

# **Umsatzsteuer-Probleme und –Lösungen bei innergemeinschaftlichen Lieferungen**

## **Symposium 2011 der Deutschen Vereinigung für Internationales Steuerrecht**

**Essen, 1. Juli 2011**

Jan Körner

Vice President Duties and Indirect Taxation

Zentralabteilung Steuern und Zölle

BASF SE, Ludwigshafen/Rhein

## 1. Probleme

1.1 Die „einfache“ innergemeinschaftliche Lieferung

1.2 Das Reihengeschäft

1.3 Mehrwertorientierte Geschäftsmodelle – Lieferungen oder Dienstleistungen?

1.4 Das innergemeinschaftliche Verbringen

## 2. Lösungen

2.1 Ursprungslandprinzip?

2.2 Bestimmungslandprinzip – aber wie?

2.3 Gleichlaufende Besteuerung von Lieferungen und Dienstleistungen

2.4 Optimale Lösung: die MWSt-Union

# 1. Probleme

## 1.1 Die „einfache“ innergemeinschaftliche Lieferung

### Gesetzliche Grundlagen - national

- § 4 Nr. 1 b) UStG
- § 6a Abs. 1 UStG
  - In übriges Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet
  - Abnehmer = Unternehmer oder einem Unternehmer gleichgestellt
  - Erwerb unterliegt beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat den Vorschriften der Umsatzbesteuerung
- § 6a Abs. 3 UStG – Nachweispflichten
  - §§ 17a, 17b UStDV – Belegnachweise
  - § 17c UStDV – Buchnachweise
- § 6a Abs. 4 UStG – Gutgläubensschutz für Voraussetzungen den § 6a Abs. 1 UStG
- § 18a UStG – Zusammenfassende Meldung für ausgeführte i.g. Lieferungen / Dreiecksgeschäfte / Dienstleistungen
- § 18e S. 1 UStG – Bestätigungsverfahren USt-ID für Unternehmer in anderen Mitgliedstaaten

# 1. Probleme

## 1.1 Die „einfache“ innergemeinschaftliche Lieferung

### Problem

- Gutgläubensschutz § 6a Abs. 4 UStG → auf Merkmale § 6 Abs. 1 UStG bezogen
- Verpflichtende Aufzeichnung der USt-ID des Abnehmers in § 6 Abs. 3 UStG, § 17c Abs. 1 UStDV (Buchnachweis) geregelt
- Auslegung des Merkmals § 6a Abs. 1 S. 1 Nr. 3 UStG: „beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat den Vorschriften der Umsatzbesteuerung unterlag“
- Nachfolge-Rechtsprechung zu EuGH „Collée“ Rs. C-146/05 v. 27.09.2007: BFH, Az. V R 59/03 v. 06.12.2007; XI B 24/09 v. 29.07.2009 – Gewährung der Steuerbefreiung trotz Nichterfüllung der formellen Nachweispflichten (§§ 17a, 17c UStDV) aufgrund der objektiven Beweislage
- Vorlage an den EuGH (Rs. C-587/10) durch BFH, Az. XI R 11/09 v. 10.11.2010:
  - erfordert das Korrespondenzprinzip zwischen steuerfreier i.g. Lieferung und steuerbaren und –pflichtigen i.g. Erwerb die Verifizierung der Erwerbbesteuerung beim Empfänger anhand der USt-ID [des Empfängers]?

# 1. Probleme

## 1.1 Die „einfache“ innergemeinschaftliche Lieferung

 Bundeszentralamt  
für Steuern

 Freiheit  
Einheit  
Demokratie

POST-  
NSCHRIFT Bundeszentralamt für Steuern, 66738 Saarouis

Firma  
BASF  
Aktiengesellschaft  
ZRS - D100  
Carl-Bosch-Str. 38  
67056 Ludwigshafen

ZRS/III - C 104		
Eing. 08. JULI 2010		
Kö W	Ge	Gr
Li	Mc	Mr
Ro	Cf	Fr

HAUSANSCHRIFT Ahornweg 1-3, 66740 Saarouis  
BEARBEITET VON Steuerabteilung  
ST1413A  
TEL +49 (0) 228 406 1222  
FAX +49 (0) 228 406 3801  
E-MAIL kontak1413a@bzst.bund.de  
INTERNET www.bzst.bund.de

BETREFF **Ihre Zusammenfassende Meldung (ZM) für den Zeitraum 01.07.2003 bis 30.09.2003**  
INLAGEN **2**  
GZ (bei Antwort bitte angeben) **DE14**  
DATUM **05.07.2010**  
Für: **BASF SE**


Carl-Bosch-Str. 38  
67056 Ludwigshafen

Sehr geehrte Damen und Herren,

die oben genannte ZM, die beim Bundeszentralamt für Steuern am **14.11.2005** einging, gibt auch weiterhin  
Anlass zur Beanstandung.

# 1. Probleme

## 1.1 Die „einfache“ innergemeinschaftliche Lieferung

Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.)  
DE 14 

Meldezeitraum  
3. Quartal 2003

Seite  
1 / 2

Dieses Feld bitte nicht beschriften

Bundeszentralamt für Steuern  
- Dienstsitz Saarlouis -  
66738 Saarlouis

Zeile	USt-IdNr. im anderen EU-Mitgliedstaat	Summe der Bemessungsgrundlagen in Euro	Hinweis 1 = innere sonstige Leistungen (§ 18a Abs. 1 UStG) 2 = Direktgeschäfte i.S.d. § 25b Abs. 2 UStG
1	ATU18370108 USt-IdNr. im Meldezeitraum ungültig	19760	
2		19760	
3	ATU34618704 USt-IdNr. im Meldezeitraum ungültig	17892	
4		17892	
5	ATU34618704 USt-IdNr. im Meldezeitraum ungültig	8676	2
6		8676	2
7	BE431297137 USt-IdNr. im Meldezeitraum ungültig	10220	
8		10220	
9	DK24053415 USt-IdNr. im Meldezeitraum ungültig	12879	

ATU18370108  
USt-IdNr. im Meldezeitraum ungültig

BE431297137  
USt-IdNr. im Meldezeitraum ungültig

DK24053415  
USt-IdNr. im Meldezeitraum ungültig

# 1. Probleme

## 1.1 Die „einfache“ innergemeinschaftliche Lieferung

**BZSt: USt-IdNr. Bestätigung - Microsoft Internet Explorer**

Adresse: [http://evatr.bff-online.de/evatr/index\\_html](http://evatr.bff-online.de/evatr/index_html)

**Navigation**

- Online-Bestätigung
- Fragen & Antworten zum Bestätigungsverfahren
- Infos XML-RPC-Schnittstelle
- Technische Hinweise
- Kontakt

**Bestätigung von ausländischen Umsatzsteuer-Identifikationsnummern**

**Einfache Bestätigung**

Eigene USt-IdNr \* DE

Abzufragendes Land \*

Abzufragende USt-IdNr \*

\* Diese Felder müssen aus technischen Gründen zwingend gefüllt werden.

**Aktuelle Hinweise:**

**Wegen Systemarbeiten steht das Verfahren am Samstag, dem 18. Juni, in der Zeit von 09:00 Uhr bis ca. 14:00 Uhr nicht zur Verfügung!**

**Wegen Systemarbeiten auf Seiten der EU steht das Verfahren am Sonntag, dem 19. Juni, in der Zeit von 09:00 Uhr bis ca. 21:00 Uhr nicht zur Verfügung!**

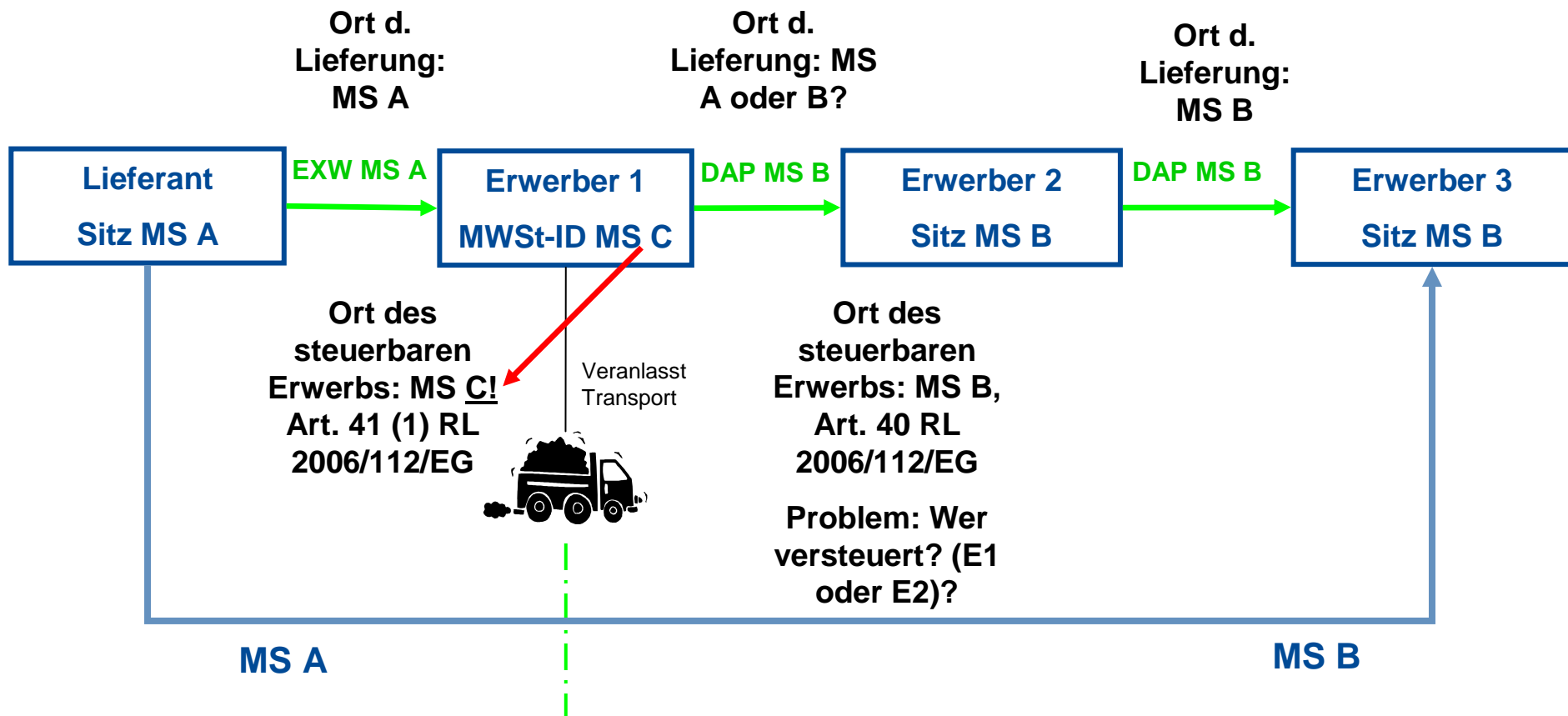
**Probleme beim Bestätigungsverfahren von italienischen Umsatzsteuer-Identifikationsnummern**  
Derzeit werden dem BZSt bei Bestätigungsanfragen zu italienischen Umsatzsteuer-Identifikationsnummern teilweise unvollständige, nicht korrekte bzw. auch keine Daten aus Italien übermittelt. Die italienischen Finanzbehörden wurden hierüber informiert und um Behebung der Störung gebeten. Eine korrekte Erledigung von Bestätigungsanfragen zu italienischen Umsatzsteuer-Identifikationsnummern ist in diesen Fällen bis zur Behebung der Störung weder über das Internetverfahren und die XML-RPC-Schnittstelle, noch bei telefonischen oder schriftlichen Anfragen möglich.

**Seit dem 01.03.2010 sind Abfragen über das Hypertext Transfer Protocol Secure (HTTPS) an die XML-RPC-Schnittstelle möglich.**

# 1. Probleme

## 1.2 Das Reihengeschäft

### Überblick



# 1. Probleme

## 1.2 Das Reihengeschäft

### Ort der Lieferung

- DE: gesetzliche Regelung, § 3 Abs. 6 S. 5 und 6, Abs. 7 S. 2 UStG
- EuGH, Rs. C-245/04 v. 6.4.2006 „EMAG Handel Eder“: nur eine steuerbefreite [=bewegte] Lieferung im Reihengeschäft
- EuGH, Rs. C-430/09 v. 16.12.2010 „Euro Tyre Holding“:
  - Zuordnung der grenzüberschreitenden Beförderung zu einem Umsatz „in Ansehung einer umfassenden Würdigung des Einzelfalls“
  - Wenn Recht, wie ein Eigentümer zu verfügen, im Bestimmungsstaat auf den Zweiterwerber übertragen wurde, ist die i.g. Beförderung der ersten Lieferung [d.h. an den Ersterwerber] zuzuordnen

# 1. Probleme

## 1.2 Das Reihengeschäft

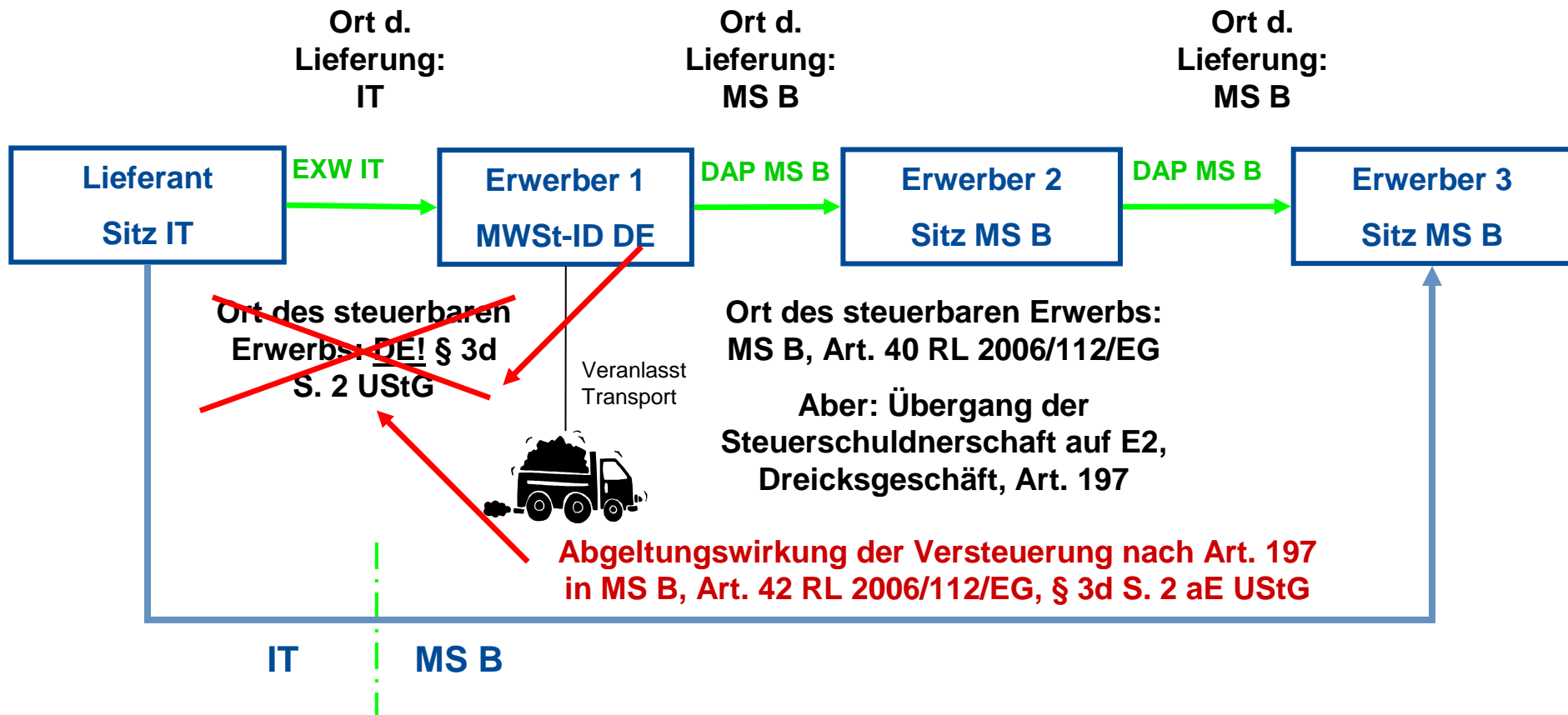
### Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs

- Im Bestimmungsstaat, Art. 40 RL 2006/112/EG, § 3d S. 1 UStG
- Im Identifizierungsstaat, Art. 41 Abs. 1 RL 2006/112/EG, § 3d S. 2 UStG
  - Kein Vorsteuerabzug im Identifizierungsstaat möglich!
  - EuGH v. 22.04.2010, Rs. C-536/08 „X“ und C-539/08 „Facet BV / Facet Trading BV“
  - BFH, Az. V R 39/08 v. 01.09.2010; Az. XI R 40/08 v. 08.09.2010
  - Entlastung im Identifizierungsstaat nur durch Korrektur der Bemessungsgrundlage der Erwerbsbesteuerung bei Nachweis der Besteuerung im Bestimmungsstaat
  - Art. 41 Abs. 2 RL 2006/112/EG, §§ 3d S. 2, 17 Abs. 2 Nr. 4 UStG
- **Sonderproblematik Dreiecksgeschäft!**

# 1. Probleme

## 1.2 Das Reihengeschäft

### Dreiecksgeschäft



# 1. Probleme

## 1.2 Das Reihengeschäft

### Sonderproblematik Dreiecksgeschäft

- Abgeltungswirkung des Übergangs der Steuerschuldnerschaft auf den Erwerber 2 nach § 3d S. 2 aE UStG?
  - MS B erkennt Dreiecksgeschäft nicht an, wenn mehr als drei Teilnehmer am Reihengeschäft (entgegen Wortlaut Artikel 197 RL 2006/112/EG) → z.B. AT
  - MS B erkennt Dreiecksgeschäft nicht an, wenn Erwerber 1 in MS B zur MWSt registriert ist (entgegen Wortlaut Artikel 197 RL 2006/112/EG) → z.B. BG, CZ, LU, MT, PT, RO, SL, SE
- Wird DE als Identifizierungsstaat den ersten Erwerber nach § 3d S. 1 UStG mit USt belasten, wenn Bestimmungsstaat Artikel 197 RL 2006/112/EG nicht korrekt umgesetzt hat?

# 1. Probleme

## 1.3 Mehrwertorientierte Geschäftsmodelle – Lieferungen oder Dienstleistungen?

### Fallbeispiel

- Automobilhersteller R in FR
- Lackhersteller L in DE
- Bisheriges Geschäftsmodell:
  - Lieferung Lack aus DE in Konsignationslager des L bei R in FR
  - R bezahlt L pro kg Lack, der von R dem Konsignationslager entnommen wird
- Neues Geschäftsmodell:
  - R stellt Lackierstraße in seinem Werk in FR bei
  - L beauftragt Subunternehmer S in FR mit den Lackierarbeiten
  - L transportiert Lack aus DE zur Lackierstraße in FR
  - R bezahlt L einen fixen Betrag pro Auto, welches in einer definierten Qualität der Lackierung die Lackierstraße verlässt

# 1. Probleme

## 1.3 Mehrwertorientierte Geschäftsmodelle – Lieferungen oder Leistungen?

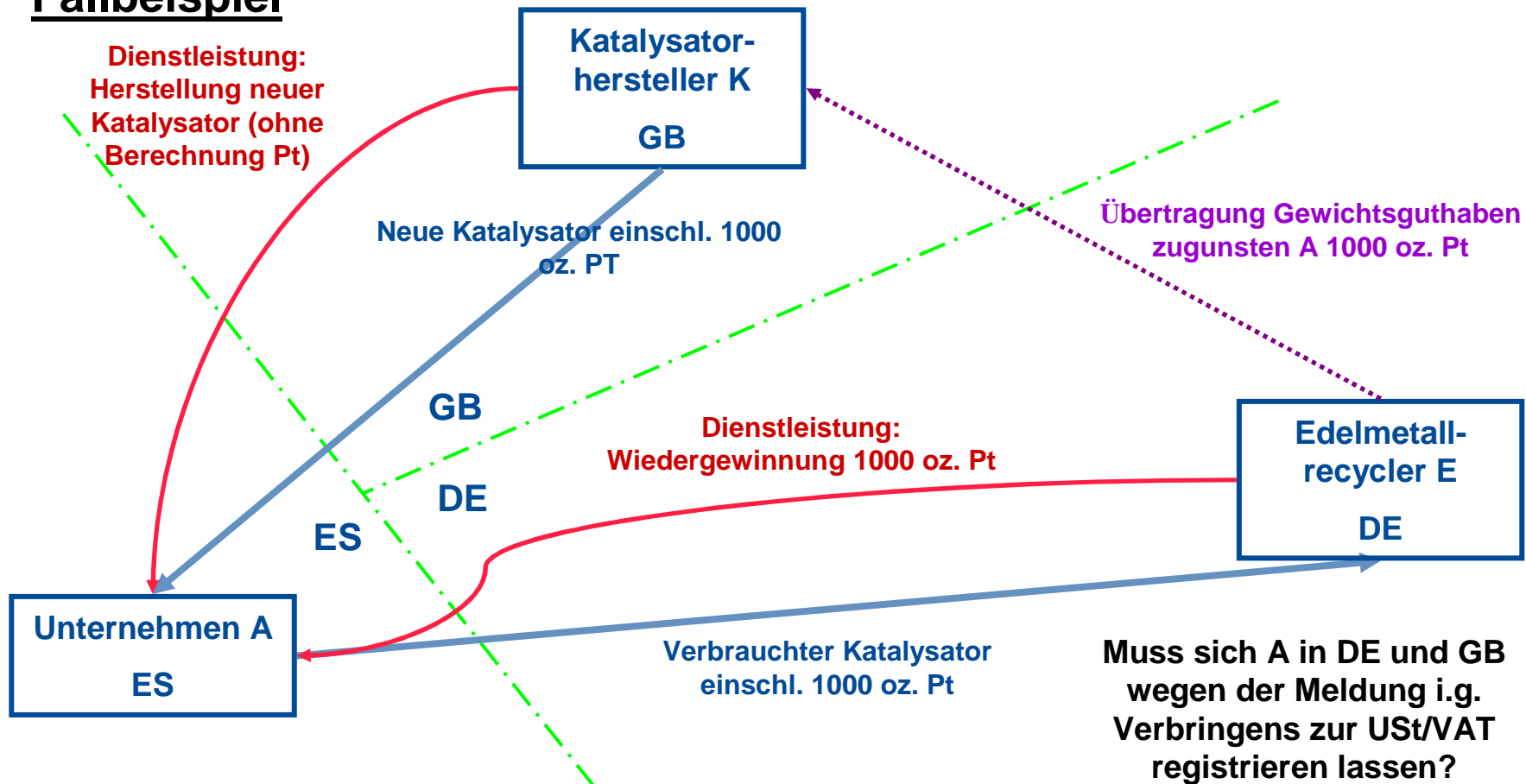
### Umsatzsteuerliche Würdigung

- Bisheriges Geschäftsmodell:
  - i.g. Lieferung ex DE wegen Vereinfachungsregelung für Konsignationslager in FR (keine MWSt-ID in FR)
- Neues Geschäftsmodell:
  - Wenn als Lieferung L an R angesehen:
    - i.g. Lieferung (kein Konsignationslagermehr) oder i.g. Verbringen?
  - Wenn als Dienstleistung L an R angesehen:
    - Ort der Steuerbarkeit in FR
    - Meldung in deutsche ZM des L als innergemeinschaftliche Dienstleistung, § 3a Abs. 2, § 18a Abs. 2 UStG?
    - Wenn Annahme einer „festen Niederlassung“ in FR, dann keine Umkehr der Steuerschuldnerschaft, Art. 192a RL 2006/112/EG

# 1. Probleme

## 1.4 Das innergemeinschaftliche Verbringen

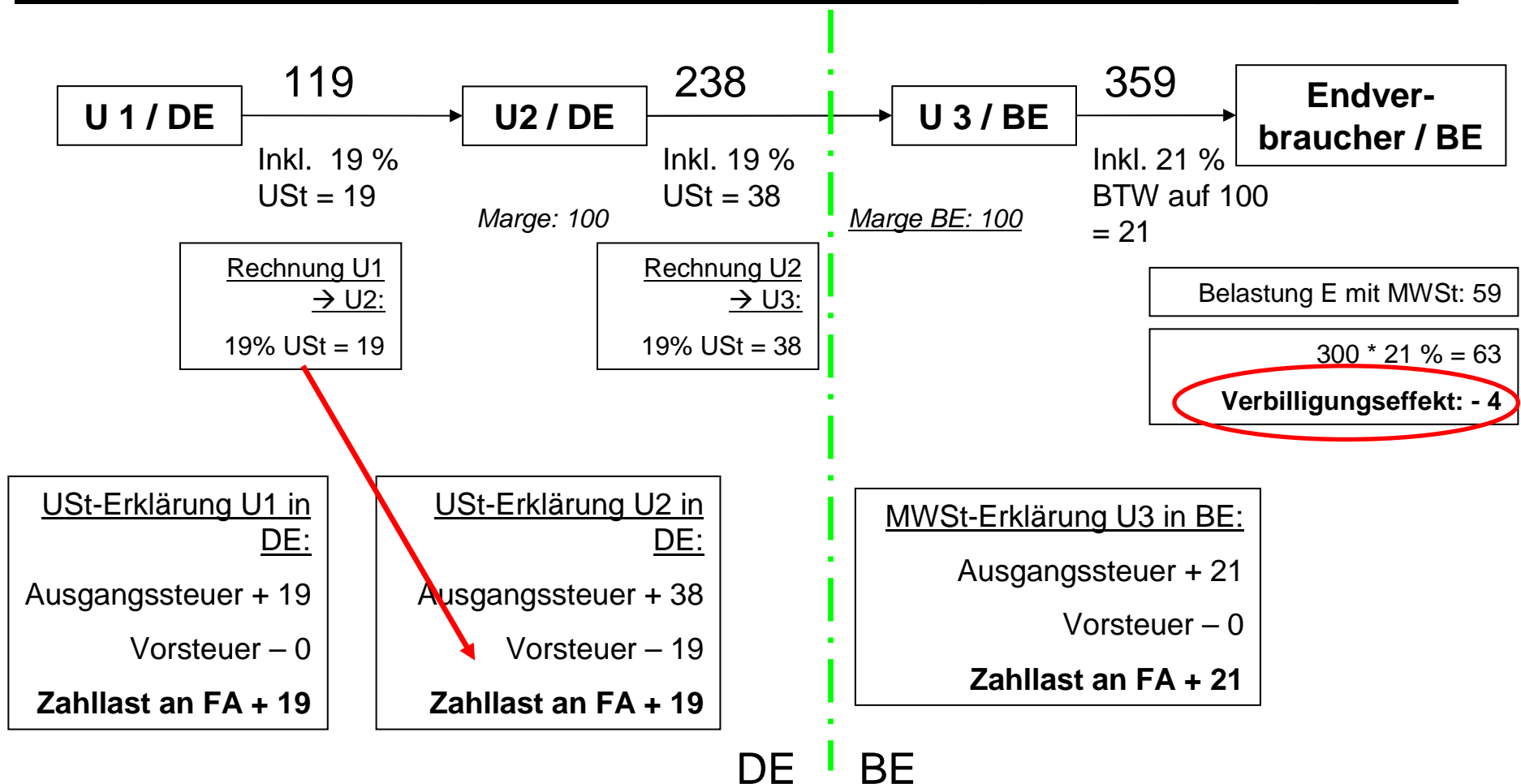
### Fallbeispiel



# 2. Lösungen

## 2.1 Ursprungslandprinzip?

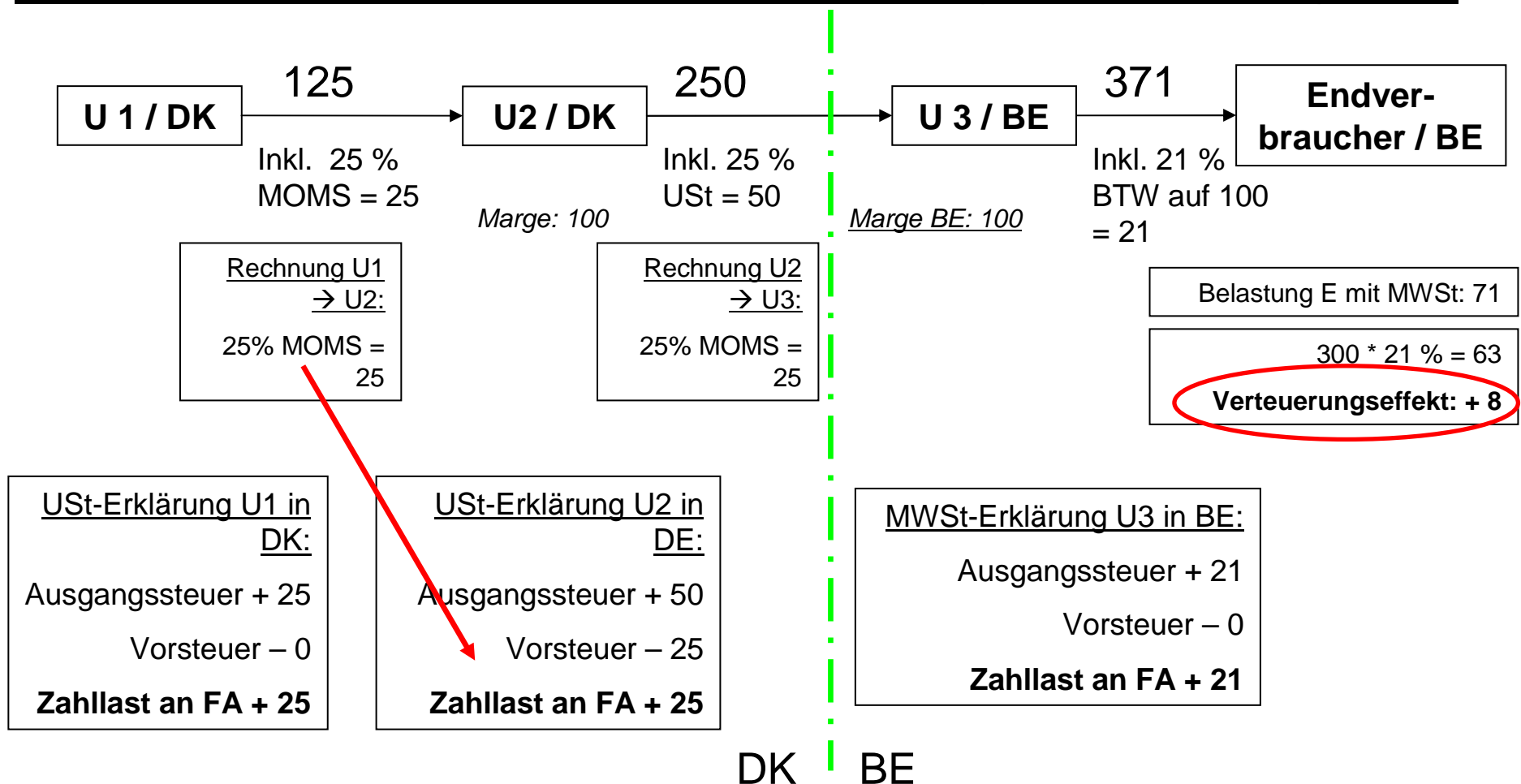
### Option 1: „Echtes“ U.-Prinzip = Steuerbefreiung im Bestimmungsstaat



# 2. Lösungen

## 2.1 Ursprungslandprinzip?

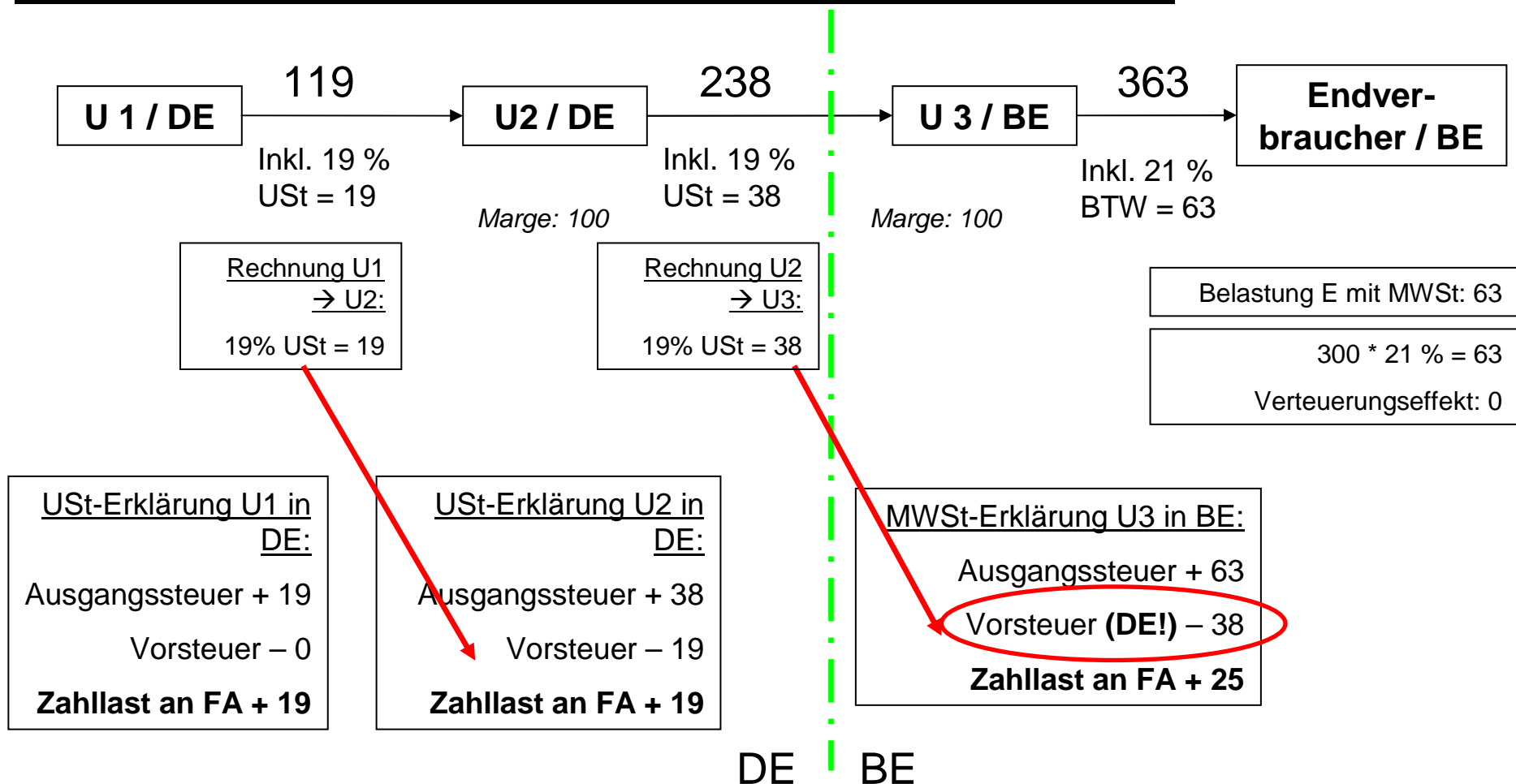
### Option 1: „Echtes“ U.-Prinzip = Steuerbefreiung im Bestimmungsstaat



# 2. Lösungen

## 2.1 Ursprungslandprinzip?

### Option 2 (Ansatz 1992): Vorsteuerabzug über die Grenze



## 2. Lösungen

### 2.1 Ursprungslandprinzip?

- Lieferungen A → B: einfache Handhabung für liefernden Unternehmer, aber grenzüberschreitender Vorsteuerabzug
- Lieferungen A → B → C (→ D ...): Probleme der Reihengeschäfte werden nicht gelöst
- Politische Durchsetzbarkeit?
  - Kommission – „Grünbuch über die Zukunft der Mehrwertsteuer“ vom 01.12.2010 – Frage 2, Teilfrage 2:
    - „Halten Sie eine Besteuerung im Ursprungsmitgliedstaat weiterhin für ein relevantes und erreichbares Ziel?“

## 2. Lösungen

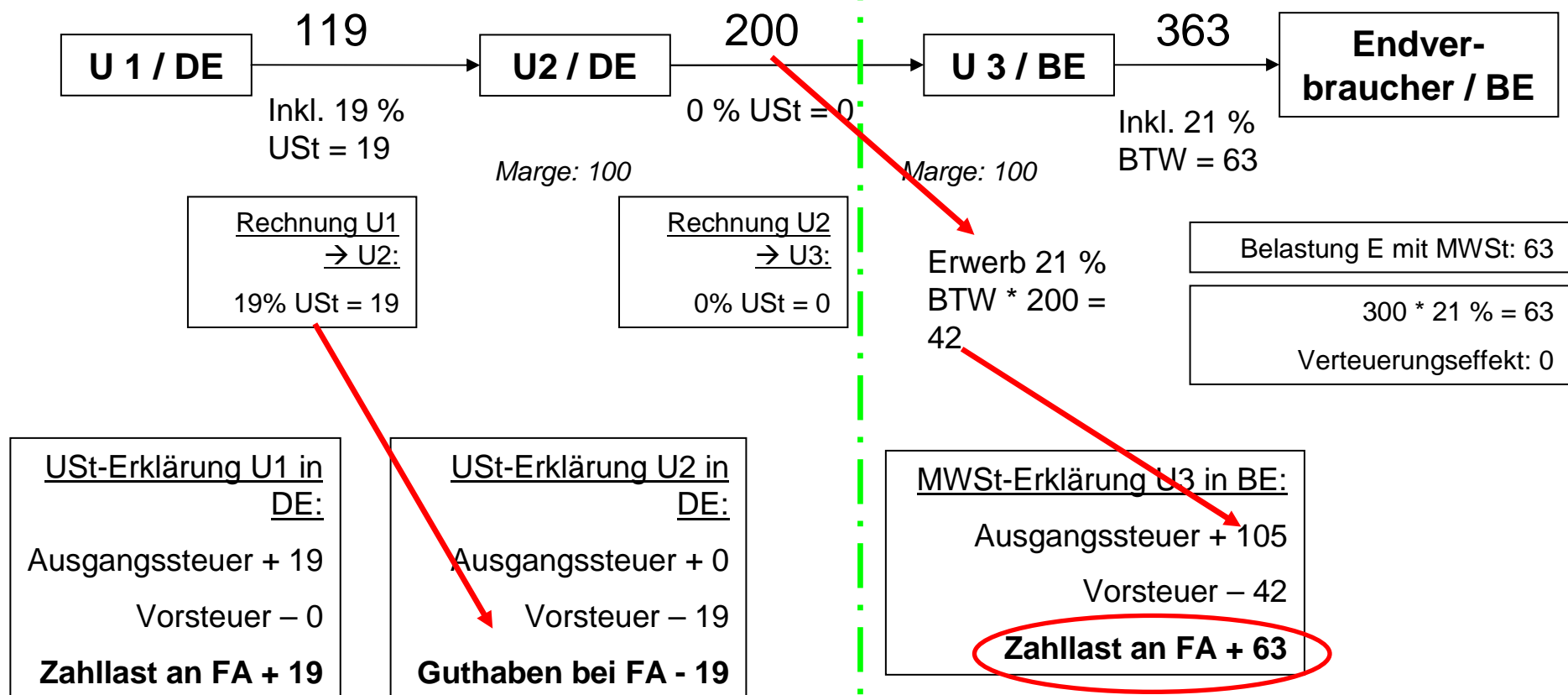
### 2.2 Bestimmungslandprinzip – aber wie?

- Bestimmungslandprinzip = Besteuerung am Ort des Letztverbrauchs (=Belastungsgrund der Mehrwertsteuer)
- **Mehrwertsteuerlicher Nexus 1 – Ort des physischen Seins des Gegenstandes der besteuerten Transaktion**
  - Grundstücksbezogene Dienstleistungen, Art. 47 RL 2006/112/EG
  - Personenbeförderung, Art. 48 RL 2006/112/EG
  - Lieferung von körperlichen Gegenständen, Art. 14, 31 ff. RL 2006/112/EG → Nachverfolgen des physischen Warenflusses
  - Problem des gegenwärtigen Nexus bei der Lieferung von körperlichen Gegenständen
    - Reihengeschäfte, Dreiecksgeschäfte
    - Grenzausgleich (wie vor dem Binnenmarkt 1993 und wie bei Lieferungen in Drittstaaten) aber ohne Grenzkontrolle

## 2. Lösungen

### 2.2 Bestimmungslandprinzip – aber wie?

#### Gegenwärtiges System: Grenzausgleich ohne Grenzkontrolle



= Systemschwäche! (vgl. Sales Tax System)

## 2. Lösungen

### 2.2 Bestimmungslandprinzip – aber wie?

- **Mehrwertsteuerlicher Nexus 2 – Ort der Niederlassung des Leistungsempfängers**
  - Grundregel Dienstleistungen B2B Dienstleistungen, Art. 44 RL 2006/112/EG
  - Lieferung von körperlichen Gegenständen gleichgestellten Sachen = Gas, Elektrizität, Wärme, Kälte, Art. 15, 39 RL 2006/112/EG
  - Vorteil:
    - Wegfall von Problemen des gegenwärtigen Nexus bei der Lieferung von körperlichen Gegenständen – Reihengeschäfte, Dreiecksgeschäfte, ausländische Registrierungen
    - Wegfall von schwierigen Einzelabgrenzungen Lieferungen – Dienstleistungen
    - Erhebungssicherheit beim Leistungsempfänger

## 2. Lösungen

### 2.3 Gleichlaufende Besteuerung von Lieferungen und Dienstleistungen

#### Vorschlag der Kommission im „Grünbuch zur Zukunft der Mehrwertsteuer“ vom 01.12.2010

- Besteuerung am Ort der Niederlassung des Leistungsempfängers für Lieferungen und Dienstleistungen
- Voraussetzungen: Güter verbleiben in der EU und Kunde ist in der EU ansässig
- Für Nicht-EU Kunden: Besteuerung am Ort des Beginns des Transports mit Steuerbefreiung bei Export aus der EU
- Für EU-Kunden: Besteuerung am Ort des Beginns des Transports, wenn
  - die Güter sich außerhalb der EU befinden;
  - die Güter aus der EU exportiert werden (mit Steuerbefreiung)
- Import-Besteuerung, wo die Güter in die EU eingeführt werden
- Steuererklärung über „Einziges Anlaufstelle“ im Ursprungsmitgliedstaat
- System baut auf die bestehenden Konzepte der Niederlassung und der mehrwertsteuerlichen Registrierung auf
- Konzept des i.g. Erwerbs sowie des i.g. Verbringens nicht mehr benötigt

## 2. Lösungen

### 2.4 Optimale Lösung – die MWSt-Union

- **Warum werden die vorab dargestellten Diskussionen nicht bei einer Lieferung von Flensburg nach Konstanz geführt?**
- **Lösung**
  - Analog zur Zollunion – Einführung der MWSt-Union für das Gebiet des EU-Binnenmarktes
  - MWSt-Union: =
    - Voll harmonisiertes MWSt-Recht, einheitliche MWSt-Raten
    - Eine einzige MWSt-Registrierung für Teilnahme am EU-Binnenmarkt

# Letzte Seite

- Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!
- Für Rückfragen:

[jan.koerner@basf.com](mailto:jan.koerner@basf.com)