



Czech Republic
Supreme Audit Office

Bundes
rechnungshof

BERICHT ÜBER DIE KOORDINIERTE PRÜFUNG

des NKÚ und des BRH zur Mehrwertsteuer
im Verfahren Mini-One-Stop-Shop



Juli 2019

Nejvyšší kontrolní úřad, www.nku.cz

Bundesrechnungshof, www.bundesrechnungshof.de

Inhaltsverzeichnis

1.	Vorwort	5
2.	Einleitung.....	6
3.	Zusammenfassung der Ergebnisse der koordinierten Prüfung.....	7
4.	Allgemeine Informationen zum Verfahren	10
5.	Organisation des MOSS-Verfahrens	11
5.1	In der Tschechischen Republik.....	11
5.2	In der Bundesrepublik Deutschland	12
5.3	Wesentliche Unterschiede	12
6.	Prüfung der Verwaltung der Mehrwertsteuer im MOSS-Verfahren.....	13
6.1	Registrierungsverfahren.....	13
6.1.1	In der Tschechischen Republik	13
6.1.2	In der Bundesrepublik Deutschland	14
6.1.3	Überprüfung des Gegenstandes der Leistungen.....	14
6.1.4	Überprüfung der Existenz von Niederlassungen.....	15
6.1.5	Bewertung und Empfehlungen.....	15
6.2	Steuererklärung.....	16
6.2.1	Abgabe der Erklärung in der Tschechischen Republik.....	16
6.2.2	Abgabe der Erklärung in der Bundesrepublik Deutschland	16
6.2.3	Fehlende Steuererklärung.....	16
6.2.4	Nullmeldung bzw. keine Umsätze in einzelnen Mitgliedstaaten.....	17
6.2.5	Bewertung und Empfehlungen	18

6.3	Aufzeichnungspflichten	18
6.3.1	Fehlende unionsrechtliche Vorgaben	18
6.3.2	Bewertung und Empfehlungen	19
6.4	Zahlung und Beitreibung	19
6.4.1	Zahlung und Mahnung in der Tschechischen Republik	20
6.4.2	Zahlung und Mahnung in der Bundesrepublik Deutschland	21
6.4.3	Beitreibung in der Tschechischen Republik und in der Bundesrepublik Deutschland	21
6.4.4	Bewertung und Empfehlungen	21
6.5	Prüfung	22
6.5.1	In der Tschechischen Republik	22
6.5.2	In der Bundesrepublik Deutschland	23
6.5.3	Bewertung und Empfehlungen	23
6.6	Risikomanagement	24
6.6.1	MOSS-Umsätze in der allgemeinen Steuererklärung im Registrierungsstaat	24
6.6.2	MOSS-Umsätze in der besonderen Erklärung im Verbrauchsstaat	25
6.6.3	Bewertung und Empfehlungen	25
6.7	Suche nach unbekanntem Steuerfällen	26
6.7.1	Situation in der Tschechischen Republik	26
6.7.2	Situation in der Bundesrepublik Deutschland	26
6.7.3	Bewertung und Empfehlungen	26
7.	Schlussbemerkung	28
Anlage	29

1. Vorwort

Die Obersten Rechnungskontrollbehörden (ORKB) der Tschechischen Republik (Nejvyšší kontrolní úřad, nachstehend NKÚ) und der Bundesrepublik Deutschland (Bundesrechnungshof, nachstehend BRH) arbeiten seit vielen Jahren erfolgreich auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer zusammen. Sie haben bereits zwei koordinierte Prüfungen durchgeführt. In dem vorliegenden Bericht beschäftigen sie sich erstmalig mit dem Thema Internet und Mehrwertsteuer und greifen damit aktuelle wirtschaftliche Entwicklungen auf.

Das Internet ist ein milliardenschwerer Markt, für den auch künftig hohe Wachstumsraten prognostiziert werden. Es ist deshalb wichtig, das Steueraufkommen aus diesen Umsätzen nachhaltig zu sichern. Über das Internet werden nicht nur Waren, sondern auch elektronische Dienstleistungen gehandelt. Für die Besteuerung bestimmter Dienstleistungen an private Abnehmer¹ sind zum 1. Januar 2015 EU-weit neue Ortsregelungen in Kraft getreten.

In diesem Zusammenhang ist ein neues Besteuerungsverfahren, der sogenannte Mini-One-Stop-Shop (MOSS), eingeführt worden. Alle Mitgliedstaaten waren verpflichtet, die maßgebliche EU-Richtlinie bis zum 1. Januar 2015 umzusetzen und das neue Besteuerungsverfahren bereitzustellen.² Es bot sich daher an, in einer koordinierten Prüfung zu untersuchen, wie die beiden Mitgliedstaaten dieser Aufgabe nachgekommen sind.

Zwischenzeitlich haben die Mitgliedstaaten beschlossen, das neue Besteuerungsverfahren ab dem 1. Januar 2021 auf alle Dienstleistungen und auch Warenlieferungen auszuweiten. Prüfungserkenntnisse der ORKB zum MOSS-Verfahren sind deshalb besonders wichtig, damit Defizite abgestellt und mögliches Verbesserungspotenzial bei der Ausgestaltung des erweiterten MOSS, dem sogenannten One-Stop-Shop (OSS), von den Steuerverwaltungen der Mitgliedstaaten ausgeschöpft werden kann.

Die dritte koordinierte Prüfung der ORKB der Tschechischen Republik (nachstehend Tschechien) und der Bundesrepublik Deutschland (nachstehend Deutschland) ist ein neuerlicher Beweis dafür, dass beide Institutionen der Mehrwertsteuer große Bedeutung beimessen.

1 Im Einzelnen sind es Telekommunikationsdienstleistungen, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen sowie auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen an private Abnehmer (im Folgenden kurz: Elektronische Dienstleistungen).

2 Richtlinie 2008/8/EG des Rates vom 12. Februar 2008.

» 2. Einleitung

Die Prüfung wurde in Tschechien unter dem **Aktenzeichen** 17/12 durchgeführt, in Deutschland unter dem Aktenzeichen VIII 2 - 2016 - 0405.

Prüfungsgegenstand war die Besteuerung von elektronisch erbrachten Dienstleistungen durch EU-Unternehmer an private Abnehmer in der Europäischen Union.

Die Prüfung umfasste den **Zeitraum** vom 1. Januar 2015 bis 30. Juni 2017.

Ziel der Prüfung war es, zu untersuchen,

- wie die Steuerverwaltungen beider Länder die unionsrechtliche Verpflichtung zur Einführung des MOSS umgesetzt haben,
- welche Schwierigkeiten in der Praxis aufgetreten sind und
- inwieweit das MOSS-Verfahren geeignet ist, das Mehrwertsteueraufkommen sicherzustellen.

Beide ORKB haben ihre Prüfungserkenntnisse in nationalen Berichten dargestellt und auf dieser Grundlage den vorliegenden gemeinsamen Bericht verfasst.

3. Zusammenfassung der Ergebnisse der koordinierten Prüfung



Für EU-Unternehmer, die elektronische Dienstleistungen an private Abnehmer in der Europäischen Union erbringen, gelten seit dem 1. Januar 2015 neue Besteuerungsregelungen. Danach liegt der Besteuerungsort für solche Leistungen in dem Mitgliedstaat, in dem der Leistungsempfänger seinen Sitz, Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthaltsort hat (Verbrauchsstaat). Der Unternehmer müsste sich demnach in jedem Mitgliedstaat, in dem er Abnehmer hat, steuerlich registrieren lassen. Um den damit verbundenen administrativen Aufwand für den Unternehmer zu verringern, ist ein neues, freiwilliges Besteuerungsverfahren (MOSS) eingeführt worden. Danach kann er sämtliche elektronischen Dienstleistungen an private Abnehmer in anderen EU-Mitgliedstaaten in seinem Sitzstaat (Registrierungsstaat) erklären und die Mehrwertsteuer dort entrichten.

BRH und NKÚ haben das MOSS-Verfahren geprüft. Sie analysierten die rechtlichen Grundlagen und untersuchten die organisatorische Umsetzung sowie die Abläufe in der Praxis.

Im Einzelnen stellten die ORKB folgende Mängel fest:

- **Voraussetzungen für die Teilnahme am MOSS-Verfahren werden nur unzureichend geprüft**
Ein Unternehmer kann das MOSS-Verfahren nur für bestimmte elektronische Dienstleistungen anwenden und nur für Umsätze in den Mitgliedstaaten, in denen er weder seinen Sitz noch eine Niederlassung hat. Während die tschechische Steuerverwaltung überprüfte, welche Leistungen der Unternehmer erbringt, beschränkte sich die deutsche Steuerverwaltung auf formelle Aspekte (vgl. Tzn. 6.1.1 bis 6.1.3). Die Existenz von Niederlassungen in anderen Mitgliedstaaten konnte keine der beiden Steuerverwaltungen zuverlässig ohne Angaben des Unternehmers feststellen (vgl. Tz. 6.1.4).
- **Fehlende Steuererklärungen werden vom Verbrauchsstaat nicht angemahnt**
Die Steuerverwaltungen beider Mitgliedstaaten mahnten als Verbrauchsstaaten ausstehende Steuererklärungen nicht an. Das lag daran, dass der Verbrauchsstaat im MOSS-Verfahren nur mit großen Aufwand feststellen kann, ob der Unternehmer seine Pflicht zur Abgabe der Steuererklärung erfüllt hat (vgl. Tzn. 6.2.3 bis 6.2.5).
- **Bereitstellung von Aufzeichnungen über MOSS-Umsätze ist nicht klar geregelt**
Für den Verbrauchsstaat ist es aufwendig, vom Unternehmer Aufzeichnungen anzufordern und diese auszuwerten. Die Steuerverwaltungen beider Mitgliedstaaten hatten deshalb von dieser Möglichkeit nur in Einzelfällen Gebrauch gemacht, um die erklärten Angaben des Unternehmers in den Steuererklärungen zu überprüfen. Es fehlt darüber hinaus an Vorgaben auf EU-Ebene, wie die Aufzeichnungen zu führen und bereitzustellen sind (vgl. Tz. 6.3).

- **Rückständige Steuern werden nicht beigetrieben**

Die Steuerverwaltungen beider Mitgliedstaaten mahnten als Verbrauchsstaaten rückständige Steuern nicht an, weil es Probleme mit der Zuordnung der Zahlungen zu den entsprechenden Steuerklärungen gab. Auch wurden nur selten Beitreibungsersuchen an den Registrierungsstaat gestellt, weil diese erst ab einem Mindestbetrag von 1 500 Euro möglich sind und viele Unternehmer deutlich geringere Beträge erklärten. Das MOSS-Verfahren sieht nicht vor, dass der Registrierungsstaat Steuerrückstände für die Verbrauchsstaaten beitreibt, es sei denn auf der Grundlage eines Beitreibungsersuchens. Jeder Verbrauchsstaat muss selbst Mahnungen und Beitreibungsersuchen veranlassen, obwohl die Steuerrückstände aus einer im Registrierungsstaat abgegebenen Steuererklärung entstehen können (vgl. Tzn. 6.4.3 und 6.4.4).

- **Steuererklärungen werden nur formell überprüft**

Die Steuerverwaltungen beider Mitgliedstaaten prüften die abgegebenen Steuererklärungen nur selten auf Richtigkeit. Prüfungen beim Unternehmer fanden nur vereinzelt statt. Während die deutsche Steuerverwaltung nur als Verbrauchsstaat Prüfungen durchführte, prüfte die tschechische Steuerbehörde in einem Fall als Registrierungsstaat. Außerdem stimmte sich Tschechien in zwei Fällen mit einem anderen Registrierungsstaat über durchzuführende Prüfungen ab (vgl. Tz. 6.5.1). Die tschechische Steuerverwaltung als Registrierungsstaat überprüfte zudem die formellen Aspekte der eingereichten Steuererklärungen und forderte die Unternehmer zu deren Berichtigung auf (vgl. Tz. 6.2.1).

- **Risiken für Steuerausfälle werden nicht identifiziert**

Unternehmer müssen sowohl in Tschechien als auch in Deutschland ihre MOSS-Umsätze zweimal erklären: in der besonderen Steuererklärung für das MOSS-Verfahren und in der inländischen Steuererklärung, zusammen mit allen anderen Umsätzen. Ein systematischer Abgleich dieser Erklärungen fand nicht statt, weil in beiden Mitgliedstaaten jeweils unterschiedliche Behörden für deren Bearbeitung zuständig sind und die Daten nicht miteinander verknüpft sind. Die Steuerverwaltungen beider Mitgliedstaaten können den inländischen Erklärungen nicht entnehmen, ob und in welcher Höhe darin MOSS-Umsätze enthalten sind. Diese Information ist nach Auffassung des NKÚ jedoch wichtig, weil der Unternehmer im Registrierungsstaat berechtigt ist, einen Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit diesen Umsätzen zu beantragen. Die besondere Erklärung für MOSS-Umsätze enthält nur sehr wenige Informationen für den Verbrauchsstaat. Deshalb gab es in beiden Steuerverwaltungen kaum Prüfhinweise aus dem maschinellen Risikomanagement (vgl. Tz. 6.6).

- **Suche nach unbekanntem Steuerfällen findet nicht statt**

Die Steuerverwaltungen beider Mitgliedstaaten suchten nicht gezielt nach unbekanntem Steuerfällen. Grundsätzlich gingen beide Steuerverwaltungen davon aus, dass die Unternehmer ihren steuerlichen Pflichten nachkommen, sich ordnungsgemäß registrieren, Erklärungen abgeben und die fällige Mehrwertsteuer zahlen. Nach den bisherigen Prüfungserkenntnissen der beiden ORKB ist eine solche Annahme bei internetbasierten Umsätzen jedoch realitätsfern (vgl. Tz. 6.7).

Beide ORKB vertreten die Auffassung, dass die Verringerung des administrativen Aufwands für die Unternehmer nicht zu Lasten des Steueraufkommens gehen darf. Sie empfehlen deshalb Folgendes:

- Auf EU-Ebene sollten Überlegungen für eine praxistauglichere Ausgestaltung des MOSS-Verfahrens angestellt werden. Aufgrund ihrer Prüfungserkenntnisse halten es die ORKB für sinnvoll, den Registrierungsstaat wesentlich stärker in das Besteuerungsverfahren einzubinden.
- Die steuerliche Kontrolle der MOSS-Unternehmer muss verbessert werden. Unabhängig davon, wie Registrierungs- und Verbrauchsstaaten zukünftig zusammenarbeiten werden, sollten mehr Prüfungen durchgeführt werden. Ziel der Mitgliedstaaten muss es sein, die Mehrwertsteuer EU-weit korrekt festzusetzen.
- Die Steuerverwaltungen der EU-Mitgliedstaaten sollten ihre Zusammenarbeit bei der Suche nach Unternehmern, die ihre steuerlichen Pflichten nicht erfüllen, intensivieren und ihr Vorgehen koordinieren.

Die Empfehlungen der beiden ORKB können dazu beitragen, die strukturellen Mängel des MOSS-Verfahrens zu beheben. Dies ist im Hinblick auf die geplante Erweiterung zum OSS-Verfahren ab dem 1. Januar 2021 besonders wichtig.

Das NKÚ empfiehlt darüber hinaus, den Registrierungsstaat in allen Verfahrensschritten mit weitergehenden Kompetenzen auszustatten, was den administrativen Aufwand für Unternehmer sowie für die Steuerverwaltungen verringern könnte.

4. Allgemeine Informationen » zum Verfahren

Das Verfahren Mini-One-Stop-Shop (MOSS-Verfahren) ist EU-weit zum 1. Januar 2015 eingeführt worden. Es ermöglicht dem Unternehmer, sämtliche elektronischen Dienstleistungen an private Abnehmer in anderen EU-Mitgliedstaaten in seinem Registrierungsstaat zu erklären und die Mehrwertsteuer dort zu entrichten. Voraussetzung ist, dass der Unternehmer in dem jeweiligen Mitgliedstaat, in dem er die vorgenannten Umsätze erbringt, weder seinen Sitz noch eine feste Niederlassung hat.³

Unabhängig von der Teilnahme am MOSS-Verfahren wird der Unternehmer im Registrierungsstaat mit allen Umsätzen im allgemeinen Besteuerungsverfahren geführt.

Die EU-Regelungen berechtigten den Registrierungsstaat, für die Jahre 2015 bis 2018 einen bestimmten Prozentsatz der entrichteten Mehrwertsteuer einzubehalten (sogenannter Verwaltungskosteneinbehalt [VKE]). Der Prozentsatz belief sich für die Jahre 2015 und 2016 auf jeweils 30 % sowie für die Jahre 2017 und 2018 auf jeweils 15 %.⁴ Der Unternehmer war vom VKE nicht betroffen. Er hatte die entstandene Mehrwertsteuer immer in voller Höhe zu zahlen. Ab dem 1. Januar 2019 ist der VKE entfallen.

Der Rat der Europäischen Union hat am 5. Dezember 2017 neue Regelungen beschlossen⁵, die das Mehrwertsteuersystem für Online-Unternehmer vereinfachen sollen. Ab dem 1. Januar 2021 ist u. a. vorgesehen, die bestehenden Regelungen zum MOSS-Verfahren auf alle Dienstleistungen und auf grenzüberschreitende Lieferungen an private Abnehmer in der Europäischen Union auszuweiten (OSS-Verfahren). Ausnahmen sollen für Unternehmer mit geringen Umsätzen gelten.

Die konkrete Ausgestaltung des MOSS-Verfahrens ist in verschiedenen Richtlinien und Verordnungen geregelt (siehe Anlage).

3 Zum 30. Juni 2017 waren in Tschechien ca. 500 und in Deutschland ca. 2 800 Unternehmer registriert.

4 Artikel 46 Absatz 3 der Verordnung (EU) Nr. 904/2010 des Rates vom 7. Oktober 2010.

5 Richtlinie (EU) 2017/2455 des Rates, Verordnung (EU) 2017/2454 des Rates und Durchführungsverordnung (EU) 2017/2459 des Rates – alle vom 5. Dezember 2017.

5. Organisation des MOSS-Verfahrens

Im MOSS-Verfahren kann jeder Mitgliedstaat folgende Funktionen haben: Er kann einerseits Registrierungsstaat sein, d. h., ihm obliegen die Registrierung, die Erklärungsannahme und die Weiterleitung der Zahlungen der in seinem Mitgliedstaat ansässigen Unternehmer. Andererseits kann er Verbrauchsstaat sein, d. h., er nimmt die Registrierungs- und Erklärungsdaten sowie die Zahlungen aus den anderen Mitgliedstaaten entgegen.

5.1 In der Tschechischen Republik

Für die Verwaltung der Mehrwertsteuer im MOSS-Verfahren ist das Finanzamt für den Bezirk Südmähren bzw. seine regionale Dienststelle Brno I. zuständig. Dies gilt unabhängig davon, ob Tschechien Verbrauchs- oder Registrierungsstaat ist. Prüfungen im MOSS-Verfahren führt jedoch das für die inländische Mehrwertsteuer des betreffenden Unternehmers zuständige Finanzamt durch.

Für die methodische Anleitung und Fachaufsicht ist die Generalfinanzdirektion zuständig. Sie tauscht als MOSS-Koordinator Informationen zwischen Tschechien und den anderen Mitgliedstaaten aus.

Hinsichtlich der inländischen Mehrwertsteuer bleibt das nach dem Wohnsitz oder Sitz des Unternehmers örtlich zuständige Finanzamt verantwortlich.

Das MOSS-Verfahren wurde in Tschechien als neues Anwendungsmodul in das System ADIS⁶ integriert. Eine spezielle Funktion in diesem Modul ermöglicht es allen Finanzbeamten festzustellen, ob ein Unternehmer im MOSS-Verfahren registriert ist. Diese Funktion ist jedoch mit den anderen Anwendungen des Systems ADIS nicht automatisch verbunden. Wenn der Finanzbeamte also im allgemeinen Verfahren z. B. die Steuererklärung bearbeitet oder im System ADIS etwas prüft, erfährt er nicht automatisch von der Registrierung der Unternehmer im MOSS-Verfahren. Der für die inländische Mehrwertsteuer zuständige Finanzbeamte hat lediglich Zugang zu den Daten der im allgemeinen Besteuerungsverfahren abgegebenen Mehrwertsteuererklärungen. Die Angaben aus den Steuererklärungen im MOSS-Verfahren erhält er nur auf Anfrage. Der Finanzbeamte im MOSS-Verfahren erhält wiederum die Angaben aus der Steuererklärung im allgemeinen Verfahren nur auf Anfrage.

⁶ Automatisiertes Steuer-Informationssystem, das die Steuerverwaltung der Tschechischen Republik für die Verwaltung der Steuern nutzt.

5.2 In der Bundesrepublik Deutschland

Ist Deutschland Registrierungsstaat, dann ist das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) zuständig. Unternehmer mit Sitz in Deutschland müssen sich über das BZSt Online-Portal für MOSS registrieren. Diese Daten speichert das BZSt in einer Datenbank. Daneben leitet es die Erklärungs- und Zahlungsdaten der inländischen Unternehmer an die anderen Mitgliedstaaten weiter.

Unabhängig von der Registrierung für das MOSS-Verfahren werden die Unternehmer mit allen Umsätzen bei örtlich zuständigen inländischen Finanzämtern geführt. Diese erhalten keine Information darüber, dass einer ihrer Unternehmer am MOSS-Verfahren teilnimmt. Eine Schnittstelle zur Abfrage beim BZSt besteht für die Finanzämter nicht. Umgekehrt ist eine automatische Information des BZSt an die Finanzämter über die Registrierung eines inländischen Unternehmers nicht vorgesehen. Haben die Finanzämter Informationsbedarf, müssen sie sich per Mail in jedem Einzelfall an das BZSt wenden.

Ist Deutschland Verbrauchsstaat, dann sind Zentralfinanzämter⁷ zuständig, wie z. B. das Finanzamt Chemnitz-Süd für tschechische Unternehmer. Zwar nimmt das BZSt die Registrierungs-, Erklärungs- und Zahlungsdaten der ausländischen Unternehmer entgegen. Deren weitere Bearbeitung obliegt aber dem jeweils zuständigen Zentralfinanzamt. Sie sind für das Besteuerungsverfahren der ausländischen MOSS-Unternehmer in Deutschland verantwortlich, d. h. für die Festsetzung und Erhebung sowie Vollstreckungs- und Prüfungsmaßnahmen.

5.3 Wesentliche Unterschiede

In Deutschland sind für die Verwaltung der Mehrwertsteuer im MOSS-Verfahren verschiedene Finanzbehörden zuständig: das BZSt, wenn Deutschland Registrierungsstaat ist, und die Zentralfinanzämter, wenn Deutschland Verbrauchsstaat ist. In Tschechien ist für die Verwaltung der Mehrwertsteuer im MOSS-Verfahren in beiden Fällen das Finanzamt für den Bezirk Südmähren zuständig.

In Deutschland haben die im allgemeinen Verfahren örtlich zuständigen Finanzämter keine Informationen über die Registrierung eines Unternehmers im MOSS-Verfahren. Einen automationsgestützten Informationsaustausch zwischen Finanzämtern und BZSt gibt es nicht. In Tschechien können die örtlich zuständigen Finanzämter über eine Schnittstelle mit dem Finanzamt für den Bezirk Südmähren feststellen, ob ein Unternehmer für das MOSS-Verfahren registriert ist. Ein automationsgestützter Informationsaustausch zwischen den zuständigen Stellen hinsichtlich der Registrierung ist damit möglich.

Beide ORKB halten diesen Informationsaustausch für wichtig. Nur wenn die Steuerverwaltung Kenntnis von der Teilnahme des Unternehmers am MOSS-Verfahren hat, kann sie prüfen, ob er seine Umsätze im allgemeinen Besteuerungsverfahren zutreffend erklärt hat.

⁷ Zentralfinanzämter sind ausgewählte Finanzämter mit örtlicher Zuständigkeit für die Umsatzbesteuerung von Unternehmern aus anderen Staaten. Jedes dieser Finanzämter ist für fest zugeordnete Staaten zuständig.

6. Prüfung der Verwaltung der Mehrwertsteuer im MOSS-Verfahren

6.1 Registrierungsverfahren

6.1.1 In der Tschechischen Republik

Der Unternehmer reicht den Antrag auf Registrierung für das MOSS-Verfahren elektronisch über das Portal der tschechischen Steuerverwaltung beim Finanzamt für den Bezirk Südmähren ein.

Vor der Weiterleitung des Antrags prüft das System ADIS automatisch, ob der Unternehmer in einem anderen Mitgliedstaat für das MOSS-Verfahren registriert ist oder ob Gründe vorliegen, die gegen seine Registrierung sprechen.⁸

Der Finanzbeamte prüft zusätzlich Folgendes:

- Sind die in dem Antrag genannten Angaben zum Firmensitz und zu Niederlassungen in anderen Mitgliedstaaten richtig?
- Stimmen die Angaben zu der vertretungsbefugten Person des Unternehmers mit den Angaben im Handelsregister überein?
- Liegt eine gültige Vollmacht bzw. Beauftragungsurkunde vor und sind die Angaben zum Vollmachtgeber korrekt?
- Sind die Angaben zum Zeitpunkt der Erbringung der ersten Dienstleistung korrekt?
- Was ist Gegenstand der vorgesehenen Leistung?

Das System ADIS kontrolliert vier Mal pro Jahr automatisch, ob es Gründe gibt, die Registrierung für das MOSS-Verfahren aufzuheben. Im Prüfungszeitraum hat das Finanzamt für den Bezirk Südmähren 55 Registrierungen von Amts wegen aufgehoben.

Die Registrierungsdaten ausländischer Unternehmer, die in ihrem Mitgliedstaat für das MOSS-Verfahren registriert sind, werden in der tschechischen nationalen Datenbank für das MOSS-Verfahren erfasst. Diese Datenbank kann nach verschiedenen Kriterien durchsucht werden. Änderungen an den Registrierungsdaten eines Unternehmers (z. B. bei einem Adresswechsel) tauschen die Mitgliedstaaten nicht untereinander aus. Die tschechische Steuerverwaltung hat deshalb ein System zur Abfrage der aktuellen Registrierungsdaten eingeführt, z. B. dann, wenn erstmals Steuererklärungsdaten aus einem anderen Mitgliedstaat eingehen oder wenn Steuern erstattet werden sollen (z. B. Prüfung der Kontoverbindung).

⁸ Zum Beispiel, wenn der Unternehmer in der Vergangenheit wiederholt gegen die Regeln des MOSS-Verfahrens verstoßen hat.

6.1.2 In der Bundesrepublik Deutschland

Meldet sich ein deutscher Unternehmer für das MOSS-Verfahren beim BZSt an, verläuft der Registrierungsprozess elektronisch. Das System prüfte dabei lediglich formelle Aspekte, z. B.

- ob unter der angegebenen Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer ein Unternehmer erfasst war, oder
- ob der betreffende Unternehmer bereits in der Datenbank für MOSS-Unternehmer erfasst war.

Das System prüfte dagegen nicht,

- ob der Unternehmer Umsätze erbringt oder erbringen könnte, die unter das MOSS-Verfahren fallen,
- und ob die Art des Unternehmens überhaupt MOSS-Umsätze zulässt.

Das BZSt griff nur dann manuell ein, wenn fehlerhafte Angaben zum Abbruch des elektronischen Verfahrens führten. Inhaltliche Prüfungen nahm das BZSt nicht vor.

Registriert sich ein ausländischer Unternehmer in seinem Mitgliedstaat für das MOSS-Verfahren, so muss dieser als Registrierungsstaat die Daten prüfen und an das BZSt senden. Das BZSt übermittelte die Daten an das jeweils zuständige Zentralfinanzamt (vgl. Tz. 5.2). Handelte es sich um einen Unternehmer aus Tschechien, leitete das BZSt die Daten an das Finanzamt Chemnitz-Süd weiter. Vor der steuerlichen Aufnahme des Falles im MOSS-Verfahren und der Vergabe einer entsprechenden Steuernummer prüfte dieses Finanzamt lediglich, ob die ausländische Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer bereits in Deutschland erfasst war.

6.1.3 Überprüfung des Gegenstandes der Leistungen

Grundlegende Voraussetzung für die Teilnahme am MOSS-Verfahren ist, dass der Unternehmer Telekommunikationsdienstleistungen, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen oder elektronische Dienstleistungen an private Abnehmer erbringt oder erbringen könnte. Nach den EU-Regelungen sind Angaben hierzu bei der Registrierung jedoch nicht vorgesehen.⁹ Die Steuerbehörden müssen diese Informationen deshalb explizit bei dem Unternehmer anfordern, wenn sie die Zulässigkeit eines Registrierungsantrages beurteilen wollen.

In Tschechien hat die Steuerverwaltung etwa 7 % der Registrierungen aufgehoben, weil für mindestens acht aufeinanderfolgende Kalenderquartale keine Dienstleistungen im MOSS-Verfahren erklärt wurden. Außerdem gab es mindestens einen Unternehmer, der seit seiner Registrierung für das MOSS-Verfahren elektronische Dienstleistungen erklärt hat, obwohl diese nicht unter das MOSS-Verfahren fielen. Somit hat er Mehrwertsteuer in Höhe von ca. 21 000 € statt an Tschechien unrechtmäßig an andere EU-Mitgliedstaaten abgeführt. Das Finanzamt für den Bezirk Südmähren ist jedoch dazu übergegangen, bereits bei der Registrierung aktiv den vorgesehenen Gegenstand der Leistungen zu überprüfen. Auch bei registrierten, aber noch nicht geprüften Unternehmern wird rückwirkend kontrolliert, welche Leistungen sie erbringen.

Das BZSt hob ebenfalls die Registrierung auf, wenn der Unternehmer für mindestens acht aufeinanderfolgende Kalenderquartale keine Dienstleistungen im MOSS-Verfahren erklärte. Es nahm jedoch keine Überprüfungen des Gegenstandes der Leistungen vor.

⁹ Durchführungsverordnung (EU) Nr. 815/2012 der Kommission vom 13. September 2012, Anhang I.

6.1.4 Überprüfung der Existenz von Niederlassungen

Elektronische Dienstleistungen an private Abnehmer in Mitgliedstaaten, in denen der Unternehmer den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, dürfen nicht in das MOSS-Verfahren einbezogen werden. Der Unternehmer hat diese Umsätze in der inländischen Steuererklärung des Mitgliedstaates der Niederlassung anzugeben. Die Information über Niederlassungen gehört deshalb zu den Pflichtangaben bei der Registrierung. Macht der Unternehmer hierzu keine Angaben, können sowohl die deutsche als auch die tschechische Steuerverwaltung nicht zuverlässig prüfen, ob das den tatsächlichen Gegebenheiten entspricht. Bislang gibt es keine Datensammlung, in der derartige Informationen – welcher Unternehmer hat welche Niederlassungen in anderen Mitgliedstaaten – miteinander verknüpft wären. Die in den einzelnen Mitgliedstaaten und auf EU-Ebene geführten Datenbanken sind nicht geeignet, um die Existenz einer Niederlassung im Verbrauchsstaat nachzuweisen.

6.1.5 Bewertung und Empfehlungen

Fehlende Informationen bzw. eine fehlende Prüfung des Gegenstands der Leistung können Steuerausfälle im Registrierungsstaat verursachen. Dies trifft insbesondere auf Fälle zu, in denen der Unternehmer Dienstleistungen erbringt, für die keine Verlagerung des Ortes in den Verbrauchsstaat vorgesehen ist und diese demzufolge im Registrierungsstaat zu erklären und zu versteuern wären.

Die ORKB halten es deshalb für notwendig, dass die Mitgliedstaaten bei der Registrierung nicht nur formelle Aspekte prüfen. Sie sollten an dieser Stelle inhaltliche Feststellungen zum Leistungsgegenstand treffen, da den Verbrauchsstaaten dafür notwendige Informationen fehlen. Darüber hinaus sollten die Mitgliedstaaten bei der Registrierung einheitlich vorgehen.

Fehlende Informationen über bestehende Niederlassungen bergen das Risiko, dass Unternehmer Umsätze zu Unrecht im MOSS-Verfahren erklären, anstatt sie in der inländischen Steuererklärung im Mitgliedstaat der Niederlassung anzugeben. Aus fiskalischer Sicht entsteht zwar kein Schaden, allerdings wird das MOSS-Verfahren nicht korrekt angewendet. Die falsche Zuordnung wirkte sich auch auf die Höhe des VKE aus: mehr Umsätze im Registrierungsstaat führten zu einer höheren Steuer und damit zu einer höheren Bemessungsgrundlage für den VKE. Umgekehrt bedeutete es für den Mitgliedstaat der Niederlassung, dass er weniger Steuern einnahm, als ihm bei richtiger Anwendung der rechtlichen Vorschriften zugestanden hätten.

Aus Sicht des BRH wäre die Einführung eines EU-weiten Registers für Niederlassungen bei der Überprüfung, ob der Unternehmer Niederlassungen in anderen Mitgliedstaaten hat, hilfreich. Sollte es nicht möglich sein, ein derartiges Register einzurichten, muss die Prüfung auf andere Art und Weise gewährleistet werden, damit eine korrekte Anwendung des MOSS-Verfahrens sichergestellt ist.

Das NKÚ ist dagegen der Auffassung, dass mit der Abschaffung des VKE die EU-Regelung zu den Niederlassungen überflüssig ist, weil der Mitgliedstaat der Niederlassung die entsprechende Mehrwertsteuer im Rahmen des MOSS-Verfahrens erhält.

6.2 Steuererklärung

Besteuerungszeitraum im MOSS-Verfahren ist das Kalendervierteljahr. Der Unternehmer ist verpflichtet, bis zum 20. Tag nach Ablauf jedes Besteuerungszeitraums bei der zuständigen Stelle in seinem Registrierungsstaat eine Mehrwertsteuererklärung abzugeben. Dort werden die Daten aus den Steuererklärungen gespeichert und stehen den anderen Mitgliedstaaten zum Abruf zur Verfügung. Mitgliedstaaten, in denen der Unternehmer laut Erklärung Dienstleistungen an private Abnehmer erbracht hat, erhalten die sie betreffenden Umsatzdaten (Referenznummer der Steuererklärung, Bemessungsgrundlagen und Steuerbeträge).

6.2.1 Abgabe der Erklärung in der Tschechischen Republik

Der tschechische Unternehmer gibt die Steuererklärung elektronisch über das Portal der dortigen Steuerverwaltung beim Finanzamt für den Bezirk Südmähren ab. Das System ADIS startet automatisch eine formelle Kontrolle der Daten. Darüber hinaus prüft es, ob der Absender berechtigt ist, die jeweilige Steuererklärung abzugeben. Falls eine Unstimmigkeit in der abgegebenen Steuererklärung festgestellt wird, informiert der Finanzbeamte den Unternehmer telefonisch oder per E-Mail. Diese Vorgehensweise stützt sich zwar nicht auf Rechtsvorschriften, vermeidet aber unnötige Kosten, die im Verbrauchsstaat bei der Kommunikation zwischen Finanzämtern und Unternehmern entstehen würden.

Alle Steuererklärungen aus anderen Mitgliedstaaten werden über die Generalfinanzdirektion an das Finanzamt für den Bezirk Südmähren weitergeleitet. Bei der Einspielung in ADIS startet automatisch eine formelle Kontrolle der Angaben. Enthält eine Steuererklärung einen falschen Steuersatz, eine falsch berechnete Steuer oder eine Kombination von beidem, informiert das Finanzamt den ausländischen Unternehmer per E-Mail.

6.2.2 Abgabe der Erklärung in der Bundesrepublik Deutschland

Deutsche Unternehmer übermitteln ihre Erklärungsdaten auf elektronischem Weg an das BZSt. Diese werden ohne vorherige Prüfung automatisiert als XML-Datensatz an die anderen Mitgliedstaaten weitergeleitet. Die Erklärungsdaten der in anderen Mitgliedstaaten registrierten MOSS-Unternehmer gehen ebenfalls beim BZSt ein und werden an die jeweils zuständigen Zentralfinanzämter weitergeleitet. Dort werden die Daten zu den entsprechenden Steuernummern abgelegt und stehen für die weitere Bearbeitung des Falles zur Verfügung.

Der BRH stellte fest, dass die Zentralfinanzämter in der Regel die Erklärungen aus den anderen Mitgliedstaaten entgegennahmen, ohne sie zu hinterfragen. Inhaltliche Prüfungen fanden kaum statt. Die Finanzämter begründeten ihr Vorgehen damit, dass die MOSS-Erklärungen zu wenige Informationen enthielten, um prüfungswürdige Fälle auszuwählen. Darüber hinaus mangelte es an Personalkapazitäten, um Sachverhalte aufzuklären.

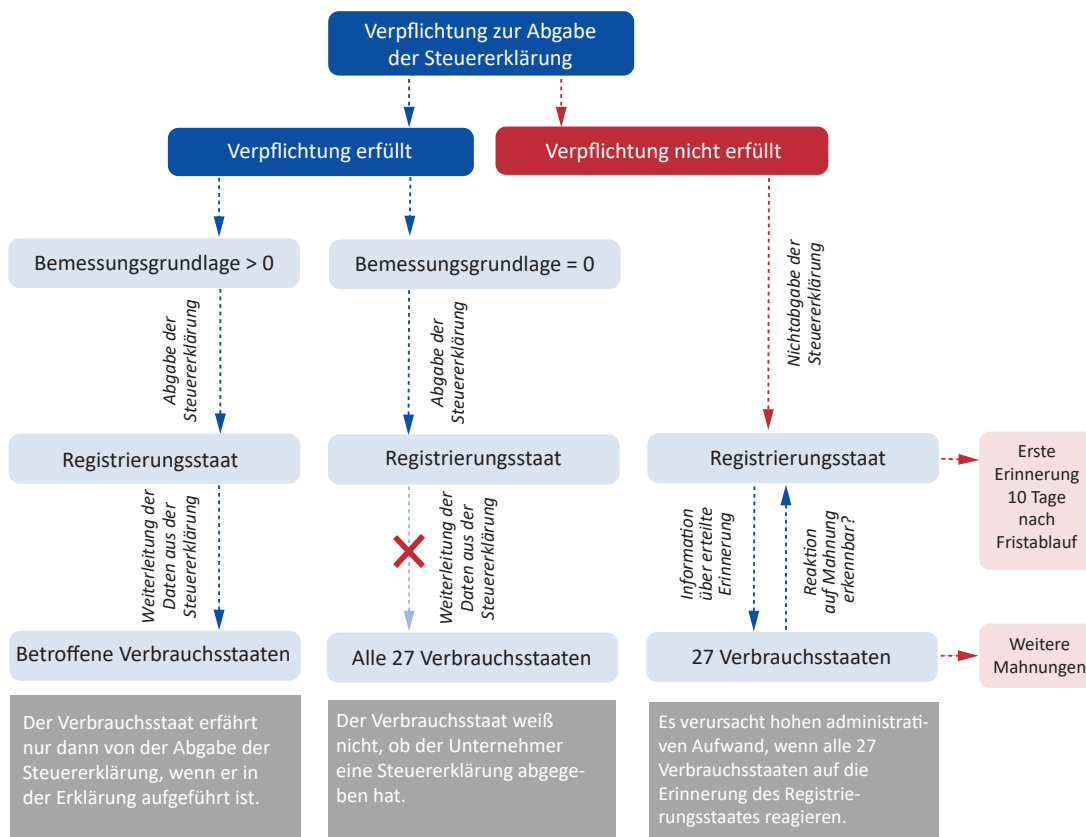
6.2.3 Fehlende Steuererklärung

Der Unternehmer hat dem Registrierungsstaat bis zum 20. Tag nach Ablauf eines jeden Quartals eine Mehrwertsteuererklärung zu übermitteln. Das gilt auch dann, wenn er in einem Quartal keine MOSS-Umsätze erbracht hat.

Das Verfahren zur Überwachung des Steuererklärungseingangs ist unionsrechtlich¹⁰ geregelt und lässt mehrere der in der folgenden Abbildung 1 dargestellten Konstellationen zu.

¹⁰ Artikel 60a Sätze 1 bis 3 der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15. März 2011 in der aktuellen Fassung.

Abbildung 1 – Überwachung der Abgabe einer Steuerklärung



Nach geltendem Unionsrecht endet die Zuständigkeit des Registrierungsstaates mit der ersten Erinnerung an die Steuererklärung. Für alle nachfolgenden Mahnungen und weiteren Schritte zur Festsetzung und Erhebung der Mehrwertsteuer ist der Verbrauchsstaat zuständig. Muss der Registrierungsstaat in drei aufeinanderfolgenden Quartalen an die Abgabe der Steuererklärung erinnern, ohne dass sie für das jeweilige Quartal innerhalb von zehn Tagen nach der Erinnerung eingeht, ist der Unternehmer vom MOSS-Verfahren auszuschließen. Weitere Sanktionen sind unionsrechtlich nicht vorgesehen. Im allgemeinen Besteuerungsverfahren dagegen haben die Steuerverwaltungen in Deutschland und in Tschechien verschiedene Mittel, um die Abgabe der Erklärung zu erzwingen.

Das Finanzamt für den Bezirk Südmähren mahnte im geprüften Zeitraum in 449 Fällen die Abgabe der Steuererklärung an. In ca. 80 % der Fälle reagierten die Unternehmer auf die Mahnung.

6.2.4 Nullmeldung bzw. keine Umsätze in einzelnen Mitgliedstaaten

Unabhängig davon, ob der Unternehmer in einem Quartal MOSS-Umsätze erbracht hat oder nicht, ist er verpflichtet, eine Erklärung abzugeben:

- Sind in einem Quartal in keinem Mitgliedstaat MOSS-Umsätze angefallen, reicht er in seinem Registrierungsstaat eine Mehrwertsteuer-Nullmeldung ein. Die übrigen Mitgliedstaaten erhalten diese Information nicht, sondern müssen diese aktiv beim jeweiligen Registrierungsstaat anfragen.
- Sind in einzelnen Mitgliedstaaten in einem Quartal keine Umsätze angefallen, werden diese Mitgliedstaaten in der Erklärung nicht aufgeführt. Der Registrierungsstaat informiert diese nicht darüber, dass der Unternehmer in dem Quartal für sie keine Umsätze gemeldet hat. Sie müssen die Erklärungsdaten aktiv beim Registrierungsstaat anfragen, um feststellen zu können, weshalb für einen Unternehmer keine Daten vorliegen.

Gehen zu einem ausländischen Unternehmer für ein Quartal keine Erklärungsdaten ein, wissen die Finanzämter weder in Deutschland noch in Tschechien,

- ob der Unternehmer eine Nullmeldung abgegeben hat,
- ob er in Deutschland bzw. Tschechien keine Dienstleistungen erbracht hat und deshalb in seiner Erklärung keine Angaben zu diesen beiden Mitgliedstaaten gemacht hat oder
- ob der Unternehmer trotz Erinnerung des Registrierungsstaates noch keine Erklärung abgegeben hat.

Die zuständigen Behörden beider Mitgliedstaaten versandten als Verbrauchsstaaten daher keine Mahnungen zur Abgabe der Steuererklärung. In Tschechien wendet die Steuerverwaltung darüber hinaus eine sogenannte „Nullfiktion“ an. D. h., liegen keine Erklärungsdaten vor, unterstellt sie eine Steuer in Höhe von 0 Euro.

6.2.5 Bewertung und Empfehlungen

Die Aufgabenteilung zwischen Registrierungsstaat und Verbrauchsstaat ist hinsichtlich der Überwachung des Erklärungseingangs wenig praktikabel. Sowohl Deutschland als auch Tschechien können als Verbrauchsstaat nur mit beträchtlichem Aufwand feststellen, weshalb für einen Unternehmer keine Umsatzdaten vorliegen. Um ungerechtfertigte Mahnungen zu vermeiden, müssten sie in jedem einzelnen Fall beim Registrierungsstaat nachfragen, ob der Unternehmer eine Erklärung abgegeben und welchen Inhalt diese hat. Dieses Vorgehen ist für ein Massenverfahren ungeeignet. Es wäre außerdem denkbar, dass ein Unternehmer aus vielen Mitgliedstaaten Mahnungen erhält, denn theoretisch könnte jeder Mitgliedstaat Verbrauchsstaat sein. Praktisch führt die Regelung dazu, dass die potenziellen Verbrauchsstaaten fehlende Erklärungsdaten nicht anmahnen.

Die ORKB Tschechiens und Deutschlands vertreten die Auffassung, dass allein der Registrierungsstaat dafür zuständig sein sollte, den Erklärungseingang zu überwachen und die Plausibilität der angegebenen Daten zu prüfen. Festgestellte Fehler sollte er mit dem Unternehmer klären. Dies würde den Verwaltungsaufwand für den Verbrauchsstaat verringern. Darüber hinaus würde es dazu führen, dass die Abgabe von Steuererklärungen im MOSS-Verfahren mit den gleichen Mitteln erzwungen werden kann wie im allgemeinen Besteuerungsverfahren.

Außerdem sollten alle Verbrauchsstaaten für jedes Quartal informiert werden, welche Umsätze der Unternehmer gemeldet hat (ggf. Null) und ob er eine Steuererklärung abgegeben hat.

6.3 Aufzeichnungspflichten

6.3.1 Fehlende unionsrechtliche Vorgaben

Gemäß Artikel 369k der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie ist der Unternehmer verpflichtet, für seine MOSS-Umsätze Aufzeichnungen zu führen. Die Aufzeichnungen sind dem Verbrauchsstaat und dem Registrierungsstaat auf Verlangen elektronisch zur Verfügung zu stellen. Sie müssen so ausführlich sein, dass die Steuerbehörden des Verbrauchsstaates feststellen können, ob die Mehrwertsteuererklärung korrekt ist. Was der Unternehmer im Einzelnen aufzuzeichnen hat, ist in der Mehrwertsteuer-Durchführungsverordnung¹¹ festgelegt. Wie die Daten aufzuzeichnen und in welcher Form sie auf Anfrage bereitzustellen sind, ist bisher nicht geregelt. Zudem sind weitere Fragen nicht geklärt:

- Fragt der Verbrauchsstaat die Daten bei der Steuerverwaltung des Registrierungsstaates an oder wendet er sich direkt an den Unternehmer?

¹¹ Artikel 63c Absatz 1 der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15. März 2011 in der aktuellen Fassung.

- Muss der Unternehmer vollständige Aufzeichnungen für alle Verbrauchsstaaten einreichen oder reicht es aus, wenn er die auf den anfragenden Verbrauchsstaat entfallenden Aufzeichnungen vorlegt?
- Muss der Unternehmer seine Aufzeichnungen in der Landessprache des jeweiligen Verbrauchsstaates vorlegen?

Die ORKB stellten bei ihrer Prüfung fest, dass die Steuerverwaltungen beider Mitgliedstaaten bislang nur in Einzelfällen Aufzeichnungen angefordert hatten, um die erklärten Angaben der Unternehmer zu überprüfen.

6.3.2 Bewertung und Empfehlungen

Die Aufzeichnungen des Unternehmers sind eine wichtige Informationsquelle für die Steuerverwaltung, um die Angaben in den Steuererklärungen zu überprüfen. Das gilt sowohl für die Prüfung, ob die Umsätze des Unternehmers unter das MOSS-Verfahren fallen, als auch, ob er die Mehrwertsteuer in der richtigen Höhe für die einzelnen Mitgliedstaaten erklärt hat. Solche Prüfungen haben nach den Erkenntnissen beider ORKB kaum stattgefunden. Ein Grund hierfür ist, dass es für den Verbrauchsstaat aufwendig ist, die Aufzeichnungen anzufordern und auszuwerten. Hier spielen sprachliche Barrieren eine Rolle, aber auch fehlende verbindliche Regelungen, wie die Aufzeichnungen zu führen und bereitzustellen sind. Dadurch besteht die Gefahr, dass die Steuerverwaltung des jeweiligen Verbrauchsstaates die von ausländischen Unternehmern übermittelten Aufzeichnungen für Prüfungszwecke nicht nutzen kann, weil sie in einem für sie nicht verwertbaren Format übermittelt werden. Besteuerungsgrundlagen können somit nicht geprüft und die Mehrwertsteuer nicht korrekt festgesetzt werden.

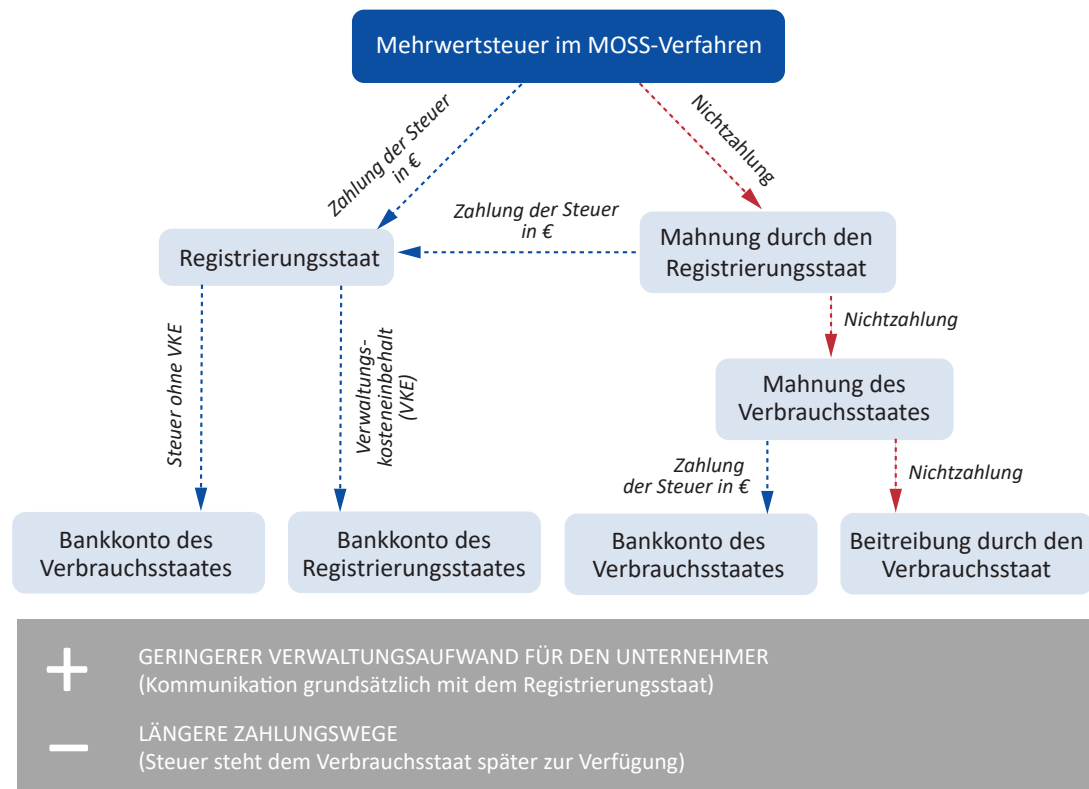
Um die grenzüberschreitende Prüfung von Umsätzen im MOSS-Verfahren zu etablieren, empfehlen die beiden ORKB, auf EU-Ebene einheitlich und verbindlich zu regeln, in welchem Format die Umsätze erfasst und wie die Aufzeichnungen den anderen Mitgliedstaaten bereitgestellt werden. Verbindliche Vorgaben sind insbesondere wichtig, so lange die Aufgabenteilung zwischen Registrierungs- und Verbrauchsstaat unverändert bleibt.

6.4 Zahlung und Beitreibung

Die fällige Mehrwertsteuer ist bei Abgabe der Erklärung im Registrierungsstaat zu entrichten, spätestens jedoch nach Ablauf der Frist, innerhalb der die Erklärung abzugeben ist.¹² Die einzelnen Schritte im Mahnverfahren sind zwischen dem Registrierungsstaat und den Verbrauchsstaaten aufgeteilt – siehe Abbildung 2.

¹² Artikel 369i der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie.

Abbildung 2 – Erhebung im MOSS-Verfahren



Wenn der Unternehmer auch nach Erinnerung durch den Registrierungsstaat die Steuer nicht zahlt, fällt die Zuständigkeit für weitere Mahnungen und Beitreibungsversuche an den Verbrauchsstaat. Diese weiteren Schritte richten sich nach dessen Vorschriften. Der Verbrauchsstaat ist verpflichtet, den Registrierungsstaat darüber zu informieren, dass er die rückständigen Steuern angemahnt hat. Flossen dem Verbrauchsstaat auf Grund dieser Mahnungen Steuern zu, hatte der Registrierungsstaat keinen Anspruch auf den anteiligen VKE.¹³

6.4.1 Zahlung und Mahnung in der Tschechischen Republik

Das Finanzamt für den Bezirk Südmähren nimmt nicht nur die Zahlungen entgegen und leitet sie an die Verbrauchsstaaten weiter, sondern informiert die inländischen Steuerzahler telefonisch oder per E-Mail, wenn sie die Steuern nicht innerhalb des Fälligkeitszeitraumes entrichten.

Wenn Tschechien Verbrauchsstaat ist, mahnt das zuständige Finanzamt für den Bezirk Südmähren die Unternehmer auf verschiedenen Wegen und fordert sie zur Begleichung ihrer Mehrwertsteurrückstände auf. Die unionsrechtlichen Vorschriften zum Mahnverfahren¹⁴ beachtete es dabei jedoch – abgesehen von drei Fällen – nicht, weil es dem Registrierungsstaat die Übernahme des Mahnverfahrens nicht mitteilte. Die internen Regeln des Finanzamts sahen vor, Steuerschulden bis zu einem Gesamtbetrag von 1 500 EUR nicht nach diesen Vorschriften beizutreiben.

¹³ Artikel 62 Absatz 1 und Artikel 63a Absatz 3 der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15. März 2011 in der aktuellen Fassung.

¹⁴ Artikel 63a der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15. März 2011 in der aktuellen Fassung.

Tschechien sah von Mahnungen ab, wenn ein Registrierungsstaat die Zahlungen seiner Unternehmer den jeweiligen Steuererklärungen nicht zugeordnet hatte. Deshalb konnten eingegangene Mehrwertsteuereinnahmen in Höhe von 2,8 Mio. Euro für den tschechischen Staatshaushalt nicht verbucht werden. Tschechien wartet weiterhin auf die Lösung des Problems in den Registrierungsstaaten.

Umgekehrt erhielt Tschechien als Registrierungsstaat nur von drei Mitgliedstaaten, insgesamt in 18 Fällen, die Information, dass sie als Verbrauchsstaaten das Mahnverfahren übernommen hatten.

6.4.2 Zahlung und Mahnung in der Bundesrepublik Deutschland

In Deutschland leitet das BZSt die Zahlungen der inländischen Unternehmer an die jeweiligen Verbrauchsstaaten weiter. Daneben nimmt es die Zahlungen der ausländischen Unternehmer entgegen und leitet diese an die zuständigen Zentralfinanzämter weiter. Im Prüfungszeitraum nutzten diese Finanzämter noch kein maschinelles Mahnverfahren. Ursächlich hierfür waren vor allem technische Schwierigkeiten. So kam es beispielsweise vor, dass den Finanzämtern Zahlungsinformationen und Zahlungen nicht gleichzeitig vorlagen.¹⁵ Die Finanzämter konnten überwiesene Gelder nicht zuordnen, so dass die Steuerfälle Rückstände aufwiesen, obwohl der Unternehmer gezahlt hatte. Schwierigkeiten traten auch dann auf, wenn Unternehmer mehrere Erklärungen für einen Besteuerungszeitraum abgaben und die Finanzämter nicht darauf achteten, die jüngste Erklärung zu verarbeiten. Rückfragen hierzu beim Registrierungsstaat sind wegen des damit verbundenen Aufwandes unterblieben. Einige tschechische Unternehmer erhielten deshalb ungerechtfertigte Mahnungen vom Finanzamt Chemnitz-Süd.

6.4.3 Beitreibung in der Tschechischen Republik und in der Bundesrepublik Deutschland

Bleiben die Mahnungen des Verbrauchsstaates erfolglos, kommt ein Ersuchen nach der Beitreibungsrichtlinie¹⁶ in Betracht. Gemäß Artikel 18 der Richtlinie ist ein Mitgliedstaat jedoch nicht zur Amtshilfe verpflichtet, wenn die betreffende Forderung weniger als 1 500 Euro beträgt. Die beiden ORKB stellten bei ihrer Prüfung fest, dass eine Vielzahl von MOSS-Unternehmern deutlich geringere Beträge erklärte. Auch bei der Zusammenrechnung mehrerer Quartale wurde diese Grenze nur in Einzelfällen überschritten. Das hatte zur Folge, dass die Finanzämter in vielen Fällen von vornherein keine Beitreibungersuchen stellten. Auch bei höheren Rückständen machten die Finanzämter von Beitreibungersuchen nur selten Gebrauch. Im allgemeinen Besteuerungsverfahren dagegen werden sowohl in Tschechien als auch in Deutschland deutlich geringere Rückstände beigetrieben.

6.4.4 Bewertung und Empfehlungen

Aufgrund der bestehenden Ortsregelungen hat der Verbrauchsstaat das Besteuerungsrecht. Demzufolge stehen ihm auch die Einnahmen aus dem MOSS-Verfahren zu. Die derzeitigen EU-Regelungen weisen ihm deshalb alle Kompetenzen im Zusammenhang mit der Festsetzung und Erhebung der Steuer zu. In der Praxis erweist es sich jedoch für den Verbrauchsstaat als aufwendig, seine Steueransprüche durchzusetzen: zum einen, weil technische Schwierigkeiten ein effizientes Mahnverfahren verhinderten und zum anderen, weil Beitreibungersuchen wegen der geringen Rückstände nicht in Betracht kamen. Ein Beleg dafür ist, dass die Verbrauchsstaaten nur in ganz wenigen Fällen das Mahnverfahren wegen rückständiger Steuern, so wie es die EU-Vorschriften vorsehen, angewendet haben. Im Ergebnis verzichteten die Mitgliedstaaten auf einen Teil ihrer Ansprüche und nahmen Steuerausfälle in Kauf.

¹⁵ Der zeitliche Abstand umfasste teilweise mehrere Monate.

¹⁶ Richtlinie 2010/24/EU des Rates vom 16. März 2010 über die Amtshilfe bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Steuern, Abgaben und sonstige Maßnahmen.

Die beiden ORKB regen daher an, die Aufgabenverteilung zwischen Registrierungsstaat und Verbrauchsstaat zu überdenken und auf EU-Ebene zu prüfen, ob dem Registrierungsstaat die Zuständigkeit für die Erhebung der Mehrwertsteuer übertragen werden kann. So könnten ungerechtfertigte Mahnungen vermieden werden, da dem Registrierungsstaat alle Informationen über die dort ansässigen Unternehmer vorliegen. Der Registrierungsstaat könnte ohne großen Aufwand prüfen, welche Rückstände tatsächlich vorhanden sind. Ein weiterer Vorteil läge darin, dass der Registrierungsstaat auch geringe Rückstände mahnen könnte und damit eine Gleichbehandlung von MOSS-Umsätzen und Umsätzen im allgemeinen Verfahren hergestellt würde.

Der geltende Mindestbetrag von 1 500 Euro für grenzüberschreibende Beitreibungsersuchen entspricht nicht den tatsächlichen Gegebenheiten des digitalen Marktes, auf dem viele kleine Unternehmer mit geringen Umsätzen agieren. Dadurch entsteht eine „Beitreibungslücke“. Eine Möglichkeit, die Lücke zu schließen, wäre die Absenkung des Mindestbetrags. Das wiederum würde aber einen hohen Aufwand für den Registrierungsstaat und den Verbrauchsstaat nach sich ziehen. Läge die Zuständigkeit für das Erhebungsverfahren beim Registrierungsstaat, ließe sich dieser Aufwand vermeiden.

6.5 Prüfung

Prüfung bedeutet an dieser Stelle das Verfahren der Steuerverwaltung zur Überprüfung, ob der Unternehmer seine Umsätze vollständig und richtig erklärt hat und die darauf entfallende Steuer in der richtigen Höhe angemeldet und gezahlt hat (sogenannte Steuerprüfung).

Verbindliche Vorgaben für die Zusammenarbeit der Mitgliedstaaten bei der Prüfung von MOSS-Umsätzen gab es zum Zeitpunkt der Prüfung von BRH und NKÚ nicht. Zwischenzeitlich hat der Rat der Europäischen Union Vorschläge zur Änderung der Zusammenarbeits-Verordnung angenommen. Den Mitgliedstaaten stehen danach für die Prüfung von MOSS-Umsätzen neue Instrumente der Verwaltungszusammenarbeit zur Verfügung. Beispielsweise können Registrierungs- und Verbrauchsstaat künftig gemeinsame behördliche Ermittlungen durchführen, ohne dass der Verbrauchsstaat seine Prüfungscompetenz aufgibt. Voraussetzung dafür ist, dass die zuständigen Behörden von mindestens zwei Verbrauchsstaaten eine behördliche Ermittlung beim Registrierungsstaat beantragen. Sind die in der Zusammenarbeits-Verordnung genannten Bedingungen erfüllt, ist der Registrierungsstaat verpflichtet, dem Antrag stattzugeben.¹⁷

6.5.1 In der Tschechischen Republik

Als Verbrauchsstaat führte das Finanzamt für den Bezirk Südmähren weder eine Steuerprüfung bei den in anderen Mitgliedstaaten registrierten Unternehmern durch noch forderte es einen anderen Mitgliedstaat dazu auf. In zwei Fällen erhielt die Generalfinanzdirektion Informationen über eine vorgesehene Prüfung in einem Registrierungsstaat. Die ausländische Steuerverwaltung fragte nach, ob sie die in Tschechien erbrachten Leistungen überprüfen soll.

Als Registrierungsstaat forderte das Finanzamt für den Bezirk Südmähren in einem Fall das örtlich zuständige Finanzamt auf, die erklärten MOSS-Umsätze zu prüfen. Das Finanzamt stellte fest, dass die erbrachten Dienstleistungen nicht unter das MOSS-Verfahren fielen und dass sie im allgemeinen Verfahren mit der inländischen Mehrwertsteuer zu besteuern gewesen wären. Zum Zeitpunkt der Prüfung des NKÚ wurde jedoch keine Mehrwertsteuer im Inland festgesetzt, da der Prüfer weitere für die Ermittlung der inländischen Mehrwertsteuer relevante Umstände untersuchte. Dabei sollten die Ergebnisse der Überprüfung der im MOSS-Verfahren eingereichten Steuererklärungen berücksichtigt werden. Nach Abschluss der Prüfung der

¹⁷ Artikel 7 Absatz 4a der Verordnung (EU) Nr. 904/2010 des Rates vom 7. Oktober 2010 in der aktuellen Fassung.

MOSS-Umsätze in Tschechien reichte der Unternehmer in den betreffenden Verbrauchsstaaten berichtigte Steuererklärungen ein. Auf deren Grundlage erstatteten ihm diese Mitgliedstaaten Mehrwertsteuer, ohne dass ihnen die Prüfungsergebnisse der tschechischen Steuerverwaltung vorlagen.

6.5.2 In der Bundesrepublik Deutschland

Als Verbrauchsstaat führten die Zentralfinanzämter bei den ausländischen MOSS-Unternehmern nur wenige Mehrwertsteuerprüfungen durch. Selbst in Fällen, in denen Deutschland von einem Registrierungsstaat Informationen über den Ausschluss eines Unternehmers vom MOSS-Verfahren erhielt, prüften sie nicht systematisch, ob der Unternehmer weiterhin Umsätze in Deutschland erbrachte und deshalb im allgemeinen Besteuerungsverfahren hätte aufgenommen werden müssen. Das lag daran, dass die Unterlagen zur Überprüfung der erklärten Umsätze in der Regel nur im Registrierungsstaat vorlagen und es zeitaufwändig war, diese zu beschaffen. Die Prüfer mussten hierfür den Unternehmer anschreiben oder sich mit dem jeweiligen Registrierungsstaat in Verbindung setzen und gegebenenfalls ein Auskunftersuchen stellen. Im Prüfungszeitraum informierte Tschechien Deutschland in einem Fall über eine dort vorgesehene Prüfung und bot an, auch die für Deutschland erklärten MOSS-Umsätze zu überprüfen.

Als Registrierungsstaat führte das BZSt keine Prüfungen bei in Deutschland ansässigen MOSS-Unternehmern durch.

6.5.3 Bewertung und Empfehlungen

Die Änderung des Besteuerungsortes für elektronische Dienstleistungen und die damit verbundene Einführung des MOSS-Verfahrens führte zu einer wesentlichen Veränderung im Verhältnis der Mitgliedstaaten untereinander. In der Vergangenheit hatte der Mitgliedstaat, dem die Steuern zuflossen, in der Regel gleichzeitig die administrative Zuständigkeit und damit alle Informationen über den Unternehmer. Auf dieser Grundlage war es diesem Mitgliedstaat grundsätzlich möglich, Prüfungen durchzuführen. Im MOSS-Verfahren fallen administrative Zuständigkeit des Registrierungsstaates und Prüfungskompetenz des Verbrauchsstaates auseinander: Der Registrierungsstaat hat alle Informationen, jedoch wenig Interesse an der Erhebung von Steuern, die ihm nicht zufließen. Der Verbrauchsstaat hat keine Informationen, aber ein starkes Interesse an der Durchsetzung seines Prüfungsrechts. Aus dieser Konstellation ergeben sich viele Fragen, z. B.:

- Muss der Unternehmer damit rechnen und akzeptieren, dass Prüfer aus (gegebenenfalls) allen übrigen Mitgliedstaaten in seinem Unternehmen prüfen?
- Wie können sprachliche Hürden überwunden werden?
- Wenn der Registrierungsstaat prüft, trägt er dann auch die Verantwortung und die Kosten für mögliche Schäden, die durch fehlerhafte Steuerfestsetzungen auf Grund seiner Prüfung verursacht werden?

Die beiden ORKB halten es für sinnvoll, folgende Überlegungen bei der weiteren Entwicklung des MOSS-Verfahrens zu berücksichtigen:

- Der Registrierungsstaat sollte mehr Verantwortung bei der Prüfung von MOSS-Unternehmern übernehmen, einschließlich der Verteilung der Bemessungsgrundlagen auf die Verbrauchsstaaten. Dafür sprechen folgende Fakten:
 - Alle Informationen über den Unternehmer einschließlich der Buchführungsunterlagen liegen im Registrierungsstaat vor.
 - Das Verfahren kann in der Landessprache des Unternehmers abgewickelt werden.

- Sofern die Ergebnisse der Prüfung im Registrierungsstaat für die Festsetzung der Steuer in den Verbrauchsstaaten verwendbar sein sollen, sollte der Registrierungsstaat die Verbrauchsstaaten um Genehmigung der Prüfung ersuchen. Dieses Verfahren ist bislang unionsrechtlich nicht geregelt.
- Es ist bislang unionsrechtlich nicht geklärt, ob das Einschalten des Verbrauchsstaats in eine Prüfung, die von einem anderen Mitgliedstaat bei einem MOSS-Unternehmer durchgeführt wird, den Ablauf der Frist zur Festsetzung der Steuer hemmt. Insbesondere ist nicht klar, ob die neue Regelung in Artikel 7 Absatz 4a der Zusammenarbeits-Verordnung (vgl. Tz. 6.5) auf diesen Sachverhalt zutrifft.
- Der Unternehmer kann innerhalb von drei Jahren ab dem Tag, an dem die Steuererklärung abzugeben war, eine berichtigte Steuererklärung beim Registrierungsstaat einreichen. Er kann darin ursprünglich erklärte MOSS-Umsätze zurücknehmen und damit die Erstattung bereits gezahlter Mehrwertsteuer geltend machen. Einen Grund für die Berichtigung muss er nicht angeben. Für die Erstattung der Steuer sind die Verbrauchsstaaten zuständig. Sie sind verpflichtet, den Registrierungsstaat darüber auf elektronischem Wege zu informieren. Sie sind jedoch nicht verpflichtet, die Erstattung der Steuer mit dem Registrierungsstaat zu erörtern. Dadurch kann es zu Mehrwertsteuerausfällen kommen, weil der Verbrauchsstaat die Mehrwertsteuer im MOSS-Verfahren erstattet, ohne dass die Besteuerung dieser Umsätze im Registrierungsstaat oder in anderen Verbrauchsstaaten sichergestellt ist.

Die beiden ORKB sind der Auffassung, dass die Steuerverwaltungen die Unternehmer im MOSS-Verfahren bislang unzureichend kontrolliert haben. Sie halten es für dringend geboten, die steuerliche Kontrolle zu verbessern und mehr Prüfungen durchzuführen. Die neuen Instrumente der Verwaltungszusammenarbeit nehmen den Registrierungsstaat dabei stärker in die Pflicht und können dem Verbrauchsstaat helfen, seine Prüfungskompetenz wahrzunehmen. Dabei darf nicht verkannt werden, dass es nur dann mehr Prüfungen geben wird, wenn die Mitgliedstaaten bereit sind, zusammenzuarbeiten. Aus Sicht des NKÚ werden sprachliche Probleme und mangelnde personelle Kapazitäten dazu führen, dass die neuen Instrumente in der Praxis kaum angewendet werden.

6.6 Risikomanagement

Risikomanagement bedeutet die systematische Analyse zur Ermittlung von Steuerausfallrisiken durch falsche oder fehlende Angaben in den Steuererklärungen.

6.6.1 MOSS-Umsätze in der allgemeinen Steuererklärung im Registrierungsstaat

In Deutschland und in Tschechien ist der Unternehmer verpflichtet, seine MOSS-Umsätze zweimal zu erklären:

1. in einer besonderen Steuererklärung (MOSS-Erklärung) bei der für das MOSS-Verfahren zuständigen Stelle,
2. in der inländischen Steuererklärung beim örtlich zuständigen Finanzamt, zusammen mit allen anderen Umsätzen.

MOSS-Umsätze fließen in der inländischen Steuererklärung in Tschechien wie auch in Deutschland in eine einzige Kennzahl für alle nicht steuerbaren Umsätze ein. Die Steuerverwaltungen können der Erklärung deshalb nicht entnehmen, ob und in welcher Höhe darin MOSS-Umsätze enthalten sind. Die Steuerverwaltungen können zudem nicht ohne weiteres erkennen, dass der Unternehmer in seiner inländischen Steuererklärung andere Werte als im MOSS-Verfahren angibt.

Das NKÚ stellte bei einer Stichprobe von 104 Unternehmern fest, dass mindestens 36 % der Unternehmer in einem oder mehreren Veranlagungszeiträumen eine höhere

Bemessungsgrundlage im MOSS-Verfahren als in der inländischen Steuererklärung auswiesen. Dieses Ergebnis ist ein Indiz dafür, dass die Unternehmer diese Dienstleistungen in den inländischen Steuererklärungen oftmals falsch angaben.

In beiden Staaten können die Daten aus den inländischen Steuererklärungen mit den Daten aus den MOSS-Erklärungen nicht automatisiert und systematisch verglichen werden, weil die Steuererklärungen nicht miteinander verknüpft sind und jeweils unterschiedliche Behörden für deren Bearbeitung zuständig sind.

6.6.2 MOSS-Umsätze in der besonderen Erklärung im Verbrauchsstaat

Die besondere Erklärung für MOSS-Umsätze enthält für die Ermittlung der Steuerschuld lediglich drei Kennzahlen: den Mehrwertsteuersatz im Verbrauchsstaat, die Bemessungsgrundlage und den Steuerbetrag. Deshalb gab es in beiden Staaten nur sehr wenige Prüfhinweise aus dem maschinellen Risikomanagement.

Die tschechische Steuerverwaltung hat keine Risikoprofile für die Bearbeitung der aus anderen Mitgliedstaaten erhaltenen Steuererklärungen im MOSS-Verfahren eingeführt.

In Deutschland hatten einzelne Zentralfinanzämter ein manuelles Risikomanagement entwickelt. Sie verglichen die Umsatzzahlen der einzelnen Quartale und sahen starke Schwankungen als Indiz für ein gewisses Risiko an.

6.6.3 Bewertung und Empfehlungen

Die in den MOSS-Erklärungen angegebenen Umsätze unterliegen keinem Risikomanagement. Die summarische Angabe der nicht steuerbaren Umsätze in der inländischen Steuererklärung verhindert in beiden Staaten die Einführung von Risikoprofilen, die Differenzen zwischen MOSS-Umsätzen in der inländischen Steuererklärung und der MOSS-Erklärung aufdecken würden. Die Finanzämter können daher nur eingeschränkt überprüfen, ob der Unternehmer seine Umsätze zutreffend erklärt und Erträge aus diesen Umsätzen auch in seiner Einkommensteuererklärung angegeben hat. Steuerausfälle sind daher nicht auszuschließen.

Die MOSS-Umsätze eines inländischen Unternehmers sind Teil seiner wirtschaftlichen Tätigkeit. Sie sollten daher nicht losgelöst von seinen anderen Umsätzen betrachtet werden, sondern in das Risikomanagementsystem einbezogen werden. Die beiden ORKB empfehlen, eine Möglichkeit für den Abgleich der Angaben in der inländischen Erklärung mit denen der MOSS-Erklärung zu schaffen. Der BRH hält beispielsweise die Einführung einer gesonderten Kennzahl für MOSS-Umsätze in der inländischen Steuererklärung für geeignet. Damit könnten die Finanzämter gezielt MOSS-Umsätze prüfen.

Das NKÚ hält einen Datenabgleich zwischen beiden Erklärungen aus einem weiteren Grund für erforderlich: Wenn der Unternehmer im allgemeinen Besteuerungsverfahren Vorsteuern im Zusammenhang mit den MOSS-Umsätzen geltend macht, sollte das zuständige Finanzamt die Höhe der MOSS-Umsätze kennen, um den Vorsteuerabzug prüfen zu können.

Beide Steuerverwaltungen haben über die ausländischen MOSS-Unternehmer nur wenige Informationen. Für den BRH und das NKÚ ist es deshalb nicht nachvollziehbar, dass sie die vorhandenen Daten lediglich für Plausibilitätsprüfungen nutzten. Sie halten es für erforderlich, das maschinelle Risikomanagement für das Besteuerungsverfahren der ausländischen MOSS-Unternehmer zu verbessern und mögliche Risikoparameter (wie beispielsweise starke Umsatzzwankungen) zu definieren.

6.7 Suche nach unbekanntem Steuerfällen

6.7.1 Situation in der Tschechischen Republik

Die tschechische Steuerverwaltung wertete hinsichtlich der Mehrwertsteuerverwaltung weder die Trends im elektronischen Handel aus noch standen ihr analytische Informationen über diesen Bereich zur Verfügung. Auch führte sie kein System ein, um nach Unternehmern im elektronischen Handel zu suchen.

Die Teilnahme am MOSS-Verfahren ist freiwillig. Diese Tatsache führte die tschechische Steuerverwaltung als Begründung dafür an, dass sie nicht nach potenziellen MOSS-Unternehmern suchte. Entscheidet sich der Unternehmer gegen eine Teilnahme am MOSS-Verfahren, ist er verpflichtet, sich wegen seiner MOSS-Umsätze beim Finanzamt für den Mährisch-Schlesischen Bezirk als nichtansässiger Unternehmer registrieren zu lassen. Auch dieses Finanzamt hatte kein Konzept, um nach nichtansässigen Unternehmern, die MOSS-Umsätze mit Leistungsort in der Tschechischen Republik erbrachten, zu suchen.

Um die Zusammenarbeit der EU-Mitgliedstaaten bei der Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetrugs zu unterstützen und zu erleichtern, wurde das System des internationalen Auskunftsaustauschs in risikobehafteten Bereichen der Mehrwertsteuer (EUROFISC) eingeführt. Tschechien ist Mitglied des EUROFISC-Arbeitsbereichs 5 (E-Commerce). Ziel des Arbeitsbereichs ist es, die Modalitäten für den künftigen Informationsaustausch festzulegen.

6.7.2 Situation in der Bundesrepublik Deutschland

Weder beim BZSt noch bei den Zentralfinanzämtern fand eine systematische Suche nach unbekanntem MOSS-Steuerfällen statt. Beide Stellen nahmen die ihnen übermittelten Daten entgegen und gingen grundsätzlich davon aus, dass die Unternehmer ihre steuerlichen Pflichten erfüllten. Nach den Erkenntnissen des BRH aus vorangegangenen Prüfungen kann die Steuerverwaltung jedoch nicht von einer solchen Annahme bei internetbasierten Umsätzen ausgehen. Die Prüfungserkenntnisse des BRH hierzu waren bereits mehrfach Gegenstand der parlamentarischen Beratung in Deutschland. Sie trugen dazu bei, dass die Steuerverwaltung mittlerweile für dieses Thema sensibilisiert ist und dem Internethandel stärkere Aufmerksamkeit widmet.

Neben den Bemühungen auf nationaler Ebene beteiligt sich Deutschland auch an der EU-weiten Suche nach Lösungen. Die deutsche Steuerverwaltung ist Beobachter im EUROFISC-Arbeitsbereich 5.

6.7.3 Bewertung und Empfehlungen

Elektronische Dienstleistungen, die Unternehmer aus einem Drittland in der Europäischen Union erbringen, unterliegen seit mehr als zehn Jahren der Besteuerung im Verbrauchsstaat. Dieses Prinzip wird seit 2015 auch auf elektronische Dienstleistungen von EU-Unternehmern angewendet. Jedoch haben die Mitgliedstaaten bei der Suche nach E-Commerce-Händlern bisher nur in geringem Maß zusammengearbeitet. Innerhalb der Europäischen Union gibt es keine gemeinsamen Regeln, Verfahren und Suchmechanismen.

Der Internethandel wird jedoch weiter wachsen und die Unternehmer werden ihre Dienstleistungen nicht nur an Abnehmer in einem Mitgliedstaat ausführen. Beide ORKB halten es deshalb für geboten, dass sich alle EU-Mitgliedstaaten bei der Suche nach Unternehmern im Bereich des elektronischen Handels auf eine koordinierte Vorgehensweise einigen sowie entsprechende technische und legislative Bedingungen für diese Suche schaffen. Dabei sollten die Mitgliedstaaten auch Überlegungen einbeziehen, welche Informationen hilfreich sein können. Auf Grund der Erkenntnisse der tschechischen Steuerverwaltung im

EUROFISC-Arbeitsbereich 5 vertritt das NKÚ die Auffassung, dass die Steuerverwaltung berechtigt sein sollte, Transaktionsdaten von Zahlungsdienstleistern anzufordern.

Unabhängig davon stimmen beide ORKB darin überein, dass die Mitgliedstaaten eng zusammenarbeiten und sich über Rechercheansätze und Ergebnisse bei der Suche nach unbekanntem Unternehmen austauschen sollten.

» 7. Schlussbemerkung

Das NKÚ und der BRH haben die festgelegten Ziele dieser koordinierten Prüfung erreicht: Beide ORKB haben in ihren Staaten vertiefte Kenntnisse über die Mehrwertsteuerverwaltung im MOSS-Verfahren erlangt. Sie haben in ihren Steuerverwaltungen Unterschiede in der Organisation und den Verfahrensabläufen im MOSS-Verfahren festgestellt. Darüber hinaus haben sie in ihren nationalen Prüfungsberichten strukturelle Mängel identifiziert, die eine wirksame Verwaltung der Mehrwertsteuer im MOSS-Verfahren beeinträchtigen und dazu führen können, dass die Mehrwertsteuer nicht korrekt festgesetzt und erhoben wird. Die koordinierte Prüfung hat gezeigt, dass beide Mitgliedstaaten gleichermaßen davon betroffen sind.

Die strukturellen Mängel des MOSS-Verfahrens sehen der BRH und das NKÚ im Hinblick auf mögliche Steuerausfälle und die Erweiterung des Verfahrens im Jahr 2021 kritisch. Mit der geplanten Einbeziehung aller Dienstleistungen und grenzüberschreitender Lieferungen an private Abnehmer dürfte sich der Kreis der Unternehmer, die das Verfahren nutzen werden, erheblich vergrößern. Die beiden ORKB gehen davon aus, dass sich parallel dazu auch das Umsatzvolumen entsprechend erhöhen wird. Sie legen deshalb – basierend auf ihren nationalen Prüfungsberichten – gemeinsame Empfehlungen vor, wie das MOSS-Verfahren verbessert werden kann.

Bei der Umsetzung dieser Empfehlungen wird eine große Rolle spielen, inwieweit es den Mitgliedstaaten gelingt, nationale Interessen zugunsten eines europäischen Steueraufkommens zurückzustellen. Beide ORKB halten es für erstrebenswert, wenn sich alle Mitgliedstaaten verpflichtet fühlen würden, die Mehrwertsteuer auf MOSS-Umsätze festzusetzen und zu erheben, als wäre das eigene Aufkommen betroffen.

Anlage

Rechtsgrundlagen

- Kapitel 6 Abschnitt 3 der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, (ABl EU vom 11. Dezember 2006, Nr. L 347 S. 1, berichtigt 2007 Nr. L 335 S. 60, 2017 Nr. L 336 S. 60)
- Richtlinie 2008/8/EG des Rates vom 12. Februar 2008 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG bezüglich des Ortes der Dienstleistung (ABl EU vom 20. Februar 2008, Nr. L 44 S. 11)
- Verordnung (EU) Nr. 904/2010 des Rates vom 7. Oktober 2010 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer (ABl EU vom 12. Oktober 2010, Nr. L 268 S. 1), auch Zusammenarbeits-Verordnung genannt
- Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15. März 2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Neufassung) (ABl EU vom 23. März 2011, Nr. L 77 S. 1), auch Mehrwertsteuer-Durchführungsverordnung genannt
- Durchführungsverordnung (EU) Nr. 815/2012 der Kommission vom 13. September 2012 mit Durchführungsbestimmungen zu der Verordnung (EU) Nr. 904/2010 des Rates hinsichtlich der Sonderregelungen für gebietsfremde Steuerpflichtige, die Telekommunikationsdienstleistungen, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen oder elektronische Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige erbringen (ABl EU vom 14. September 2012, Nr. L 249 S. 3)
- Verordnung (EU) Nr. 967/2012 des Rates vom 9. Oktober 2012 zur Änderung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 hinsichtlich der Sonderregelungen für nicht ansässige Steuerpflichtige, die Telekommunikationsdienstleistungen, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen oder elektronische Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige erbringen (ABl EU vom 20. Oktober 2012, Nr. L 290 S. 1)
- Durchführungsverordnung (EU) Nr. 1042/2013 des Rates vom 7. Oktober 2013 zur Änderung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 bezüglich des Ortes der Dienstleistung (ABl EU vom 26. Oktober 2013, Nr. L 284 S. 1)
- Verordnung (EU) 2018/1541 des Rates vom 2. Oktober 2018 zur Änderung der Verordnungen (EU) Nr. 904/2010 und (EU) 2017/2454 zur Stärkung der Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer (ABl EU vom 16. Oktober 2018, Nr. L 259 S. 1)

- Neue Regelungen zur Einführung des Verfahrens OSS:
 - Verordnung (EU) 2017/2454 des Rates vom 5. Dezember 2017 zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 904/2010 des Rates über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer (ABl EU vom 29. Dezember 2017, Nr. L 348 S. 1)
 - Richtlinie (EU) 2017/2455 des Rates vom 5. Dezember 2017 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen (ABl EU vom 29. Dezember 2017, Nr. L 348 S. 7)
 - Durchführungsverordnung (EU) 2017/2459 des Rates vom 5. Dezember 2017 zur Änderung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl EU vom 29. Dezember 2017, Nr. L 348 S. 32)



**BERICHT ÜBER DIE KOORDINIERTE PRÜFUNG
des NKÚ und des BRH zur Mehrwertsteuer
im Verfahren Mini-One-Stop-Shop**

Juli 2019