Stellungnahme des Wirtschafts- und Sozialausschusses zu dem „Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG bezüglich der Bestimmung des Mehrwertsteuerschuldners“

(1999/C 116/04)

Der Rat beschloß am 22. Dezember 1998, den Wirtschafts- und Sozialausschuß gemäß Artikel 99 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft um Stellungnahme zu dem vorgenannten Vorschlag zu ersuchen.

Die mit der Vorbereitung der Arbeiten beauftragte Fachgruppe Wirtschafts- und Währungsunion, wirtschaftlicher und sozialer Zusammenhalt nahm ihre Stellungnahme am 8. Februar 1999 an. Berichterstatter war Herr Walker.

Der Ausschuß verabschiedete auf seiner 361. Plenartagung (Sitzung vom 24. Februar 1999) mit 64 gegen 6 Stimmen bei 6 Stimmenthaltungen folgende Stellungnahme.

1. **Einleitung**

1.1. Das derzeitige MwSt-System ist so konstruiert, daß die Steuereinnahmen unmittelbar von dem Mitgliedstaat erhoben werden, in dessen Hoheitsgebiet die verkauften Gegenstände oder Dienstleistungen als verbraucht gelten. Um diese unmittelbare Zuweisung der Steuern zu gewährleisten, sind komplexe Regeln zur Bestimmung des Ortes festgelegt worden, der als Ort des Verbrauchs der Lieferungen oder Dienstleistungen gelten soll und an dem diese folglich zu besteuern sind.

1.2. Diese Regelungen haben zur Folge, daß Wirtschaftsbeteiligte mit innergemeinschaftlichen Wirtschaftstätigkeiten oftmals steuerliche Pflichten (Registrierung, Abgabe von Steuererklärungen, Zahlungen) in mehreren Mitgliedstaaten zu erfüllen haben. Diese Pflichten werden in der Regel als Behinderung des freien Waren- und Dienstleistungsverkehrs, eines der Grundprinzipien des Binnenmarkts, empfunden.

1.3. Nach dem Grundsatz des Artikels 21 der Sechsten MwSt-Richtlinie schuldet die Person, die in einem bestimmten Land steuerbare Umsätze tätigt, die Steuer gegenüber dem Fiskus dieses Landes.

1.3.1. Dieser allgemeine Grundsatz wird beim innergemeinschaftlichen Handel durch zwei wichtige Ausnahmen durchbrochen: Bei Dreiecksgeschäften[1] wird die Steuer immer vom Empfänger der Lieferung von Gegenständen geschuldet. Desgleichen ist der Empfänger Steuerschuldner bei bestimmten Arten von Dienstleistungen (Revisionen, Studien, Anwaltsleistungen, innergemeinschaftliche Güterbeförderungen usw.).

1.3.1.1. Abgesehen von diesen Ausnahmen ist grundsätzlich derjenige Steuerschuldner, der den steuerbaren Umsatz bewirkt, gleichgültig, ob er im Inland ansässig ist oder nicht.

1.4. Ist der Steuerpflichtige aber nicht in dem Mitgliedstaat ansässig, in dem er die steuerbaren Umsätze bewirkt, so können die Mitgliedstaaten aufgrund von Artikel 21 bestimmen, daß die Steuer von einer anderen Person geschuldet wird. So kann insbesondere ein Steuervertreter oder der Empfänger der Lieferung von Gegenständen oder der Dienstleistung zum Steuerschuldner bestimmt werden.

1.4.1. Mit der Einräumung dieser Möglichkeit soll zwei Anliegen entsprochen werden: Erstens wird nicht im Inland ansässigen Steuerpflichtigen, die u.U. nicht mit Gesetzgebung, Sprache, Verwaltungsaufbau und -verfahren des betreffenden Landes vertraut sind, gestattet, die mehrwertsteuerrechtlichen Verpflichtungen an einen Dritten oder den Empfänger der Lieferung oder Dienstleistung zu delegieren. Zweitens wird dem betreffenden Mitgliedstaat die Möglichkeit gegeben, Sicherheitsleistungen für die effektive Erfüllung dieser Verpflichtungen zu erhalten.

1.5. Nach Artikel 21 können die Mitgliedstaaten außerdem bestimmen, daß eine andere Person als der Steuerpflichtige die Steuer gesamtschuldnerisch zu entrichten hat.

1.6. Hauptmerkmale der gegenwärtig geltenden Rechtsvorschriften über die Bestimmung des Steuerschuldners sind somit zum einen ihr extrem komplexer Charakter und zum anderen eine sehr uneinheitliche konkrete Anwendung infolge der zahlreichen Optionen für die Mitgliedstaaten.

1.7. Eine erste Quelle von Schwierigkeiten hängt mit der Ermittlung des Steuerschuldners für jeden einzelnen Umsatz zusammen: Der Steuerschuldner bestimmt sich nach der Art des Umsatzes und dem Mitgliedstaat, in dem dieser Umsatz bewirkt wird.

1.7.1. Eine zweite Quelle von Schwierigkeiten sind die sehr unterschiedlichen Verpflichtungen des Steuervertreters, wenn der Mitgliedstaat die Benennung eines solchen vorschreibt. In bestimmten Mitgliedstaaten muß der Steuervertreter von der Verwaltung zugelassen sein; außerdem wird manchmal eine Sicherheitsleistung von ihm verlangt. Auch gehen die Ansichten darüber, was unter dem Begriff Steuervertreter zu verstehen ist, zwischen den Mitgliedstaaten stark auseinander, so daß die konkreten Verpflichtungen, die sich daraus ergeben, unterschiedlich sind.

---

[1] Von Dreiecksgeschäften spricht man, wenn ein in einem Mitgliedstaat A niedergelassenes Unternehmen A einem in einem Mitgliedstaat B niedergelassenen Unternehmen B einen Gegenstand verkauft und Unternehmen B diesen an ein in einem Mitgliedstaat C niedergelassenes Unternehmen C weiterverkauft und der Gegenstand unmittelbar von Mitgliedstaat A nach Mitgliedstaat C befördert wird. In diesem Fall wird Unternehmen B unter bestimmten Bedingungen von der MwSt-Registrierungspflicht in Mitgliedstaat C befreit und Unternehmen C zum Steuerschuldner bestimmt.

1.7.2. Drittens schließlich ist die Benennung eines Steuervertreters für einen Wirtschaftsbeteiligten mit nicht unerheblichen Kosten verbunden. Ein Steuervertreter wird sich nämlich nur gegen eine Vergütung bereit finden, die Verpflichtungen des Steuerpflichtigen zu übernehmen und dafür zu haften.

1.8. Zwar sind diese Schwierigkeiten nichts Neues, doch behindern sie im Rahmen des Binnenmarktes die Weiterentwicklung des innergemeinschaftlichen Handels ganz erheblich. Als besonders belastend wirkt sich dies für kleine und mittlere Unternehmen aus. Außerdem kommt es seit der Abschaffung der Grenzkontrollen häufiger vor, daß Mitgliedstaaten die Benennung von Steuervertretern fordern.

1.9. Daher hat die Kommission in einem Arbeitspapier vom 14. Mai 1997 die MwSt-Verpflichtungen als einen Bereich genannt, der im Rahmen der zweiten Phase der SLIM-Initiative (Vereinfachung der Vorschriften im Binnenmarkt) zu prüfen wäre. Nach Ansicht der Kommission sollte schon frühzeitig über Vereinfachungsmaßnahmen nachgedacht werden, die die Belastungen für die Unternehmen auf kurze Sicht erleichtern würden.

1.9.1. Die Ergebnisse dieser Arbeiten sind in dem Bericht der Kommission über die SLIM-Initiative zusammengefaßt, der vom Rat „Binnenmarkt“ am 27. November 1997 gebilligt wurde. Dieser Bericht enthält u. a. eine Empfehlung zur Änderung der Vorschriften über die steuerliche Vertretung.

2. **Die Vorschläge der Kommission**

2.1. Der zu erörternde Richtlinienvorschlag greift den Gedanken auf, daß es für jede Art von Umsätzen nur einen einzigen Steuerschuldner geben darf, unabhängig davon, in welchem Mitgliedstaat dieser Umsatz bewirkt wird.

2.1.1. Grundsätzlich wird festgelegt, daß der Steuerpflichtige, der den steuerbaren Umsatz bewirkt, auch Steuerschuldner sein muß, unabhängig davon, ob er im Hoheitsgebiet des Mitgliedstaats, in dem der Umsatz bewirkt wird, ansässig ist oder nicht.

2.1.2. Nach Ansicht der Kommission bestünde der Hauptvorteil einer solchen Regelung darin, daß das Gemeinschaftsrecht stärker harmonisiert wäre und für alle Wirtschaftsbeteiligten leicht verständlich sein dürfte, so daß sich die Frage, wer Steuerschuldner ist, nicht mehr stellen würde. Der Kommission zufolge wäre dies auch ein wichtiger Durchbruch im Sinne einer geringeren Belastung der Wirtschaftsbeteiligten und insbesondere der KMU.

2.2. Die Abschaffung der Möglichkeit, den Empfänger von Lieferungen oder Dienstleistungen als Steuerschuldner zu benennen, entspricht dem von der Kommission immer wieder zum Ausdruck gebrachten Anliegen, das System der „Umkehrung der Steuerschuldnerschaft“, das dem Grundsatz der fraktionierten Zahlungen zuwiderläuft, nicht weiterzuentwickeln.

2.2.1. Dennoch sind einige Ausnahmen von dieser Grundregel vorgesehen, die folgende Personen betreffen:

a) den Empfänger eines Dreiecksgeschäfts im Sinne von Artikel 28 c Teil E Absatz 3;

b) den Empfänger einer Dienstleistung im Sinne von Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e und

c) den im Inland für MwSt-Zwecke registrierten Empfänger einer Dienstleistung im Sinne von Artikel 28 b Teile C, D, E und F.

Diese Personen sollen Steuerschuldner bleiben.

2.2.2. Außerdem soll den Mitgliedstaaten die Möglichkeit belassen werden, eine andere Person als den Steuerschuldner zu bestimmen, die gesamtschuldnerisch für die Entrichtung der geschuldeten Steuer haften muß. Künftig wird lediglich klargestellt, daß aufgrund dieser Bestimmung keine Vorschriften erlassen werden dürfen, die nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige speziell benachteiligen.

2.3. Infolge des durch die Richtlinien 76/308/EWG und 77/799/EWG abgesteckten Rechtsrahmens über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den Mitgliedstaaten ist es nicht länger gerechtfertigt, daß sämtliche Verpflichtungen eines nicht im Inland ansässigen Steuerpflichtigen auf Dritte (Steuervertreter) übertragen werden können. Die Kommission räumt allerdings ein, daß die Mitgliedstaaten nach wie vor nur wenig Gebrauch von der Amtshilfe machen. Sie hat deshalb kürzlich einen Vorschlag vorgelegt, der dafür sorgen soll, daß die Amtshilfe wesentlich besser funktioniert[1]. Die Einziehung einer von einem gebietsfremden Steuerpflichtigen geschuldeten Steuer dürfte dadurch erleichtert werden.

2.3.1. In einer begrenzten Zahl begründeter Fälle werden die Mitgliedstaaten weiterhin die Möglichkeit haben, die Benennung eines Steuervertreters zu verlangen. Gegenüber gebietsfremden Steuerpflichtigen, die Staatsangehörige von Ländern sind, mit denen ein Mitgliedstaat kein Abkommen über ähnliche Amtshilfeverfahren wie innerhalb der Gemeinschaft (festgelegt in den Richtlinien 76/308/EWG und 77/799/EWG) geschlossen hat, verfügt der Mitgliedstaat daher auch weiterhin über die Möglichkeit, die Benennung eines Steuervertreters als Steuerschuldner an Stelle des gebietsfremden Steuerpflichtigen vorzuschreiben. Die Inanspruchnahme dieser Möglichkeit würde jedoch nicht als gerechtfertigt betrachtet, wenn der Steuerpflichtige allein Tätigkeiten ausübt, die aufgrund der Artikel 13 und 15 der Sechsten Richtlinie von der MwSt befreit sind und somit Fälle darstellen, in denen es nicht um die effektive Einziehung einer Steuerschuld geht.

2.4. Obwohl grundsätzlich der gebietsfremde Steuerpflichtige der Steuerschuldner wäre, könnte er doch (ebenso wie ein gebietsansässiger Steuerpflichtiger) einen Bevollmächtigten benennen, der an seiner Statt die Verpflichtungen gemäß Artikel 22 der Sechsten Richtlinie erfüllt, wenn er selbst aus Gründen, die mit sprachlichen, administrativen oder organisatorischen Schranken zusammenhängen, nicht in der Lage ist, dies zu tun. Im Interesse der Transparenz muß der Name des Bevollmächtigten der Verwaltung mitgeteilt werden, und der Steuerpflichtige würde gegenüber der Verwaltung für die Rechtshandlungen des Bevollmächtigten haften.

---

[1] KOM(1998) 364 endg. vom 25.6.1998.

3. **Allgemeine Bemerkungen**

3.1. Der Ausschuß hat in seinen Stellungnahmen durchgängig deutlich gemacht, daß er die SLIM-Initiative unterstützt. Er bekräftigt diese Position und begrüßt deshalb den an dieser Stelle zu erörternden Kommissionsvorschlag, weil er den SLIM-Zielen in jeder Hinsicht entspricht.

3.2. Gleichzeitig hat der Ausschuß häufig die Sorge geäußert, daß der Binnenmarkt wegen der nicht einheitlichen MwSt-Anwendung und -Verwaltung durch die Mitgliedstaaten effektiv in fünfzehn verschiedene Steuergebiete segmentiert ist. Er hat wiederholt darauf hingewiesen, daß zwischen den Mitgliedstaaten bestehende Unterschiede bei den Verfahren sowie der Auslegung und Anwendung der gemeinsamen MwSt-Vorschriften mehr Schwierigkeiten für die Wirtschaft aufwerfen und ein größeres Hemmnis für den innergemeinschaftlichen Handel darstellen als unterschiedliche MwSt-Sätze.

3.2.1. Der Ausschuß begrüßt deshalb jede Initiative, die wie der nun vorgelegte Vorschlag darauf abzielt, eine — wenn auch geringfügige — Verbesserung dieser Situation herbeizuführen.

3.3. Derartige Maßnahmen verringern die den Unternehmen entstehenden Durchführungskosten und schaffen dadurch, daß sie für mehr Einheitlichkeit sorgen, auch ein Klima größerer Sicherheit für die Wirtschaftsbeteiligten und die Verwaltungen der Mitgliedstaaten. Sie tragen auf diese Weise zur Weiterentwicklung des Binnenmarkts bei.

3.4. Der Ausschuß stimmt der Aussage zu, daß der Steuerpflichtige, der einen steuerbaren Umsatz bewirkt, logischerweise auch zur Entrichtung der dabei angefallenen Steuer verpflichtet sein sollte. Im Idealfall sollten die Ausnahmen von diesem Grundsatz nach Ansicht des Ausschusses auf ein Mindestmaß beschränkt sein.

4. **Besondere Bemerkungen**

4.1. Dem Richtlinienvorschlag zufolge soll es — außer in einigen genau festgelegten Fällen — künftig nicht mehr möglich sein, den Empfänger einer Lieferung von Gegenständen bzw. einer (oder mehrerer) Dienstleistung(en) als Steuerschuldner zu benennen.

4.1.1. Der Ausschuß hält diesen allgemeinen Grundsatz zwar für unproblematisch, stellt jedoch fest, daß es der Kommission ein Anliegen ist, das System der „Umkehrung der Steuerschuldnerschaft“ nicht weiterzuentwickeln, und daß sie es als wichtig erachtet, „den Grundsatz der fraktionierten Zahlungen zu wahren“.

4.1.2. In seiner Stellungnahme zum Thema „Ein gemeinsames Mehrwertsteuersystem — ein Programm für den Binnenmarkt“[1] traf der Ausschuß folgende Feststellung: „Nach Ansicht des Ausschusses sollte selbst dann, wenn letztlich doch die Beibehaltung des Mechanismus der fraktionierten Zahlungen beschlossen werden sollte, über Alternativen nachgedacht werden — vor allem deshalb, weil durchaus die Möglichkeit besteht, daß dieser oder jener Alternativvorschlag den Cash-flow der KMU verbessern hilft.“ Er bekräftigt diesen Standpunkt.

4.1.3. Würde es gestattet, geschäfte zwischen registrierten Wirtschaftsbeteiligten mehrwertsteuerfrei abzuwickeln, wäre dies eine größere Vereinfachungsmaßnahme und ein größerer Beitrag zur Reduzierung der den Unternehmen entstehenden Durchführungskosten als irgendeine andere vorstellbare Reform. Der Ausschuß ist sich darüber im klaren, daß bei der Konzipierung einer Regelung mit ausreichenden Sicherheitsmechanismen erhebliche Probleme überwunden werden müßten, und er räumt ein, daß sich diese Schwierigkeiten letzten Endes als unüberwindlich erweisen könnten. Dennoch ist er der Meinung, daß dieses negative Szenario nicht von vornherein als unausweichlich betrachtet werden sollte. Vielmehr sollten alle gangbaren Alternativen sorgfältig geprüft werden, bevor eine endgültige Entscheidung getroffen wird.

4.1.4. Viele der Probleme, die ein Abrücken von dem Grundsatz der fraktionierten Zahlungen aufwerfen könnte, dürften sich mit einer stärkeren Annäherung der MwSt-Sätze verringern oder gar vollständig ausräumen lassen. Da eine Annäherung in jedem Fall eine essentielle Vorbedingung für das neue gemeinsame MwSt-System, das sich auf die Besteuerung im Ursprungsland gründet, sein wird, ist es denkbar, daß eine diesbezügliche Vereinbarung in das neue gemeinsame MwSt-System aufgenommen wird. Der Ausschuß fordert die Kommission deshalb eindringlich auf, diese Möglichkeit zu gegebener Zeit eingehend zu prüfen.

4.2. Der Ausschuß erkennt die Notwendigkeit der Ausnahmen an, die die Kommission als Abweichungen von dem allgemeinen Grundsatz, daß der Empfänger einer Lieferung von Gegenständen bzw. einer (oder mehrerer) Dienstleistung(en) nicht Steuerschuldner sein darf, aufrechterhalten will. Er hält es wie die Kommission für unwahrscheinlich, daß diese Ausnahmen die harmonisierte Umsetzung der Rechtsvorschriften in unangemessener Weise behindern, da sie eindeutig formuliert und für die Mitgliedstaaten verbindlich sind.

4.3. Der Ausschuß ist der Meinung, daß die überwiegende Mehrheit der Wirtschaftsbeteiligten, die steuerbare Umsätze in einem Land tätigen, in dem sie nicht ansässig sind, gezwungen sein werden, weiterhin einen Bevollmächtigten mit der Erfüllung ihrer Verpflichtungen gegenüber den Steuerbehörden dieses Landes zu beauftragen, weil es ihnen an Kenntnissen in bezug auf die Landessprache sowie die dortigen Zollbestimmungen, Verfahren, Rechtsvorschriften und Verwaltungsstrukturen mangelt. Dies gilt ganz besonders für die KMU.

4.3.1. Da dieser Bevollmächtigte in der Regel Staatsangehöriger des Landes sein muß, in dem die Umsätze bewirkt wurden, wird seine Einschaltung weiterhin zusätzlichen Aufwand und zusätzliche Verwaltungsgemeinkosten für die Wirtschaftsbeteiligten mit sich bringen. Der Ausschuß akzeptiert jedoch das Argument, daß diese Belastungen geringer sein dürften als heutzutage, wo die Notwendigkeit besteht, einen Steuervertreter zu benennen, der die Verpflichtungen des Steuerpflichtigen übernimmt.

4.4. Der Ausschuß begrüßt die Tatsache, daß es den Mitgliedstaaten mit Ausnahme einer beschränkten Zahl genau festgelegter Fälle nicht mehr möglich sein soll, die Benennung eines Steuervertreters vorzuschreiben. Er stellt jedoch gleichzeitig fest, daß den Mitgliedstaaten die Möglichkeit belassen werden soll, eine andere Person als den Steuerschuldner zu bestimmen, die gesamtschuldnerisch für die Entrichtung der geschuldeten Steuer haften muß. Eingeschränkt wird diese Wahlmöglichkeit einzig und allein durch die Klarstellung, daß dabei keine Vorschriften erlassen werden dürfen, die gebietsfremde Steuerpflichtige speziell benachteiligen.

---

[1] ABl. C 296 vom 29.9.1997, S. 51.

4.4.1. Der Ausschuß bezweifelt die Notwendigkeit, diese Option aufrechtzuerhalten, und hofft, daß die Mitgliedstaaten sie nicht dazu nutzen, die beabsichtigten Wirkungen der vorgeschlagenen Richtlinien zu untergraben, indem sie vorschreiben, daß der Bevollmächtigte — gleichgültig ob Person oder Firma —, der vom Steuerpflichtigen benannt wird, um in dessen Auftrag die Verpflichtungen gegenüber den MwSt-Behörden zu erfüllen, zusammen mit dem Steuerpflichtigen gesamtschuldnerisch für die Entrichtung der Steuer haftet, gleichgültig, ob der Steuerpflichtige im Hoheitsgebiet des betreffenden Mitgliedstaats ansässig ist oder nicht.

4.4.2. Der Ausschuß ist außerdem der Ansicht, daß die den Mitgliedstaaten eingeräumte Möglichkeit, eine andere Person als den Steuerschuldner zu bestimmen, die gesamtschuldnerisch für die Entrichtung der geschuldeten Steuer haften muß, ziemlich weit gefaßt ist. Der diesbezügliche Rahmen sollte klarer abgesteckt werden.

4.5. Der Ausschuß nimmt zustimmend zur Kenntnis, daß mit der vorgeschlagenen Richtlinie nicht die Absicht verfolgt wird, den Ermessensspielraum der Mitgliedstaaten in bezug auf die Bestimmung des Einfuhrsteuerschuldners zu beschneiden.

5. **Schlußfolgerungen**

5.1. Der Ausschuß begrüßt die vorgeschlagene Richtlinie als eine grundlegende Verbesserung der gegenwärtigen Verhältnisse, da sie die auf den Unternehmen lastenden Durchführungskosten reduziert, die weitere Entwicklung des Binnenmarkts erleichtert, ein Klima größerer Sicherheit für die Wirtschaftsbeteiligten und die einzelstaatlichen Verwaltungen schafft und der Einführung eines neuen gemeinsamen MwSt-Systems den Weg ebnet.

5.2. Etwas bedenklich erscheint dem Ausschuß die Vorstellung, daß diese Nutzeffekte beeinträchtigt oder gar gänzlich ihrer Wirkung beraubt werden könnten, wenn die Mitgliedstaaten die ihnen offenstehende Möglichkeit, eine andere Person als den Steuerschuldner gesamtschuldnerisch für die Entrichtung der Steuer haften zu lassen, zu einer allgemeinen Vorschrift für alle (d.h. gebietsfremde und -ansässige) Wirtschaftsbeteiligten umfunktionierten, die einen Bevollmächtigten mit der Erfüllung ihrer gesetzlichen Verpflichtungen beauftragen. Der Ausschuß hofft, daß die Mitgliedstaaten sich nicht so verhalten.

5.3. Der Ausschuß begrüßt zwar den hier erörterten Vorschlag, der eine Verbesserung gegenüber der derzeitigen Situation darstellt, bekräftigt jedoch gleichzeitig seinen in zahlreichen vorangegangenen Stellungnahmen vertretenen Standpunkt, daß Änderungen der bestehenden Übergangsregelung lediglich notdürftige Korrekturen darstellen, und daß eine umfassende, dauerhafte Lösung der Probleme nur dann möglich ist, wenn ein neues und gleichzeitig endgültiges MwSt-System eingeführt wird. Er bringt deshalb erneut seine Besorgnis über die Verschleppung der Reform des MwSt-Systems zum Ausdruck und fordert die Mitgliedstaaten eindringlich auf, sie endlich konstruktiv in Angriff zu nehmen.

Brüssel, den 24. Februar 1999.

Die Präsidentin

des Wirtschafts- und Sozialausschusses

Beatrice RANGONI MACHIAVELLI