

Richtlinienvorschlag

Reverse-Charge ab einem Schwellenwert für alle Inlandsumsätze

Befristung schafft mehr Probleme als Vorteile

DIETMAR AIGNER / GEORG KOFLER / MICHAEL TUMPEL*)

Die Idee eines Übergangs der Steuerschuld auch für alle Inlandsumsätze zwischen Unternehmen, wie dies bereits für innergemeinschaftliche Lieferungen und grenzüberschreitende Dienstleistungen sowie zahlreiche andere Inlandsumsätze (wie zB Bauleistungen) gilt, wird vom BMF und von Teilen der Literatur als zielführend zur Verhinderung von Steuerbetrug angesehen. Eine Ermächtigung der Mitgliedstaaten zur Einführung eines solchen Systems wurde von der Europäischen Kommission bisher stets abgelehnt. Sie steht einem Wahlrecht der Mitgliedstaaten weiterhin sehr ablehnend gegenüber, war aber wegen eines politischen Kompromisses gezwungen, einen Richtlinienvorschlag vorzulegen, wonach Mitgliedstaaten bei Erfüllung bestimmter Kriterien einen Umstieg – jedoch für maximal fünf Jahre – vornehmen können.

1. Richtlinienvorschlag für die Anwendung des Reverse-Charge über einem Schwellenwert von 10.000 Euro

1.1. Befristete Umkehrung der Steuerschuldnerschaft

Die Europäische Kommission hat am 21. 12. 2016 einen Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der MwStSyst-RL im Hinblick auf die befristete generelle Umkehrung der Steuerschuldnerschaft auf Lieferungen bestimmter Gegenstände und Dienstleistungen über einem Schwellenwert von 10.000 Euro (in weiterer Folge Richtlinienvorschlag) vorgelegt.¹⁾ Der Richtlinienvorschlag ist gleichzeitig mit einem Arbeitsbericht der Kommission²⁾ erschienen, in dem dargelegt wird, dass die Einführung eines generellen Reverse-Charge-Systems mit Schwelle aus Sicht der Kommission fast ausschließlich negative Folgen hätte und mit großer Unsicherheit verbunden sei. Aufgrund der in diesem Bericht zum Ausdruck kommenden tiefgehenden Abneigung gegen ein generelles Reverse-Charge-System mit Schwelle wird im Richtlinienvorschlag die Gewährung der generellen Umkehrung der Steuerschuldnerschaft an vordefinierte Kriterien geknüpft, die den Anwendungsbereich der Maßnahme auf Mitgliedstaaten begrenzen, die eine große Mehrwertsteuerlücke aufweisen. Zudem ist sie auf fünf Jahre bis zum 30. 9. 2022 befristet.

1.2. Kriterien für die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft

Ein Mitgliedstaat, der die generelle Umkehrung der Steuerschuldnerschaft einführen möchte, muss gemäß Art 199c Abs 1 MwStSyst-RL idF des Richtlinienvorschlags folgende Bedingungen erfüllen:

*) A. Univ.-Prof. Dr. Dietmar Aigner, Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M. und Univ.-Prof. Dr. Michael Tumpel sind Mitglieder des Forschungsinstituts für Steuerrecht und Steuermanagement der Johannes Kepler Universität Linz. Der vorliegende Beitrag fasst die Ergebnisse einer Studie mit dem Titel „Auswirkungen einer Umstellung auf ein allgemeines Reverse-Charge-System mit Schwelle für österreichische Unternehmen (hybrides Mehrwertsteuersystem)“ zusammen, die von den Autoren im Auftrag der Wirtschaftskammer Österreich erstellt wurde. Eine Langfassung wird im Spektrum der Steuerwissenschaften und des Außenwirtschaftsrechts erscheinen.

¹⁾ COM(2016) 811 final.

²⁾ Commission Staff Working Document – Impact Assessment, Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, as regards the temporary application of the generalised reverse charge mechanism in relation to supplies of goods and services above a certain threshold, SWD(2016) 457 final.

- a. Seine Mehrwertsteuerlücke, ausgedrückt als Prozentsatz des Gesamtbetrags der geschuldeten Mehrwertsteuer, liegt mindestens fünf Prozentpunkte über dem Medianwert der gemeinschaftlichen Mehrwertsteuerlücke;
- b. der Anteil des Karussellbetrugs an seiner gesamten Mehrwertsteuerlücke beläuft sich auf mehr als 25 %;
- c. er hat festgestellt, dass andere Gegenmaßnahmen nicht ausreichen, um den Karussellbetrug auf seinem Hoheitsgebiet zu bekämpfen.

Nach diesen Kriterien kann Österreich die Option zum generellen Reverse-Charge-System mit Schwelle derzeit (wahrscheinlich) nicht anwenden. Zumindest bei der letzten veröffentlichten Erhebung 2014 war der Median der Mehrwertsteuerlücke bei 10,4 %, daher lag die Mehrwertsteuerlücke in Österreich mit 10,1 % darunter. Zudem liegt der Anteil des Karussellbetrugs an der gesamten österreichischen Mehrwertsteuerlücke unter 25 %. Hat sich an diesen Daten bis 2017 nichts Wesentliches verändert, wäre daher die Anwendung der generellen Umkehrung der Steuerschuldnerschaft in Österreich gemäß Art 199c Abs 1 MwStSyst-RL idF des Richtlinienvorschlags von vornherein ausgeschlossen. Die Einführung könnte in Österreich aber auf Art 199c Abs 2 MwStSyst-RL idF des Richtlinienvorschlags gestützt werden, wenn ein Nachbarstaat, wie zB die Tschechische Republik, das System einführen würde.

1.3. Umkehrung der Steuerschuldnerschaft als Nachbarstaat

Gemäß Art 199c Abs 2 MwStSyst-RL idF des Richtlinienvorschlags (bis zum 30. 6. 2022) können nämlich Mitgliedstaaten festlegen, dass die Mehrwertsteuer von dem Steuerpflichtigen geschuldet wird, an den Gegenstände oder Dienstleistungen, die einen Schwellenwert von 10.000 Euro je Rechnung übersteigen, geliefert werden, sofern dieser Mitgliedstaat

- a. eine gemeinsame Grenze mit einem Mitgliedstaat hat, der die generelle Umkehrung der Steuerschuldnerschaft anwenden darf;
- b. nachweist, dass aufgrund der Genehmigung der generellen Umkehrung der Steuerschuldnerschaft in diesem benachbarten Mitgliedstaat ein ernsthaftes Risiko der Verlagerung von Betrugsfällen auf sein Hoheitsgebiet besteht;
- c. feststellt, dass andere Gegenmaßnahmen nicht ausreichen, um Betrugsfälle auf seinem Hoheitsgebiet zu bekämpfen.

Für die Erfüllung des angeführten Zwecks der Bekämpfung der Betrugsverlagerungen ist die Maßnahme kaum ausreichend, denn solche können nicht beim geografisch angrenzenden Mitgliedstaat erfolgen, sondern bei offenen Binnengrenzen auch bei geografisch weiter entfernten Mitgliedstaaten. Zumal ein Nachbarstaat eines Mitgliedstaats, der das System des generellen Reverse-Charge mit Schwelle einführt, keines der Kriterien des Art 199c Abs 1 lit a und b MwStSyst-RL idF des Richtlinienvorschlags erfüllen muss, könnte die Einführung des Systems in einem Mitgliedstaat, der die Kriterien erfüllt, zu einem Schneeballeffekt führen. Eine derartige Entwicklung würde aber den ursprünglichen Sinn der Kriterien des Art 199c Abs 1 MwStSyst-RL idF des Richtlinienvorschlags konterkarieren.

1.4. Beginn und Ende der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft

Mitgliedstaaten, die die oben angeführten Kriterien erfüllen, sollen bei der Kommission die Anwendung dieses Verfahrens beantragen und sachdienliche Informationen vorlegen müssen, damit die Kommission den Antrag beurteilen kann. Gegebenenfalls sollte die Kommission weitere Informationen anfordern dürfen. Aufgrund unerwarteter Auswirkungen, die eine solche generelle Umkehrung der Steuerschuldnerschaft auf das Funktionieren des Binnenmarkts haben könnte, da sich die Betrugsfälle möglicherweise auf andere Mitgliedstaaten verlagern, die dieses Verfahren nicht anwenden, sollte die Kommission als Schutzmaßnahme alle Durchführungsbeschlüsse jederzeit aufheben kön-

nen, mit denen die Anwendung dieses Verfahrens genehmigt wurde. Ein Mitgliedstaat, der dieses System mit entsprechendem Umstellungsaufwand unter Umständen erfolgreich einführt, kann sich somit nicht sicher sein, ob er nicht innerhalb kurzer Frist gezwungen wird, dieses System wieder aufzugeben. Jedenfalls besteht die Unsicherheit, ob das System nach Ablauf von fünf Jahren fortgeführt werden kann.

1.5. Administrative Regelungen bei Umkehrung der Steuerschuldnerschaft

Mitgliedstaaten, die die generelle Umkehrung der Steuerschuldnerschaft anwenden, sollen nach dem Richtlinienvorschlag der Kommission verpflichtet werden, geeignete und effiziente elektronische Berichtspflichten für alle und insbesondere für jene Steuerpflichtigen einzurichten, die von dieser Umkehrung betroffene Gegenstände oder Dienstleistungen liefern oder erhalten.

Ansonsten enthält der Richtlinienvorschlag keine detaillierten Regelungen bezüglich der Umsetzung des generellen Reverse-Charge-Systems mit Schwelle. Den Mitgliedstaaten steht damit ein recht weiter Spielraum zur Verfügung, was die Gefahr der weiteren Rechtszersplitterung des Mehrwertsteuersystems mit sich bringen würde.

2. Konsequenzen des Umstiegs auf das generelle Reverse-Charge-System

2.1. Ausformungen des derzeit geltenden Mehrwertsteuersystems

Das Mehrwertsteuersystem der Europäischen Union funktioniert grundsätzlich nach dem Grundsatz der fraktionierten Erhebung der Mehrwertsteuer, indem letztlich auf jeder Produktions- und Vertriebsstufe nur die Differenz zwischen der Mehrwertsteuerschuld und dem Vorsteuerabzug als Mehrwertsteuerzahllast an die Steuerbehörde gezahlt wird. Vorteil einer fraktionierten Erhebung ist die Verteilung der Steuerzahlung auf viele Ebenen, sodass bei Ausfall der Zahlung durch ein Unternehmen (zB bei Schwarzgeschäften) nicht das gesamte Einkommen verloren geht. Der Nachteil besteht darin, dass die Mehrwertsteuer in voller Höhe bei jedem Umsatz gezahlt werden muss, wodurch es zum Verlust des Einkommens bei Steuerbetrug durch Nichtabfuhr (zB *Missing-Trader*-Betrug) kommen kann.

Im tatsächlich bestehenden System der Erhebung der Mehrwertsteuer in der Europäischen Union und daher auch in Österreich kommt es bereits zu zahlreichen Durchbrechungen des Grundsatzes der fraktionierten Erhebung der Mehrwertsteuer, indem Umsätze auf bestimmten Ebenen und unter bestimmten Voraussetzungen nicht besteuert werden:

- steuerbefreite Inlandsumsätze;
- innergemeinschaftliche Lieferungen;
- grenzüberschreitende Dienstleistungen;
- bestimmte Inlandsumsätze mit Übergang der Steuerschuld.

2.2. Vor- und Nachteile des Übergangs der Steuerschuld mit Schwelle

Ein Vorteil des Übergangs der Steuerschuld ist, dass der Steuerbetrug durch Nichtabfuhr der Umsatzsteuer durch den leistenden Unternehmer (zB *Missing-Trader*-Betrug) effektiv ausgeschlossen ist. Der Nachteil besteht darin, dass sich das Risiko erhöht, dass gänzlich unbesteuerter Gegenstände an Endverbraucher übertragen werden, zumal auf keiner Produktions- und Vertriebsstufe vor dem letzten Umsatz Mehrwertsteuer an den Fiskus abgeführt würde. Geben sich daher Konsumenten als Unternehmer aus, könnten sie – wie schon bei innergemeinschaftlichen Lieferungen – Gegenstände, aber auch Dienstleistungen unbesteuert erwerben („*Ameisen-Betrug*“).

Aus diesem Grund wurde ein allgemeines Reverse-Charge-System mit Schwelle vorgeschlagen, bei dem die Mehrwertsteuer für Umsätze bis zu einem Schwellenwert des Rechnungsbetrags (zB 10.000 Euro) entsprechend dem Grundsatz der fraktionierten

Erhebung der Mehrwertsteuer in allen Fällen vom leistenden Unternehmer abgeführt wird. Auf diese Weise wird in den allermeisten Fällen sogenannter „*Ameisen-Betrug*“ verhindert. Erreicht der Rechnungsbetrag hingegen den Schwellenwert und hat sich der Leistungsempfänger als Unternehmer durch Angabe seiner UID-Nummer deklariert, würde die Steuerschuld auf diesen übergehen, sodass der leistende Unternehmer keine Mehrwertsteuer an das Finanzamt abführt. Soweit der Leistungsempfänger zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, saldiert sich diese mit der Mehrwertsteuerschuld, sodass als Zahllast nur ein etwaiger Differenzbetrag anfällt. Verbunden wird das System wohl mit der Verpflichtung zur Übermittlung von Informationen an die Finanzverwaltung nach dem Vorbild der Zusammenfassenden Meldungen durch den leistenden Unternehmer und allenfalls auch durch den Leistungsempfänger. Der leistende Unternehmer muss die UID-Nummer des Leistungsempfängers erfassen und überprüfen, um so dessen Unternehmereigenschaft festzustellen.

Der Übergang auf ein System des allgemeinen Reverse-Charge mit Schwelle hätte somit Vor- und Nachteile. Allerdings kann die im Richtlinienvorschlag der Kommission vorgesehene Befristung der Anwendung des generellen Reverse-Charge-Systems mit Schwelle auf etwa fünf Jahre das Vertrauen in die Sinn- und Dauerhaftigkeit der Regelung jedenfalls nicht gewährleisten. Angesichts der damit verbundenen Verwaltungs- und Schulungsaufwendungen und zweifachen Umstellungsaufwendungen auf Seiten der Unternehmen und Finanzverwaltung erscheint eine solche Regelung nicht praxisgerecht und ist daher abzulehnen. Dies gilt umso mehr, als die Kommission die Anwendung des Systems jederzeit stoppen kann.

2.3. Praktische Konsequenzen des Übergangs der Steuerschuld mit Schwelle für Unternehmer

Für Unternehmer, die bereits am innergemeinschaftlichen Waren- und Dienstleistungsverkehr teilnehmen und über entsprechende Software zur Rechnungsstellung und Verarbeitung der Geschäftsfälle in Rechnungswesen verfügen, sollte die technische Umstellung diesbezüglich zwar zu keinen hohen einmaligen Kosten führen. Die Verpflichtung des leistenden Unternehmers zur Überprüfung der Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers auch für Inlandsumsätze bedeutet allerdings eine Ausweitung der Pflichten mit den damit verbundenen Kosten und dem Risiko der Fehlbeurteilung gegenüber dem bisherigen System, wo dieser Aufwand nur für innergemeinschaftliche und grenzüberschreitende Lieferungen notwendig ist. Zusätzlicher administrativer Aufwand entsteht durch die Erfassung von Inlandsumsätzen im Rahmen der Zusammenfassenden Meldungen sowie für die Schulung der Mitarbeiter. Zusätzliches Risiko ergibt sich auch aufgrund der Haftung für die Umsatzsteuer, die auf den Leistungsempfänger übergeht. Ob sich für den leistenden Unternehmer ein Liquiditäts- und Zinsvorteil oder -nachteil ergibt, hängt von der Zahlungsabwicklung ab. Für den Leistungsempfänger sinkt jedenfalls das Risiko der Versagung des Vorsteuerabzugs, denn Fehler bei der Rechnung sollten keine Auswirkung haben. Zusätzliche Kosten für den Unternehmer als Leistungsempfänger könnten resultieren, falls der Gesetzgeber anders als derzeit für den innergemeinschaftlichen Waren- und Dienstleistungsverkehr auch die Leistungsempfänger zur Aufstellung einer Zusammenfassenden Meldung für ihre Erwerbe und Leistungsbezüge verpflichtet.

Weiters müssten sich Unternehmer als Leistungsempfänger in der praktischen Abwicklung intensiver mit den steuerlichen Umständen des leistenden Unternehmers auseinandersetzen (zB müssten der Steuersatz und Steuerbefreiungen geklärt werden). Bei Kleinunternehmern wäre dies allerdings angesichts der Schwelle von 10.000 Euro und der daher eher geringen Fallzahl begrenzt. Bei steuerbefreiten Kleinunternehmern könnte dies überdies vermieden werden, wenn für diese auch bei Überschreiten der Schwelle die allgemeine Regelung zur Anwendung kommen könnte. Für Unternehmer, die sich schon bisher am grenzüberschreitenden Waren- und Dienstleistungsverkehr beteiligen, sollten sich keine zusätzlichen Schwierigkeiten ergeben.

Unternehmer ohne oder mit nur geringen Umsätzen im innergemeinschaftlichen Waren- und Dienstleistungsverkehr (insbesondere Kleinunternehmer) haben bei der Umstellung auf ein allgemeines Reverse-Charge-System mit Schwelle für Inlandsumsätze grundsätzlich dieselben Risiken und denselben administrativen Aufwand wie jene Unternehmer mit regelmäßigen grenzüberschreitenden Umsätzen. Hinzu kommt jedoch, dass diese oftmals weder die Einrichtungen noch die Erfahrung bei der Abwicklung von Umsätzen haben, bei denen die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergeht. Sofern diese Umsätze auch nicht häufig vorkommen, könnten sie auch nicht die Routine entwickeln, die eine sichere und kostengünstige Abwicklung ermöglichen. Gerade für KMU bestünde daher die Gefahr, dass erhebliche zusätzliche einmalige und laufende Kosten entstehen, die diese verhältnismäßig stärker belasten als größere Unternehmen.

Bezüglich der (unecht) steuerbefreiten Leistungen von Unternehmern würde sich durch die Einführung eines allgemeinen Reverse-Charge-Systems mit Schwelle grundsätzlich nichts ändern. Allerdings müsste dies der leistende Unternehmer wie im grenzüberschreitenden Fall dem Leistungsempfänger kommunizieren. Die Unternehmer wären hinsichtlich ihrer Ausgangsleistungen nur insofern betroffen, als diese aufgrund der Ausübung einer Option gemäß § 6 Abs 2 oder 3 UStG steuerpflichtig wären. Unternehmer mit unecht befreiten Umsätzen werden hingegen als Leistungsempfänger vom Übergang der Steuerschuld im Rahmen eines allgemeinen Reverse-Charge-Systems mit Schwelle wesentlich betroffen sein. Sie müssen daher die jeweiligen organisatorischen Maßnahmen verbunden mit entsprechendem zusätzlichem Aufwand treffen, um die fristgerechte Abfuhr zu gewährleisten. Verfügt ein Unternehmer über keine UID-Nummer, müsste er für Zwecke des Bezugs von Waren und Dienstleistungen im Inland eine solche beantragen. Es könnte allerdings überlegt werden, dass es, entsprechend der Regelung für Schwellenerwerber iSd Art 1 Abs 4 UStG, erst ab Übersteigen einer Erwerbsschwelle zum Übergang der Steuerschuld kommt, sofern keine UID-Nummer gegenüber dem leistenden Unternehmer verwendet wird. Ein Vorsteuerabzug sollte bei Unternehmern, die ausschließlich steuerbefreite Umsätze ausführen, ohnedies nicht entstehen.

i Auf den Punkt gebracht

Die Umstellung auf ein allgemeines Reverse-Charge-System mit Schwelle hätte für die Steuerpflichtigen und den Fiskus Vor- und Nachteile:

- Größter Vorteil für den Fiskus wäre hinsichtlich jener Umsätze, bei denen es zu einem Übergang der Steuerschuld kommt, dass *Missing-Trader-Fraud* effektiv bekämpft würde.
- Für Unternehmer ergeben sich Vorteile bezüglich der größeren Rechtssicherheit hinsichtlich des Vorsteuerabzugs.
- Größerer Nachteil für den Fiskus ist, dass sich Nichtunternehmer durch Präsentation einer (angeeigneten) UID-Nummer als Unternehmer gerieren und dadurch ohne Mehrwertsteuerbelastung einkaufen („*Ameisen-Betrug*“) könnten.
- Für Unternehmer ergeben sich zusätzliche Verwaltungs- und Schulungskosten sowie Risiken bezüglich der Fehlbeurteilung des Status des Abnehmers.

Sollte Österreich die Möglichkeit erhalten, auf das System des allgemeinen Reverse-Charge mit Schwelle überzugehen, kann die im derzeitige Richtlinienvorschlag der Kommission vom 21. 12. 2016 vorgesehene Befristung der Anwendung des generellen Reverse-Charge mit Schwelle auf etwa fünf Jahre das Vertrauen in die Sinn- und Dauerhaftigkeit der Regelung jedenfalls nicht gewährleisten. Angesichts der damit verbundenen Verwaltungs- und Schulungsaufwendungen und zweifachen Umstellungsaufwendungen auf Seiten der Unternehmen und Finanzverwaltung erscheint eine solche Regelung nicht praxisgerecht und ist daher abzulehnen.
