



Organ der Deutschen Vereinigung für Internationales Steuerrecht, International Fiscal Association.
In Zusammenarbeit mit der Bundessteuerberaterkammer

Zeitschrift für europäische und internationale Steuer- und Wirtschaftsberatung

Aufsätze	Die Besteuerung des Hinzurechnungsbetrages auf der Grundlage des Referentenentwurfs zum Gesetz zur Umsetzung der EU-Amtshilferichtlinie v. 31.5.2016 von Prof. Dr. Dr. h.c. Franz Wassermeyer	517
	Italien: Eine Art „Revolution“ in der Besteuerung international tätiger Unternehmen von Dr. Siegfried Mayr	519
	Die Sperrwirkung des Art. 9 OECD-MA von Dr. Christoph Habammer	525
	Rückstellungen bei rechtswidrigen steuerlichen Beihilfen von Prof. Dr. Adrian Cloer/Nina Vogel	531
	Das Änderungsprotokoll 2016 zum DBA zwischen Deutschland und den Niederlanden – was lange währt, wird endlich noch besser? von Christoph Hawlitschek, LL.M.	537
Praxisforum	Ausländische Einkünfte und Rückfallklauseln: Das Ende der „Atomisierung“ und das Erwachen der „Unschärferelation“ von Dietrich Loll	540
Rechtsprechung	Kindergeld: Persönliche Anspruchsberechtigung bei grenzüberschreitenden Sachverhalten (BFH v. 4.2.2016 – III R 17/13)	544
	Kindergeld: Vorrangige Anspruchsberechtigung des im anderen EU-Mitgliedstaat lebenden Grobelternteils – fiktive Übertragung der Wohnsituation ins Inland – gemeinsamer Haushalt iSd § 64 Abs. 2 S. 5 EStG (BFH v. 10.3.2016 – III R 62/12)	546
	Kindbezogene Berechnung des Differenzkindergeldes – Keine familienbezogene Betrachtungsweise (BFH v. 4.2.2016 – III R 9/15)	549
	Kein negativer Progressionsvorbehalt für Verluste aus einem österreichischen Hotelbetrieb (FG München v. 23.11.2015 – 7 K 3198/14)	552
Verwaltungsanweisung	Steuerliche Maßnahmen zur Unterstützung der Opfer des Erdbebens in Ecuador (BMF v. 24.5.2016)	555

amerikanischen Aktiengesellschaft einem unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Aktionär gewährten Aktien einer Tochtergesellschaft zu steuerpflichtigen Einnahmen gemäß § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 EStG 1997?) statt.

Ausländische Rechtsentwicklungen

Belgien: Verschärfung der Rechtsvorschriften für „Fernabsatzverträge“

Mit ausländischen Verkäufern geschlossene Fernabsatzverträge werden von den belgischen Steuerbehörden in Zukunft genau ins Visier genommen. Verbraucher, die bei ausländischen Onlineshops bestellen, um so von den niedrigeren MwSt-Tarifen im Ausland zu profitieren (in Belgien beträgt die MwSt immerhin 21 %), sind dem belgischen Fiskus ein Dorn im Auge. Überschreitet der Jahresumsatz eines ausländischen Verkäufers einen bestimmten Schwellwert, so unterfallen die abgeschlossenen Fernabsatzverträge aktuell grundsätzlich dem MwSt-Regime des Landes des Käufers. Dieser Grundsatz gelangt indes nur dann zur Anwendung, wenn die Lieferung der Waren an den Käufer eine Verpflichtung des Verkäufers darstellt. In Anwendung der innerhalb des „MwSt-Ausschusses“ der Europäischen Kommission übereingekommenen „Richtvorgaben“, werden die belgischen Behörden diese Voraussetzungen in Zukunft weiter auslegen. Somit ist von nun an auch dann die Rede von einem „Fernabsatzvertrag“, wenn der Verkäufer lediglich mittelbar an dem Transport beteiligt ist (Beschluss Nr. ET 128.714 v. 9.2.2016, *Fisconetplus*).

1. Fernabsatzverkauf nach Belgien

Die Regelungen über Fernabsatzverträge beruhen auf der Richtlinie 91/680/EEG – diese wurden nun in den Art. 33 bis 35 der Richtlinie 2006/112/EG umgesetzt. Gemäß diesen aktuellen Regelungen gilt in der EU generell der Grundsatz, dass im Falle des Versands von Waren durch einen bzw. im Namen eines in der EU ansässigen Verkäufers an eine in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Person, welche den Vorschriften über die auf innergemeinschaftliche Lieferungen anfallende MwSt nicht unterfällt, der Lieferort grundsätzlich mit dem Versandort zusammenfällt. Auf solche Fernabsatzverkäufe ist sodann grundsätzlich die MwSt des *Ankunftslandes* der Waren anzurechnen. Dieser Grundsatz gelangt indes nur solange zur Anwendung, wie der in dem Ankunftsland im vorangegangenen und laufenden Kalenderjahr erwirtschaftete Jahresumsatz den durch dieses Land festgelegten Schwellenwert unterschreitet (§ 3c UStG, Art. 15, § 1 belgisches MwStG, Art. 33 – 35 Richtlinie 2006/112/EG).

Gemäß Art. 34 Abs. 1 Richtlinie 2006/112/EG beträgt dieser Schwellenwert grundsätzlich 100.000 €. Der zweite Absatz dieser Vorschrift erlaubt es den europäischen Mitgliedstaaten indes, den Schwellenwert auf 35.000 € zu reduzieren, wenn der Mitgliedstaat durch den hohen Maximalbetrag von 100.000 € schwerwiegende Wettbewerbsverzerrungen befürchtet. Belgien machte von dieser Möglichkeit Gebrauch und senkte den Schwellenwert für Fernabsatzverkäufe nach Belgien auf 35.000 € (Art. 15,

§ 4, Abs. 2 belgisches MwStG). Ungeachtet dieses Schwellenwertes steht es dem Verkäufer selbstredend frei, auf seine Lieferungen nach Belgien unmittelbar belgische MwSt anzurechnen. Eine solche Wahl hat sodann Auswirkungen für sämtliche während eines Zeitraums von zwei Jahren nach Belgien gelieferte Fernabsatzverkäufe (Rundschreiben Nr. 7/1995 v. 27.4.1995, Rn. 20 ff.).

Konkret bedeutet dies, dass ein deutscher Onlineshop für Verkäufe an belgische Verbraucher die belgische MwSt ansetzen muss, wenn sein aus diesen Verkäufen generierter Jahresumsatz den Schwellenwert von 35.000 € überschreitet. Liegt diese Voraussetzung nicht vor, setzt der Verkäufer die deutsche MwSt an. Anders gestaltet sich der Fall, wenn der Verkäufer für die unmittelbare Anrechnung der belgischen MwSt optiert.

Die Regelungen über den Fernabsatz gelten in Belgien auch für verbrauchssteuerpflichtige Waren (Art. 1, § 6, 4^o belgisches MwStG; beispielsweise bei dem Verkauf von Wein). Diesbezüglich ist indes beachtlich, dass im Hinblick auf verbrauchssteuerpflichtige Waren kein Schwellenwert besteht, so dass bereits ab dem ersten Fernabsatzverkauf an einen in Belgien ansässigen Verbraucher die belgische MwSt geschuldet wird. Auf neue Fahrzeuge findet die oben dargestellte Regelung wiederum keine Anwendung (Art. 8bis, § 2 belgischen MwStG). Vielmehr muss in diesem Fall der Verkäufer, selbst wenn er Verbraucher ist, stets die auf innergemeinschaftliche Lieferungen des Fahrzeuges anfallende MwSt abführen (vgl. Königlicher Erlass Nr. 46).

2. Weitere Auslegung des Begriffs „Lieferung durch den Verkäufer“

Die Besteuerung des Fernabsatzkaufs im Lande des Kunden (im Falle der Überschreitung des Schwellenwertes) gelangt nur dann zur Anwendung, wenn die Waren „durch den Verkäufer selbst bzw. in seinem Namen“ versandt oder transportiert werden. Diese Anwendungsvoraussetzung ist essentiell für die Bestimmung desjenigen Mitgliedstaates, in dem die MwSt-auslösende Handlung als stattgefunden erachtet wird. Eine Lieferung findet logischerweise dann im Namen des Verkäufers statt, wenn dieser die Waren selbst transportiert bzw. wenn er den Transport selbst an einen Dritten überträgt. In Belgien bestand sodann eine Diskussion betreffend die Frage, ob auch eine mittelbare Beteiligung des Verkäufers am Transport ausreicht, um einen Fernabsatzverkauf annehmen zu können (*J. van Dyck*, *Verkoop op afstand: doorslaggevend criterium is wie instaat voor het vervoer*, *Fiscoloog* 1993, afl. 421, 2; *J. Bublot*, *Le nouveau régime TVA des ventes à distance: approche critique*, *RGF* 1994, 170.)

Die belgischen Steuerbehörden stellten fest, dass diese Anwendungsvoraussetzung in der Praxis jedoch oftmals durch die Verkäufer umgangen wird. Verschiedene ausländische Verkäufer verwiesen ihre Kunden vor dem Versand der Ware über einen Link auf ihrer Website an eine Spedition. Der Verkäufer meinte, so selbst nicht für den Transport verantwortlich zu sein und folglich könne auch keine Rede von einem Fernabsatzvertrag sein. Dementsprechend sei die im Vergleich zu der belgischen, mit 21 % hohen MwSt die niedrigere MwSt des Versandlandes anzurechnen (bspw. 17 % Luxemburger MwSt, 19 % deutsche MwSt).

Der belgische Fiskus brachte diese Problematik sodann vor den MwSt-Ausschuss, welcher als „beratender Ausschuss“ (Art. 398 Richtlinie 2006/112/EG) ein Forum für Konsultationen zwischen den Mitgliedstaaten und der Europäischen Kommission darstellt. Obwohl die Standpunkte des Ausschusses lediglich als „Richtvorgaben“ zu qualifizieren sind, enthalten sie doch deutliche Vorgaben für die Auslegung durch die europäischen Steuerbehörden. Im Hinblick auf die Fernabsatzverträge konnte nun innerhalb des MwSt-Ausschusses „Einigkeit dahingehend erreicht werden, dass eine zu strenge Interpretation des Begriffs ‚durch oder im Namen des Verkäufers‘ den Mitgliedstaaten einen zu weiten Auslegungsspielraum lässt, der sodann unterschiedliche Anwendungen des Begriffs in den Mitgliedstaaten ermöglicht.“ „Eine weitere Interpretation des Begriffes ist daher wünschenswert; diese kann indes nur dann effizient umgesetzt werden, wenn sie in einer „Richtvorgabe“ des MwSt-Ausschusses festgeschrieben wird und zudem die weitestgehende Unterstützung der Mitgliedstaaten genießt.“ Die Diskussionen zwischen den Mitgliedstaaten mündeten sodann in einer weiteren Definition des Begriffs des „Transport durch den Verkäufer“ (siehe Arbeitspapier Nr. 876 v. 4./5.6.2015, einsehbar auf http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/vat_committee/guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf).

Der durch den MwSt-Ausschuss gefasste Beschluss wurde durch den belgischen Fiskus mittels der behördlichen Entscheidung Nr. ET 128.714 v. 9.2.2016 umgesetzt: von nun an wird in Belgien im Hinblick auf den Transport durch den Verkäufer eine weitere Auslegung gehandhabt. Es wird erwartet, dass die durch einen ausländischen Steuerpflichtigen getätigten Fernabsatzverkäufe nach Belgien von nun an den Bestimmungen der auf europäischem Niveau beschlossenen „Richtvorgaben“ entsprechen.

3. Konsequenz: Auch der mittelbare Transport durch den Verkäufer stellt einen Fernabsatzverkauf dar

Gemäß den belgischen MwSt-Regelungen werden Waren in Zukunft in *sämtlichen* Fällen als „versandt oder transportiert durch oder im Namen des Verkäufers“ erachtet, in denen der Verkäufer unmittelbaren oder mittelbaren Anteil an dem Versand oder Transport der Waren hat.

In den folgenden Fällen wird somit die mittelbare Beteiligung des Verkäufers an dem Versand oder Transport von Waren angenommen:

- „wenn der Versand oder Transport der Waren durch den Verkäufer an einen als *Subunternehmer* agierenden Dritten weitergegeben wird, der die Waren sodann beim Käufer abliefern“;
- „wenn der Versand oder Transport der Waren durch einen Dritten erbracht wird, die *Verantwortlichkeit* für die Lieferung der Waren indes ganz oder teilweise von dem Verkäufer an den Käufer übertragen wurde“;
- „wenn der Verkäufer die Transportkosten an den Käufer *weitergibt* und von diesem beitreibt und dieses Geld sodann an den Dritten, der für den Versand und Transport der Waren verantwortlich ist, weiterleitet.“

Auch in „*anderen*“ Fällen wird der Verkäufers in Zukunft durch die belgischen Steuerbehörden als unmittelbar an

dem Transport beteiligt angesehen, so zum Beispiel „wenn der Verkäufer aktiv gegenüber dem Käufer die Transportdienste eines Dritten *bewirbt*, den Kontakt mit einem Dritten vermittelt und diesem Dritten die für den Transport und die Lieferung der Waren notwendigen Informationen mitteilt.“

In der Mitteilung der Behörde findet sich exemplarisch das Beispiel eines belgischen Verbrauchers, der Waren auf einer deutschen Website bestellt. Der deutsche Verkäufer bietet sodann die Möglichkeit, die Waren durch ein Transportunternehmen, mit welchem der deutsche Verkäufer eng zusammenarbeitet, bei dem belgischen Abnehmer abliefern zu lassen. Entscheidet sich der Kunde für diese Option, so erfolgt die Abwicklung des Transports durch den deutschen Onlineshop; der belgische Verbraucher wiederum bezahlt den Kaufpreis, der die Transportkosten bereits enthält. Eine solche Warenlieferung ist als eine Lieferung inkl. Transport im Namen des Verkäufers zu qualifizieren. Diese Qualifizierung ist *auch* dann zu bejahen, wenn der Transport nicht durch den deutschen Webshop erbracht wird, sondern der belgische Kunde die Transportfirma unmittelbar bezahlt und der deutsche Webshop lediglich „die notwendigen Informationen für die Warenlieferung an den belgischen Verbraucher an das Transportunternehmen mitteilt“ (Beschluss Nr. ET 128.714 v. 9.2.2016).

4. Empfehlung

Aufgrund der erweiterten Definition und der verschärften Kontrollen der belgischen Behörden ist es für Verkäufer, die Waren selbst oder in ihrem Namen nach Belgien versenden oder transportieren von großer Wichtigkeit, eine belgische MwSt-Nummer zu registrieren, wenn sie die Lieferschwelle von 35.000 € überschreiten. In der Folge ist sodann die auf diese Verkäufe anfallende belgische MwSt an den belgischen Staat abzuführen (Art. 50 - 51 belgisches MwStG).

Die Missachtung der Verpflichtung zur Zahlung der belgischen MwSt wird durch die Behörden mit einer Geldbuße in Höhe des doppelten Betrages der nicht rechtzeitig in Belgien gezahlten MwSt geahndet (Art. 70, § 1 belgisches MwStG). Zudem läuft auch der belgische Käufer Gefahr, Opfer seines fahrlässig handelnden Verkäufers zu werden: Missachtet der Verkäufer seine Pflicht zur Zahlung der belgischen MwSt, so kann der Verkäufer verpflichtet werden, die geschuldete MwSt zu leisten. Die Tatsache, dass der Verkäufer bereits deutsche MwSt abgeführt hat, ändert an diesem Umstand nichts: die Haftung des Käufers als „Vertragspartner“ für die Erfüllung der belgischen MwSt-Verpflichtungen greift stets durch (vgl. Art. 51bis, § 1, 3° belgisches MwStG; Cass. 18.12.2014, A.Z.F13.0068.F/1; www.cass.be).

Will der Verkäufer somit die unter Umständen sehr hohen Bußgeldzahlungen vermeiden und zugleich seine Käufer nicht verstimmen, so sollte er bei Fernabsatzverkäufen nach Belgien die gesetzlichen Bestimmungen beachten und für eine ordnungsgemäße MwSt-Registrierung und -Zahlung sorgen.

Johan De Ridder, Rechtsanwalt, Kocks & Partners, Brüssel