandes in Rechnung stellen. Dazu muss das im Bestimmungsland geltende Mehrwertsteuerrecht beachtet werden.

Um die für das Bestimmungslandprinzip grundsätzlich erforderliche Registrierung des Lieferers im Bestimmungsland zu vermeiden, wird ein sog *One-Stop-Shop* (OSS) eingeführt. Der OSS ist eine speziell zuständige Behörde im eigenen Land, bei der die Mehrwertsteuer für „Lieferungen von Gegenständen innerhalb der Union“ angemeldet und abgeführt werden kann. Der OSS muss dann die Mehrwertsteuer an das Bestimmungsland weiterleiten.

In einem zweiten Schritt soll dann dieses neue System auf alle grenzüberschreitenden Leistungen, also auch auf Dienstleistungen zwischen Unternehmern, ausgeweitet werden, für die bisher das *Reverse-Charge*-Verfahren gilt.

2.2. Rechtfertigung der geplanten Systemumstellung?

Als Begründung für die Systemumstellung nennt die Europäische Kommission vor allem Steuerausfälle durch grenzüberschreitende Karussellgeschäfte. Jährlich fehlen über 150 Mrd € an Mehrwertsteuereinnahmen in der Europäischen Union.

5 COM (2017) 569 final; COM (2017) 567 final; COM (2017) 568 final.

6 COM (2016) 148 final; dazu *Widmann*, Mitteilung der Europäischen Kommission vom 7.4.2016 über einen Aktionsplan im Bereich der Mehrwertsteuer, UR 2016, 506; *Becker*, Bericht aus Brüssel 2 – 2016, MwStR 2016, 931.

7 Art 14 Abs 4 COM (2018) 329 final; in der dt Sprachfassung handelt es sich um Lieferungen an nicht steuerpflichtige Personen – nach der franz und engl Fassung jedoch um Lieferungen durch einen Steuerpflichtigen an einen anderen Steuerpflichtigen, siehe auch *Körner*, Die Besteuerung von Lieferungen im Binnenmarkt nach den detaillierten Vorschlägen der Kommission v 25.5.2018, MwStR 2018, 693 (694).

Schätzungsweise 50 Mrd € sind auf den grenzüberschreitenden Karussellbetrug zurückzuführen.⁸ Für die Europäische Kommission liegen die Steuerausfälle durch Karussellgeschäfte va darin begründet, dass im bisherigen System (nach der „Übergangsregelung“) Gegenstände grenzüberschreitend mehrwertsteuerfrei erworben werden können.⁹ Daher soll in erster Linie die Mehrwertsteuerbefreiung für ig Lieferungen abgeschafft werden.

2.2.1. Vorsteuerabzug als Einfallstor für Mehrwertsteuerbetrug und -missbrauch

Das Betrugsrisiko ergibt sich jedoch nicht aus der Steuerbefreiung für grenzüberschreitende Umsätze, sondern aus dem Allphasen-Netto-Mehrwertsteuersystem.

Systembedingt ist ein Vorsteuerabzug für Unternehmen möglich, sobald die Leistung ausgeführt ist und eine Rechnung vorliegt.¹⁰ Es gibt kein Junktim zwischen entrichteter Mehrwertsteuer auf der einen und der abziehbarer Vorsteuer auf der anderen Seite.¹¹ Grundsätzlich wird nur auf die Ausführung der umsatzsteuerpflichtigen Leistung und den Besitz einer ordnungsgemäßen Rechnung für die Eingangsleistung abgestellt.¹² Es kommt für den Vorsteuerabzug nicht auf die Umsatzsteuerentrichtung durch den Leistungserbringer an.¹³ Diese rechtliche Unabhängigkeit des Vorsteuerabzugs von der Mehrwertsteuereinnahme nutzen die Betrüger aus: Der Staat wird über den Vorsteuerabzug zu einer aktiven Auszahlung von Steuern veranlasst, die unter Umständen nie eingenommen wurden. Insoweit hat das Mehrwertsteuersystem ein einzigartiges Betrugspotential.

Der Vorsteuerabzug ist das Risiko im geltenden System. Genau hier setzen die Betrüger an: Sie nutzen es aus, dass es zu spät auffällt, wenn Vorsteuern zu Unrecht, zB an Scheinfirmen oder aufgrund von Scheinrechnungen, ausbezahlt werden. Die Betrüger lassen den Steuerschaden ganz gezielt in Staaten mit möglichst hohem Steuersatz entstehen. Je höher der Steuersatz ist, desto betrugsanfälliger wird das Allphasen-System.

8 CASE, Study and Reports on VAT Gap in the EU-28 Member States, taxud/2015/CC/131; COM (2017) 566 final.

9 COM (2017) 566 final.

10 Ehrke-Rabel, Missbrauch und Vorsteuerabzug, in *Umsatzsteuerforum eVV und BMF* (Hrsg), FS 100 Jahre Umsatzsteuer in Deutschland (1918–2018) 721 (726).

11 Dazu: Nieskens, Bewusste und unbewusste Asymmetrie der Steuer auf Eingangs- und Ausgangsumsätze, in *Umsatzsteuerforum eVV und BMF* (Hrsg), FS 100 Jahre Umsatzsteuer in Deutschland (1918–2018), 77 (94).

12 Ehrke-Rabel in *Doralt/Ruppe, Steuerrecht II*⁸ (2019) Tz 457 ff.

13 EuGH C-354/03, C-355/03 und C-484/03, *Optigen*, Slg I-500, Rz 54; EuGH C-439/04 und C-440/04, *Kittel und Recolta Recycling*, BeckEuRS 2006, 429315, Rz 49; EuGH C-80/11 und C-142/11, *Mahagében und Dávid*, DStRE 2012, 1336 Rz 40; Ehrke-Rabel in FS 100 Jahre Umsatzsteuer 726; Krenzlin, Rechnungsanforderungen zur Erlangung des Vorsteuerabzugs – übertriebener Formalismus statt Missbrauchsbekämpfung? DStR 2012, 2361.

Der Vorsteuerabzug als integraler Bestandteil für den Mechanismus der Mehrwertsteuer¹⁴ ist das Einfallstor für den Mehrwertsteuerbetrug¹⁵ und nicht, wie die Europäische Kommission annimmt, die Steuerbefreiung für grenzüberschreitende Lieferungen.

Die Europäische Kommission dreht daher mit der Abschaffung der Steuerbefreiung für ig Lieferungen an der „falschen Schraube“ und noch dazu – „in der falschen Richtung“. Denn mit der Abschaffung der Steuerbefreiung erhöht sich das Potential für Steuerhinterziehung, weil Mehrwertsteuer auf einer weiteren Wirtschaftsstufe entsteht.¹⁶ Damit kann auch auf einer weiteren Stufe der Staat zur rechtswidrigen – unkontrollierbaren – Auszahlung von Vorsteuer veranlasst werden.

2.2.2. Anforderungen an Unternehmen

Der Vorschlag der Europäischen Kommission ist aber nicht nur im Hinblick auf das Ziel der Betrugsbekämpfung kritisch zu sehen, sondern auch im Hinblick auf die Anforderungen, die an die betroffenen Unternehmen gestellt werden. Grenzüberschreitend tätige Unternehmen müssten sich Kenntnisse über fremde Rechtsordnungen (zB Steuersatz, Steuerbefreiung, Rechnungsanforderungen) verschaffen.¹⁷ Das würde vor allem für kleinere und mittlere Unternehmen (KMU) zu einer derart großen Belastung durch Systemumstellungen und Befolgungskosten führen, sodass diese von grenzüberschreitenden Umsätzen Abstand nehmen würden.¹⁸ Durch den entstehenden administrativen Aufwand für die Unternehmen würde der offene Binnenmarkt faktisch wieder eingeschränkt werden.

2.2.3. Kontrollschwierigkeiten der Finanzverwaltung

Auch für die Finanzbehörden würden bei einer Systemumstellung kaum überwindbare Schwierigkeiten entstehen: Die räumliche Trennung zwischen dem Steuerpflichtigen im Ausland und dem Steuergläubiger (Fiskus) am Empfängerort setzt den Kontrollmöglichkeiten des Bestimmungslands Grenzen – wohl oftmals sogar unüberwindbare Hürden. Von ausreichender Unterstützung und umfassender Kooperation der Mitgliedstaaten untereinander kann bislang nicht ausgegangen werden.¹⁹

14 *Ehrke-Rabel* in FS 100 Jahre Umsatzsteuer 725; zB EuGH 21.3.2000, C-110/98 bis C-147/98, *Gabalfrisa* ua, Rz 43; EuGH 22.12.2010, C-438/09, *Dankowski*, Rz 22; EuGH 21.9.2017, C-441/16, *SMS Group*, Rz 39.

15 *Spilker*, Mehrwertsteuerbetrug – kein Ausweg? in *Jabloner/Potacs/Scheibelreither/Spilker* (Hrsg), Antrittsvorlesungen an der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität Wien (2019) 85.

16 *Tumpel/Weinzierl*, Aktionsprogramm der EU für die Mehrwertsteuer, RdW 2018, 740 (742).

17 *Tumpel*, Die Zukunft der Mehrwertsteuer im Binnenmarkt, in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), Entwicklung und Zukunft der Mehrwertsteuer (2016) 137 (152); *Filtzinger*, Sektorales oder generelles Reverse-Charge? – Reformbedarf bei der Steuerschuldverlagerung, in *Umsatzsteuerforum eVV und BMF* (Hrsg), FS 100 Jahre Umsatzsteuer in Deutschland (1918–2018) 801 (823).

18 *Tumpel/Weinzierl*, Aktionsprogramm der EU für die Mehrwertsteuer, RdW 2018, 740 (743).

19 Vgl dazu auch *Thiele/König*, Vorschläge der Europäischen Kommission zur Modernisierung der Mehrwertsteuer für den grenzüberschreitenden elektronischen Geschäftsverkehr, MwStR 2017, 861 (867).

Dazu ist auch das vorgeschlagene Konzept eines OSS im eigenen Land keine Lösung, denn die Steuereinhebung im Ursprungsland, die aber an das Bestimmungsland weiterzuleiten ist, setzt gerade die verlässliche Zusammenarbeit und Kooperation zwischen den Mitgliedstaaten voraus.²⁰

2.2.4. Zwischenergebnis

Im Ergebnis verspricht das Kommissionsmodell keinerlei wirkungsvollen Beitrag zur Eindämmung des Umsatzsteuerbetrugs.²¹ Das ist aus österreichischer Sicht besonders bedauerlich, weil man schon seit fast zwei Jahrzehnten mit dem *Reverse-Charge*-Modell einen effizienten Lösungsansatz vor Augen und sich dafür auch immer wieder auf EU-Ebene eingesetzt hat.²²

2.3. Alternativmodell? Ausbau des Reverse-Charge-Systems

Nach dem *Reverse-Charge*-Modell wird bei Lieferungen an andere Unternehmer keine Umsatzsteuer mehr in Rechnung gestellt, denn statt dem Lieferanten schuldet der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer. Das Prinzip der Steuererhebung, genauer: die Person des Steuerschuldners, wird umgekehrt.

Das *Reverse-Charge*-Verfahren gilt EU-weit bereits für den grenzüberschreitenden Dienstleistungssektor. Vor allem hat es sich aber auch bereits in vielen Mitgliedstaaten zur Missbrauchsbekämpfung bewährt (in Österreich bspw in der Baubranche).²³ Denn wenn der Leistungsempfänger Steuerschuldner ist und zugleich das Recht auf Vorsteuerabzug hat, können beide Ansprüche, die der Höhe nach gleich sind, saldiert werden. Sie heben sich gegenseitig auf.²⁴ Das hat den Effekt, dass bei Umsätzen zwischen Unternehmen im Ergebnis keine Umsatzsteuer mehr an den Fiskus zu zahlen ist. Vor allem erhält niemand mehr Vorsteuer ausbezahlt. Damit ist Mehrwertsteuerbetrug durch ungerechtfertigten Vorsteuerabzug ausgeschlossen.

20 *Becker*, Der zweite Teil zum endgültigen Mehrwertsteuersystem für den grenzüberschreitenden Handel, *MwStR* 2018, 681 (685).

21 Dazu auch *Widmann*, Zu den Vorschlägen der Europäischen Kommission vom 4.10.2017 zu einem einheitlichen europäischen Mehrwertsteuerraum, *UR* 2018, 10 (13); *Körner*, Stellungnahme zum 71. Berliner Steuergespräch: Die Vorschläge der Kommission für das endgültige Mehrwertsteuersystem: Richtige Diagnose – falsche Therapie, *UR* 2019, 611 (611 ff).

22 Zum ersten Vorschlag auf Unionsebene vgl *Tumpel*, A Hybrid VAT System in the European Union, *Tax Notes International* 2007, 14; *Aigner/Kofler/Tumpel*, Auswirkungen einer Umstellung auf ein hybrides Mehrwertsteuersystem für österreichische Unternehmen, *StAW* 2017, 1 (1 ff); *Tumpel/Weinzierl*, Aktionsprogramm der EU für die Mehrwertsteuer, *RdW* 2018, 740 (745).

23 Dazu *Spilker*, Mehrwertsteuerbetrug – kein Ausweg? in *Jabloner/Potacs/Scheibelreither/Spilker* (Hrsg), Antrittsvorlesungen an der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität Wien (2019) 85.

24 *Filtzinger* in *FS 100 Jahre Umsatzsteuer* 824.

2.3.1. Nachteile?

Nachteile einer EU-weiten Umstellung auf das *Reverse-Charge*-System für alle Umsätze zwischen Unternehmern bestehen nicht. Teilweise wird vorgebracht, eine derartige Systemumstellung würde mit dem Verlust der Selbstkontrolle durch die Allphasenbesteuerung einhergehen.²⁵ Dieses Argument dürfte aber spätestens seit der Digitalisierung der Finanzverwaltung – insb der digitalen Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen – überholt sein. Es überzeugt nicht, dass es der Steuereinzahlung auf jeder Wirtschaftsstufe bedarf, um einen un versteuerten Endverbrauch zu vermeiden. Entscheidend ist einzig und allein, dass die Finanzbehörde über Wirtschaftsvorgänge auf jeder Wirtschaftsstufe Kenntnis erlangt. Durch die auch für *Reverse-Charge*-Umsätze geltende Steueranmeldepflicht ist die Kontrollmöglichkeit hinreichend gewährleistet.

Außerdem kann der Verweis auf die angebliche Selbstkontrolle der Verwaltung durch die Allphasenbesteuerung in Anbetracht des gerade durch die Allphasenbesteuerung mit Vorsteuerabzug hervorgerufenen Hinterziehungspotentials nicht überzeugen.

Als weiteres Argument gegen ein generelles *Reverse-Charge*-System für alle Umsätze zwischen Unternehmern wird immer wieder die Sorge vor sog „Ameisenbetrug“ vorgetragen.²⁶ Gemeint ist die Sorge, Privatpersonen könnten sich zu Unrecht als Unternehmer ausgeben, um Waren oder Leistungen zum Nettopreis zu beziehen. Daraus soll sich ein erhöhtes Risiko für einen un versteuerten Endverbrauch ergeben.²⁷ Allerdings besteht diese Gefahr nur bei Bargeschäften, bei welchen die Steuerpflichtigen-Eigenschaft des Vertragspartners schwer überprüfbar ist. Typische Bargeschäfte könnten aber aus dem Anwendungsbereich des *Reverse-Charge*-Verfahrens ausgenommen sein. Zur Typisierung könnte eine Bagatellgrenze von zB 5.000 oder 10.000 € eingeführt werden. Bargeschäfte zu einem niedrigeren Preis, bei welchen sich die Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers schwer überprüfen lässt, würden weiter – wie bisher – mit Umsatzsteuer abgerechnet werden.²⁸ So ist auch diesem Gegenargument „*der Wind aus den Segeln genommen*“.

Kein Argument gegen *Reverse Charge* kann überzeugen.

25 *Filtzinger* in FS 100 Jahre Umsatzsteuer 822.

26 Dazu auch *Filtzinger* in FS 100 Jahre Umsatzsteuer 822.

27 *Tumpel*, Die Zukunft der Mehrwertsteuer im Binnenmarkt, in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), Entwicklung und Zukunft der Mehrwertsteuer (2016) 137 (158).

28 Je höher der Schwellenwert ist, desto niedriger wird das Risiko von Ameisenbetrug, vgl dazu *Tumpel*, Die Zukunft der Mehrwertsteuer im Binnenmarkt, in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), Entwicklung und Zukunft der Mehrwertsteuer (2016) 137 (158).

2.3.2. Vorteile

Der Vorteil einer europaweiten Ausdehnung des *Reverse-Charge*-Systems im Vergleich zum aktuellen Vorschlag der Europäischen Kommission liegt auf der Hand: Das *Reverse-Charge*-Verfahren bei Umsätzen zwischen Unternehmern würde das Betrugsproblem an der Wurzel beseitigen. Wenn der Fiskus nicht mehr zur Auszahlung von Vorsteuer veranlasst werden kann, ist Karussellbetrug im Keim erstickt. Wo keine Steuer zu zahlen und vom Fiskus keine Vorsteuer mehr zu erstatten ist, kann auch keine Steuer mehr hinterzogen werden.²⁹

Gleichzeitig würde sich auch eine grundsätzliche Vereinfachung bei der Mehrwertsteuererhebung ergeben. Der Kontrollaufwand für die Behörde würde sinken. Auch Unternehmer wären administrativ deutlich entlastet, denn Nachweise im Zusammenhang mit dem Vorsteuerabzug wären weitgehend entbehrlich.³⁰

Doch – trotz dieser offensichtlichen Vorteile – sieht die Europäische Kommission, die die Initiative für eine entsprechende Änderung der Mehrwertsteuerrichtlinie ergreifen müsste, das *Reverse-Charge*-Modell nur als Übergangslösung und auch nur für wenige Staaten mit besonders hohem Mehrwertsteuermissbrauch.³¹

3. Quick Fixes als Übergangslösung seit 2020

Unabhängig davon, ob die von der Europäischen Kommission geplante Systemumstellung für Lieferungen innerhalb der Union am Ende halten wird, was sich die Europäische Kommission daraus verspricht, kann eine derart grundlegende Mehrwertsteuerreform nicht von heute auf morgen in den Mitgliedstaaten umgesetzt werden. Zwischenzeitlich sieht die Europäische Kommission für einige Bereiche – vor allem zur Rechtsvereinheitlichung in den Mitgliedstaaten – sofortigen Handlungsbedarf. Dazu sind ab 2020 Sofortmaßnahmen in den Mitgliedstaaten umzusetzen, sog. „*Quick Fixes*“.

Der Rat der Europäischen Union einigte sich am 2.10.2018 auf vier Sofortmaßnahmen, die EU-weit seit 2020 gelten. Die förmliche Annahme der Änderungsrichtlinien erfolgte am 4.12.2018 mit der RL (EU) 2018/1910 des Rates zur Änderung der RL 2006/112/EG. In Österreich wurden die Neureglungen zum Teil mit dem Steuerreformgesetz 2020 umgesetzt; zum anderen Teil sind sie in einer EU-VO³² geregelt.

29 Zu entsprechendem Ergebnis kommt *Körner*, Stellungnahme zum 71. Berliner Steuergespräch: Die Vorschläge der Kommission für das endgültige Mehrwertsteuersystem: Richtige Diagnose – falsche Therapie, UR 2019, 611 f.

30 *Kokott*, Vom Sinn der Form, in *Umsatzsteuerforum eVV und BMF* (Hrsg), FS 100 Jahre Umsatzsteuer in Deutschland (1918–2018) 109 (115).

31 COM (2016) 811 final; dazu auch *Tumpel/Weinzierl*, Aktionsprogramm der EU für die Mehrwertsteuer, RdW 2018, 740 (745 f).

32 Durchführungs-VO (EU) 2018/1912 DES RATES zur Änderung der DVO (EU) Nr 282/2011.

3.1. Quick Fix 1: Rechtsvereinheitlichung beim ig Reihengeschäft

Ein Reihengeschäft liegt dann vor, wenn über denselben Gegenstand mehrere Liefergeschäfte abgeschlossen werden. Dabei wird die Ware aber nicht von Unternehmer zu Unternehmer befördert, sondern die Ware gelangt direkt vom ersten Unternehmer zum Letztabnehmer. Die Ware wird nur einmal bewegt, nämlich vom ersten Unternehmer zum letzten Unternehmer.

Der Warenbewegung liegen aber zwei (oder auch mehrere) Liefergeschäfte zugrunde. Bei einem Reihengeschäft mit drei Unternehmern sind dies:

- die Lieferung vom ersten Unternehmer an den mittleren Unternehmer in der Reihe und
- die Lieferung vom mittleren Unternehmer an den Letztabnehmer.

Für die Lieferungen stellt sich die Frage, wo der Leistungsort liegt, und damit, wo die Besteuerung erfolgt. Dazu gab es bisher in der EU keine einheitlichen Regelungen. Die Folge davon: Nicht selten unterschiedliche Lieferorte in verschiedenen Mitgliedstaaten. Dadurch konnte es zu Nichtbesteuerung oder auch Doppelbesteuerungen kommen.

Diese – systemwidrige – Lücke schließt nun Art 36a MwStSystRL als erstes „Quick Fix“. Österreich setzt diesen Artikel in dem neuen § 3 Abs 15 UStG um.

Kern der neuen Regelung ist die Klarstellung, welche Lieferung im Reihengeschäft die „bewegte Lieferung“ ist. Denn diese Lieferung ist für den Lieferer als ig Lieferung steuerfrei und für den Erwerber als ig Erwerb steuerpflichtig. Entscheidend für die Festlegung, wessen Lieferung als bewegte Lieferung eingeordnet wird, ist, wer den Transport an den Letztabnehmer veranlasst.

Veranlasst der erste Unternehmer in der Reihe den Transport zum Letztabnehmer, dann tätigt der erste Unternehmer gegenüber seinem Vertragspartner, also dem mittleren Unternehmer in der Reihe, die bewegte Lieferung. Ebenso ist dies auch, wenn nicht der erste Unternehmer, sondern der mittlere Unternehmer – der dann als „Zwischenhändler“³³ zu bezeichnen ist – den Transport veranlasst. Auch in diesem Fall gilt als allgemeiner Grundsatz: Die erste Lieferung im ig Reihengeschäft ist die bewegte Lieferung. Die nachfolgende Lieferung ist dann die ruhende Lieferung.³⁴

Ist die erste Lieferung die bewegte Lieferung, ist die erste Lieferung die – steuerfreie – ig Lieferung. Das bedeutet für den Zwischenhändler: Er ist Erwerber einer ig Lieferung. Damit muss er den ig Erwerb dort versteuern, wo die Warenbewegung endet. Dazu ist der Zwischenhändler am Empfängerort, also am Ort des Letzt-

33 Der mittlere Unternehmer wird übrigens nur dann als „Zwischenhändler“ bezeichnet, wenn er den Transport übernimmt (Art 36a Abs 3 MwStSystRL).

34 Ggf kann es auch mehrere ruhende Lieferungen geben.

abnehmers, steuerpflichtig und registrierungspflichtig. Will der Zwischenhändler aber die Steuerpflicht am Empfängerort vermeiden, sieht die Neuregelung einen Ausweg vor: Danach kann der Zwischenhändler „abweichend“ von der allgemeinen Regel bestimmen, welche Lieferung die bewegte Lieferung ist. Das heißt: Der Zwischenhändler kann als „bewegte Lieferung“ auch die Lieferung an den Letztabnehmer bestimmen. Es genügt dazu, dass er seine UID-Nummer des Abgangsstaates dem Erstlieferer in der Reihe bekannt gibt (§ 3 Abs 15 Z 1 lit b UStG). Für den Zwischenhändler führt dies zu einer Vereinfachung: Nicht der Zwischenhändler schuldet dann am Empfängerort die Erwerbsteuer, sondern der Letztabnehmer. Der Zwischenhändler erspart sich damit die Registrierung im Empfängerland.

Für den Letztabnehmer entsteht grds auch kein zusätzlicher Aufwand, weil er idR am Empfängerort ansässig ist, sich also nicht in einem anderen Mitgliedstaat für steuerliche Zwecke registrieren lassen muss.

3.2. Quick Fix 2: Weitere Voraussetzungen für die Steuerbefreiung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen

Seit 1.1.2020 ist die Steuerfreiheit von ig Lieferungen nach dem zweiten *Quick Fix* zwingend an zwei weitere materielle Voraussetzungen gebunden:

- eine gültige UID-Nummer des Käufers und
- die korrekte Aufnahme der ig Lieferung in die Zusammenfassende Meldung (ZM).

(vgl Art 138 Abs 1 lit b und Abs 1a MwStSystRL).

Art 7 Abs 1 UStG wird entsprechend um eine Ziffer 4 und 5 – eingeführt mit dem Steuerreformgesetz 2020 – ergänzt. Die Einhaltung dieser Pflichten wird zur materiellen Voraussetzung für die Steuerbefreiung. Bisher waren diese Pflichten nach stRsp des EuGH³⁵ nur formelle Voraussetzung.

3.3. Quick Fix 3: Nachweise für ig Lieferungen

Das dritte *Quick Fix* betrifft ebenfalls ig Lieferungen, nämlich den Nachweis für die Beförderung bzw Versendung in einen anderen Mitgliedstaat. Nachweispflichten waren bis 2020 in den Mitgliedstaaten unterschiedlich geregelt. Daraus ergaben sich administrative Schwierigkeiten und Rechtsunsicherheiten.

Nun werden die Anforderungen an den Nachweis in Art 45a MwSt-Durchführungsverordnung (EU) 2018/1912³⁶ vereinheitlicht. Diese MwSt-DVO gilt für die Mitgliedstaaten unmittelbar, dh sie ist nicht in nationales Recht umzusetzen.

35 ZB EuGH 9.2.2017, C-21/17, *Euro Tyre Holding BV*; EuGH 19.4.2018, C-580/16, *Hans Bühler KG*.

36 Vom 4.12.2018.

3.4. Quick Fix 4: Neuregelung für Konsignationslager

Mit dem vierten *Quick Fix* wurde in Art 17a MwStSystRL³⁷ zur Rechtsvereinheitlichung in der EU eine Neuregelung für Konsignationslager eingeführt; ebenfalls mit dem Steuerreformgesetz 2020 umgesetzt (vgl Art 1a UStG [BMR]).

„Konsignationslager“ spielen im Wirtschaftsleben eine erhebliche Rolle.³⁸ Es sind Lager, die sich in der Nähe (dh zumindest im gleichen Staat wie) der Abnehmer befinden.

Bei einem Konsignationslager verbleibt die Ware so lange im Bestand des Verkäufers, bis der Abnehmer sie entnimmt.

Nach allgemeinen umsatzsteuerlichen Grundsätzen war bisher grds ein ig Verbringen der Ware in das Bestimmungsland gegeben, mit der Folge, dass dort ein ig Erwerb zu versteuern war.

Wurde die Ware für den Verkauf aus dem Lager entnommen, löste dies einen weiteren umsatzsteuerbaren Vorgang aus, nämlich eine Lieferung im Inland. Der Lagerhalter musste sich im Bestimmungsland, dh dort, wo er das Lager unterhält, registrieren und die Steuer für den ig Erwerb und auch die nachfolgende Lieferung anmelden und abführen.

Unter bestimmten Voraussetzung war aber schon bisher in Österreich nach UStR 2000 Rz 3603³⁹ eine Vereinfachung vorgesehen, dh die Verbringung in das Konsignationslager war umsatzsteuerlich nicht zu erfassen. Erst bei Entnahme aus dem Lager kam es zu einer ig Lieferung des Lieferanten und einem ig Erwerb des Abnehmers.⁴⁰

Seit 2020⁴¹ besteht – unter bestimmten Voraussetzungen⁴² – keine Registrierungs-pflicht mehr für den ausländischen Lagerhalter (Art 1a UStG [BMR]).⁴³ Die Neu-

37 Mit der RL (EU) 2018/1910.

38 *Kirchmayr/Achatz*, Konsi-Lager: Umsatzsteuer-Neuregelung ab 1.1.2020 bringt neue Rechtsunsicherheiten, taxlex 2019, 301.

39 Vorausgesetzt war, dass im anderen Mitgliedstaat eine vergleichbare Vereinfachungsregelung bestand.

40 Dazu *Kirchmayr/Achatz*, Konsi-Lager: Umsatzsteuer-Neuregelung ab 1.1.2020 bringt neue Rechtsunsicherheiten, taxlex 2019, 301.

41 Vgl § 28 Abs 49 UStG.

42 Damit diese Vereinfachung zur Anwendung gelangt, müssen insb folgende Voraussetzungen erfüllt sein:

- Die Ware wird in ein Konsignationslager in einem anderen Mitgliedstaat und von dort an einen anderen Unternehmer geliefert.
- Der Lieferant darf im Bestimmungsmitgliedstaat nicht ansässig sein.
- Dem Lieferer ist die Identität und die UID des Abnehmers bereits bekannt.
- Der Lieferant und der Abnehmer haben jeweils ein einzelnes Register.
- Die Waren müssen binnen eines Jahres nach Einlagerung in das Konsignationslager an den Abnehmer geliefert werden.

43 Der Lagerhalter darf im Inland weder ein Unternehmen noch eine Betriebsstätte haben. Nach dem Wortlaut der Neuregelung scheint ein Konsignationslager keine Betriebsstätte zu begründen, zweifelnd: *Kirchmayr/Achatz*, Konsi-Lager: Umsatzsteuer-Neuregelung ab 1.1.2020 bringt neue Rechtsunsicherheiten, taxlex 2019, 301; dazu: *Trejo*, Die neue Konsignationslagerregelung – jedenfalls keine „Ver-