

Umsatzsteuer- Rundschreiben

Bonn
Johanna-Kinkel-Straße 2-4
53175 Bonn
Telefon +49 228/95 94-0
bonn@fgs.de

Frankfurt
MesseTurm, Friedrich-Ebert-Anlage 49
60308 Frankfurt a.M.
Telefon +49 69/717 03-0
frankfurt@fgs.de

Berlin
Unter den Linden 10
10117 Berlin
Telefon +49 30/2100 20-0
berlin@fgs.de

München
Brienner Straße 29
80333 München
Telefon +49 89/80 00 16-0
muenchen@fgs.de

Hamburg
Amelungstraße 8-10
20354 Hamburg
Telefon +49 40/30 70 85-0
hamburg@fgs.de

Repräsentanzen

Wien
Am Heumarkt 7
1030 Wien
Österreich
Telefon +43 1/713 08 14
wien@fgs-wien.at

Zürich
Bahnhofstraße 69a
8001 Zürich
Schweiz
Telefon +41 44/225 70-10
zuerich@fgs-zuerich.ch

Editorial

Sehr geehrte Leserinnen und Leser,

zwischen der einfachen steuerlichen Berichtigung nach § 153 AO und der Selbstanzeige i. S. von § 371 AO bestand in der Vergangenheit ein Balanceakt. Die Installation eines internen Kontrollsystems (IKS) kann nunmehr ein wirksamer Selbstschutz sein.

Die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand rückt ab 1.1.2017 in den Fokus. Vor- und Nachteile der Neuregelung sind abzuwägen. Bereits jetzt ist die Entscheidung zu treffen, ob von der großzügigen Übergangsregelung Gebrauch gemacht wird oder nicht.

Der neue Unionszollkodex (UZK) bringt seit Mai grundlegende Änderungen bei zollrechtlichen Bewilligungen und Verfahren und der Ermittlung des Zollwerts.

Wir wünschen Ihnen eine spannende und interessante Lektüre.

Ihr FGS Umsatzsteuer-Kompetenzteam

In dieser Ausgabe

Rechtsprechung

Absicherung gegen strafrechtliche Vorwürfe bei Fehlern in Steuererklärungen 1

Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand. Option ja oder nein? 2

Gesetzgebung

Das neue Unionszollrecht – Änderungen durch den UZK 3

Ansprechpartner / Impressum 4

Rechtsprechung

Absicherung gegen strafrechtliche Vorwürfe bei Fehlern in Steuererklärungen

BMF-Schreiben vom 23.5.2016, IV A 3 - S 0324/15/10001

Die Finanzverwaltung ermöglicht es Steuerpflichtigen, sich durch Einführung eines Tax Compliance Management Systems (Tax CMS) künftig vom Vorwurf der Steuerhinterziehung oder der leichtfertigen Steuerverkürzung zu ent-

lasten, falls sich nach der Abgabe von Steuererklärungen größere Fehler herausstellen sollten. Das neue Angebot ist insbesondere für den Bereich des Umsatzsteuerrechts, aber auch des Zoll- und Verbrauchsteuerrechts interessant, da gerade diese Rechtsbereiche in der Praxis oft fehleranfällig sind.

Umsatzsteuerliche Fehler können in der Praxis schnell zu hohen Nachzahlungen führen, so z.B. bei fehlerhafter Anwendung einer Steuerbefreiung oder bei unberechtigtem Vorsteuerabzug. Kommt es zu größeren finanziellen Auswirkungen wird von den Finanzbehörden vermehrt die Frage aufgeworfen, ob diese in strafrechtlich relevanter Weise entstanden sind. Die „Kriminalisierung“ von Fehlern besonders im Bereich der Anmeldesteuern - ist zunehmend zu beobachten. So stehen in der Praxis häufig der Vorsteuerabzug, die umsatzsteuerliche Organschaft, Liefernachweise (insbesondere grenzüberschreitend) oder Fragen verbrauchsteuerlicher Erlaubnisse/zollrechtlicher Bewilligungen im Fokus der Finanzbehörden.

Dabei ist weitgehend ungeklärt, wie sich Unternehmen im Einzelnen organisieren müssen. Gesichert ist nur, dass sie sich ausreichend informieren müssen und ihre Pflichten nicht unkontrolliert delegieren dürfen. Auch das BMF schreibt im neuen Anwendungserlass (AEAO) zu § 153 AO nicht vor, dass eine bestimmte steuerliche Organisation einzurichten ist. Nach der Neuregelung „kann es ggf. als Indiz gegen das Vorliegen eines Vorsatzes oder der Leichtfertigkeit sprechen“, wenn ein Unternehmen ein „innerbetriebliches Kontrollsystem“ eingerichtet hat, das der Erfüllung steuerlicher Pflichten dient. Wenn also z.B. ein größerer Fehler bemerkt und berichtigt wird, kann das Unternehmen darauf hinweisen, dass zuvor ein innerbe-

triebliches Kontrollsystem eingerichtet worden ist und ausreichend Bemühungen unternommen wurden, um die Fehlerfreiheit der Steuererklärungen sicherzustellen. Die Amtsträger der Finanzbehörden sind dann nicht zwingend gehalten, den Vorgang an die jeweiligen Strafverfolgungsbehörden abzugeben, so dass es alle Beteiligten bei einer einfachen Fehlerkorrektur belassen können.

Auf den ersten Blick gewährt die Neuregelung nur einen schwachen Rechtsschutz. Zudem ist offen, wann ein innerbetriebliches Kontrollsystem so beschaffen ist, dass es zu der Entlastungswirkung kommen kann. Gewissheit kann hier nur eine Abstimmung mit den Finanzbehörden oder die Beurteilung durch einen externen Sachverständigen bringen. Der Einsatz externer Berater ist vor allem dann sinnvoll, wenn Unsicherheiten über die vorhandene Unternehmensorganisation bestehen. Diese können im geschützten Verhältnis zum Berater ohne Beteiligung der Finanzbehörden geklärt werden. Zudem ist noch nicht absehbar, ob und unter welchen Bedingungen diese bereit sind, an Abstimmungen zu Tax Compliance Management Systemen überhaupt mitzuwirken.

Auch wenn das neue BMF-Schreiben also keinen „Rundumschutz“ gewährt, lassen sich mit seiner Hilfe die strafrechtlichen Risiken für die handelnden Personen deutlich minimieren. Die weitaus meisten Unternehmen verfügen bereits über gute steuerliche Organisationsstrukturen. Bei ihnen stellt sich die Frage, ob die bisherige Unternehmensorganisation noch optimiert werden kann und insbesondere, ob die schon bestehende Organisation ausreichend dokumentiert ist. Bei der Umsetzung legen die Einrichtungen fest, in welchen Bereichen ein Tax CMS eingerichtet werden soll (z.B. insgesamt oder nur für die Umsatzsteuer).

Im Anschluss sollen die spezifischen Compliance-Risiken für das jeweilige Unternehmen ermittelt (z.B. Behandlung von innergemeinschaftlichen Lieferungen, Ausstellung von Rechnungen, Vorsteuerabzug oder Behandlung von Zollagern) und daraus ein Compliance-Programm (d.h. konkrete Unternehmensprozesse bei der Rechnungsausstellung oder bei der Zollanmeldung) abgeleitet werden. Hieraus ergibt sich wiederum, wie die Compliance-Organisation im Einzelnen aufgebaut werden muss (z.B. Schnittstellen von Controlling, Vertrieb, Logistik und Steuerabteilung). Die Umsetzung erfolgt dann in Form der Kommunikation gegenüber den Mitarbeitern (z.B. Arbeitsbücher, Schulungen). Die Compliance-Organisation ist fortlaufend zu überwachen und zu verbessern.

Ein Tax CMS wird sich im umsatzsteuerlichen Bereich für nahezu alle Unternehmen lohnen, für Unternehmen mit umfangreicheren internationalen wirtschaftlichen Aktivitäten kann eine Tax CMS im umsatzsteuer- und zollrechtlichen Bereich sogar geboten sein.

Rechtsprechung

Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand. Option ja oder nein?

BMF-Schreiben vom 19.4.2016, BStBl. I 2016, 481

Die Umsätze der öffentlichen Hand unterliegen ab dem 1. Januar 2017 der Neuregelung in § 2 b UStG. Sie basiert auf einer Abkopplung des umsatzsteuerlichen Unterneh-

merbegriffs vom Körperschaftsteuerrecht und sieht im Wesentlichen die Umsatzsteuerung aller im Wettbewerb mit privaten Anbietern stehenden Tätigkeiten der öffentlichen Hand vor. Es gibt jedoch eine großzügige Übergangsregelung, nach der die Anwendung des bisherigen § 2 Abs. 3 UStG (Abgrenzung von Betrieben gewerblicher Art) für alle vor dem 1. Januar 2021 ausgeführten Umsätze möglich ist, sofern die juristische Person des öffentlichen Rechts hierzu optiert.

Mit Schreiben vom 19.4.2016 hat das BMF die Übergangsregelung und die Möglichkeiten zur Option bis zu deren Widerruf erläutert.

Die Optionserklärung durch die juristische Person des öffentlichen Rechts kann nur für sämtliche von ihr ausgeübte Tätigkeiten einheitlich abgegeben werden. Eine sektorale Besteuerung nach der alten Regelung ist daher nicht möglich. Dies führt dazu, dass bspw. ein Bundesland oder die Bundesrepublik Deutschland nur eine einzige Erklärung i. S. des § 27 Abs. 22 S. 3 UStG abgeben darf. Problematisch hieran ist, dass es häufig an internen Verfahrens- und Zuständigkeitsregelungen mangelt, die sicherstellen, dass eine umfassende Gesamtbetrachtung der wirtschaftlichen Auswirkungen erfolgen kann. Hierfür müssen alle für die Optionsentscheidung notwendigen Informationen an einer Stelle zusammenlaufen, damit eine optimale Entscheidung getroffen werden kann. Neben der Frage, wer die Option zu erklären hat, wird auch der Frage nachgegangen, gegenüber wem und in welcher Form die Option ausgeübt werden muss.

Hier gilt, dass das Umsatzsteuergesetz zwar keine spezielle Form vorschreibt, zu Nachweiszwecken jedoch die

Schriftform gewählt werden sollte. Die Option ist durch den gesetzlichen Vertreter oder einen Bevollmächtigten abzugeben und grundsätzlich an das nach § 21 AO zuständige Finanzamt zu richten. Abweichende Regelungen nach der AO bleiben unberührt.

Hat die juristische Person des öffentlichen Rechts die Option ausgeübt, kann diese nach Ansicht des BMF nur mit Wirkung vom Beginn eines auf die Abgabe folgenden Kalenderjahres widerrufen werden. Nach einem Widerruf soll die Abgabe einer erneuten Optionserklärung ausgeschlossen sein.

Beispiel

Die Optionserklärung wird in 2016 abgegeben; im Mai 2018 erfolgt der Widerruf mit Wirkung zum 1.1.2017. Vor Abgabe der Option sollte bereits überprüft worden sein, ob die Besteuerung nach der alten oder der neuen Rechtslage günstiger ist. Die Möglichkeit zum Widerruf der Option eröffnet der juristischen Person des öffentlichen Rechts jedoch einen längeren Beurteilungsspielraum innerhalb dessen sie die Richtigkeit ihrer Entscheidung nochmals überdenken kann.

Sind daher bis zum Ende des Jahres 2016 die wirtschaftlichen Folgen der Option nicht endgültig absehbar, ist der juristischen Person des öffentlichen Rechts zu raten, die Option auszuüben und nach Abschluss der Prüfung zu entscheiden, ob ein Widerruf erfolgen sollte oder nicht.

Letztlich bezieht das BMF-Schreiben noch Stellung zu nach Ende der Optionsfrist gegründeten juristischen Personen des öffentlichen Rechts und zu Fällen der Gesamtrechtsnachfolge. Nach Ansicht des BMF soll im Fall

der Neugründung nach dem 31.12.2016 keine Optionsmöglichkeit mehr bestehen. Im Fall der Gesamtrechtsnachfolge wirkt die Optionserklärung aber für und gegen den Rechtsnachfolger. Bei Zusammenlegung von verschiedenen juristischen Personen des öffentlichen Rechts ist bei vorheriger divergierender Entscheidung eine einheitliche Entscheidung zu treffen. Eine unterschiedliche Behandlung der einzelnen – vor der Zusammenlegung – ehemals selbständigen juristischen Personen des öffentlichen Rechts ist auch dann nicht möglich.

In Kürze soll auch ein inhaltliches Schreiben zu § 2b UStG erfolgen.

Gesetzgebung

Das neue Unionszollrecht – *Änderungen durch den UZK*

Seit dem 1. Mai 2016 müssen Unternehmen das neue Unionszollrecht beachten. Alle drei Verordnungen, die gemeinsam die Regelungen des Unionszollrechts erneuern und den bisherigen Zollkodex und die ZK-DVO endgültig ablösen, finden nunmehr Anwendung. Im Einzelnen sind dies folgende Verordnungen:

- Die Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 9. Oktober 2013 zur Festlegung des Zollkodex der Union (**UZK**), der bereits am 30. Oktober 2013 in Kraft trat,
- die Delegierte Verordnung (EU) Nr. 2015/2446 der Kom-

mission vom 28. Juli 2015 zur Ergänzung der Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates mit Einzelheiten zur Präzisierung von Bestimmungen des Zollkodex der Union (**UZK-DeIVO**), die am 18. Januar 2016 in Kraft trat, sowie

- die Durchführungsverordnung (EU) Nr. 2015/2447 der Kommission vom 24. November 2015 mit Einzelheiten zur Umsetzung von Bestimmungen der Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Union (**UZK-DVO**), die ebenfalls bereits am 18. Januar 2016 in Kraft trat.

Wesentliche Änderungen ergeben sich durch diese neuen Zollrechtstexte insbesondere hinsichtlich des sog. Zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten, der Zollverfahren und des Zollwertes.

Der **Status eines Zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten** (AEO) wird künftig nicht mehr als Zertifikat, sondern als Bewilligung erteilt und gewinnt stark an Bedeutung. Dies trifft insbesondere die Bewilligungsart „C“ (Zollrechtliche Vereinfachungen, kurz: AEO-C), deren Voraussetzungen auch Bedingungen vieler anderer Zollvereinfachungen sind, so dass ein AEO-C-Status sinnvoll bzw. sogar notwendig sein kann. Letzteres ist (auch nach Ansicht des BMF, vgl. Schreiben vom 2. Mai 2016, GZD – Z 0440 – 4/16 – DV.A.31 vom 27. April 2016 „Allgemeines Zollrecht / Verfügung zur Umsetzung des Unionszollkodex“) hinsichtlich einer Gesamtsicherheit mit verringertem Betrag für eine entstandene Zollsschuld und andere entstandene Abgaben (Art. 95 Abs. 3 UZK), der zentralen Zollabwicklung (Art. 179 UZK), der Anschreibung mit der Buchführung des Anmelders mit Gestellungsbefreiung (Art. 182 Abs. 3 UZK)

und der Eigenkontrolle (Art. 185 UZK) der Fall. Unternehmen sollten daher überprüfen, welche Vereinfachungen und Bewilligungen sie benötigen und ob diesbezüglich eine Beantragung des AEO-C-Status sinnvoll oder sogar notwendig ist.

Änderungen ergeben sich auch hinsichtlich der **Zollverfahren**, die nunmehr auf drei Verfahren (Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr, besondere Verfahren und Ausfuhr) reduziert werden. Allerdings werden Zollverfahren mit wirtschaftlicher Bedeutung unter den besonderen Verfahren zusammengefasst. Darunter fallen sowohl der Versand als auch die Lagerung, die Verwendung und die Veredelung.

Bestehende Bewilligungen gelten grds. weiter, werden jedoch in näherer Zukunft vielfach einer Neubewertung unterzogen. Mit Blick auf diese Änderungen empfiehlt es sich für Unternehmen, zu überprüfen, welche Zollverfahren in Anspruch genommen werden sollen und ob diesbezüglich Änderungen in den zollrechtlichen Vorgängen eines Unternehmens notwendig sind. Dies kann sowohl eine Anpassung unternehmensinterner Prozesse bedeuten, als auch die Beantragung einer entsprechenden (Neu-)Bewilligung.

Bei der Ermittlung des **Zollwertes** bleibt zwar primär der Transaktionswert maßgeblich, Unternehmen dürfen allerdings nicht mehr den Vorerwerberpreis anwenden. Insofern kann eine höhere Zollbelastung drohen. Eine Ausnahme besteht, wenn der Kaufvertrag vor dem 18. Januar 2016 abgeschlossen wurde. Dann dürfen Unternehmen noch bis zum 31. Dezember 2017 den Vorerwerberpreis anmelden. Dies gilt nach Auffassung des BMF auch im

Fall von Rahmenverträgen wie sie z.B. in der Textil- und Bekleidungsindustrie üblich sind (vgl. Schreiben vom 2. Mai 2016, GZD – Z 0440 – 4/16 – DV.A.31 vom 27. April 2016 „Allgemeines Zollrecht / Verfügung zur Umsetzung des Unionszollkodex“), so dass es für betroffene Unternehmen sinnvoll ist, die von ihnen geschlossenen Verträge dahingehend zu überprüfen, ob die Übergangsvorschrift in ihrem Fall zum Tragen kommt.

Zudem drohen hinsichtlich Lizenzgebühren höhere Zollbelastungen, da nunmehr auch Lizenzkosten hinzuzurechnen sind, wenn der Lizenzgeber ein (unverbundener) Dritter ist. Insofern sollten Unternehmen prüfen, ob sie von dieser Neuregelung betroffen sind und ggf. ihre Kalkulationen entsprechend anpassen.

Umsatzsteuer-Rundschreiben

Ansprechpartner UST-Kompetenzteam

Dr. Jens Eric Gotthardt
Dr. Matthias Winter
Dr. Barbara Fleckenstein-Weiland, LL.M.
Dr. Andreas Erdbrügger
Nicole Kapeller
Rainald Vobbe
Dr. Bastian Liegmann
Katharina Weber
Dr. Charlotte Pötters
Friderike Stiehr
Pia Beaucamp
Anna Judith Kaiser, LL.M.
Nadine Schader

Adressänderung/ Abbestellung

Möchten Sie unsere Umsatzsteuer-Rundschreiben unter einer anderen E-Mail-Adresse erhalten? Sie kennen andere interessierte Empfänger? Dann lassen Sie uns bitte Ihre Kontaktdaten zukommen per E-Mail an: umsatzsteuer@fgs.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen des Einzelfalls gerecht zu werden. Sie stellt keine Beratung oder Auskunft dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen.

Die Flick Gocke Schaumburg Rechtsanwälte Wirtschaftsprüfer Steuerberater Partnerschaft mbB übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung für die Richtigkeit oder Vollständigkeit der hier wiedergegebenen Informationen noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation.

Angaben zur Partnerschaft Flick Gocke Schaumburg finden Sie unter <http://www.fgs.de/impressum.html>

Flick Gocke Schaumburg ist Mitglied des weltweit tätigen Beraternetzwerks Taxand.

