

Auswirkungen einer Umstellung auf ein hybrides Mehrwertsteuersystem für österreichische Unternehmen*



DIETMAR AIGNER / GEORG KOFLER / MICHAEL TUMPEL

Abstract

Die EU-Kommission hat am 21.12.2016 einen Richtlinienvorschlag vorgelegt, der es bei Erfüllung bestimmter Kriterien den Mitgliedstaaten gestattet, befristet bis 2022 die generelle Umkehrung der Steuerschuldnerschaft auf Lieferungen bestimmter Gegenstände und Dienstleistungen an Unternehmer über einem Schwellenwert von Euro 10.000,- vorzusehen. Andere Umsätze würden allerdings weiterhin dem bisherigen System

der fraktionierten Erhebung der Mehrwertsteuer unterliegen, sodass sich ein hybrides Mehrwertsteuersystem ergäbe. Der Beitrag analysiert die Konsequenzen der Umstellung auf ein hybrides Mehrwertsteuersystem mit dem Fokus auf österreichische Unternehmen und gibt Handlungsempfehlungen für den Fall der Einführung eines solchen Systems.

Schlagworte

Reverse-Charge; Fraktionierte Erhebung der Mehrwertsteuer; Compliance; Umstellungskosten

Rechtsquellen

Mehrwertsteuersystem-Richtlinie; UStG

Inhaltsübersicht

I.	Einleitung	4
II.	Bestehendes österreichisches Umsatzsteuersystem im Jahre 2017	4
A.	Fraktionierte Erhebung der Umsatzsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer entsprechend dem Mehrwertsteuersystem der Europäischen Union	4
B.	Unecht steuerbefreite Umsätze	5
C.	Innergemeinschaftliche Lieferungen zwischen Unternehmern	6
D.	Innergemeinschaftliche Lieferungen an Nichtunternehmer	6
E.	Einfuhren und Ausfuhren	6
F.	Grenzüberschreitende Dienstleistungen zwischen Unternehmern	7
G.	Selektiver Übergang der Steuerschuld im Inland	7
H.	Haftung für die Steuerschuld eines anderen Unternehmers	8
I.	Erstattung von ausländischen Vorsteuern	8
J.	Durchbrechungen des Prinzips der fraktionierten Erhebung der Mehrwertsteuer im tatsächlich bestehenden System der Mehrwertsteuer	8

* 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, welche von den Autoren im Auftrag der Wirtschaftskammer Österreich erstellt wurde. Eine Kurzfassung findet sich unter Aigner/Kofler/Tumpel, Reverse-Charge ab einem Schwellenwert für alle Inlandsumsätze, SWK 2017, 401–405.

III.	Nationale Ausweitung des Übergangs der Steuerschuld für Inlandsumsätze (»allgemeines Reverse-Charge-System mit Schwelle«)	9
A.	Gründe für eine Weiterentwicklung des Mehrwertsteuersystems	9
B.	Grundzüge eines allgemeinen Reverse-Charge-Systems mit Schwelle (»hybrides Mehrwertsteuersystems«)	14
1.	Obligatorischer Reverse-Charge-Mechanismus für alle Inlandsumsätze ab einem Schwellenwert	14
2.	Inlandsumsätze an Unternehmer über der Rechnungsschwelle	15
3.	Inlandsumsätze an Nichtunternehmer	16
4.	Inlandsumsätze an Unternehmer unter dem Schwellenwert	16
5.	Behandlung bei Zweifel an der Beurteilung	17
6.	Grenzüberschreitende Umsätze	17
7.	Eigenverbrauch	17
C.	Compliance bei einem allgemeinen Reverse-Charge-System mit Schwelle	18
1.	Anforderungen an die Compliance	18
2.	Beurteilung des Umsatzes	18
3.	Überprüfung der UID-Nummer	18
4.	Berechnung und Erfassung der Rechnungsschwelle	19
5.	Rechnungsstellung	19
6.	Zusammenfassende Meldung beim Leistenden (und Empfänger)	19
7.	Übergang der Steuerschuld	20
D.	Verteilung der Risiken	21
1.	Risiken des Leistenden	21
2.	Risiken des Unternehmers als Leistungsempfänger	21
3.	Risiken des Nichtunternehmer als Leistungsempfänger	22
4.	Vertrauensschutz von Leistenden	22
E.	Prüfung der Umsatzsteuer durch die Finanzverwaltung	23
F.	Verhältnis zu Auslandsumsätzen	23
G.	Unterschiede zwischen dem bestehenden und dem allgemeinen Reverse-Charge-System mit Schwelle	23
IV.	Konsequenzen der Ausweitung des Übergangs der Steuerschuld für Inlandsumsätze für Unternehmer	23
A.	Steuerpflichtige Unternehmer mit grenzüberschreitenden Umsätzen	23
B.	Steuerpflichtige Unternehmer ohne oder mit geringen grenzüberschreitenden Umsätzen	24
C.	Steuerbefreite Unternehmer	24
D.	Vermieter	25
E.	Kleinunternehmer	25
F.	Pauschalierte Unternehmer	25
G.	Exkurs: Pauschalierte Land- und Forstwirte	26
H.	Exkurs: Privatpersonen	26
I.	Exkurs: Sonstige Nichtunternehmer	26
J.	Exkurs: Finanzverwaltung	26
V.	Einmalige Umstellungskosten für Unternehmer aufgrund der Ausweitung des Übergangs der Steuerschuld für Inlandsumsätze	27
A.	Einrichtung des Umstellungsprozesses	27
B.	Zusätzliche Erfassung von UID-Nummern von Lieferanten und Kunden	27
C.	Einrichtung oder Erweiterung des UID-Nummernüberprüfungsmechanismus	27
D.	Änderungen bei der Rechnungsstellung	28
E.	Schulung der Mitarbeiter in der Beschaffung von Vorleistungen	28
F.	Schulung der Mitarbeiter im Verkauf von Leistungen	28
G.	Einrichtung oder Erweiterung der Erfassung von Umsätzen mit Übergang der Steuerschuld im Rechnungswesens	28
H.	Schulung der Mitarbeiter im Rechnungswesen	29
I.	Einrichtung oder Erweiterung der Zusammenfassenden Meldungen	29

	J. Einrichtung der Abfuhr der übergegangenen Steuer	29
	K. Verkürzung der Fälligkeits- und Erklärungsfristen	30
VI.	Laufende zusätzliche Kosten für Unternehmer aufgrund der Ausweitung des Übergangs der Steuerschuld für Inlandsumsätze	30
	A. Einordnung der Umsätze ab der Rechnungsschwelle	30
	B. Erfassung von UID-Nummern bei Inlandsumsätzen über der Rechnungsschwelle	30
	C. Überprüfung der UID-Nummern bei Inlandsumsätzen über der Rechnungsschwelle	30
	D. Abfuhr der übergegangenen Umsatzsteuer	30
	E. Erfassung der übergegangenen Umsatzsteuer im Rechnungswesen und in Zusammenfassenden Meldungen	31
	F. Verkürzung der Erklärungs- und Fälligkeitsfristen	31
VII.	Risiken und Chancen für Unternehmer und Finanzverwaltung aufgrund der Ausweitung des Übergangs der Steuerschuld für Inlandsumsätze	31
	A. Grundsätzliche Vor- und Nachteile des allgemeinen Reverse-Charge-Systems mit Schwelle	31
	B. Effektive Bekämpfung des Steuerbetrugs durch Nichtabfuhr bei Umsätze über der Rechnungsschwelle	32
	C. Verlagerung des Steuerbetrugs in andere Mitgliedstaaten	32
	D. Erhöhung des Steuerausfalls bei Insolvenzen durch an Endverbraucher leistende Unternehmer	32
	E. Verringerung des Steuerausfalls bei Insolvenzen von Zwischenunternehmern	32
	F. Verringerung der Auseinandersetzungen bezüglich des Vorsteuerabzugs	32
	G. Verringerung der Abgrenzungsfragen bei der selektiven Anwendung des Übergangs der Steuerschuld	33
	H. Auseinandersetzungen bezüglich des Status des Leistungsempfängers	33
	I. Auseinandersetzungen bezüglich der Rechnungsgrenze	33
	J. Verstärkte Bedeutung des Eigenverbrauchs	34
	K. Haftung der Lieferenden Unternehmer für die Steuerabfuhr durch den Leistungsempfänger	34
	L. »Ameisenkriminalität«	34
	M. Rückumstellung nach Abschluss einer Pilotphase oder bei Scheitern des Systems	34
	N. Zusammenfassung der Voraussetzungen für die Praxistauglichkeit eines allgemeinen Reverse-Charge-System mit Schwelle	35
VIII.	Alternativen für die Weiterentwicklung des österreichischen Umsatzsteuersystems	36
	A. Grundsätzliche Überlegungen	36
	B. Automatisierte gesplittete Zahlung	36
	C. Zentrale Überwachungsdatenbank	36
	D. Data-Warehouse-Modell	37
	E. Modell des zertifizierten Steuerpflichtigen	37
	F. Überrechnungsmodell	37
IX..	Zusammenfassung der Ergebnisse	38

I. Einleitung

Von Seiten Österreichs sowie einiger anderer Mitgliedstaaten wurde schon lange zur Steuerbetrugsbekämpfung die Möglichkeit gefordert, ein hybrides Mehrwertsteuersystem einzuführen, bei welchem es auch bei inländischen Umsätzen zwischen Unternehmern zum Übergang der Steuerschuld kommt, wenn der Rechnungsbetrag einen Schwellenwert übersteigt. Die Kommission der EU hat eine Ermächtigung als Ausnahme vom allgemeinen Mehrwertsteuersystem bislang aber konsequent mit dem Argument ablehnt, dass dies führe zu einer unzulässigen Durchbrechung des Grundsatzes der fraktionierten Erhebung der Mehrwertsteuer. Am 21.12.2016 hat die Kommission allerdings einen Richtlinienvorschlag vorgelegt, der es bei Erfüllung bestimmter Kriterien den Mitgliedstaaten gestattet, befristet die generelle Umkehrung der Steuerschuldnerschaft auf Lieferungen bestimmter Gegenstände und Dienstleistungen über einem Schwellenwert von Euro 10.000,- einzuführen. Der folgende Beitrag untersucht, welche Auswirkungen die Umstellung auf ein hybrides Mehrwertsteuersystem für österreichische Unternehmen hätte.

II. Bestehendes österreichisches Umsatzsteuersystem im Jahre 2017

A. Fraktionierte Erhebung der Umsatzsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer entsprechend dem Mehrwertsteuersystem der Europäischen Union

Die Erhebung der Umsatzsteuer in Österreich erfolgt auf der Grundlage des Umsatzsteuergesetzes 1994¹, welches ursprünglich die Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie² (iWF 6. MwSt-RL) in der Fassung der Binnenmarktrichtlinie³ umsetzte. Zurzeit findet das UStG 1994 seine unionsrechtliche Fundierung in der Mehrwertsteuersystem-Richtlinie⁴ (iWF MwStSyst-RL). In Art 1 Abs 2 MwStSyst-RL werden die Grundsätze des Mehrwertsteuersystems folgendermaßen beschrieben:

»Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht auf dem Grundsatz, dass auf Gegenstände und Dienstleistungen, ungeachtet der Zahl der Umsätze, die auf den vor der Besteuerungsstufe liegenden Produktions- und Vertriebsstufen bewirkt wurden, eine allgemeine, zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen genau proportionale Verbrauchsteuer anzuwenden ist.

Bei allen Umsätzen wird die Mehrwertsteuer, die nach dem auf den Gegenstand oder die Dienstleistung anwendbaren Steuersatz auf den Preis des Gegenstands oder der Dienstleistung errechnet wird, abzüglich des Mehrwertsteuerbetrags geschuldet, der die verschiedenen Kostenelemente unmittelbar belastet hat.

Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem wird bis zur Einzelhandelsstufe, diese eingeschlossen, angewandt.«

Die Mehrwertsteuer ist daher zunächst eine **allgemeine Verbrauchsteuer**. Als solche soll die Mehrwertsteuer den Verbrauch durch Konsumenten unabhängig davon, was konsumiert wird, steuerlich erfassen. Dabei wird aber nicht der Verbrauchsvorgang selbst besteuert, sondern bereits die in aller Regel zuvor erfolgende Einkommensverwendung zum Erwerbs eines Gegenstandes oder einer Dienstleistung zwecks Ge- oder Verbrauch durch den Erwerber oder einen anderen Konsumenten.⁵

Die Mehrwertsteuer wird dabei grundsätzlich als Aufschlag auf den Nettopreis unternehmerischer Absatzleistungen verrechnet. Auf diese Weise soll die **Überwälzung auf den Abnehmer und letztlich auf den Konsumenten** erfolgen. Ist der Abnehmer selbst Unternehmer, welcher die Leistung für sein Unternehmen nutzt, soll die Steuerbelastung durch den Vorsteuerabzug vermieden werden; als Träger der Mehrwertsteuer ist grundsätzlich nur der Konsument intendiert. Zu einer Belastung von Unternehmern kann es dennoch kommen. Rechtlich vom Mehrwertsteuer-System selbst beabsichtigt ist eine solche Belastung, wenn der Vorsteuerabzug (wie zB bei Banken oder im Gesundheitsbereich) nicht zusteht. Ökonomisch betrachtet wird der Unternehmer aber auch dann teilweise mit Mehrwertsteuer belastet, wenn die Nachfrage der Konsumenten nach seinen Leistungen nicht völlig unelastisch, maW preissensibel ist. Die Mehrwertsteuer wirkt sich aus Kundensicht nämlich gerade preiserhöhend aus. Zu einer Gewinnminderung kommt es nunmehr dadurch, dass der Unternehmer die Mehrwertsteuer (teilweise) unmittelbar selbst trägt, um den Verkaufspreis gleich zu halten, oder dass er die Mehrwertsteuer überwälzt und dadurch eine Verminderung der Nachfrage in Kauf

1 Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze (Umsatzsteuergesetz 1994 – UStG 1994), BGBl 1994/663 i d F BGBl I 2015/163.

2 Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17.5.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedsstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage, ABi L 1977/376, 1.

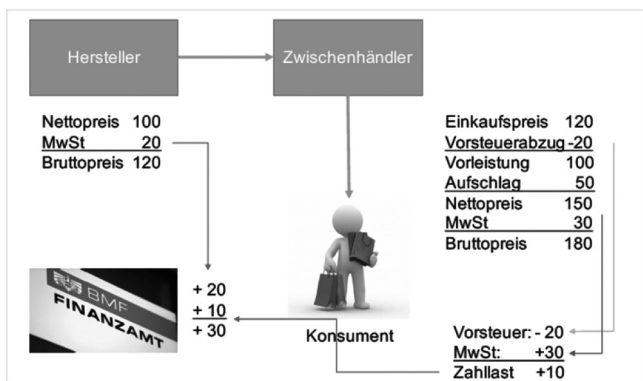
3 Richtlinie 91/680/EWG des Rates vom 16.12.1991 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG im Hinblick auf die Beseitigung der Steuergrenzen, ABi L 1991/376, 1.

4 Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABi L 2006/347, 1 i d F Richtlinie (EU) 2016/1065 des Rates vom 27.6.2016 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG hinsichtlich der Behandlung von Gutscheinen, ABi L 2016/177, 9.

5 Vgl ausführlich Ruppe/Achatz, UStG⁴ (2011), Einführung Rz 31 ff.

nimmt. Die vollständige Überwälzung der Mehrwertsteuer ohne Gewinnminderung bei den Unternehmern kann nur im Ausnahmefall einer völlig unelastischen Nachfrage gelingen.

Die Mehrwertsteuer lastet auf allen unternehmerischen Absatzleistungen (auch mit anderen Unternehmern), denn sie wird ungeachtet der Zahl der Umsätze, die auf den vor der Besteuerungsstufe liegenden Produktions- und Vertriebsstufen bewirkt wurden, erhoben. Alle Unternehmer müssen daher grundsätzlich die ihre Absatzleistungen belastende Mehrwertsteuer abzüglich jenes Mehrwertsteuerbetrags an die Steuerverwaltungen abführen, der ihre verschiedenen Kostenelemente unmittelbar belastet hat. Auf diese Weise wird die **fraktionierte Erhebung der Mehrwertsteuer** geschaffen, indem letztlich auf jeder Produktions- und Vertriebsstufe nur die Differenz zwischen der Mehrwertsteuerschuld und dem Vorsteuerabzug als Mehrwertsteuerzahllast an die Steuerbehörde gezahlt wird⁶. Die Mehrwertsteuer ist damit keine bloße Besteuerung des Mehrwerts bzw der Wertschöpfung, sondern entsteht stets proportional zum Nettopreis. Durch den Vorsteuerabzug wird aber als Zahllast von jedem Unternehmer letztlich jener Betrag an die Finanzverwaltung abgeführt, welcher seiner durch den Umsatzakt realisierten Wertschöpfung entspricht, was anhand des folgenden Beispiels gezeigt werden soll:



Das Beispiel zeigt, dass die Zahlung der gesamten, auf die Leistung an den Konsumenten anfallende Mehrwertsteuer an das Finanzamt grundsätzlich durch mehrstufige Entrichtung der nach Abzug des Vorsteuerabzugs für bezogene Vorleistungen von der Mehrwertsteuerschuld verbleibenden Zahllast durch alle am Produktions- und Vertriebsweg bis zur Endverbrauchstufe beteiligten Unternehmer in Form von »Teilzahlungen« erreicht wird. Die Mehrwertsteuer wird daher nicht durch Zahlung der gesamten Schuld durch einen Unternehmer auf Einzelhandelsstufe erreicht, der an Konsu-

menten leistet, sondern letztlich fraktioniert durch alle beteiligten Unternehmer. Das **Prinzip der fraktionierten Zahlung der Mehrwertsteuer** wird als ein wesentliches Merkmal des (Europäischen) Mehrwertsteuersystems angesehen.⁷ Die Erhebung der Umsatzsteuer wird durch dieses dem Mehrwertsteuersystem inhärente Prinzip robust gegenüber Ausfällen auf der Einzelhandelsstufe gemacht. Dem Prinzip der fraktionierten Zahlung wohnt der Gedanke einer Selbstkontrolle inne, die sicherstellt, dass eine kleine Anzahl relativ großer, zuverlässiger Steuerpflichtiger in der Wirtschaftskette den Großteil der Mehrwertsteuer abführt.⁸

Wenngleich das Grundprinzip des Mehrwertsteuersystems der Europäischen Union die fraktionierte Erhebung der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer ist, zeigt die **tatsächlich Ausgestaltung** aufgrund der Regelungen der MwStSyst-RL deutliche Abweichungen. Im Folgenden werden diese Unterschiede und deren Konsequenzen für die Stabilität des Mehrwertsteuersystems im bestehenden System aufgezeigt.

B. Unecht steuerbefreite Umsätze

Wenngleich die Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer sämtliche Leistungen an Konsumenten belasten soll, werden bestimmte Leistungen befreit. Die Befreiung bewirkt, dass Lieferungen und Dienstleistungen an Verbraucher **nicht oder nur hinsichtlich der auf der Vorstufe angefallenen nicht abziehbaren Vorsteuer effektiv der Mehrwertsteuer unterworfen werden**. Befreiungen von der Mehrwertsteuer sind zahlreich und betreffen nicht nur den Sozial- und Gesundheitsbereich, sondern dienen ua der Vereinfachung (zB für Kleinunternehmer, Finanzumsätze etc) oder der Vermeidung der Doppelbesteuerung (zB Grundstücks- und Versicherungsumsätze). Die Steuerbefreiungen sind (mit Ausnahmen für Exportumsätze und bestimmte andere iSd § 6 Abs 1 Z 6 UStG, zB für die Vermietung an Diplomaten) gem § 12 Abs 3 UStG mit dem Verlust des Rechts auf Vorsteuerabzug verbunden, sodass es zu keiner vollständigen Entlastung des die befreiten Umsätze bewirkenden Unternehmers kommt. Aus diesem Grund handelt es sich um »unechte« Steuerbefreiungen. Die unechte Steuerbefreiung kann bei Zwischenerwerben durch Unternehmer zudem zu einem **Verschmutzungseffekt** führen, da die im Vorumsatz enthaltene Umsatz-

⁶ Vgl Englisch, »Hybrid« forms of taxing consumption: A viable alternative to EU VAT? World Journal of VAT/GST Law 2015, 119–131.

⁷ Vgl Terra/Kajus, A Guide to European VAT Directives 2015, Part 2.2, Chapter 7.5.1.; Tumpel, A Hybrid VAT System in the European Union, Tax Notes International 8/2007, 14 ff.

⁸ Siehe Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss über einen Aktionsplan im Bereich der Mehrwertsteuer. Auf dem Weg zu einem einheitlichen europäischen Mehrwertsteuerumraum: Zeit für Reformen, 7.4.2016, KOM(2016) 148 endgültig, 11.

steuer nicht als Vorsteuer abgezogen werden kann, aber einer der Folgeumsätze unter Umständen wiederum der Umsatzsteuer unterliegt.⁹

Steuerbefreiungen verhindern letztlich auch die konsistente Verwirklichung der fraktionierten Zahlung der Mehrwertsteuer, da die Besteuerung der Wertschöpfung auf zumindest einer Umsatzstufe ausfällt.

C. Innergemeinschaftliche Lieferungen zwischen Unternehmern

Innergemeinschaftliche Lieferungen zwischen Unternehmern werden grundsätzlich entsprechend dem **Bestimmungslandprinzip** dort besteuert, wo der innergemeinschaftliche Transport der Waren endet. Im Mitgliedstaat des Endes der Beförderung oder Versendung erfolgt voraussichtlich entweder der Verbrauch der Waren oder diese gehen als Vorleistungen in weitere unternehmerische Leistungen ein, die wiederum im Bestimmungsland als innergemeinschaftlicher Erwerb der Mehrwertsteuer unterliegen. Im Ursprungsland der Waren erfolgt eine Entlastung durch Steuerbefreiung (vgl für Österreich Art 6 Abs 1 iVm Art 7 UStG).

Aufgrund der vollständigen Befreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen bei gleichzeitiger Entlastung der Vorleistungen im Wege des Vorsteuerabzugs wird **das Prinzip der fraktionierten Erhebung der Mehrwertsteuer im Binnenmarkt durchbrochen**. Auf diese Weise sollte die gesamte Mehrwertsteuerzahllast sämtlicher Vorstufen beim nachfolgenden steuerpflichtigen Umsatz nachgeholt werden. Fällt diese Mehrwertsteuer aus Gründen von Steuerbetrug oder Insolvenz aus, entsteht für den Fiskus ein maximaler Schaden, denn die Sicherungsfunktion der Abfuhr von Mehrwertsteuer auf den vorgelagerten Ebenen entsprechend dem Prinzip der fraktionierten Erhebung wirkt wegen der vollständigen Entlastung der innergemeinschaftlichen Lieferung nicht.

Als Ausgleich für die Entlastung von der Mehrwertsteuer sind die steuerbefreiten innergemeinschaftlichen Lieferungen im Wege von Zusammenfassenden Meldungen in das Informationssystem der Union aufzunehmen. Die **Informationen über innergemeinschaftliche Umsätze** werden zwischen den Mitgliedstaaten ausgetauscht. Auf diese Weise kann nachvollzogen werden, in welchen Mitgliedstaat die Waren gelangt sind und bei welchem Steuerpflichtigen der Umsatz im Wege des innergemeinschaftlichen Erwerbs steuerbar ist. Das System ist allerdings dennoch anfällig für Steuerbetrug. Erstens verhindert es nicht, dass ein Steuerpflichtiger die Mehrwertsteuer für den innergemeinschaftlichen

Erwerb bzw für nachfolgende Lieferungen nicht abführt. Zweitens kann sich ein Konsument als Unternehmer gerieren, indem er beispielsweise eine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer eines Steuerpflichtigen fälschlicherweise angibt und damit suggeriert, den innergemeinschaftlichen Erwerb für ein Unternehmen zu tätigen, aber in Wahrheit für private Zwecke nutzt.

D. Innergemeinschaftliche Lieferungen an Nichtunternehmer

Innergemeinschaftliche Lieferungen an Nichtunternehmer unterliegen grundsätzlich der Besteuerung im **Ursprungsland**. Es kommt zu keiner Entlastung beim Export aus einem Mitgliedstaat, aber auch zu keiner Belastung des Imports im anderen Mitgliedstaat. Das Mehrwertsteueraufkommen verbleibt daher im Ursprungsland. Die Mehrwertsteuerregelungen des Ursprungslandes einschließlich des dort geltenden Steuersatzes werden angewendet. Dies kann zu einer **Verschiebung des Aufkommens zwischen den Mitgliedstaaten sowie zu Wettbewerbsverzerrungen** führen.

Für Versandungslieferungen an Nichtunternehmer wird dies durch die **Versandhandelsregelung**¹⁰ verhindert, sobald die Umsätze des liefernden Unternehmers in einen anderen Mitgliedstaat die Lieferschwelle übersteigen oder im Vorjahr überstiegen haben oder dieser auf die Anwendung der Lieferschwelle verzichtet. Als Lieferort gilt in diesem Fall der Mitgliedstaat der Beendigung des Transports und damit das Bestimmungsland. Bislang wurde die Anwendung der Versandhandelsregelung nicht mit Hilfe eines systematischen Informationsaustausches zwischen den Mitgliedstaaten kontrolliert. Künftig will die Kommission das »One-Stop-Shop-System« auch auf Versandhandelsumsätze anwenden, wodurch die Verpflichtungen in allen Mitgliedstaaten zentral im Ansässigkeitsstaat des Unternehmers oder bei Drittlandsunternehmern in einem Mitgliedstaat, in dem der Unternehmer registriert ist, erfüllt werden können.¹¹

E. Einführen und Ausführen

Echt steuerbefreit sind auch **Ausführen** von Waren in das Drittland. Es kommt daher zur Entlastung von

9 Vgl Kollmann/Schuchter in Melhardt/Tumpel (Hrsg), UStG² (2015), § 12 Rz 331 ff.

10 Vgl ua Tumpel in Melhardt/Tumpel (Hrsg), UStG² (2015) Art 1 Rz 93 ff; Ruppe/Achatz, UStG⁴ (2011) Art 1 BMR Rz 40; Gepperth in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig (Hrsg), UStG-ON^{2.07} (2016) Art 1 UStG-BMR Rz 3610.

11 Siehe Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss über einen Aktionsplan im Bereich der Mehrwertsteuer. Auf dem Weg zu einem einheitlichen europäischen Mehrwertsteuerum: Zeit für Reformen, 7.4.2016, KOM(2016) 148 endgültig, 6.

Lieferungen, bei denen der Gegenstand vom Gemeinschaftsgebiet ins Drittland gelangt. Auch in diesem Fall erfolgt eine vollständige Entlastung von der Mehrwertsteuer im Widerspruch zum Prinzip der fraktionierten Erhebung. Kann trotz zollamtlicher Überwachung nicht sichergestellt werden, dass bei der **Einfuhr oder Wiedereinfuhr von Waren**, deren voriger Export von der Mehrwertsteuer entlastet wurde, Mehrwertsteuer erhoben wird, folgt ein Ausfall der Mehrwertsteuer und die Gefahr von Wettbewerbsverzerrungen. Ebenso wettbewerbsverzerrend wirken Befreiungen von der Einfuhrmehrwertsteuer.

Die Kommission schlägt daher die **Aufhebung der Mehrwertsteuerbefreiung bei der Einfuhr von Kleinsendungen** durch Anbieter aus Drittländern vor.¹² Es soll zu Verlusten an Mehrwertsteuer von etwa drei Milliarden Euro aufgrund der Befreiung der Einfuhr gekommen sein. Für EU-Unternehmer bedeutet es einen Wettbewerbsnachteil, wenn Anbieter aus Drittländern Gegenstände im Rahmen der Steuerbefreiung bei der Einfuhr von Kleinsendungen mehrwertsteuerfrei an Verbraucher in der EU liefern können. Aufgrund der Komplexität des Systems der Befreiungen bei der Einfuhr ist es für die Mitgliedstaaten zudem schwierig, die Einhaltung der Vorschriften sicherzustellen.

F. Grenzüberschreitende Dienstleistungen zwischen Unternehmern

Mit dem Inkrafttreten der Richtlinie 2008/8/EG¹³ zum 1.1.2010 wurde der Leistungsort grenzüberschreitender Dienstleistungen neu geregelt. Für grenzüberschreitende Dienstleistungen zwischen Unternehmern gilt idR das Empfängerortprinzip. Dies ist gepaart mit dem Übergang der Steuerschuld (»Reverse Charge«) auf den Leistungsempfänger. Im **Widerspruch zum Prinzip der fraktionierten Erhebung** wird die Mehrwertsteuer daher nicht vom leistenden Unternehmer abgeführt. Der leistende Unternehmer kann für seine Vorleistungen aber ebenso wie bei einer echten Steuerbefreiung den Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen. Für seine Leistung entsteht für ihn hingegen keine Mehrwertsteuerschuld. Die Steuerschuld geht gem Art 196 MwStSyst-RL auf den Leistungsempfänger über, der diese (falls vorsteuerabzugsberechtigt) seinerseits mit dem Vorsteuer-

abzug saldiert, sodass keine Umsatzsteuerzahllast aus der Transaktion resultiert.¹⁴

G. Selektiver Übergang der Steuerschuld im Inland

Der Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger kann überdies gem Art 194 MwStSyst-RL von den Mitgliedstaaten autonom vorgesehen werden, wenn die steuerpflichtige Lieferung von Gegenständen bzw die steuerpflichtige Dienstleistung von einem Steuerpflichtigen bewirkt wird, der nicht in dem Mitgliedstaat ansässig ist, in dem die Mehrwertsteuer geschuldet wird (**Reverse Charge für ausländische Unternehmer**).

Für Leistungen im Inland können die Mitgliedstaaten selektiv in folgenden Fällen den Übergang der Steuerschuld vorsehen:

- a. Bauleistungen, einschließlich Reparatur-, Reinigungs-, Wartungs-, Umbau- und Abbruchleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken sowie die auf Grund des Art 14 Abs 3 MwStSyst-RL als Lieferung von Gegenständen betrachtete Erbringung bestimmter Bauleistungen;
- b. Gestellung von Personal für die unter lit a fallenden Tätigkeiten;
- c. Lieferung von in Art 135 Abs 1 lit j und k MwStSyst-RL genannten Grundstücken, wenn der Lieferer gemäß Art 137 MwStSyst-RL für die Besteuerung optiert hat;
- d. Lieferung von Gebrauchtmateriale, auch solchem, das in seinem unveränderten Zustand nicht zur Wiederverwendung geeignet ist, Schrott, von gewerblichen und nichtgewerblichen Abfallstoffen, recyclingfähigen Abfallstoffen und teilweise verarbeiteten Abfallstoffen, und gewissen im Anhang VI zur MwStSyst-RL aufgeführten Gegenständen und Dienstleistungen;
- e. Lieferung sicherungsübereigneter Gegenstände durch einen steuerpflichtigen Sicherungsgeber an einen ebenfalls steuerpflichtigen Sicherungsnehmer;
- f. Lieferung von Gegenständen im Anschluss an die Übertragung des Eigentumsvorbehalts auf einen Zessionar und die Ausübung des übertragenen Rechts durch den Zessionar;
- g. Lieferung von Grundstücken, die vom Schuldner im Rahmen eines Zwangsversteigerungsverfahrens verkauft werden.

Die Mitgliedstaaten können gem Art 199a MwStSyst-RL¹⁵ bis zum 31.12.2018 für einen Zeitraum von mindes-

¹² Siehe Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss über einen Aktionsplan im Bereich der Mehrwertsteuer. Auf dem Weg zu einem einheitlichen europäischen Mehrwertsteuerrecht: Zeit für Reformen, 7.4.2016, KOM(2016) 148 endgültig, 6.

¹³ Richtlinie 2008/8/EG des Rates vom 12.2.2008 zur Änderung der Richtlinie 2006/12/EG bezüglich des Ortes der Dienstleistung, ABI L 2008/44, 11.

¹⁴ Vgl dazu auch Ruppe/Achatz, UStG⁴ (2011) § 19 Rz 11.

¹⁵ Eingeführt durch die RL 2010/23/EU des Rates vom 16.3.2010 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame

tens zwei Jahren vorsehen, dass die Mehrwertsteuer von dem steuerpflichtigen Empfänger folgender Leistungen geschuldet wird:

- a. Übertragung von Treibhausgasemissionszertifikaten entsprechend der Definition in Art 3 der Richtlinie 2003/87/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 13. Oktober 2003 über ein System für den Handel mit Treibhausgasemissionszertifikaten in der Gemeinschaft, die gemäß Art 12 der genannten Richtlinie übertragen werden können;
- b. Übertragung von anderen Einheiten, die von den Wirtschaftsbeteiligten genutzt werden können, um den Auflagen der Richtlinie nachzukommen;
- c. Lieferungen von Mobilfunkgeräten, dh Geräten, die zum Gebrauch mittels eines zugelassenen Netzes und auf bestimmten Frequenzen hergestellt oder hergerichtet wurden, unabhängig von etwaigen weiteren Nutzungsmöglichkeiten;
- d. Lieferungen von integrierten Schaltkreisen wie Mikroprozessoren und Zentraleinheiten vor Einbau in Endprodukte;
- e. Lieferungen von Gas und Elektrizität an einen steuerpflichtigen Wiederverkäufer im Sinne des Art 38 Abs 2 MwStSyst-RL;
- f. Übertragung von Gas- und Elektrizitätszertifikaten;
- g. Erbringung von Telekommunikationsdienstleistungen im Sinne des Art 24 Abs 2 MwStSyst-RL;
- h. Lieferungen von Spielkonsolen, Tablet-Computern und Laptops;
- i. Lieferungen von Getreide und Handelsgewächsen einschließlich Ölsaaten und Zuckerrüben, die auf der betreffenden Stufe normalerweise nicht für den Endverbrauch bestimmt sind;
- j. Lieferungen von Rohmetallen und Metallhalberzeugnissen einschließlich Edelmetalle, sofern sie nicht anderweitig unter Art 199 Abs 1 lit d MwStSyst-RL, die auf Gebrauchtgegenstände, Kunstgegenstände, Sammlungsstücke und Antiquitäten anwendbaren Sonderregelungen gemäß Art 311 bis 343 oder die Sonderregelung für Anlagegold gemäß Art 344 bis 356 MwStSyst-RL fallen.

Ein Mitgliedstaat kann gem Art 199b MwStSyst-RL überdies in Fällen äußerster Dringlichkeit als Sondermaßnahme des Schnellreaktionsmechanismus zur Bekämpfung unvermittelt auftretender und schwerwiegender Betrugsfälle, die voraussichtlich zu erheblichen und unwiederbringlichen finanziellen Verlusten führen, in Abweichung von Art 193 MwStSyst-RL den Empfänger

von bestimmten Gegenständen oder Dienstleistungen als Schuldner der Mehrwertsteuer bestimmen.¹⁶

H. Haftung für die Steuerschuld eines anderen Unternehmers

Gem Art 205 MwStSyst-RL können die Mitgliedstaaten bestimmen, dass in den Fällen der Art 193ff MwStSyst-RL eine andere Person als der Steuerschuldner die Steuer gesamtschuldnerisch zu entrichten hat. Die Mitgliedstaaten können daher einerseits für Umsätze, bei denen für die Leistung der Leistende Steuerschuldner ist, den Empfänger für die Steuerschuld des Leistenden haftbar machen. Andererseits kann auch in den Fällen des Übergangs der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger der leistende Unternehmer für die Mehrwertsteuerschuld haftbar gemacht werden. Es zeigt sich somit, dass das Prinzip der fraktionierten Erhebung der Mehrwertsteuer durchbrochen wird. Nicht die mit dem Preis der Leistung mitverrechnete und bezahlte Mehrwertsteuer wird nach Abzug der Vorsteuer als Zahllast an die Finanzverwaltung abgeführt, sondern aufgrund der **Haftung** wird eine andere Person gezwungen, die Steuer an die Finanzverwaltung abzuführen.

I. Erstattung von ausländischen Vorsteuern

Das System der fraktionierten Erhebung der Mehrwertsteuer wird überdies durch das **Fehlen eines grenzüberschreitenden Vorsteuerabzugs** durchbrochen. Die Mehrwertsteuer eines Mitgliedstaates kann grundsätzlich nur in dem betreffenden Mitgliedstaat von Unternehmern abgezogen werden. Sofern keine Steuerschuld entsteht, wird die Vorsteuer im Wege der Rückerstattung durch den betreffenden Mitgliedstaat zurückgezahlt. Auf diese Weise kommt es zur vollständigen Entlastung auf Unternehmensebene. Entsteht die Mehrwertsteuerschuld für nachfolgende Leistungen, in welche die zur Rückerstattung führenden Vorleistungen eingehen, in einem anderen Staat, wird die Mehrwertsteuer nicht fraktioniert gezahlt, sondern zur Gänze auf der letzten Ebene im Bestimmungsmitgliedstaat.

J. Durchbrechungen des Prinzips der fraktionierten Erhebung der Mehrwertsteuer im tatsächlich bestehenden System der Mehrwertsteuer

Es zeigt sich somit, dass das tatsächlich existierende Mehrwertsteuersystem in ganz wesentlichen Bereichen von dem Prinzip der fraktionierten Erhebung der Mehr-

Mehrwertsteuersystem im Hinblick auf eine fakultative und zeitweilige Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens auf die Erbringung bestimmter betrugsanfälliger Dienstleistungen, ABL L 2010/72, 1 idF RL 2013/43/EU.

16 Vgl auch Kuder in Melhardt/Tumpel (Hrsg), UStG² (2015) § 19 Rz 17.

wertsteuer, aber auch vom **Grundsatz der Neutralität der Besteuerung** abweicht¹⁷. Entsprechend dem Grundsatz der Neutralität dürfen nach der Rechtsprechung des EuGH¹⁸ gleichartige und deshalb miteinander in Wettbewerb stehende Waren oder Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer nicht unterschiedlich behandelt werden. Durch die vollständige Entlastung des Unternehmers von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer über den Vorsteuerabzug gewährleistet das gemeinsame Mehrwertsteuersystem die Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis, sofern diese Tätigkeiten selbst der Mehrwertsteuer unterliegen.

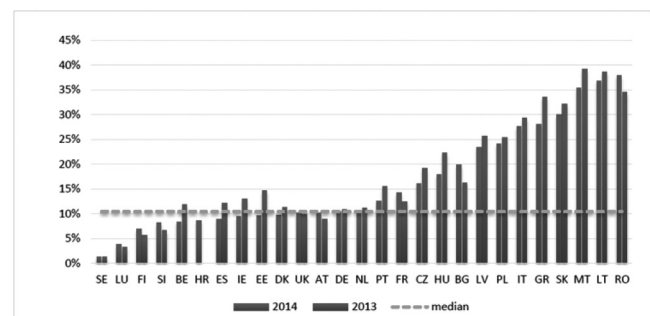
Trotz der zahlreichen Abweichungen vom **Prinzip der fraktionierten Erhebung der Mehrwertsteuer** bei der tatsächlichen Ausgestaltung der Mehrwertsteuer bleibt das Grundprinzip wirksam. Die fraktionierte Erhebung bleibt erhalten, auch wenn eine unechte Befreiung von der Mehrwertsteuer auf der letzten Umsatzstufe eintritt, da die Umsatzsteuer der Vorstufen mangels Vorsteuerabzug für die Vorleistungen erhoben wird. Selbst wenn im Unternehmensbereich wegen des Übergangs der Steuerschuld bei grenzüberschreitenden Umsätzen die Umsatzsteuer letztlich in Zwischenstufen nicht zu Zahlungsflüssen führt, werden durch den Informationsaustausch zwischen den Finanzverwaltungen sämtliche Umsätze transparent. Werden die Voraussetzungen für die Befreiung nicht erfüllt, wird die Befreiung versagt, sodass die Zahlungsverpflichtung entsteht. Anders als bei einer reinen Einzelhandelssteuer können die Umsätze vor der Nutzung für Konsumzwecke nachverfolgt werden, sodass die Gefahr des un versteuerten Verbrauchs zumindest vermindert wird.

III. Nationale Ausweitung des Übergangs der Steuerschuld für Inlandsumsätze (»allgemeines Reverse-Charge-System mit Schwelle«)

A. Gründe für eine Weiterentwicklung des Mehrwertsteuersystems

Ausgangspunkt der meisten Überlegungen für eine Reform der Mehrwertsteuer ist die sog. »**Mehrwertsteuerlücke**«, dh die Differenz zwischen dem Mehrwertsteuerbetrag, der theoretisch einbringbar ist, und dem Mehrwertsteuerbetrag, der von den Mitgliedstaaten tatsächlich eingezogen wurde. Im Jahr 2014 lagen die geschätzten Mehrwertsteuerlücken der Mitgliedstaaten insgesamt bei 160 Mrd. Euro¹⁹ zwischen 1,24 % in Schweden und 37,89 % in Rumänien.

Die folgende Graphik²⁰ zeigt eine Übersicht der Steuerlücke der Mitgliedstaaten für 2013 und 2014:



Der speziell durch **Steuerbetrug** ausgelöste Ausfall ist häufig auf die Modelle des »Missing-Trader-Fraud« bzw »Carousel-Fraud« (Karrussellbetrug) zurückzuführen. Das Erhebungsmodell der Mehrwertsteuer beruht darauf, dass der Käufer dem Leistenden (Steuerpflichtigen) die Umsatzsteuer zumeist mitsamt der Zahlung der Waren oder Dienstleistungen bezahlt. Der Lieferant erhebt die Umsatzsteuer somit für die Steuerbehörde. Der Leistende gleicht die erhobene Umsatzsteuer mit der abzugsfähigen Vorsteuer aus und zahlt die Differenz in regelmäßigen Abständen der Steuerbehörde. Beim Missing-Trader-Fraud fällt die Zahlung durch den Leistenden aus, da dieser keine Zahlungen an die Behörden leistet und von der Bildfläche verschwindet (daher der Begriff »missing trader«) oder insolvent wird; der Abnehmer möchte allerdings den Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen. Gelingt dieser Plan, kommt es zum **Aufkommensausfall beim Fiskus**. Wird hingegen

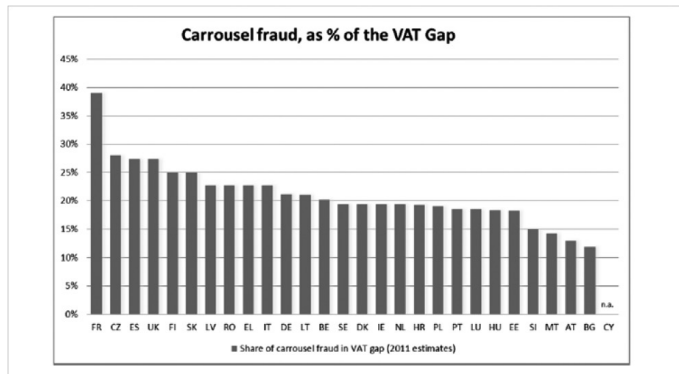
17 Es ist daher unrichtig, wenn die Kommission behauptet, dass der reverse charge-Mechanismus nur für bestimmte Sektoren und unter bestimmten strikt definierten Voraussetzungen zur Anwendung kommt, siehe Commission Staff Working Document – Impact Assessment, Generalised reverse charge mechanism Accompanying the document 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, 7.

18 Siehe zB EuGH 28.6.2007, Rs C-363/05, *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust und The Association of Investment Trust Companies*, Rz 22 und 43; EuGH 7.3.2011, Rs C-424/11, *Wheels Common Investment Fund Trustees ua*, Rz 18; EuGH 13.3.2014, Rs C-464/12, *ATP PensionService*, Rz 42.

19 IP/16/2936. Study and Reports on the VAT Gap in the EU - 28 Member States: 2016 Final Report, TAXUD/2015/CC/131.

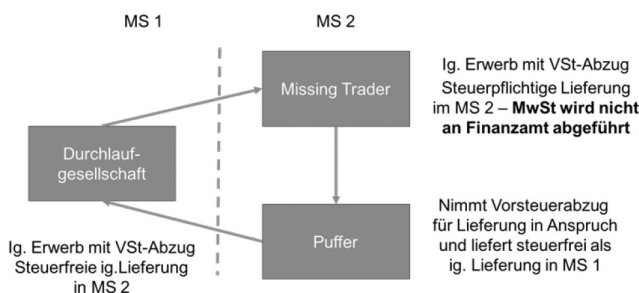
20 Study and Reports on the VAT Gap in the EU - 28 Member States: 2016 Final Report, TAXUD/2015/CC/131, 16.

der Vorsteuerabzug versagt, weil der Abnehmer vom Steuerbetrug wusste oder hätte wissen müssen, entsteht der **Schaden und Ausfall auf Seite des steuerpflichtigen Empfängers der Leistung**. Die Kommission schätzt die durchschnittlich auf 24 % der Mehrwertsteuerlücke, wobei wie sich aus der untenstehenden Graphik ergibt, die Mitgliedstaaten unterschiedlich betroffen sind²¹:



Als Caroussel-Fraud²² wird eine Form der Optimierung des Missing-Trader-Fraud bezeichnet, bei welcher durch das Zusammenwirken verschiedener, vom Betrüger oder einer Gruppe von Betrügern aufgesetzten Unternehmen in verschiedenen Mitgliedstaaten unter Einbeziehung eines unter Umständen unschuldigen, aber vielleicht naiven Unternehmers als »Puffer«, innerhalb kurzer Zeit Waren im Kreis verkauft werden. Durch den steuerfreien Import aus einem anderen Mitgliedstaat wird die Umsatzsteuer, die beim Betrüger verbleibt, mangels Steuerpflicht der Vorleistung erhöht. Der Caroussel-Fraud allein ist für geschätzte Steuerausfälle von 45 bis 53 Milliarden Euro pro Jahr verantwortlich.

Die folgende Grafik soll das Prinzip des Caroussel-Fraud verdeutlichen:



Neben den beschriebenen Formen des Steuerbetrugs erleiden die Mitgliedstaaten Steuerausfälle vor allem durch nicht versteuerte Umsätze (»Schwarzgeschäfte«). Wenngleich das Mehrwertsteuersystem grundsätzlich durch die Besteuerung von Vorleistungen einen Teil der Umsatzsteuererhebung auf den Vorstufen sicherstellen kann (Prinzip der fraktionierten Erhebung), wenn kein Vorsteuerabzug in Anspruch genommen wird, kommt es dennoch insbesondere bei Leistungen an Nichtunternehmer mit hoher Wertschöpfung auf der letzten Umsatzsteuer (insbesondere bei Dienstleistungen) zu großen Steuerausfällen. Dies gilt umso mehr, wenn die Vorleistungen (wie zB wegen der Steuerbefreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen an Unternehmer) unbelastet sind. Aus diesem Grund muss verhindert werden, dass sich Nichtunternehmer als Unternehmer gerieren, um so eine steuerfreie Leistung zu erhalten.²³

Zur **Verhinderung dieser Arten des Steuerbetrugs** haben die Mitgliedstaaten bisher unterschiedliche Wege beschritten, welche allesamt allerdings nur punktuelle Erfolge hatten. Dennoch verursachen diese Maßnahmen, wie zB Zusammenfassende Meldungen, Rechnungsangaben, Aufzeichnungs- und Nachweispflichten, für die betroffenen Unternehmen einen großen zusätzlichen Compliance-Aufwand. Haben Unternehmer Umsätze in anderen Mitgliedstaaten zu versteuern, müssen sie sich über die dort geltenden Rechtsvorschriften und die Verwaltungspraxis erkundigen, was zusätzlichen Informationsaufwand nach sich zieht. Außerdem ist es notwendig, aufgrund von Registrierungs-, Erklärungs- und Aufzeichnungspflichten mit den Finanzverwaltungen von bis zu 28 Mitgliedstaaten zusammenzuarbeiten. Wenngleich die Mehrwertsteuervorschriften innerhalb der Europäischen Union durch die MwStSyst-RL weitgehend harmonisiert sind, bestehen nicht nur im Hinblick auf Steuersätze und Befreiungen im Detail große Spielräume für die einzelnen Mitgliedstaaten. Diese Unterschiede sowie die unterschiedlichen Interpretationen und Anwendung von einheitlichen Rechtsvorschriften durch die Finanzverwaltungen und Gerichte der Mitgliedstaaten führen zu Rechtsunsicherheit und beeinträchtigen daher ebenfalls den innergemeinschaftlichen Handel. Die Kosten im Zusammenhang mit der Einhaltung grenzüberschreitender Mehrwertsteuerverpflichtungen sind etwa 11 % höher als die Compliance-Kosten im reinen Inlandshandel²⁴.

Der **technologische Fortschritt**, insbesondere durch die Digitalisierung und Vernetzung, verlangt in mehrfa-

²¹ SWD (2016) 457 final, 15, abgeleitet aus der Studie von EY, Implementing the »destination principle« to intra-EU B2B supplies of goods, Final Report Contract: TAXUD/2013/DE/319 (2015) vom 30.6.2015.

²² Vgl. Podlipnik, Missing Trader Intra-Community and Caroussel VAT Fraud, CYELP 2012, 457–472.

²³ Vgl. Cnossen, German and Austrian VAT Proposals to Combat Caroussel Fraud, EC TAX REVIEW 2009, 194.

²⁴ Siehe EY, Implementing the »destination principle« to intra-EU B2B supplies of goods, Final Report Contract: TAXUD/2013/DE/319 (2015) vom 30.6.2015, 17.

cher Weise nach neuen Konzepten. Digitale Technologien können zur Vereinfachung, Vereinheitlichung und Modernisierung der Prozesse der Steuererhebung genutzt und auch verstärkt zum Informationsaustausch und der Überwachung der Mehrwertsteuer nutzbar gemacht werden.²⁵ Die Effizienz des Systems der Steuererhebung kann durch digitalen Technologien gesteigert und die Kosten der Steuererhebung können verringert werden. Allerdings gilt auch zu bedenken, dass es im Rahmen des derzeitigen Systems der Mehrwertsteuererhebung oftmals schwierig ist, innovativen Geschäftsmodellen und dem technologischen Fortschritt in der modernen digitalen Welt gerecht zu werden.²⁶

Die Kommission hat mehrere **Modelle für die Fortentwicklung des Mehrwertsteuersystems** in Betracht gezogen²⁷ und ihre Auswirkungen prüfen lassen.²⁸ Die Kommission ist danach der Auffassung, dass in einem robusten, einheitlichen europäischen Mehrwertsteuerum grenzüberschreitende Umsätze wie inländische Umsätze behandelt werden sollen, womit für die chronischen Schwachstellen des Systems endlich eine Lösung geboten wäre.²⁹ Zudem würde die Verwaltung und Durchsetzung der Mehrwertsteuer durch eine engere Zusammenarbeit zwischen den Steuerverwaltungen zusammengeführt.

B2B-Lieferungen von Gegenständen sollten innerhalb der EU genauso besteuert werden wie inländische Lieferungen, da damit nach Meinung der Kommission die gravierende Schwachstelle der derzeit geltenden »Übergangsregelungen« behoben und zugleich die zugrundeliegenden Merkmale des Mehrwertsteuersys-

tems nicht berührt würden.³⁰ Ein solches System der Besteuerung von grenzüberschreitenden Lieferungen würde eine einheitliche Behandlung von inländischen und grenzüberschreitenden Lieferungen entlang der gesamten Erzeugungs- und Vertriebskette gewährleisten und die grundlegenden Merkmale der Mehrwertsteuer, dh das System der fraktionierten Zahlung mit seiner ihm innewohnenden Selbstkontrolle, im grenzüberschreitenden Handel wiederherstellen.³¹ Der **Zwischen- und Endverbrauch der Gegenstände** sollte weiter an dem Ort besteuert werden, an den die Gegenstände transportiert werden, denn dieser ist ein zuverlässiger Anhaltspunkt für den Ort des Verbrauchs. Geplant werden sollte das System mit der Anwendung der »One-Stop-Shop-Lösung«, die schon jetzt für auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistungen gilt. In einem ersten Gesetzgebungsschritt sollen vorschriftsmäßig handelnde Unternehmen (auch KMU), denen von den jeweiligen Steuerverwaltungen entsprechende Bescheinigungen ausgestellt werden, weiterhin für in anderen EU-Ländern gekaufte Gegenstände mehrwertsteuerpflichtig sein. Da vorschriftsmäßig handelnde Unternehmen die überwältigende Mehrheit der an grenzüberschreitenden Umsätzen beteiligten Steuerpflichtigen ausmachen, würde dies nach Auffassung der Kommission zu einer deutlichen Verringerung der Mehrwertsteuerbeträge, die über die einzige Anlaufstelle abzuwickeln sind, führen und auch den Unternehmen die Umstellung erleichtern. Erst in einem zweiten Gesetzgebungsschritt würden alle grenzüberschreitenden Umsätze erfasst werden, sodass alle Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen im Binnenmarkt in derselben Weise behandelt würden, egal, ob sie im Inland oder grenzüberschreitend getätigt werden.

Die Kommission³² räumt ein, dass die **Einführung des von ihr vorgeschlagenen Systems der Besteuerung innergemeinschaftlicher Umsätze verbunden mit dem**

25 Siehe Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss über einen Aktionsplan im Bereich der Mehrwertsteuer. Auf dem Weg zu einem einheitlichen europäischen Mehrwertsteuerraum: Zeit für Reformen, 7.4.2016, KOM(2016) 148 endgültig, 12.

26 Siehe Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss über einen Aktionsplan im Bereich der Mehrwertsteuer. Auf dem Weg zu einem einheitlichen europäischen Mehrwertsteuerraum: Zeit für Reformen, 7.4.2016, KOM(2016) 148 endgültig, 4.

27 Siehe Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss zur Zukunft der Mehrwertsteuer, 6.12.2011, KOM(2011) 851 endgültig und KOM(2010) 695, Arbeitsdokument der Kommissionsdienststellen SEK(2010) 1455 vom 1.12.2010.

28 Siehe EY, Implementing the »destination principle« to intra-EU B2B supplies of goods, Final Report Contract: TAXUD/2013/DE/319 (2015) vom 30.6.2015.

29 Siehe Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss über einen Aktionsplan im Bereich der Mehrwertsteuer. Auf dem Weg zu einem einheitlichen europäischen Mehrwertsteuerraum: Zeit für Reformen, 7.4.2016, KOM(2016) 148 endgültig, 10.

30 Siehe Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss über einen Aktionsplan im Bereich der Mehrwertsteuer. Auf dem Weg zu einem einheitlichen europäischen Mehrwertsteuerraum: Zeit für Reformen, 7.4.2016, KOM(2016) 148 endgültig, 11.

31 Siehe Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss über einen Aktionsplan im Bereich der Mehrwertsteuer. Auf dem Weg zu einem einheitlichen europäischen Mehrwertsteuerraum: Zeit für Reformen, 7.4.2016, KOM(2016) 148 endgültig, 11.

32 Siehe Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss über einen Aktionsplan im Bereich der Mehrwertsteuer. Auf dem Weg zu einem einheitlichen europäischen Mehrwertsteuerraum: Zeit für Reformen, 7.4.2016, KOM(2016) 148 endgültig, 12.

One-Stop-Shop³³ im Ansässigkeitsstaat des Lieferanten, wo sämtliche im jeweiligen Bestimmungsland zu besteuern Umsätze administrativ abgewickelt werden können, **mehr Vertrauen und Zusammenarbeit zwischen den Steuerverwaltungen erfordert**, da sich der Mitgliedstaat, in den die Gegenstände geliefert werden, bei der Erhebung der Mehrwertsteuer für den grenzüberschreitenden Umsatz auf den Ursprungsmitgliedstaat verlassen müsste. Um einen reibungslosen Übergang für die Wirtschaft sicherzustellen und die Zusammenarbeit der Mitgliedstaaten und ihre Verwaltungskapazitäten zu stärken, müsste daher ein solches System schrittweise eingeführt werden. Das System sollte ferner benutzerfreundlich sein und von den neuesten digitalen Technologien Gebrauch machen.

Gegen die Einführung eines allgemeinen Reverse-Charge-Verfahrens als Alternative argumentiert die Kommission, dass dadurch die Mehrwertsteuer entlang der gesamten Wirtschaftskette »ausgesetzt« und nur den Verbrauchern in Rechnung gestellt wird³⁴. Dies bedeute, dass die gesamte Erhebung der Mehrwertsteuer auf die Einzelhandelsstufe verlagert werde. Einem solchem System wohne nicht die Selbstkontrolle des derzeitigen Mehrwertsteuersystems (dh nach dem Grundsatz der fraktionierten Zahlung) inne, die sicherstellt, dass eine kleine Anzahl relativ großer, zuverlässiger Steuerpflichtiger in der Wirtschaftskette den Großteil der Mehrwertsteuer abführt. Außerdem können nach Meinung der Kommission³⁵ andere Arten von Betrug auftreten, wie zB Betrüger, die sich als Steuerpflichtige gerieren, um für den Endverbrauch bestimmte Gegenstände mehrwertsteuerfrei zu erhalten. Daher sei das immanente Risiko erheblich, dass Betrug und unbesteuerte privater Verbrauch zunehmen, insbesondere in Anbetracht der hohen Mehrwertsteuersätze in den EU-Ländern.³⁶

Die Kommission erkennt aber die Notwendigkeit an,³⁷ konkrete und kurzfristige Lösungen zur **Bekämpfung**

des Mehrwertsteuerbetrugs durch die Ausweitung des Reverse-Charge-Systems zu finden, wie dies von eigenen Mitgliedstaaten gefordert wird.³⁸ Auch wenn die Ersuchen über die Möglichkeiten der derzeit geltenden MwStSyst-RL hinausgehen und daher eine Änderung der Rechtsvorschriften erfordern würden, nimmt die Kommission diese sehr ernst und wird deren politische, rechtliche und wirtschaftliche Folgen gründlich prüfen, bevor sie ihre Schlussfolgerungen darlegt. Derartige Ausnahmeregelungen sollten das ordnungsgemäße Funktionieren des Binnenmarktes nicht unverhältnismäßig beeinträchtigen und würden im Rat Einstimmigkeit erfordern.

Deutschland und Österreich haben bereits im Jahr 2006 die Ausweitung des Reverse-Charge-Systems vorgeschlagen,³⁹ bei dem es auch für inländische Umsätze ab einem Schwellenwert von 5.000,- bzw Euro 10.000,- zu einem Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger kommen solle. Österreich und andere Staaten haben diesen Vorschlag 2015 wieder aufgegriffen. In beiden Fällen hat die Kommission eine Ermächtigung dieser Mitgliedstaaten als Ausnahme vom allgemeinen Mehrwertsteuersystem aber abgelehnt,⁴⁰ da es vom System der fraktionierten Erhebung der Mehrwertsteuer grundlegend abweichen würde und zudem die Gefahr bestünde, dass sich der Steuerbetrug dann auf anderen Mitgliedstaaten verlagere.⁴¹

Die Kommission hat aber am 21.12.2016 einen Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem im Hinblick auf die befristete generelle Umkehrung der Steuerschuldnerschaft auf Lieferungen bestimmter Gegenstände und Dienstleistungen über einem Schwellenwert von Euro 10.000,- vorge-

33 Vgl. Lamensch, Are »reverse charging« and the »one-stop-scheme« efficient ways to collect VAT on digital supplies? World Journal of VAT/GST Law 2012, 1–20.

34 Commission Staff Working Document – Impact Assessment, Generalised reverse charge mechanism Accompanying the document 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, 41.

35 Siehe Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss über einen Aktionsplan im Bereich der Mehrwertsteuer. Auf dem Weg zu einem einheitlichen europäischen Mehrwertsteuerraum: Zeit für Reformen, 7.4.2016, KOM(2016) 148 endgültig, 11.

36 Vgl. Cnossen, German and Austrian VAT Proposals to Combat Carousel Fraud, EC TAX REVIEW 2009, 194.

37 Siehe Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss über einen Aktionsplan im Bereich der Mehrwert-

steuer. Auf dem Weg zu einem einheitlichen europäischen Mehrwertsteuerraum: Zeit für Reformen, 7.4.2016, KOM(2016) 148 endgültig, 9.

38 Vgl. Sergiou, Value Added Tax (VAT) Carousel Fraud in the European Union, JAM 2/2012, 9 ff.

39 Vgl. Tumpel, A Hybrid VAT System in the European Union, Tax Notes International 2007, 1; Rat der Europäischen Union, 10319/07 (Presse 126) 17; Rat der Europäischen Union, 10319/07 (Presse 126) 17; Zach, Measures to combat VAT fraud, SWI 2006, 140.

40 Siehe Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss über einen Aktionsplan im Bereich der Mehrwertsteuer. Auf dem Weg zu einem einheitlichen europäischen Mehrwertsteuerraum: Zeit für Reformen, 7.4.2016, KOM(2016) 148 endgültig, 9.

41 Siehe Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss über einen Aktionsplan im Bereich der Mehrwertsteuer. Auf dem Weg zu einem einheitlichen europäischen Mehrwertsteuerraum: Zeit für Reformen, 7.4.2016, KOM(2016) 148 endgültig, 11.

legt⁴² (die in der Folge vorgenommenen Reverenzen auf den »Richtlinienvorschlag« beziehen sich daher auf diese Entwurfsfassung). Der Richtlinienvorschlag ist gleichzeitig mit einem Arbeitsbericht der Kommission⁴³ erschienen, in welchem dargelegt wird, dass die Einführung eines generellen Reverse-Charge-Systems mit Schwelle aus Sicht der Kommission fast ausschließlich negative Folgen hätte und mit großen Unsicherheiten verbunden sei. Aufgrund der in diesem Bericht zum Ausdruck kommenden tiefgehenden Abneigung gegen ein generelles Reverse-Charge-Systems 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 und ist zudem auf fünf Jahre bis zum 30. September 2022 befristet.

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

- 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-Systems mit Schwelle derzeit (wahrscheinlich) nicht anwenden. Zumindest bei der letzten Erhebung 2014 war der Median der Mehrwertsteuerlücke bei 10,4 % und daher die Mehrwertsteuerlücke in Österreich mit 10,1 % darunter. Zudem liegt der Anteil des Karussellbetrugs an der gesamten österreichischen Mehrwertsteuerlücke aller EU-Mitgliedstaaten unter 25 %. Hat sich an diesen Daten 2017 nichts Wesentliches verändert, wäre daher die Anwendung generelle Umkehrung der Steuerschuldnerschaft in Österreich gem Art 199c Abs 1 MwStSyst-RL idF des Richtlinienvorschlags von vornherein ausgeschlossen.

Die Einführung könnte in Österreich aber entsprechend Art 199c Abs 2 MwStSyst-RL idF des Richtlinienvorschlags gestützt werden, wenn ein Nachbarstaat, wie zB die Tschechische Republik, welche die Kriterien des Art 199c Abs 1 MwStSyst-RL erfüllen dürfte, das System einführen würde.

Gem Art 199c Abs 2 MwStSyst-RL idF des Richtlinienvorschlags bis zum 30. Juni 2022 können nämlich Mitgliedstaaten festlegen, dass die Mehrwertsteuer von dem Steuerpflichtigen geschuldet wird, an den Gegenstände oder Dienstleistungen, die einen Schwellenwert von Euro 10.000,- 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 nur bei geographisch angrenzenden Mitgliedstaaten erfolgen, sondern bei offenen Binnengrenzen auch bei geographisch weiter entfernten Mitgliedstaaten. Zumal ein Nachbarstaat eines Mitgliedstaates, der das System des generellen Reverse-Charge mit Schwelle einführt, keine 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.

Mitgliedstaaten, welche die oben angeführten Kriterien erfüllen, sollten 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 unerwarteten Auswirkungen, die eine solche generelle Umkehrung der Steuerschuldnerschaft auf das Funktionieren des Binnenmarkts haben könnte, da die Betrugsfälle sich möglicherweise auf andere Mitgliedstaaten verlagern, die dieses Verfahren nicht anwenden, sollte die Kommission als Schutzmaßnahme alle Durchführungsbeschlüsse aufheben können, mit denen die Anwendung dieses Verfahrens ge-

⁴² COM(2016) 811 final.

⁴³ Commission Staff Working Document – Impact Assessment, Generalised reverse charge mechanism Accompanying the document 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.

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

Mitgliedstaaten, die die generelle Umkehrung der Steuerschuldnerschaft anwenden, sollen nach dem Richtlinienvorschlag der Kommission verpflichtet werden, geeignete und effiziente elektronische Berichtspflichten für alle Steuerpflichtigen und insbesondere für Steuerpflichtige 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.

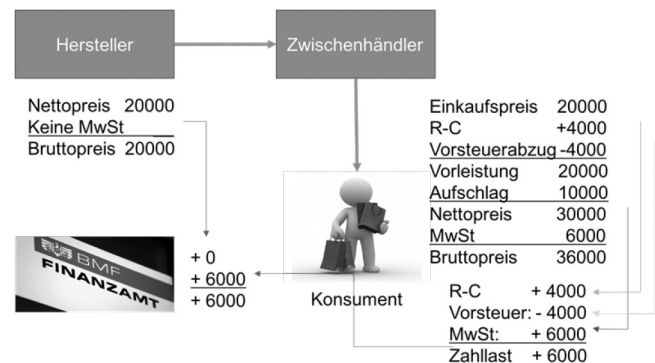
B. Grundzüge eines allgemeinen Reverse-Charge-Systems mit Schwelle («hybrides Mehrwertsteuersystems»)

1. Obligatorischer Reverse-Charge-Mechanismus für alle Inlandsumsätze ab einem Schwellenwert

Ein allgemeines Reverse-Charge-System mit Schwelle könnte den Reverse-Charge-Mechanismus, welcher im Inland derzeit nur für bestimmte Leistungen iSd § 19 Abs 1 zweiter Satz und Abs 1a bis 1e UStG normiert ist, für inländische Lieferungen und sonstigen Leistungen generell vorsehen, wenn mindestens ein definierter Schwellenwert des Rechnungsbetrages (zB Euro 10.000,-) erreicht wird⁴⁴ und der Erwerber mit einer UID auftritt.⁴⁵ Das Recht auf Vorsteuerabzug könnte dann vom Leistungsempfänger nur aufgrund der an ihn übergegangenen Mehrwertsteuerschuld ausgeübt werden. Bei einem Ausweis der Steuer in der Rechnung könnte der Vorsteuerabzug bei Überschreiten des Schwellenwertes hingegen für die darin abgerechneten Leistungen nicht mehr ausgeübt werden. Davon könnte allenfalls eine Ausnahme vorgesehen sein, wonach bei Zweifeln an der Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers und deshalb vorsichtshalber Ausweis der Umsatzsteuer in der Rechnung, der Vorsteuerabzug ausgeübt werden kann, wenn nachgewie-

sen ist, dass die Umsatzsteuer bereits tatsächlich an die Finanzverwaltung abgeführt wurde (vergleichbar § 27 Abs 4 UStG).

Die folgende Grafik zeigt, wie sich ein solches System auswirken würde:



Alle anderen inländischen Leistungen (an Unternehmer unter dem Schwellenwert und an Nichtunternehmer) würden wie bisher besteuert. Unternehmer haben für solche Leistungen wie bisher das Recht auf Vorsteuerabzug. Für Nichtunternehmer (vor allem Endverbraucher) würde damit die Umsatzsteuer wie bisher zur endgültige Belastung werden. Daraus resultiert die **Bezeichnung als allgemeines Reverse-Charge-System mit Schwelle bzw als hybrides System**,⁴⁶ da es grundsätzlich auf der Basis des Prinzips der fraktionierten Erhebung der Mehrwertsteuer beruht, aber es (wie bislang nur bei innergemeinschaftlichen Lieferungen und grenzüberschreitenden Dienstleistungen sowie in ausgewählten Fällen) teilweise zum Übergang der Steuerschuld im B2B-Bereich kommt. In Fällen unter dem Schwellenwert wird bei Umsätzen unverändert die Umsatzsteuer mit dem Preis gezahlt und fraktioniert an die Finanzbehörde abgeführt. Ebenso bleibt es für Nichtunternehmer bei der Belastung über den Preis der Leistung. Nur bei jenen B2B-Umsätzen, bei denen der Rechnungsbetrag mindestens den Schwellenwert erreicht, kommt es zum Übergang der Steuerschuld. Da das System zudem beim Übergang der Steuerschuld nach Erreichen des Schwellenwertes höchstwahrscheinlich wie innergemeinschaftliche Leistungen durch ein Informationssystem mittels Zusammenfassender Meldungen von Verkäuferseite (allenfalls auch von Käuferseite) abgesichert wird, handelt es sich nach wie vor nicht um eine reine Einzelhandelssteuer, sondern eben um ein hybrides System in Form eines allgemeinen Reverse-Charge-System mit Schwelle.

⁴⁴ Erwerbe von Leistungen, die wirtschaftlich eine Einheit bilden, müssten dabei zusammengezählt werden.

⁴⁵ Bestätigungsverfahren und Informationsaustausch sollten sich am System der innergemeinschaftlichen Umsätze orientieren.

⁴⁶ Vgl Tumpel, A Hybrid VAT System in the European Union, Tax Notes International 2007, 1.

2. Inlandsumsätze an Unternehmer über der Rechnungsschwelle

Die Regelungen des UStG zur Bestimmung der Steuerpflicht eines Umsatzes iSd § 1 und Art 1 UStG blieben grundsätzlich gleich. Die Person des Steuerschuldners würde nach dem Vorbild des § 19 Abs 1e lit b UStG als Empfänger der Leistung definiert, wenn dieser Unternehmer ist, und das in der Rechnung ausgewiesene **Entgelt mindestens den Schwellenwert** (zB Euro 10.000,-) beträgt.

Nach dem Vorbild des Art 18 Abs 1 lit a MwSt-Durchführungsverordnung⁴⁷ könnte der Leistende Unternehmer, wenn keine gegenteiligen Informationen vorliegen, davon ausgehen, dass der Leistungsempfänger Unternehmer ist, wenn derjenige eine **Umsatzsteueridentifikationsnummer (UID)** präsentiert und er selbst diese auf **2. Stufe im Bestätigungsverfahren** iSd Art 28 Abs 2 UStG überprüft hat.

Alternativ könnte entsprechend Art 18 Abs 1 lit b MwSt-Durchführungsverordnung der Unternehmer mittels **handelsüblicher Sicherheitsmaßnahmen** (wie zB der Kontrolle der Angaben zur Person oder von Zahlungen) in zumutbarem Umfang die Richtigkeit der vom Dienstleistungsempfänger gemachten Angaben überprüfen.

Allenfalls könnten dem leistenden Unternehmer ein **Vertrauensschutz in die Richtigkeit der UID** und damit in die Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers eingeräumt werden, wenn die Zahlungen durch Überweisung erfolgen und daher von der Finanzverwaltung nachvollziehbar sind, sodass eine ständige Überprüfung nicht notwendig wäre. Derzeit sieht § 19 Abs 1 letzter Satz UStG vor, dass der leistende Unternehmer für diese Steuer bei Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger haftet.

Als **Schwellenwert** wird an einen Rechnungsbetrag von zB Euro 10.000,- angeknüpft werden. Je höher der Schwellenwert ist, desto geringer ist die Chance für Steuerbetrug durch Nichtunternehmer, da alltägliche Einkäufe weiterhin mit Umsatzsteuer belastet wären. Hingegen hat ein hoher Schwellenwert den Nachteil, dass Steuerhinterziehung durch Nichtabfuhr der Umsatzsteuer bis zu einem relativ hohen Wert möglich bliebe. Ein demnach abgewogener geeigneter Schwellenwert müsste sich im Gesetzgebungsprozess herausstellen.

Für die **Berechnung des Schwellenwertes im Einzelfall** könnte auf die Vorgangsweise der Rz 2605b UStR bei

der Anwendung des § 19 Abs 1e lit b UStG zurückgegriffen werden. Danach ist der Rechnungsbetrag (hier von mindestens Euro 5.000,-) netto, dh ohne Umsatzsteuer zu verstehen. Eine Aufspaltung von Rechnungsbeträgen, die einen einheitlichen Liefervorgang betreffen, ist unzulässig. In diesem Fall sind die Rechnungsbeträge für die Ermittlung des Schwellenwertes zusammenzurechnen. Wird in einer Rechnung über mehrere Liefervorgänge abgerechnet, ist das in der Rechnung ausgewiesene Gesamtentgelt für die Ermittlung der Grenze maßgeblich. Nachträgliche Minderungen des Entgelts (zB Rabatte, Preisnachlässe, Jahresboni, Retouren) führen nicht zu einer Änderung der ursprünglich ermittelten Grenze. Werden Anzahlungen geleistet, kommt es für die Anwendung der Betragsgrenze auf das Gesamtentgelt und nicht auf die in den Anzahlungs- und Endrechnungen angegebenen Teilentgelte an.

Der **Vorsteuerabzug** wäre nach dem Vorbild des § 12 Abs 1 Z 3 UStG für vom unternehmerischen Leistungsempfänger geschuldete Beträge für Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, geltend zu machen. Ist der Leistungsempfänger vollständig zum Vorsteuerabzug berechtigt, saldiert sich die übernommene Steuerschuld mit der Vorsteuer, sodass diesbezüglich keine Zahllast eintritt. Ist der Leistungsempfänger hingegen nicht oder nicht vollständig zum Vorsteuerabzug berechtigt, weil er die Leistungen für unecht steuerfreie Umsätze (zB als Kleinunternehmer) oder im Rahmen seiner nichtwirtschaftlichen (zB als Verein) oder unternehmensfremden Tätigkeit (zB für die private Nutzung) als Vorleistung bezieht, übersteigt die Umsatzsteuerschuld den Vorsteuerabzug, sodass aus diesem Umsatz eine Zahllast entsteht, die mit dem Finanzamt auszugleichen ist. Da Unternehmer auf diese Weise Leistungen steuerfrei beziehen können, wird vor allem der Eigenverbrauch durch die Unternehmer besonderen Augenmerk erhalten müssen. Wenngleich auch durch den Vorsteuerabzug eine Entlastung von der Umsatzsteuer eintritt, wird vermutet, dass bei einem von vornherein unbesteuerten Bezug von Leistungen durch den Unternehmer, welche er dann für private Zwecke verwendet, ein höheres Steuerhinterziehungspotential besteht.⁴⁸

Im Falle dessen, dass für einen Umsatz der Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger vorgesehen ist, schuldet der Leistende die Umsatzsteuer gem § 11 Abs 12 UStG, falls er diese dennoch in einer Rechnung ausweist. Ein Vorsteuerabzug kann

47 Durchführungsverordnung (EU) 282/2011 des Rates vom 15.3.2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABL L 2011/77, 1.

48 Dasselbe Steuerbetrugspotential besteht allerdings schon bisher im Rahmen von steuerfreien innergemeinschaftlich Lieferungen sowie beim Übergang der Steuerschuld bei grenzüberschreitenden Dienstleistungen.

vom Leistungsempfänger nicht vorgenommen werden, selbst wenn er die Umsatzsteuer mit dem Preis bezahlt. Nur bei einer Rechnungsberichtigung könnte der Leistende die Umsatzsteuerschuld wieder verändern. Hat der Leistende Zweifel an der Unternehmereigenschaft, so müsste er zwangsläufig Umsatzsteuer einbehalten und an die Finanzbehörde abführen, die der Leistungsempfänger aber nicht als Vorsteuer abziehen kann. Um in diesen Fällen für die Beteiligten ein möglichst hohes Maß an Sicherheit zu schaffen, könnte entweder nach dem Vorbild des § 27 Abs 4 UStG der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer direkt an das Finanzamt abführen und dafür eine Bestätigung erhalten, welche er dem Leistenden übersendet. Oder umgekehrt könnte der Leistende die Umsatzsteuer dediziert dem Finanzamt überweisen und dafür eine Bestätigung erhalten, welche den Leistungsempfänger ermächtigt, die Vorsteuer abzuziehen, auch wenn der Umsatz ansonsten nach dem Reverse-Charge-System einzuordnen wäre.

3. Inlandsumsätze an Nichtunternehmer

Steuerschuldner in Bezug auf Inlandsumsätze an Nichtunternehmer bliebe auch bei dem beschriebenen allgemeinen Reverse-Charge-System mit Schwelle der leistende Unternehmer. Die Umsatzsteuer würde auf diese Weise den Umsatz mit Konsumenten oder anderen Nichtunternehmer sowie mit Unternehmern, die die Leistung außerhalb des Unternehmens nutzen, unmittelbar über den Preis der Leistung belasten. Die Umsatzsteuer hätte weiterhin der leistende Unternehmer als Steuerschuldner an das Finanzamt abzuführen.

Wesentlich für die Erhebung der Umsatzsteuer für Inlandsumsätze an Nichtunternehmer ist die **Identifizierung von Unternehmern bzw Nichtunternehmern**. Der Nachweis, dass der Leistungsempfänger ein Unternehmer ist, kann wie schon bisher für Zwecke des § 3a Abs 5 UStG durch die UID des Leistungsempfängers erbracht werden (Rz 638y UStR).⁴⁹ Bisher sehen die UStR in Rz 638y UStG vor, dass wenn sich nicht bereits aus der Art der Leistung erschließen lässt, ob diese eindeutig für den unternehmerischen oder privaten Bereich bezogen wird (zB Leistungen, die ihrer Art nach mit hoher Wahrscheinlichkeit für den privaten Bedarf bestimmt sind), als Nachweis der unternehmerischen Verwendung dieser Leistung durch den Leistungsempfänger nicht ausreichend ist, wenn dieser gegenüber dem leistenden Unternehmer für diesen Umsatz seine UID verwendet bzw seinen Status als Unternehmer nachweist. Der Nachweis, dass die Leistung nicht ausschließlich für rein private Zwecke erfolgt, kann aber durch Angabe der UID zusammen mit einer ent-

sprechenden Bestätigung des Leistungsempfängers erbracht werden. Eine solche Vorgangsweise wird sich auch in jenen Fällen anbieten, in denen im Rahmen eines allgemeinen Reverse-Charge-Systems mit Schwelle die Lieferung von Gegenständen oder Dienstleistungen über dem Schwellenwert auch privaten Zwecken dienen kann (zB bei Schmuck und Uhren, Baumaterialien, elektronischen Geräten etc).

Im **Zweifelsfall** hätte der leistende Unternehmer Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen und diese an das Finanzamt abzuführen. Bittet der Empfänger den leistenden Unternehmer die Umsatzsteuer, dediziert dem Finanzamt zu überweisen, so könnte eine Möglichkeit geschaffen werden, dass er dafür eine Bestätigung erhält, die den Leistungsempfänger ermächtigt, die Vorsteuer abzuziehen, auch wenn der Umsatz ansonsten nach dem Reverse-Charge-System einzuordnen wäre.⁵⁰

4. Inlandsumsätze an Unternehmer unter dem Schwellenwert

Steuerschuldner in Bezug auf Inlandsumsätze an Unternehmer, bei denen der Rechnungsbetrag nicht mindestens den Schwellenwert erreicht, bliebe auch bei dem beschriebenen allgemeinen Reverse-Charge-System mit Schwelle der leistende Unternehmer. Die Umsatzsteuer würde auf diese Weise derartige Umsätze mit Unternehmern nach wie vor unmittelbar über den Preis der Leistung belasten. Die Umsatzsteuer hätte weiterhin der leistende Unternehmer als Steuerschuldner an das Finanzamt abzuführen. Der die Leistung empfangende Unternehmer könnte diese unter den bisherigen Voraussetzungen des § 12 UStG als Vorsteuer abziehen.

Auch die **Regelung des § 12 Abs 14 UStG** müsste weiterhin beachtet werden, wonach das Recht auf Vorsteuerabzug entfällt, wenn der Unternehmer wusste oder wissen musste, dass der betreffende Umsatz im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen, die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen steht.⁵¹ Dies gilt insbesondere auch, wenn ein solches Finanzvergehen einen vor- oder nachgelagerten Umsatz betrifft. Stellt der Unternehmer daher beispielsweise in rascher Folge immer wieder Rechnungen knapp unter der Rechnungsschwelle aus und wird das Entgelt in bar entrichtet, so könnte das Recht auf Vorsteuerabzug in Frage gestellt werden, wenn die Finanzbehörde nachweist, dass der Leistungsempfänger von einem Finanzvergehen wusste oder wissen konnte. Dies bedeutet allerdings gegenüber dem bisherigen Zustand keine Verschlechterung für den Leistungsempfänger, da § 12

⁵⁰ Siehe oben Abschnitt III.B.

⁵¹ Vgl etwa *Kanduth-Kristen/Payerer* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON^{2.07} (2016) § 12 UStG Rz 17 ff.

⁴⁹ *Ecker in Melhardt/Tumpel* (Hrsg), UStG³ (2015) § 3a Rz 85 ff.

Abs 14 UStG heute auch bei höheren Rechnungsbeträgen gilt.

Die **Rechnung** müsste dann mit Umsatzsteuer entsprechend den Regelungen des § 11 UStG ausgestellt werden. Fraglich ist, ob bei diesen Umsätzen ebenso wie bei jenen mit Reverse-Charge-Verfahren im Rahmen des allgemeinen Reverse-Charge-Systems mit Schwelle eine Zusammenfassende Meldung erfolgen müsste. Da zumindest bisher für Rechnungen unter Euro 10.000,- die UID des Rechnungsempfängers nicht angegeben werden muss und nicht zuletzt im Hinblick auf den mit dieser Meldung verbundenen Verwaltungsaufwand wird dies wohl nicht notwendig sein. Die Finanzbehörden sind hinsichtlich der Informationsbeschaffung und der Sicherungsfunktion der Abfuhr der Umsatzsteuer durch den leistenden Unternehmer im Vergleich zur bisherigen Rechtslage nicht schlechter informiert.

5. Behandlung bei Zweifel an der Beurteilung

Bei **Zweifeln an der Unternehmereigenschaft oder Nutzung des Gegenstandes oder der Dienstleistung für das Unternehmen des Leistungsempfängers** hätte der leistende Unternehmer Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen und diese an das Finanzamt abzuführen. Auf Bitte des Empfängers der Leistung könnte der leistende Unternehmer die Umsatzsteuer dediziert dem Finanzamt überweisen. Er erhielte von diesem dafür eine Bestätigung, die er dem Leistungsempfänger weiterleitet und welche diesen ermächtigt, die Vorsteuer abzuziehen, auch wenn der Umsatz ansonsten nach dem Reverse-Charge-System einzuordnen wäre.⁵² Das Finanzamt hätte erstens die abgeführte Umsatzsteuer sowie zweitens Kenntnis über den Leistungsempfänger, sodass es bei diesem im Zweifelsfall die Unternehmereigenschaft sowie die Berechtigung zum Vorsteuerabzug prüfen und diesen notfalls ohne Ausfallrisiko für den Fiskus versagen könnte.

Inwieweit ein **Vertrauensschutz** in die Angaben des Leistungsempfängers bestehen soll, wenn dieser eine UID angibt, der leistenden Unternehmer diese auch überprüft und weder Wissen noch Verdacht im Hinblick auf Steuerbetrug hat, müsste festgelegt werden. Soweit die Umsätze durch Überweisung durchgeführt werden und daher für die Finanzverwaltung nachvollziehbar sind, könnte ein Vertrauensschutz generell vorgesehen werden. Falls es sich hingegen um Bargeschäfte handelt und Waren oder Dienstleistungen betroffen sind, die auch für private Zwecke verwendbar sind (zB Schmuck, Uhren, Baumaterialien etc), werden höhere Anforderungen zu stellen sein.

6. Grenzüberschreitende Umsätze

Für grenzüberschreitende Umsätze würde **keine Änderung eintreten**, falls Österreich bloß eine Ermächtigung zur Implementierung eines allgemeinen Reverse-Charge-System mit Schwelle für Inlandsumsätze erhält. Dies bedeutet, dass innergemeinschaftliche Lieferungen unabhängig vom Rechnungsbetrag wie bisher befreit sind, der innergemeinschaftliche Erwerb im Bestimmungsland besteuert wird und bei grenzüberschreitende Dienstleistungen idR das Reverse-Charge-System zur Anwendung kommt. Ebenso würde die Einfuhr besteuert und die Ausfuhr von der Umsatzsteuer befreit.

Das allgemeine Reverse-Charge-System mit Schwelle wäre **kompatibel mit der bestehenden Besteuerung von grenzüberschreitenden Umsätzen**. Für innergemeinschaftliche Lieferungen und grenzüberschreitende Dienstleistungen an Unternehmer würde generell die Steuerschuld auf den Empfänger übergehen. Dieser hätte sie in der Folge entsprechend dem allgemeinen Reverse-Charge-System mit Schwelle als Inlandsumsätze zu handhaben.

Sollte das von der Kommission angestrebte System der **Besteuerung von innergemeinschaftlichen Lieferungen** in Kombination mit der »One-Stop-Shop-Lösung« umgesetzt werden, stünde die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens für Inlandsumsätze wohl im Wertungswiderspruch zum grundlegenden System. Allerdings würden dennoch wie derzeit die Regelungen des § 19 Abs 1 zweiter Satz und Abs 1a bis 1e UStG anschlussfähig an ein solches Konzept sein. Zudem möchte die Kommission die Besteuerung innergemeinschaftlicher Lieferungen schrittweise einführen und auch grenzüberschreitende Dienstleistungen weiterhin in Kombination mit dem Reverse-Charge-Prinzip besteuern.

7. Eigenverbrauch

Bezüglich der Besteuerung des Eigenverbrauchs gem § 3 Abs 2 und § 3a Abs 1a UStG ergäbe sich bei der Umstellung auf ein allgemeines Reverse-Charge-System mit Schwelle **grundsätzlich keine Änderung**. Entnahme und Verwendung von Gegenständen ebenso wie sonstige Leistungen für nichtunternehmerische Zwecke oder für die Zwecke des Personals würden als Lieferung gegen Entgelt angesehen werden. Soweit die Eigenverbrauchsbesteuerung vom vorgenommenen Vorsteuerabzug abhängig ist, würde diese in gleicher Weise in Anspruch genommen werden, wenn die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergeht. Allerdings wird die Gefahr des unbesteuerten Endverbrauchs höher angesehen, wenn die vorgelagerte Lieferung oder sonstige Leistung unbesteuert bleibt. Wenngleich materiell kein Unterschied besteht, ob vor dem Eigenverbrauch eine Entlastung von der Mehrwert-

⁵² Siehe oben Abschnitt III.B.2.

steuer durch Vorsteuerabzug bei besteuerten Leistungen erreicht wird oder wie beim Übergang der Steuerschuld bei innergemeinschaftlichen Erwerben und grenzüberschreitenden Dienstleistungen eine unmittelbare »Steuerfreistellung«, ist dennoch zu vermuten, dass bei unversteuerten Erwerb intensivere Kontrollmaßnahmen von Seiten der Finanzverwaltung erfolgen werden, um den unbesteuerten Endverbrauch zu vermeiden.

C. Compliance bei einem allgemeinen Reverse-Charge-System mit Schwelle

1. Anforderungen an die Compliance

Wesentliche Unterschiede zwischen dem Mehrwertsteuersystem mit fraktionierter Erhebung und dem skizzierten hybriden Mehrwertsteuersystem im Hinblick auf den Befolgungsaufwand und die Befolgungskosten ergeben sich aufgrund des **Wechsels der Steuerschuldnerschaft**. Die Sicherungsfunktion der fraktionierten Erhebung der Mehrwertsteuer fällt weg, sodass auf andere Weise sichergestellt werden muss, dass es möglichst zu keinem unversteuerten Endverbrauch kommt. Wie im System des innergemeinschaftlichen Waren- und Dienstleistungsverkehrs werden **zusätzliche Informationsanforderungen** gestellt werden. Weiters muss nach dem Vorbild des innergemeinschaftlichen Warenverkehrs und des grenzüberschreitenden Dienstleistungsverkehrs die **Unternehmereigenschaft** des Leistungsempfängers geprüft werden. Daneben müssen die Compliance-Regeln des bisherigen Systems eingehalten werden.

2. Beurteilung des Umsatzes

Im beschriebenen allgemeinen Reverse-Charge-System mit Schwelle steht der leistende Unternehmer bei jedem Inlandsumsatz vor der Frage, ob dieser mit oder ohne Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen ist und die Umsatzsteuer von ihm oder vom Leistungsempfänger abgeführt werden muss. Dies hängt von **zwei Kriterien**, nämlich der **Unternehmereigenschaft** des Leistungsempfängers und dem Erreichen des **Schwellenwertes** bezüglich des Rechnungsbetrages, ab. Bei beiden handelt es sich zwar um objektive Kriterien, doch lassen sich diese für den leistenden Unternehmer mit letzter Sicherheit nicht oder nur mit hohem Aufwand an Zeit und Kosten bestimmen. Für die alltägliche Abwicklung bedarf es daher tauglicher objektiver Anhaltspunkte für die Erfüllung der Kriterien, welche es ermöglichen, die Erfüllung des Tatbestandes mit einem vertretbaren Zeit- und Kostenaufwand mit hinreichender Sicherheit und mit Vertrauensschutz zu beurteilen.⁵³

3. Überprüfung der UID-Nummer

Auf die **Erteilung einer UID-Nummer** iSd Art 28 Abs 1 UStG haben alle Unternehmer (iSd § 2 UStG) und juristische Personen, die nicht Unternehmer sind, grundsätzlich Anspruch, soweit es sich nicht um Schwellenerwerber handelt.⁵⁴ Von den so genannten »Schwellenerwerbern« erhalten Unternehmer, die ausschließlich von der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierung des § 22 UStG erfasste Umsätze tätigen, und Unternehmer, die ausschließlich unecht steuerfreie Umsätze ausführen, eine UID derzeit nur dann, wenn sie diese für innergemeinschaftliche Lieferungen bzw innergemeinschaftliche Erwerbe benötigen.

Sollen **alle Unternehmer als Leistungsempfänger in das System des Übergangs der Steuerschuld** integriert werden, müsste allen – und daher auch Schwellenerwerbern – von Amts wegen eine UID zugeteilt werden. Derzeit ist dies allerdings nur bei Unternehmern, die im Inland Lieferungen und sonstige Leistungen erbringen, die sie zum Vorsteuerabzug berechtigen, oder die die Sonderregelung gemäß Art 25a UStG in Anspruch nehmen, der Fall.⁵⁵ Es könnte aber auch eine Lösung angedacht werden, bei der jenen Unternehmern, die ausschließlich steuerbefreite Umsätze tätigen (insbesondere Kleinunternehmern), wie bisher grundsätzlich keine UID zugeteilt wird und aus Vereinfachungsgründen die Steuerschuld auch dann nicht auf sie übergeht, wenn der Schwellenwert erreicht wird. Ein Vorsteuerabzug wäre in diesem Fall jedenfalls ausgeschlossen, weil einerseits der Schwellenwert erreicht wurde und andererseits bei unechter Befreiung von der Umsatzsteuer gem § 12 Abs 3 UStG der Vorsteuerabzug ohnedies nicht zusteht. Verfügen solche Unternehmer hingegen aus anderen Gründen (wie Beteiligung am innergemeinschaftlichen Warenverkehr) über eine UID, käme es zum Übergang der Steuerschuld bei Umsätzen, die den Schwellenwert erreichen, wenn diese Unternehmer gegenüber dem Leistenden die UID-Nummer verwenden.

Die **Mitteilung der UID-Nummer** und deren Überprüfung durch den leistenden Unternehmer wird idR ausreichendes Indiz für die Annahme der Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers sein. Wie oben ausgeführt, könnte der Unternehmer aber anhand der Umstände des Einzelfalls bei der Lieferung von Gegenständen und der Erbringung von Leistungen, die sich auch für private Verwendung eignen, aber dazu verpflichtet werden, sich zu überzeugen, dass diese für das Unternehmen des Leistungsempfängers dienen. Aufgrund der Anwendung des Schwellenwertes

53 Vgl Cnossen, German and Austrian VAT Proposals to Combat Carousel Fraud, EC TAX REVIEW 2009, 192 ff.

54 Siehe Rz 4338 UStR; dazu Melhardt in Melhardt/Tumpel (Hrsg), UStG² (2015) Art 28 Rz 3 ff.

55 Siehe Rz 4336 UStR.

im Rahmen des allgemeinen Reverse-Charge-Systems mit Schwelle werden Gegenstände und Leistungen des alltäglichen Bedarfs ohnehin idR im Rahmen eines steuerpflichtigen Umsatzes übertragen werden. Nur bei bestimmten höherpreisigen Gegenständen oder Leistungen (zB bei Schmuck und Uhren, Baumaterialien, elektronischen Geräten etc) bestünde die Gefahr der unbesteuerten privaten Verwendung. Dieser zweite Überprüfungsschritt trifft zwar wenige Unternehmer, doch müssten dennoch Vorkehrungen getroffen werden, die es zulassen, mit angemessenem Zeit- und Kostenaufwand diese Compliance-Aufgaben abzuwickeln und entsprechende Rechtssicherheit und Vertrauensschutz erzielen zu können.

4. Berechnung und Erfassung der Rechnungsschwelle

Das zweite wesentliche Kriterium für den Übergang der Steuerschuld in einem allgemeinen Reverse-Charge-System mit Schwelle wäre das **Erreichen des Schwellenwertes**. Dieses Kriterium lässt sich auf den ersten Blick leicht erfassen, wenn ein Blick auf den Rechnungsbetrag genügt. Allerdings ergeben sich auch im Zusammenhang damit eine Reihe von Fragen bei der Berechnung und Erfassung des Erreichens des Schwellenwertes, insbesondere bei mehreren Leistungen durch denselben Unternehmer. Der Leistungsempfänger wird zu überprüfen haben, ob die Abrechnung einer einheitlichen Leistung nicht künstlich in mehrere Rechnungen unter dem Schwellenwert aufgeteilt wurde. Bei Dauerleistungen (wie zB Vermietung) wird aber jedenfalls eine Abrechnung entsprechend dem Abrechnungszeitraum gerechtfertigt sein.

Für die **Berechnung des Schwellenwertes** könnte auf die Vorgangsweise der Rz 2605b UStR bei der Anwendung des § 19 Abs 1e lit b UStG zurückgegriffen werden.⁵⁶ Nachträgliche Minderungen des Entgelts (zB Rabatte, Preisnachlässe, Jahresboni, Retouren) führen nicht zu einer Änderung der ursprünglich ermittelten Grenze. Werden Anzahlungen geleistet, kommt es für die Anwendung der Betragsgrenze auf das Gesamtentgelt und nicht auf die in den Anzahlungs- und Endrechnungen angegebenen Teilentgelte an. Im Rahmen der Auftragsabwicklung bzw des Einkaufs sowie des Rechnungswesens werden in diesen Fällen Vorkehrung zu treffen sein, dass zB bei Anzahlungsrechnungen unter dem Schwellenwert auch dann keine Umsatzsteuer ausgewiesen und auf den Übergang der Steuerschuld verwiesen wird, wenn der spätere Gesamtbetrag den Schwellenwert übersteigt.

5. Rechnungsstellung

Hinsichtlich der **formalen Anforderungen an die Rechnung** ergeben sich bei der Anwendung des allgemeinen Reverse-Charge-Systems mit Schwelle grundsätzlich keine Änderungen gegenüber der bisherigen Rechtslage. Sofern der Schwellenwert nicht erreicht wird oder der Leistungsempfänger nicht als Unternehmer durch Verwendung seiner UID erkennbar ist, bleibt es bei der Steuerschuldnerschaft des leistenden Unternehmers, der in diesem Fall bei im Inland steuerbaren und steuerpflichtigen Lieferungen Umsatzsteuer in der Rechnung ausweisen und ansonsten die Anforderungen des § 11 UStG erfüllen muss. Kommt es hingegen bei Leistungen an Unternehmer zum Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger, darf keine Rechnung mit Umsatzsteuerausweis ausgestellt werden. Der leistende Unternehmer hat auf der Rechnung gegebenenfalls anzumerken, dass er den vom Leistungsempfänger geschuldeten Betrag in dessen Namen und für dessen Rechnung an das Finanzamt abführt.⁵⁷

Fehler bei der Rechnungsstellung können hingegen zur Steuerschuld gem § 11 Abs 12 UStG bzw zum Verlust des Rechts auf Vorsteuerabzug führen. Weist der leistende Unternehmer in einer Rechnung für einen Umsatz, bei dem die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergehen sollte, Umsatzsteuer aus, schuldet er diese gem § 11 Abs 12 UStG, ohne dass der Leistungsempfänger zum Vorsteuerabzug berechtigt wäre. Fehlt hingegen der Ausweis von Umsatzsteuer in einer Rechnung, bei welcher der Schwellenwert für den Gesamtumsatz nicht erreicht wird, kann der Vorsteuerabzug ebenfalls nicht in Anspruch genommen werden.

6. Zusammenfassende Meldung beim Leistenden (und Empfänger)

Eine **Zusammenfassende Meldung** hat der **leistende Unternehmer** derzeit gem Art 21 Abs 3 UStG bis zum Ablauf des auf jeden Kalendermonat (Meldezeitraum) folgenden Kalendermonates, in dem er **innergemeinschaftliche Warenlieferungen** ausgeführt hat, beim Finanzamt abzugeben. Das gilt auch, wenn er im übrigen Gemeinschaftsgebiet **steuerpflichtige sonstige Leistungen** ausgeführt hat, für die der Leistungsempfänger entsprechend Art 196 MwStSyst-RL die Steuer schuldet. Unternehmer, für die das Kalendervierteljahr der Voranmeldungszeitraum ist (§ 21 Abs 2 UStG), haben diese bis zum Ablauf des auf jedes Kalendervierteljahr (Meldezeitraum) folgenden Kalendermonates abzugeben.

Eine vergleichbare **Verpflichtung zur Erstellung einer Zusammenfassenden Meldung für Inlandsumsätze**

⁵⁶ Vgl Ruppe/Achatz, UStG⁴ (2011) § 19 Rz 82.

⁵⁷ Siehe Rz 2601b UStR.

bei Übergang der Steuerschuld wird jedenfalls für den leistenden Unternehmer bestehen müssen. Auf diese Weise kann nachverfolgt werden, welche Leistungen an andere Unternehmer erbracht wurden, für die keine Umsatzsteuer durch den leistenden Unternehmer abgeführt wurde.

Unter Umständen wird aber auch die Verpflichtung zur Erstellung einer **Zusammenfassenden Meldung für den Leistungsempfänger** vorgesehen, wenn für Umsätze die Steuerschuld auf ihn übergeht. Andere Mitgliedstaaten haben schon vergleichbare Regelungen.⁵⁸ In Österreich wurde diesbezüglich schon vorgesorgt, indem gem § 11 Abs 1 Z 3 lit b UStG bei Rechnungen, deren Gesamtbetrag Euro 10.000,- übersteigt, auch die dem Leistungsempfänger vom Finanzamt erteilte UID anzugeben ist, wenn der leistende Unternehmer im Inland einen Wohnsitz (Sitz), seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine Betriebsstätte hat und der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird. Wenn sichergestellt werden kann, dass die Meldungen des Leistenden und des Leistungsempfängers jeweils für denselben Zeitraum zeitnah erfolgen, kann die Finanzverwaltung ohne Verzögerung erkennen, für welche Leistungen keine Umsatzsteuer abgeführt wurde, ohne dass ein Erwerb erfasst wurde. Auf diese Weise können die Nachteile der fehlenden fraktionierten Erhebung zumindest teilweise ausgeglichen werden.

Notwendige Angaben in der Zusammenfassenden Meldung sind gem Art 21 Abs 6 UStG die UID jedes Leistungsempfängers, unter der die steuerpflichtigen Leistungen vom **leistenden Unternehmer** erbracht worden sind, und die Summe der Bemessungsgrundlagen der an ihn erbrachten steuerpflichtigen Leistungen. Diese Angaben müssten getrennt nach Inlandsumsätzen ab dem Schwellenwert und innergemeinschaftlichen Umsätzen erfolgen. Der **Leistungsempfänger** müsste seinerseits die UID jedes leistenden Unternehmers für Inlandsumsätze ab dem Schwellenwert, unter der die steuerpflichtigen Leistungen an ihn erbracht worden sind, und die Summe der Bemessungsgrundlagen der jeweils von einem Leistenden an ihn erbrachten steuerpflichtigen Leistungen im Rahmen einer Zusammenfassenden Meldung übermitteln.

7. Übergang der Steuerschuld

Geht die Umsatzsteuerschuld auf den Leistungsempfänger über, muss dieser die Umsatzsteuer seiner **Umsatzsteuerschuld hinzurechnen**, kann aber gem § 12 Abs 1 Z 3 UStG im selben Voranmeldungszeitraum einen

Vorsteuerabzug geltend machen. Sofern das Recht auf Vorsteuerabzug nicht eingeschränkt ist, saldiert sich der Vorsteuerabzug mit der Steuerschuld auf null, so dass aus diesem Umsatz **keine Umsatzsteuerzahllast** resultiert.

Ist aber der **Leistungsempfänger nicht oder nicht vollständig zum Vorsteuerabzug berechtigt**, bleibt zumindest ein Teil der Umsatzsteuerschuld als Zahllast und muss vom Leistungsempfänger an die Finanzverwaltung abgeführt werden. Es könnte sich auf diese Weise auch für jene Unternehmer, die ansonsten keine Umsatzsteuer an die Finanzverwaltung abführen müssen, weil ihre Umsätze steuerbefreit sind, eine Verpflichtung zur Abfuhr der Umsatzsteuer ergeben, die an sie übergegangen ist.

Der **leistende Unternehmer haftet** nach dem derzeitigen Konzept des Übergangs der Steuerschuld gem § 19 Abs 1 UStG für die auf den Leistungsempfänger übergegangene Steuer. Diese Haftung wird zwar nur dann von Bedeutung sein, wenn der Leistungsempfänger hinsichtlich der übergegangenen Steuerschuld nicht oder nicht zur Gänze zum Vorsteuerabzug berechtigt ist,⁵⁹ dennoch wird auf diese Weise ein faktisch kaum kalkulierbares Risiko für den leistenden Unternehmer vorliegen. Vor allem könnte, falls zB Kleinunternehmer etwa aus Unkenntnis die übergegangene Umsatzsteuer nicht abführen, der leistende Unternehmer dafür haften. Dieses Risiko könnte nur durch eine großzügige, den Vertrauensschutz berücksichtigende Ermessenausübung für die Heranziehung zur Haftung beherrschbar gemacht werden. Alternativ könnte die Möglichkeit geschaffen werden, durch die dedizierte Abfuhr der aus dem Umsatz resultierenden Umsatzsteuer für den Leistungsempfänger im Wege einer Bestätigung durch das Finanzamt den Vorsteuerabzug ausnahmsweise zuzulassen.⁶⁰

Aufzeichnungspflicht besteht gem § 18 Abs 2 Z 4 UStG derzeit für die Bemessungsgrundlagen für die Lieferungen und sonstigen Leistungen, für die die Steuer vom Leistungsempfänger geschuldet wird, getrennt nach Steuersätzen, sowie die hierauf entfallenden Steuerbeträge. Diese Pflicht würde wohl auch in einem allgemeinen Reverse-Charge-System mit Schwelle den Leistungsempfänger treffen. Der leistende Unternehmer müsste die steuerpflichtigen Umsätze, für welche die Umsatzsteuerschuld bei ihm entsteht, gem § 18 Abs 2 Z 1 UStG und gesondert die Entgelte für Umsätze, bei denen die Steuer vom Empfänger der Leistung geschuldet wird, aufzeichnen.⁶¹

⁵⁸ Siehe Borselli, Pragmatic Policies to Tackle VAT Fraud in the European Union, International VAT Monitor, 2008, 333 ff.

⁵⁹ Siehe Rz 2601 b UStR.

⁶⁰ Dazu schon oben Abschnitt III.B.2.

⁶¹ Vgl Ruppe/Achatz, UStG⁴ (2011) § 18 Rz 3 ff.

D. Verteilung der Risiken

1. Risiken des Leistenden

Im bestehenden System stellt der leistende Unternehmer grundsätzlich für steuerpflichtige Umsätze im Inland Umsatzsteuer in Rechnung, vereinnahmt diese vom Leistungsempfänger und führt sie an die Finanzverwaltung ab. Eine Entscheidung über die Person des Leistungsempfängers ist bei Inlandsumsätzen grundsätzlich nicht notwendig. Sehr wohl müssen die leistenden Unternehmer aber schon bisher bei innergemeinschaftlichen Lieferungen und grenzüberschreitenden sonstigen Leistungen Entscheidungen bezüglich der Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers treffen. Dies betrifft aber nur jenen Teil der Unternehmer, die grenzüberschreitende Umsätze haben. Ein großer Teil von (vor allem kleineren) Unternehmern müssen solche Risiken idR nicht tragen, weil sie keine grenzüberschreitenden Umsätze tätigen.

Das Risiko der Fehlbeurteilung der Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers ist beim allgemeinen Reverse-Charge-System mit Schwelle die Entstehung der Schuld für Leistungen, bei denen der Unternehmer davon ausgegangen ist, dass der Abnehmer ebenso Unternehmer und daher die Steuerschuld auf diesen übergegangen ist. Falls der Unternehmer nicht in der Lage ist, die Umsatzsteuer nachzuverrechnen, entsteht bei ihm ein Ausfall. Im umgekehrten Fall, wenn der leistende Unternehmer fälschlicherweise davon ausgegangen ist, dass der Leistungsempfänger nicht Unternehmer ist, entsteht die Steuerschuld wohl idR aufgrund der Rechnung gem § 11 Abs 12 UStG, da er darin wohl Umsatzsteuer ausgewiesen hat. Die Rechnung kann allerdings berichtigt werden, sodass nicht endgültig ein Schaden für den Leistenden eintritt, selbst wenn der Abnehmer die Umsatzsteuer nicht bezahlt.⁶² Das Risiko der Fehlbeurteilung der Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers ergibt sich insbesondere auch in jenen Fällen, in denen sich der Empfänger als eine andere Person ausgibt oder vorgibt, im Auftrag eines anderen Unternehmers zu agieren. Dieselben Probleme treten aber bereits in den Fällen der innergemeinschaftlichen Lieferungen oder grenzüberschreitenden Dienstleistungen auf und können daher auf dieselben Weise gelöst werden⁶³. Insbesondere könnte eine Art 7 Abs 4 UStG vergleichbarer Vertrauensschutz unter den dort aufgestellten Voraussetzungen, dem leistenden Unternehmer zusätzliche Sicherheit geben.

Die Fehlberechnung des Schwellenwertes kann dazu führen, dass von einem Erreichen des Schwellenwertes

und damit von einem Übergang der Steuerschuld ausgegangen wird, tatsächlich aber der leistende Unternehmer Steuerschuldner ist (und umgekehrt). Die Risiken sind dieselben wie bei der Fehlbeurteilung hinsichtlich der Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers.

Wird wie bisher gem § 19 Abs 1 UStG eine Haftung des leistenden Unternehmers für die Fälle normiert, in denen die Steuerschuld übergegangen ist und der Leistungsempfänger, soweit er nicht oder nicht vollständig zum Vorsteuerabzug berechtigt war, die Umsatzsteuerzahllast nicht bezahlt hat, ergibt sich für den leistenden Unternehmer ein **nicht unerhebliches und weitgehend unkalkulierbares Risiko**. Der leistende Unternehmer kann idR nicht wissen, ob der Leistungsempfänger (teilweise) nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, weil er zB steuerbefreite Umsätze ausführt oder die Leistung außerhalb seiner wirtschaftlichen Tätigkeit nutzt. Dieses Risiko könnte nur dadurch verringert werden, dass das Ermessen bei der Inanspruchnahme der Haftung im Hinblick auf den Vertrauensschutz möglichst zurückhaltend von Seiten der Finanzverwaltung ausgeübt wird. Eine Erleichterung könnte dadurch erreicht werden, dass der leistende Unternehmer die Umsatzsteuer nach dem (umgekehrten) Vorbild des § 27 Abs 4 UStG an das Finanzamt abführt und für den Vorsteuerabzug durch den Leistungsempfänger dediziert.

Im Vergleich mit der derzeitigen Rechtslage fällt das Risiko der Fehlbeurteilung von Leistungen idS § 19 Abs 1a bis 1e UStG bei der Einführung eines allgemeinen Reverse-Charge-Systems mit Schwelle angesichts des damit verbundenen generellen Reverse-Charge-Systems weg. So müssen Unternehmer beispielsweise nicht mehr beurteilen, ob und wie Bauleistungen besteuert werden.

2. Risiken des Unternehmers als Leistungsempfänger

Beim Übergang der Steuerschuld im Rahmen des allgemeinen Reverse-Charge-System mit Schwelle entsteht im Vergleich zur bisherigen Rechtslage kein zusätzliches Risiko, denn eine etwaige Umsatzsteuerzahllast wegen fehlendem Vorsteuerabzugs wirkt sich gleich aus, unabhängig davon ob die Steuer durch den leistenden Unternehmer oder Leistungsempfänger abgeführt wird.

Ein Risiko für den Leistungsempfänger entsteht allerdings dann, wenn der Vorsteuerabzug bei Verrechnung der Umsatzsteuer wegen Fehlbeurteilung bezüglich des Erreichens des Schwellenwertes oder der Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers versagt wird, da es eigentlich zum Übergang der Steuerschuld gekommen wäre. Das Risiko wird allerdings als gering anzusehen sein, denn den Schwellenwert und

⁶² Vgl. Kollmann/Schuchter in Melhardt/Tumpel (Hrsg.), UStG² (2015) § 11 Rz 223 ff.

⁶³ Rz 4017 ff UStR.

seine eigene Unternehmereigenschaft wird der Leistungsempfänger wohl unschwer feststellen können. Ein Risiko des Leistungsempfängers besteht überdies darin, dass er hinsichtlich der Art der Leistung eine Fehlbeurteilung vornimmt und daher die falsche Befreiung oder den falschen Steuersatz anwendet. Dies wirkt sich allerdings idR nur bei Unternehmen aus, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind. Gerade (befreite) Kleinunternehmer können allerdings davon betroffen sein. Eine Situation, die sich allerdings heute bereits ergibt, wenn diese innergemeinschaftliche Erwerbe aus dem Ausland über der Erwerbsschwelle oder generell grenzüberschreitende Dienstleistungen beziehen. In einem System generellen Reverse-Charge-Systems mit Schwelle wird dieses Risiko vermindert, da Kleinunternehmer idR in seltenen Fällen Erwerbe über dem Schwellenwert von zB Euro 10.000,- tätigen, bei welchen der Steuersatz unklar ist. Zudem könnte vorgesehen werden, dass Kleinunternehmer, die nicht über eine UID-Nr. verfügen, ohnedies auch bei Erwerben über dem Schwellenwert entsprechend dem allgemeinen System vorgehen.

Allerdings sinkt das Risiko des Leistungsempfängers in jenen Fällen, in denen ansonsten der Vorsteuerabzug gem § 12 Abs 14 UStG in Frage gestellt werden konnte, wenn im Zusammenhang mit einem vorangegangenen oder nachfolgenden Umsatz ein Finanzvergehen verbunden war, sobald es zum Übergang der Steuerschuld kommt, da keine Gefahr besteht, dass die Umsatzsteuer vom leistenden Unternehmer unrechtmäßig nicht abgeführt wird.

3. Risiken des Nichtunternehmer als Leistungsempfänger

Für Nichtunternehmer sollte auch bei einem allgemeinen Reverse-Charge-System mit Schwelle **kein zusätzliches Risiko** entstehen. Sofern die Umsatzsteuer vom leistenden Unternehmer verrechnet wird und vom Leistungsempfänger gezahlt wird, ergibt sich kein größeres Risiko als bisher. Nimmt der leistende Unternehmer an, dass es zum Übergang der Steuerschuld kommt, wird dieser wohl keine Umsatzsteuer verrechnen und daher wird kein zusätzliches Steuerrisiko für den Abnehmer entstehen.

4. Vertrauensschutz von Leistenden

Als **Ausgleich für das gestiegene Risiko für den leistenden Unternehmer**, welches sich aufgrund einer Fehlbeurteilung der Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers ergeben kann, könnten mehrere Vertrauensschutzregelungen bei der Neufassung des Gesetzes im Zuge der Umsetzung des allgemeinen Reverse-Charge-Systems mit Schwelle implementiert

werden. Sofern der Leistungsempfänger eine UID-Nummer angegeben hat, sollte der leistende Unternehmer grundsätzlich von der Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers und von der Nutzung für den Unternehmensbereich ausgehen können. Eine Ausnahme müsste wohl dann gelten, wenn sich der Gegenstand oder die Dienstleistung im besonderen Maß für die private Nutzung eignet (zB Baumaterialien, Schmuck etc). In diesem Fall müsste auf andere Weise vorgegangen werden. So könnte bei Verrechnung und Zuordnung der Umsatzsteuer zu einem Leistungsempfänger ausnahmsweise die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs bestehen, wenn die Finanzverwaltung die Abfuhr der Umsatzsteuer bestätigt hat.

Der Vertrauensschutz könnte an die **Überprüfung der UID-Nummer im Rahmen des Bestätigungsverfahrens** des Art 28 Abs 2 UStG geknüpft sein (vgl Art 18 Abs 1 lit a MwSt-Durchführungsverordnung). Dafür müssten entweder die technischen Voraussetzungen (zB wie bei einer Kreditkartenabfrage) für eine lückenlose Prüfung geschaffen werden oder eine Überprüfung in regelmäßigen Abständen für die Gewährung des Vertrauensschutzes genügen. Vertrauensschutz sollte auch dann gewährt werden, wenn der Leistungsempfänger noch keine individuelle UID-Nummer erhalten hat, jedoch mitteilt, dass er die Zuteilung einer solchen Nummer beantragt hat und der Leistungserbringer anhand eines anderen Nachweises feststellt, dass es sich bei dem Leistungsempfänger um einen Unternehmer handelt, der verpflichtet ist, sich für Mehrwertsteuerzwecke erfassen zu lassen, und mittels handelsüblicher Sicherheitsmaßnahmen (wie beispielsweise der Kontrolle der Angaben zur Person oder von Zahlungen) in zumutbarem Umfang die Richtigkeit der vom Leistungsempfänger gemachten Angaben überprüft (vgl Art 18 Abs 1 lit b MwSt-Durchführungsverordnung).

Die **Kontrolle der Angaben zur Person** (zB nach dem Vorbild des Art 7 Abs 4 UStG) oder von **Zahlungen** (zB im bargeldlosen Überweisungsverkehr oder mittels Debit- oder Kreditkarte) könnten ebenfalls Anknüpfungspunkte für die Gewährung des Vertrauensschutzes in die Person des Abnehmers, insbesondere bei der Abholung von Gegenständen sein. Auf diese Weise könnte sichergestellt werden, dass der Abholende zumindest ausgeforscht werden kann, wenn es wegen des Übergangs der Steuerschuld ansonsten zu einem un versteuerten Endverbrauch käme.

Erlassen bei der Inanspruchnahme der **Haftung des leistenden Unternehmers beim Übergang der Steuerschuld** sollte im Hinblick auf den Vertrauensschutz möglichst zurückhaltend von Seiten der Finanzverwaltung ausgeübt werden. Der leistende Unternehmer könnte die Umsatzsteuer nach dem (umgekehrten) Vorbild des § 27 Abs 4 UStG an das Finanzamt abführen

und für den Vorsteuerabzug durch den Leistungsempfänger dedizieren.⁶⁴

E. Prüfung der Umsatzsteuer durch die Finanzverwaltung

Die Rechtsfolgen und damit die Konsequenzen hinsichtlich der Steuerabfuhr im Rahmen eines allgemeinen Reverse-Charge-Systems mit Schwelle sind für die Finanzverwaltung nicht neu, wenngleich der Umfang im Vergleich zum bestehenden System unterschiedlich ist. Es bleibt daher für die Finanzverwaltung wie bisher die **Abfuhr der Umsatzsteuer, die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs und den Eigenverbrauch** bei jedem Unternehmer zu überprüfen.

Neu wäre in einem allgemeinen Reverse-Charge-System mit Schwelle, dass ein großer Anteil an **Umsatzsteuerzahllast beim Unternehmen des Einzelhandels** verbleibt, weil in den Vorstufen keine Umsatzsteuerzahlungen an die Finanzverwaltungen erfolgt. Die Finanzverwaltung müsste daher die Prüfungsschwerpunkte auf Unternehmen konzentrieren, die für den Endverbrauch geeignete Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen erbringen. Allenfalls müssten die Zahlungs- und Fälligkeitsfristen verkürzt werden, um Ausfälle speziell aufgrund von Insolvenzen im Einzelhandelsbereich zu verringern.

Bei **nicht im Einzelhandel tätigen Unternehmen** könnte es ausreichend sein, dass die Finanzverwaltung nur im Wege des elektronischen Datenabgleichs überprüft, ob Eingangs- und Ausgangsleistungen übereinstimmen, was durch die Ausweitung des Systems der Zusammenfassenden Meldungen möglich sein müsste. Somit könnten Prüfungskapazitäten frei werden, die auf die Bereiche verlagert werden könnten, bei den die Gefahr der Steuerhinterziehung besteht.

Neue Prüfungsschwerpunkte ergeben sich vor allem in jenen Bereichen, in denen sich Private als Unternehmer ausgeben, um dadurch eine unbesteuerbare Lieferung oder sonstige Leistung (über dem Schwellenwert) beziehen zu können. Um diesen als »Ameisenbetrug« bezeichneten möglichen Phänomenen begegnen zu können, wäre es notwendig, in Branchen, die sich dafür im Besonderen eignen, wie zB bei Baustoffen, Schmuck etc besondere Vorkehrungen zu treffen.

F. Verhältnis zu Inlandsumsätzen

Im Verhältnis zum Ausland ändert sich durch die Umstellung auf ein allgemeines Reverse-Charge-System mit Schwelle für Inlandsumsätze grundsätzlich nichts.

Bei grenzüberschreitenden Umsätzen an Unternehmer geht die Steuerschuld idR auf den Leistungsempfänger über, der durch den Vorsteuerabzug von der Umsatzsteuer entlastet wird. Steuerschuldner der anschließenden Lieferungen im Inland ist entweder der leistende Unternehmer oder bei Übergang der Steuerschuld der Leistungsempfänger.

G. Unterschiede zwischen dem bestehenden und dem allgemeinen Reverse-Charge-System mit Schwelle

Der wesentliche Unterschied zwischen dem bestehenden und einem allgemeinen Reverse-Charge-System mit Schwelle in der oben beschriebenen Weise besteht darin, dass für einen **größeren Teil der Umsätze als bisher es zu einem Übergang der Steuerschuld** auf den Leistungsempfänger kommt und daher in einem größeren Umfang als bisher Umsätze stattfinden, bei denen keine Umsatzsteuer mit dem Preis verrechnet und vom Lieferanten oder Dienstleister an die Finanzverwaltung abgeführt werden muss. Erstmals müssten auch für Inlandsumsätze Zusammenfassende Meldungen erstellt werden, in denen sämtliche Leistungen sowie deren Leistungsempfänger und die Bemessungsgrundlagen angeführt sein müssten. Im Wesentlichen entspräche diese Vorgangsweise aber jener, die bereits für innergemeinschaftliche Umsätze bekannt und implementiert ist. Die Unternehmer müssten für jeden Inlandsumsatz zunächst den Gesamtrechnungsbetrag dahingehend überprüfen, ob der Schwellenwert erreicht wird. Bei Erreichen des Schwellenwertes müsste in Folge die Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers festgestellt werden, um beurteilen zu können, ob es zum Übergang der Steuerschuld kommt.

IV. Konsequenzen der Ausweitung des Übergangs der Steuerschuld für Inlandsumsätze für Unternehmer

A. Steuerpflichtige Unternehmer mit grenzüberschreitenden Umsätzen

Unternehmer, die sich schon bisher am innergemeinschaftlichen Warenverkehr und grenzüberschreitenden Dienstleistungsverkehr beteiligt haben, müssen grundsätzlich bereits alle **organisatorischen Maßnahmen** haben, die auch im Rahmen eines allgemeinen Reverse-Charge-System mit Schwelle benötigt werden. Allerdings müssten sie diese organisatorischen Einrichtungen für Inlandsumsätze adaptieren und im Vergleich zur bisherigen relativ einfachen Vorgangsweise, bei welcher generell (sofern keine Befreiung vorgesehen war) Umsatzsteuer verrechnet wurde, das Vorlie-

64 Vgl. Tumpel, A Hybrid VAT System in the European Union, Tax Notes International 2007, 17 ff.

gen der Voraussetzungen für den Übergang der Steuerschuld, wie das Erreichen des Schwellenwertes in der Rechnung sowie die Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers (bzw. seine UID-Nummer) überprüfen.

Die Verpflichtung des leistenden Unternehmers zur **Überprüfung der Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers** auch für Inlandsumsätze bedeutet eine Ausweitung der Pflichten mit den damit verbundenen **Kosten und dem Risiko der Fehlbeurteilung** gegenüber dem bisherigen System, wo dies nur für innergemeinschaftliche und grenzüberschreitende Lieferungen notwendig ist. **Zusätzlicher administrativer Aufwand** entsteht durch die Erfassung von Inlandsumsätzen im Rahmen der Zusammenfassenden Meldungen. **Zusätzliches Risiko** ergibt sich aufgrund der Haftung für die Umsatzsteuer, die auf den Leistungsempfänger übergeht. Ob für den leistenden Unternehmer ein **Liquiditäts- und Zinsvorteil oder -nachteil** entsteht, hängt von der Zahlungsabwicklung ab. Geht bei der Anwendung des allgemeinen Reverse-Charge-Systems mit Schwelle die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger über, kommt es zu keinen Zahlungsströmen im Hinblick auf die Umsatzsteuer, die somit neutral wirkt. Für den leistenden Unternehmer ergibt sich aufgrund der Umstellung auf das allgemeine Reverse-Charge-System mit Schwelle für Inlandsumsätze, soweit ersichtlich gegenüber dem bisherigen kein zusätzlicher Vorteil.

Die **Gefahr der Fehlbeurteilung** des Umsatzes durch den Leistungsempfänger sollte bei Einführung eines allgemeinen Reverse-Charge-System mit Schwelle **gering** sein, da er über seine eigene Unternehmereigenschaft Bescheid wissen sollte und das Erreichen des Schwellenwertes leicht nachprüfbar ist. Der Übergang der Steuerschuld sollte für Unternehmer, die sich bereits am innergemeinschaftlichen Waren- und Dienstleistungsverkehr beteiligen, zu **keiner wesentlichen zusätzlichen Belastung** führen, da es bloß um die Erfassung der übergegangenen Umsatzsteuerschuld im Rahmen der Umsatzsteuervoranmeldung und die Saldierung mit dem Vorsteuerabzug geht. Sollte daraus hingegen eine Umsatzsteuerzahllast resultieren, führt dies ebenfalls zu **keiner wesentlichen Mehrbelastung**, weil ansonsten die Umsatzsteuer an den leistenden Unternehmer zu zahlen wäre. Ob für den Leistungsempfänger ein Liquiditäts- und Zinsvorteil oder -nachteil entsteht, hängt von der Zahlungsabwicklung ab. **Zusätzlicher administrativer Aufwand** könnte durch die Erfassung von Inlandsumsätzen im Rahmen der Zusammenfassenden Meldungen durch den Leistungsempfänger entstehen, wie dies nach dem Richtlinien-vorschlag der Kommission vorgesehen ist. Ein **Vorteil für den Leistungsempfänger** könnte darin gesehen

werden, dass im Falle des Übergangs der Steuerschuld keine Gefahr besteht, dass der Vorsteuerabzug wegen formaler Fehler bei der Rechnung oder gem § 12 Abs 14 UStG aberkannt wird.

B. Steuerpflichtige Unternehmer ohne oder mit geringen grenzüberschreitenden Umsätzen

Unternehmer ohne oder mit nur geringen Umsätzen im innergemeinschaftlichen Waren- und Dienstleistungsverkehr haben bei der Umstellung auf ein allgemeines Reverse-Charge-System mit Schwelle für Inlandsumsätze **grundsätzlich dieselben Risiken und administrativen Aufwand** wie jene Unternehmer mit regelmäßigen grenzüberschreitenden Umsätzen. Hinzukommt aber, dass diese **weder Einrichtungen noch die Erfahrung der Abwicklung von Umsätzen** haben, bei denen die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergeht. Sofern diese Umsätze auch nicht häufig vorkommen, könnten diese auch nicht die Routine in der Abwicklung entwickeln, die eine sichere und kostengünstige Abwicklung ermöglichen.

C. Steuerbefreite Unternehmer

Bezüglich der steuerbefreiten Leistungen von Unternehmern würde sich durch die Einführung eines allgemeinen Reverse-Charge-Systems mit Schwelle **grundsätzlich nichts ändern**. Die Unternehmer wären hinsichtlich ihrer Ausgangsleistungen nur insofern betroffen, als diese aufgrund der Ausübung einer Option gem § 6 Abs 2 oder 3 UStG steuerpflichtig wären. Werden beispielsweise Grundstückslieferungen an Unternehmer steuerpflichtig ausgeführt, käme es regelmäßig zum Übergang der Steuerschuld, sodass der liefernde Unternehmer dafür Vorkehrungen zu treffen hätte, welche ihn ansonsten nicht treffen würden. Gerade in diesen Fällen wird das Risiko der Haftung für die übergegangene Steuerschuld ein wesentliches Risiko darstellen.

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**. Anders als im bisherigen System, in dem der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer mit dem Preis der Leistung an den leistenden Unternehmer bezahlt, entsteht die Steuerschuld bei ihm und er wird zu Abfuhr an die Finanzbehörden verpflichtet. Sofern er ansonsten aufgrund der Steuerbefreiung keine Umsatzsteuer abführt, wird er für solche Umsätze nunmehr zur Abgabe von Voranmeldungen mit dem Ausweis der Umsatzsteuerschuld und zur Abfuhr der Steuer an das Finanzamt verpflichtet sein. Er muss daher die jeweiligen

organisatorischen Maßnahmen verbunden mit entsprechenden **zusätzlichen Aufwand treffen, um die fristgerechte Abfuhr zu gewährleisten**. Verfügt der 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, entsprechend der Regelung für **Schwellenerwerber** iSd Art 1 Abs 4 UStG, dass es 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.⁶⁵

D. Vermieter

Vermieter beteiligen sich idR nicht am innergemeinschaftlichen Waren- und Dienstleistungsverkehr. Sie verfügen daher nicht über die Einrichtungen zur Erfüllung der Compliance im Zusammenhang mit dem Übergang der Steuerschuld. Die Umsätze der Vermieter sind idR steuerpflichtig, wenn es sich um die Wohnungs- oder Garagenvermietung handelt oder wenn bei der Geschäftsraumvermietung gem § 6 Abs 2 UStG für die Steuerpflicht optiert wurde. Dementsprechend kann (mit Ausnahme der Vermietung als Kleinunternehmer oder bei Liebhaberei) vom Übergang der Steuerschuld abgesehen werden, wenn der Rechnungsbetrag den Schwellenwert übersteigt. Dies wird zwar nur selten, wie zB iZm mit der Herstellung, Erwerb oder Renovierung der Immobilie der Fall sein, dennoch muss für solche (seltenen) Fälle dann vorgesorgt werden. Dies ist mit nicht unerheblichen Aufwand für die **Einrichtung der entsprechenden Systeme sowie einem entsprechenden Risiko** verbunden.

E. Kleinunternehmer

Kleinunternehmer, deren Umsätze Euro 30.000,- im Kalenderjahr nicht übersteigen, sind gem § 6 Abs 1 Z 27 UStG von der **Umsatzsteuer befreit**. Sie können allerdings gem § 6 Abs 3 UStG zur Regelbesteuerung optieren. Sofern ihre Umsätze steuerbefreit sind, ändert sich hinsichtlich ihrer Ausgangsumsätze grundsätzlich nichts, da keine Steuerschuld entsteht.

Sie wären grundsätzlich wie befreite oder steuerpflichtige Unternehmer in einem allgemeinen Reverse-Charge-System mit Schwelle als Leistungsempfänger eingebunden. Sie müssten daher die jeweiligen organisatorischen Maßnahmen mit entsprechenden **zusätzlichem Aufwand** treffen, um die fristgerechte Abfuhr der übergegangenen Umsatzsteuer zu gewährleisten und

gegebenenfalls die Eingangsumsätze im Rahmen einer Zusammenfassenden Meldung erfassen. Die Fälle werden aufgrund des Schwellenwertes nicht allzu häufig sein.

Zur Vermeidung zusätzlicher Compliance und Risiken könnten ausschließlich unecht steuerbefreite Umsätze tätigende Unternehmer, wie vor allem Kleinunternehmer, **keine UID-Nummer erhalten oder, wenn sie diese nicht verwenden**, der Übergang der Steuerschuld auch bei Erreichen des Schwellenwertes nicht erfolgen. Der leistende Unternehmer hätte dann wie bei Lieferungen an Nichtunternehmer die Umsatzsteuer auszuweisen und an das Finanzamt abzuführen, der Empfänger hätte (ohnedies) keinen Vorsteuerabzug. Dies könnte gerade für Kleinunternehmer die Compliance in einem allgemeinen Reverse-Charge-System mit Schwelle wesentlich erleichtern, denn es müssten keine Systeme zur Abwicklung des Übergangs der Steuerschuld eingerichtet und unterhalten werden. Eine Beeinträchtigung der Wirksamkeit des allgemeinen Reverse-Charge-Systems mit Schwelle sollte gering sein, da die Leistungsempfänger in diesem Fall nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind. Natürlich bleibt Missing-Trader-Fraud möglich, doch ist diese Gefahr nicht größer als bei Geschäften mit Konsumenten.

F. Pauschalierte Unternehmer

Unternehmer können gem § 14 Abs 1 UStG die abziehbaren Vorsteuerbeträge wahlweise nach **Durchschnittssätzen** in Höhe von 1,8 % des Gesamtumsatzes aus Tätigkeiten im Sinne des § 22 und § 23 EStG mit Ausnahme der Umsätze aus Hilfgeschäften, höchstens jedoch mit einer abziehbaren Vorsteuer von Euro 3.960,-, berechnen. Mit diesem Durchschnittssatz werden sämtliche Vorsteuern abgegolten, ausgenommen Vorsteuerbeträge für Lieferungen von Wirtschaftsgütern des abnutzbaren Anlagevermögens, deren Anschaffungskosten Euro 1.100,- übersteigen, sowie für die Lieferung von Grundstücken des Anlagevermögens. Vorsteuerbeträge für sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Herstellung von abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, deren Herstellungskosten Euro 1.100,- übersteigen, sind ebenfalls zusätzlich abzugsfähig. Dasselbe gilt für Vorsteuerbeträge für Lieferungen von Waren, Rohstoffen, Halberzeugnissen, Hilfsstoffen und Zutatzen, die nach ihrer Art und ihrem betrieblichen Zweck in ein Wareneingangsbuch (§ 128 BAO) einzutragen sind oder einzutragen wären, sowie Vorsteuerbeträge für Fremdlöhne, soweit diese unmittelbar in Leistungen eingehen, die den Betriebsgegenstand bilden.⁶⁶

65 Tumpel, A Hybrid VAT System in the European Union, Tax Notes International 2007, 16 ff.

66 Ruppe/Achatz in Ruppe/Achatz (Hrsg.), Umsatzsteuergesetz: Kommentar⁴ (2011), § 14 Rz 1 ff.

Wären diese Unternehmer über die Pauschale hinaus nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, könnte zur Vereinfachung wie bei Kleinunternehmern, auf den Übergang der Steuerschuld verzichtet werden, wenn diese über keine UID-Nummer verfügen oder diese nicht angeben. Zumal ein Vorsteuerabzug aber zusätzlich zur Pauschale in bestimmten Fällen zusteht, müssten diese Unternehmer in das **allgemeine Reverse-Charge-System mit Schwelle wie andere Unternehmer auch eingebunden** werden. Dementsprechend müssten diese Unternehmer nicht nur für Ausgangsumsätze das allgemeine Reverse-Charge-System mit Schwelle anwenden, sondern auch als Leistungsempfänger und hätten daher die damit verbundenen Kosten und Risiken zu tragen.

G. Exkurs: Pauschalierte Land- und Forstwirte

Für pauschalierte Land- und Forstwirte iSd § 22 Abs 1 UStG, deren im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ausgeführte Umsätze Euro 400.000,- nicht übersteigen, wird die Steuer für diese Umsätze mit 10 % bzw. 13 % der Bemessungsgrundlage festgesetzt. Die diesen Umsätzen zuzurechnenden Vorsteuerbeträge werden jeweils in gleicher Höhe festgesetzt. Auf diese Weise entsteht **keine Umsatzsteuerzahllast**, da sich die Umsatzsteuerschuld und der Vorsteuerabzug in derselben Höhe gegenüberstehen und daher auf null saldieren. Es könnten daher die Überlegungen, wie für befreite Kleinunternehmer⁶⁷ auch auf pauschalierte Land- und Forstwirte als Leistungsempfänger übertragen werden.

H. Exkurs: Privatpersonen

Für Privatpersonen würde sich in einem allgemeinen Reverse-Charge-System mit Schwelle grundsätzlich nichts ändern. Soweit diese Personen nicht als Unternehmer auftreten, würde Umsatzsteuer in Rechnung gestellt. Steuerschuldner wäre wie bisher der Unternehmer, sodass **weder zusätzliches Risiko noch zusätzliche Kosten für Privatpersonen entstehen**.

I. Exkurs: Sonstige Nichtunternehmer

Körperschaften des öffentlichen oder des privaten Rechts können Unternehmer sein. Dementsprechend wären auch in einem allgemeinen Reverse-Charge-System mit Schwelle, die für Unternehmer geltenden Regelungen für sie anwendbar. Dies wird auch dann der Fall sein, wenn diese Leistungen für den Bereich der nichtwirtschaftlichen Tätigkeit beziehen. Es gelten daher

hinsichtlich der **Risiken und zusätzlichen Kosten, die für Unternehmer getroffenen Aussagen**.⁶⁸

Haben Körperschaften des öffentlichen oder privaten Rechts hingegen **keine wirtschaftliche Tätigkeit** sind diese grundsätzlich **wie Privatpersonen** zu behandeln, was zu keinen zusätzlichen Belastungen führen würde. Allerdings können diese dennoch über eine UID-Nummer verfügen. **Verwenden sie die UID-Nummer** für Leistungen, bei denen der Rechnungsbetrag den Schwellenwert übersteigt, würden sie **wie Unternehmer behandelt** und es ginge die Steuerschuld über. Die Körperschaften müssten in diesem Falle die **Kosten und Risiken dafür übernehmen**.

J. Exkurs: Finanzverwaltung

Das BMF erwartet sich vom Umstieg auf ein allgemeines Reverse-Charge-System mit Schwelle die **Verhinderung von Ausfällen der Umsatzsteuer** aufgrund von Missing-Trader-Fraud. Soweit die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergeht und daher Umsatzsteuer nicht gezahlt wird, sollte es auch zu keinem Ausfall kommen können. Sehr wohl könnte es zu einem solchem Ausfall allerdings bei Umsätzen unter dem Schwellenwert kommen. Das Betrugspotential wäre allerdings eingeschränkt, da innerhalb kurzer Zeit keine allzu großen Umsätze getätigt werden könnten.

Zusätzliches Betrugspotential entstünde allerdings in jenen Fällen, in denen sich Private als Unternehmer ausgeben. Dies ist in Bezug auf innergemeinschaftliche Lieferungen schon bisher gegeben, ohne dass dies als großes Problem bisher aufgefallen wäre. Zur Verhinderung zusätzlicher Betrugsfälle wird ein Informationssystem vergleichbar dem innergemeinschaftlichen Informationsaustausch für Inlandsumsätze aufgebaut werden müssen, bei denen keine Umsatzsteuer vom leistenden Unternehmer abgeführt wird. Die technischen Voraussetzungen müssen von der Finanzverwaltung vorgehalten werden und die Einhaltung der Bestimmungen überprüft werden. Sollten sich aufgrund der Informationen von Leistenden und Leistungsempfänger Differenzen ergeben, müssten diese durch zusätzliche Erhebungsmaßnahmen abgeklärt werden.

Zu einer **Verringerung des Risikos der Finanzverwaltung** kommt es im Hinblick auf Aufkommensausfälle aufgrund von Insolvenzen von Herstellern und Zwischenerwerbern, da diese bei einem allgemeinen Reverse-Charge-System mit Schwelle wegen des Übergangs der Steuerschuld mit Saldierung der Vorsteuern oftmals nur geringe Zahllasten haben.

Im Gegenzug kommt es aber zu einer **Erhöhung des Ausfallrisikos** bei jenen Unternehmen, die an Endver-

67 Siehe IV.E.

68 Siehe IV.A. und IV.B.

braucher oder unecht steuerbefreite Unternehmer leisten. Wegen des Wegfalls der fraktionierten Erhebung der Umsatzsteuer entsteht auf dieser Stufe die gesamte Umsatzsteuerzahllast, sodass ein Ausfall durch Steuerhinterziehung oder Insolvenz auf dieser Stufe sich für den Fiskus besonders stark auswirkt. Es wird daher von Seiten des Gesetzgebers notwendig sein, zB durch die Verkürzung der Fälligkeit bei hohen Umsätzen im Insolvenzfall und durch die Finanzverwaltung durch laufende Kontrollen der Liquidität, möglichst geringe Insolvenzforderungen entstehen zu lassen. Gleichzeitig werden gerade die für Steuerhinterziehung gefährdeten Wirtschaftsbereiche, wie zB Baustoffhandel von der Finanzverwaltung laufend besonders kontrolliert werden.

V. Einmalige Umstellungskosten für Unternehmer aufgrund der Ausweitung des Übergangs der Steuerschuld für Inlandsumsätze

A. Einrichtung des Umstellungsprozesses

Sobald die Entscheidung für die Einführung eines allgemeinen Reverse-Charge-Systems mit Schwelle durch den Gesetzgeber getroffen wurde, werden sich betroffene Unternehmer auf die Umstellung vorbereiten müssen. Die **Planung und Einrichtung des Umstellungsprozesses** auf das allgemeine Reverse-Charge-System mit Schwelle in den Unternehmen wird in einer ersten Phase zusätzliche Kosten im Vergleich mit der Beibehaltung des bisherigen Systems verursachen.⁶⁹

Es muss die neue Rechtslage und deren Auswirkungen für das Unternehmen analysiert werden und die Umstellungsmaßnahmen identifiziert werden. Danach werden die **Ausarbeitung der Umstellungsmaßnahmen und deren organisatorische Implementierung** notwendig. Diese müssen getestet, allenfalls adaptiert und ausgerollt werden.

Im Folgenden werden die allgemein identifizierten notwendigen **Umstellungsmaßnahmen und die damit verbundenen Einführungskosten beschrieben**. Für eine betragsmäßige Kostenschätzung bedürfte es jedoch einer empirischen Untersuchung. Zudem werden die exakten Kosten unternehmensindividuell voraussichtlich stark unterschiedlich sein.

B. Zusätzliche Erfassung von UID-Nummern von Lieferanten und Kunden

Bei **Rechnungen, deren Gesamtbetrag Euro 10.000,- übersteigt**, ist schon bisher gem § 11 Abs 1 Z 3 lit b UStG die dem Leistungsempfänger vom Finanzamt erteilte UID-Nummer anzugeben, wenn der leistende Unternehmer im Inland einen Wohnsitz (Sitz), seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine Betriebsstätte hat und der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird. Sollte daher der Schwellenwert beim Umstieg auf ein allgemeines Reverse-Charge-System mit Schwelle Euro 10.000,- betragen, hätten zumindest jene leistenden Unternehmer, die schon bisher regelmäßig an Leistungsempfänger Umsätze tätigen, deren Entgelt Euro 10.000,- übersteigt, die UID-Nummern schon erfasst. Wäre der Schwellenwert allerdings niedriger angesetzt, wie zB von Deutschland 2006 vorgeschlagen Euro 5.000,-, müssten auch diese Unternehmen für bestehende Kunden, die UID-Nummern systematisch erfassen, was mit entsprechendem zusätzlichem Verwaltungsaufwand verbunden wäre⁷⁰.

Zusätzlicher Verwaltungsaufwand ergibt sich für leistende Unternehmer, die die **UID-Nummern der Kunden erfassen müssen**, deren Umsätze mindestens den Schwellenwert erreichen. Sollte bei der Einführung des allgemeinen Reverse-Charge-Systems mit Schwelle auch vorgesehen werden, dass die Leistungsempfänger Umsätze, bei denen die Steuerschuld auf sie übergegangen ist, in ihrer Zusammenfassenden Meldung aufnehmen müssen, käme zusätzlicher Verwaltungsaufwand auch auf solche Unternehmer zu, die dann die UID-Nummern ihrer Lieferanten systematisch erfassen müssten.

C. Einrichtung oder Erweiterung des UID-Nummernüberprüfungsmechanismus

Die Überprüfung der UID-Nummer kann online zB über <http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies> erfolgen. Jene Unternehmen, die sich **schon bisher als Lieferanten oder Leistenden am innergemeinschaftlichen Waren- und Dienstleistungsverkehr** beteiligt haben, werden wohl ein System für UID-Nummernüberprüfung eingerichtet haben, das im Falle der Einführung des allgemeinen Reverse-Charge-Systems mit Schwelle auch dafür genutzt bzw. erweitert werden müsste.

Jene **Unternehmer, die bisher keinen UID-Nummernüberprüfungsmechanismus implementiert haben**,

⁶⁹ PWC Study in respect of introducing an optional reverse charge mechanism in the EU VAT Directive, Final Report to the European Commission, 20 June 2007, TAXUD/2007/DE/305.

⁷⁰ PSP Peters Schönberger GmbH, Planspiel zur systembezogenen Änderung bei der Umsatzsteuer »Reverse-Charge-Verfahren«, Zusammenfassender Ergebnisbericht, November 2005.

müssten bei der Einführung eines allgemeinen Reverse-Charge-Systems mit Schwelle einen solchen einführen, wenn sie Umsätze als leistender Unternehmer oder Leistungsempfänger haben. Dies ist mit entsprechenden organisatorischen Maßnahmen und Schulungen von Mitarbeitern verbunden, was insbesondere für kleinere Unternehmer, die nur selten steuerpflichtige Umsätze ab dem Schwellenwert erhalten, **verhältnismäßig hohe Kosten** verursachen kann. Zudem besteht das Risiko, wenn ein Überprüfungsmechanismus nicht systematisch implementiert wurde, dass bei fehlender Überprüfung im Einzelfall das Risiko besteht, dass die Umsatzsteuerschuld entsteht, die nicht überwältigt werden kann.

D. Änderungen bei der Rechnungsstellung

Im Unternehmen muss ein Mechanismus gefunden werden, der gewährleistet, dass die **Rechnungsstellung** bei Einführung eines allgemeinen Reverse-Charge-Systems mit Schwelle dahingehend **differenziert** erfolgt, ob die Rechnung an Unternehmer oder Nichtunternehmer, ohne oder mit Übergang der Steuerschuld erfolgt. Bei automatisierter Rechnungsausstellung wird dies nach einmaligen Einrichtung- und Schulungsaufwand, wohl keine weiteren Kosten verursachen.

Kleinere Unternehmen, die keinen automatischen Prozess implementieren, werden bei der Rechnungsstellung sich stets neuerlich mit der Frage befassen müssen, in welcher Form die Rechnung ausgestellt werden muss. Dies ist zwar im Hinblick auf innergemeinschaftliche Umsätze nichts Neues, wird aber bei der Umsetzung des allgemeinen Reverse-Charge-Systems mit Schwelle für einen weit größeren Kreis von Unternehmen mit Inlandsumsätzen gelten.

E. Schulung der Mitarbeiter in der Beschaffung von Vorleistungen

Bei Unternehmen, die Vorleistungen erhalten, wird bei der Umstellung auf ein allgemeines Reverse-Charge-System mit Schwelle auch für Inlandsumsätze ab dem Schwellenwert die Steuerschuld übergehen. Für die Mitarbeiter bedeutet dies, dass sie zusätzlich geschult werden müssen, um eine **Entscheidung über die umsatzsteuerliche Behandlung** in solchen Fällen zu treffen, die vertragliche Gestaltung dahingehend anzupassen bzw. zu überprüfen und entsprechenden Maßnahmen zu treffen (zB Festhalten der UID-Nummer, Überprüfung der UID-Nummer), damit die damit verbundene Compliance (zB die Erfassung des Umsatzes im Rahmen der Zusammenfassenden Meldung) eingehalten werden kann. Diese Schulungsmaßnahmen sind mit entsprechenden **Kosten** verbunden, die bei kleineren Unternehmen verhältnismäßig höher sein werden.

F. Schulung der Mitarbeiter im Verkauf von Leistungen

Die Umstellung auf ein allgemeines Reverse-Charge-System mit Schwelle wird auch die Mitarbeiter im Verkauf betreffen. Diese müssen in der Lage sein, die **Entscheidung über die umsatzsteuerliche Behandlung** zu treffen, die vertragliche Gestaltung dahingehend anzupassen bzw. zu überprüfen und die damit verbundene Compliance (zB Überprüfung der UID-Nummer, die Erfassung des Umsatzes im Rahmen der Zusammenfassenden Meldung) einzuhalten. Diese Schulungsmaßnahmen sind mit entsprechenden **Kosten** verbunden, die bei kleineren Unternehmen verhältnismäßig höher sein werden⁷¹. Das Risiko für die leistenden Unternehmen bei einer Fehlbeurteilung erscheint höher als dasjenige des Abnehmers, weshalb die Schulungsmaßnahmen dieser Mitarbeiter noch größere Bedeutung haben. Kommt es zur Fehlbeurteilung hinsichtlich des Übergangs der Steuerschuld, kann der leistende Unternehmer verpflichtet werden, die Umsatzsteuer zu tragen oder allenfalls für die Umsatzsteuer zu haften, die der Leistungsempfänger nicht als Vorsteuer abziehen kann.

G. Einrichtung oder Erweiterung der Erfassung von Umsätzen mit Übergang der Steuerschuld im Rechnungswesens

Erfolgt das laufende Rechnungswesen mit Hilfe von Standardprogrammen (zB SAP, BMD, etc) oder durch einen Bilanzbuchhalter oder Steuerberater, wird die notwendige Software zur Verarbeitung der Geschäftsfälle einschließlich der damit verbundenen Compliance beim Übergang auf das allgemeine Reverse-Charge-System mit Schwelle jedenfalls vorhanden sein. **Zusätzliche Umstellungskosten sollten für diesen Fall nicht entstehen**, wenn im Rahmen der üblichen Software-Updates die neue Rechtslage implementiert wird.

Anders wäre es allerdings für **kleine und Kleinstunternehmen**, die über keine entsprechende Software und Organisation verfügen, um die mit dem Übergang der Steuerschuld verbundene Compliance abzuwickeln. Die Einrichtung des Rechnungswesens (zB Einnahmen/Ausgaben-Rechnung) für die Verpflichtungen iZm dem Übergang der Steuerschuld mit unverhältnismäßig hohen Kosten verbunden sein. Soweit diese Kleinunternehmer die Befreiung für Kleinunternehmer iSd § 6 Abs 1 Z 27 UStG in Anspruch nehmen, könnten sie von

⁷¹ Das österreichische Institut für KMU Forschung schätzt die einmaligen Umstellungskosten für KMU mit € 12.750,- bis € 20.000,- und die jährlichen zusätzlichen Kosten zwischen € 6.000,- und € 9.000,-.

den Verpflichtungen durch den Übergang der Steuerschuld befreit werden, um diese Kosten zu vermeiden⁷². Ihre Leistungen wären befreit. Als Leistungsempfänger würden sie keine UID-Nummer angeben und daher die Leistung ohne Übergang der Steuerschuld und daher mit Umsatzsteuer erhalten, die nicht als Vorsteuer abgezogen werden könnte. Kleine Unternehmer, die nicht von der Befreiung Gebrauch machen oder Gebrauch machen können, haben hingegen keine andere Möglichkeit als den **zusätzlichen Aufwand zu tragen**, der mit der Einrichtung des Rechnungswesens auf den Übergang der Steuerschuld verbunden ist.

H. Schulung der Mitarbeiter im Rechnungswesen

Im Zusammenhang mit den Umstellungen im Rechnungswesen im Rahmen der Implementierung des allgemeinen Reverse-Charge-Systems mit Schwelle wird es notwendig sein, die Mitarbeiter des Rechnungswesens entsprechend auf die neue Rechtslage zu schulen. Vor allem müssen die Mitarbeiter überprüfen, ob die entsprechenden Maßnahmen, wie das UID-Nummer-Prüfverfahren durchlaufen wurde, welche den Vertrauensschutz gewährleisten. Weiters müssen die Mitarbeiter darauf achten, dass die Meldeverpflichtungen im Zusammenhang mit dem Übergang der Steuerschuld eingehalten werden, was zusätzliche Ausbildungsmaßnahmen voraussetzt. Diese zusätzlichen **Schulungen der Mitarbeiter im Rechnungswesen ist mit entsprechenden Kosten verbunden**.

I. Einrichtung oder Erweiterung der Zusammenfassenden Meldungen

Der leistende Unternehmer hat bei der Anwendung des allgemeinen Reverse-Charge-Systems mit Schwelle zu gewährleisten, dass entsprechende Zusammenfassende Meldungen über seine Inlandsumsätze, bei denen die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergeht, abgegeben werden. Wenn der Unternehmer sich schon bisher am innergemeinschaftlichen Waren- und Dienstleistungsverkehr beteiligt hat und über ein Standard-Buchhaltungsprogramm verfügt oder die Buchhaltung durch einen Bilanzbuchhalter oder Steuerberater durchführen lässt, werden **nicht wesentliche zusätzliche Einrichtungen- oder Erweiterungskosten** zu erwarten sein.

Bei **kleineren Unternehmen** oder solchen die sich bisher nicht am innergemeinschaftlichen Waren- und Dienstleistungsverkehr beteiligt haben, sind hingegen **zusätzliche Kosten für die Einrichtung der**

entsprechenden Meldeverfahren zu erwarten. Sofern eine Standardbuchhaltungssoftware durch die Unternehmen oder deren Vertreter, die Buchhaltung führen, vorhanden ist, sollten sich die Einrichtung oder Erweiterungsaufwendungen ebenfalls in Grenzen halten. Wesentliche zusätzliche Kosten entstehen hingegen für diejenigen kleinen Unternehmer, die steuerpflichtige Umsätze tätigen, bei denen es nur ausnahmsweise zum Übergang der Steuerschuld kommt und die über keine entsprechende Software verfügen oder die Buchhaltung von einem berufsmäßigen Vertreter durchführen lassen (zB Vermieter; steuerpflichtige Kleingewerbetreibende, Freiberufler).

Zusätzlicher Aufwand entsteht bei Leistungsempfängern jedenfalls, wenn der Übergang der Steuerschuld beim Leistungsempfänger mit der Verpflichtung zur Übermittlung der Informationen in einer Zusammenfassenden Meldung verbunden werden sollte. Eine solche Meldepflicht des Leistungsempfängers ist derzeit für grenzüberschreitende Leistungen noch nicht vorgesehen und müsste daher von allen Leistungsempfängern neu eingerichtet werden. Auch für diesen Fall gilt allerdings, dass diejenigen Leistungsempfänger, die über eine Standardbuchhaltungssoftware verfügen oder die Buchhaltung durch einen berufsmäßigen Vertreter durchführen lassen, keine wesentlichen zusätzlichen Einführungskosten haben sollten. Kleinere Unternehmen, die nicht als Kleinunternehmer von einer solchen Verpflichtung befreit sein sollten⁷³, müssten wohl mit **zusätzlichen Kosten für die Einrichtung des Meldewesens** rechnen, falls sie über keine entsprechende Software verfügen oder die Buchhaltung nicht von einem berufsmäßigen Vertreter durchführen lassen (zB Vermieter; Kleingewerbetreibende, Freiberufler).

J. Einrichtung der Abfuhr der übergegangenen Steuer

Im Regelfall wird für die Abfuhr der auf den Leistungsempfänger übergegangene Umsatzsteuer bei Einführung eines allgemeinen Reverse-Charge-Systems mit Schwelle keine zusätzlichen Kosten verursachen. Bei vollständigem Vorsteuerabzug entsteht keine zusätzliche Umsatzsteuerzahllast, sodass keine zusätzliche Zahlungsverpflichtung mit der Systemumstellung verbunden ist. Allenfalls erhöht sich aber die Umsatzsteuerzahllast, weil der Umfang des Vorsteuerabzugs, der bislang für die an den leistenden Unternehmer gezahlte Umsatzsteuer angefallen ist, sich verringert. Ist der Vorsteuerabzug hingegen eingeschränkt, kann dies zur Umsatzsteuerzahllast und zu **zusätzlichen Kosten für die Einrichtung der Abfuhr**, bei jenen Unternehmen

⁷² Siehe auch IV.E.

⁷³ Siehe IV.E.

führen, die bislang (zB wegen einer vollständigen unechten Steuerbefreiung) nicht zur Abfuhr der Umsatzsteuer verpflichtet waren. Für steuerbefreite Kleinunternehmer könnte aus Vereinfachungsgründen von einer solchen Abfuhrverpflichtung abgesehen werden⁷⁴.

Für leistende Unternehmen sollte sich aus dem Übergang der Steuerschuld eine Verringerung der Umsatzsteuerzahllast ergeben. Jedenfalls müssten **keine zusätzlichen Systeme zur Abfuhr der Umsatzsteuer aufgrund der Umstellung auf das allgemeine Reverse-Charge-System mit Schwelle** eingerichtet werden.

K. Verkürzung der Fälligkeits- und Erklärungsfristen

Um die Gefahr des Ausfalls auf der Ebene der Einzelhändler durch Insolvenz zu verringern, könnten im Rahmen der Einführung eines allgemeinen Reverse-Charge-Systems mit Schwelle die Fristen zur Abgabe einer Umsatzsteuervoranmeldung sowie die Fälligkeit der Entrichtung der Umsatzsteuerzahllast verkürzt werden. **Einmalige Kosten** entstünden allenfalls dadurch, dass die entsprechenden organisatorischen Maßnahmen gesetzt werden müssten, um die verkürzten Fristen einzuhalten.

VI. Laufende zusätzliche Kosten für Unternehmer aufgrund der Ausweitung des Übergangs der Steuerschuld für Inlandsumsätze

A. Einordnung der Umsätze ab der Rechnungsschwelle

Zusätzliche laufende Kosten können nach Einführung des allgemeinen Reverse-Charge-Systems mit Schwelle durch die **Prüfung sämtlicher Umsätze ab Erreichen des Schwellenwertes des Rechnungsbetrages**, ob es zum Übergang der Steuerschuld kommt, entstehen⁷⁵. Dazu wird es notwendig sein, die Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers festzustellen. Die Unternehmereigenschaft sollte aus Vereinfachungsgründen dann angenommen werden können, wenn der Empfänger mit der UID-Nummer eines Unternehmers auftritt. Allerdings werden auch hier weitere Vorkehrungen zu treffen sein, dass die Person, für welche die Leistung erbracht wird, tatsächlich jene ist, die für den Unternehmer, dessen UID-Nummer benutzt wird, agieren darf. Erfolgt die Abwicklung im Überweisungsverkehr,

sodass jedenfalls der Zahlungsfluss nachvollzogen werden kann, wird wohl ein Vertrauensschutz in die Angabe des Abnehmers bestehen. Sofern allerdings Bargeschäfte abgeschlossen werden, müssten für einen Vertrauensschutz hohe Nachweisanforderungen zu stellen sein, deren Erbringung mit hohen zusätzlichen Kosten verbunden sein können.

B. Erfassung von UID-Nummern bei Inlandsumsätzen über der Rechnungsschwelle

Für Inlandsumsätze über dem Schwellenwert in der Rechnung werden die UID-Nummer des leistenden Unternehmers und des Leistungsempfängers angegeben werden müssen. Die UID-Nummern werden auch benötigt, um die Zusammenfassenden Meldungen abgeben zu können. Daher werden die **UID-Nummern** sowohl vom leistenden Unternehmer als auch vom Leistungsempfänger für Inlandsumsätze **regelmäßig erfasst und gewartet werden müssen**, was **zusätzliche Kosten** verursacht.

C. Überprüfung der UID-Nummern bei Inlandsumsätzen über der Rechnungsschwelle

Die Überprüfung der UID-Nummern auf erster oder zweiter Stufe ist jedenfalls ein **zusätzlicher Arbeitsschritt im Bestellablauf**, der daher laufend **zusätzliche Kosten** verursacht.

D. Abfuhr der übergegangenen Umsatzsteuer

Kommt es zum Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger, verringert sich die Umsatzsteuerzahllast des **leistenden Unternehmers**, sodass es zu keiner zusätzlichen Steuerabfuhrverpflichtung und damit zu **keinen zusätzlichen Kosten** für die Abfuhr der Umsatzsteuer kommen sollte.

Auch für den zum **vollständigen Vorsteuerabzug berechtigten Leistungsempfänger** sollte es zu keiner Mehrbelastung kommen, da sich die zusätzliche (übernommene) Umsatzsteuerschuld und der Vorsteuerabzug saldieren sollten, allerdings könnte wegen des fehlenden Vorsteuerabzugs die Umsatzsteuerzahllast insgesamt größer werden, wenn der Unternehmer seinerseits steuerpflichtige Umsätze tätigt, für welche er Steuerschuldner ist. Wenngleich die administrativen Kosten sich nicht unterscheiden sollten, könnten Kosten aufgrund der Liquiditätswirkungen der zusätzlichen Umsatzsteuerzahllast entstehen. Eine endgültige Aussage lässt sich dazu aber nicht treffen, weil dies von den Zahlungszeitpunkten abhängt.

Zu zusätzlichen Kosten für die Abfuhr der übergegangenen Steuerschuld kommt es insbesondere bei jenen

⁷⁴ Siehe IV.E.

⁷⁵ PWC Study in respect of introducing an optional reverse charge mechanism in the EU VAT Directive, Final Report to the European Commission, 20 June 2007 TAXUD/2007/DE/305.

Kleinunternehmern, die keinen oder keinen vollständigen Vorsteuerabzug haben und ansonsten die Umsatzsteuer nicht an das Finanzamt abführen. Für diese Unternehmer könnte allerdings eine Lösung gefunden werden, wenn diese beim Bezug von Leistungen keine UID-Nummer verwenden und daher der leistende Unternehmer die Umsatzsteuer vereinnahmt und an die Finanzverwaltung abführt⁷⁶.

E. Erfassung der übergegangenen Umsatzsteuer im Rechnungswesen und in Zusammenfassenden Meldungen

Für den leistenden Unternehmer sollten sich im Rechnungswesen **keine weiteren laufenden Verpflichtungen** ergeben, wenn er eine Standard-Software verwendet, welche automatisch jene Umsätze erfasst, bei denen die Umsatzsteuerschuld übergeht und die Zusammenfassende Meldung automatisch erstellt. Gleiches gilt für den Leistungsempfänger, der über eine Standard-Software verfügt oder seine Buchhaltung durch einen Bilanzbuchhalter oder Steuerberater führen lässt.

Zusätzlicher Aufwand ergibt sich allerdings für jene **Klein- und Kleinstunternehmer**, bei denen es ausnahmsweise zum Übergang der Steuerschuld kommt und die ihr Rechnungswesen nicht für die automatische Abgabe einer Zusammenfassenden Meldung eingerichtet haben.

F. Verkürzung der Erklärungs- und Fälligkeitsfristen

Kommt es aus Sicherheitsgründen⁷⁷ zu einer Verkürzung der Fristen für die Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen und der Fälligkeit der Umsatzsteuer (derzeit 15. Tag des zweitfolgenden Monats nachdem die Steuerschuld entstanden ist) kann dies mit **Schwierigkeiten bei der Abwicklung der Umsatzsteuervoranmeldungen** verbunden sein. Im Jahr der Einführung würde es zu einer zusätzlichen Belastung mit Umsatzsteuer für die Unternehmer durch eine **13. Vorauszahlung** kommen, die beim Fiskus für ein zusätzliches Aufkommen sorgt.

VII. Risiken und Chancen für Unternehmer und Finanzverwaltung aufgrund der Ausweitung des Übergangs der Steuerschuld für Inlandsumsätze

A. Grundsätzliche Vor- und Nachteile des allgemeinen Reverse-Charge-Systems mit Schwelle

Die Umstellung auf ein allgemeines Reverse-Charge-System mit Schwelle hätte Vorteile und Nachteile⁷⁸. Größter **Vorteil** für den Fiskus wäre hinsichtlich der Umsätze, bei denen es zu einem Übergang der Steuerschuld kommt, dass **Missing-Trader-Fraud effektiv bekämpft** wird. **Steuerausfälle bei Insolvenzen** von Zwischenunternehmern könnten auf diese Weise ebenfalls verhindert werden. Es käme zu einer **Gleichbehandlung von inländischen und innergemeinschaftlichen Umsätzen sowie aller inländischen Umsätze** durch Beseitigung des selektiven Reverse-charge-Systems. Es würde auch die Gefahr von Rechtsunsicherheiten und Streitigkeiten mit der Finanzverwaltung bezüglich des Vorsteuerabzugs verringert werden.

Die Umstellung auf ein allgemeines Reverse-Charge-System mit Schwelle wäre im Vergleich mit dem bestehenden System mit **Nachteilen** für den Fiskus verbunden. So würde die Gefahr vergrößert werden, dass sich Nichtunternehmer durch Präsentation einer (angelegenen) UID-Nr. als Unternehmer gerieren und dadurch ohne Mehrwertsteuerbelastung einkaufen. Da es sich bei den Konsumenten um eine Vielzahl von Personen handelt, wird von **»Ameisen-Betrug«** gesprochen. Die Möglichkeiten dazu sind jedoch eingeschränkt, wenn ein hoher Schwellenwert festgelegt wird. Denn die meisten privaten Umsätze würde damit entsprechend dem bisherigen System weiterhin mit Umsatzsteuer belastet. Nur in wenigen Bereichen wie zB bei Baustoffen, Schmuck etc würde die Gefahr des »Ameisen-Betrugs« virulent. Gerade in diesen Bereichen müsste durch weitere Sicherungsmaßnahmen dafür ein Ausgleich geschaffen werden. Ebenso wie beim bisherigen System würden »Schwarzgeschäfte« nicht verhindert werden. Im Gegenteil würde die Gefahr des Steuerausfalls noch verstärkt werden, wenn die Vorleistungen nicht umsatzsteuerpflichtig sind.

⁷⁸ Fast ausschließlich nachteilige Wirkungen der Umstellung auf ein generelles Reverse-Charge-System mit Schwelle sieht die Kommission in Commission Staff Working Document – Impact Assessment, Generalised reverse charge mechanism Accompanying the document 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, 52 ff.

⁷⁶ Siehe IV.E.

⁷⁷ Siehe IV.J. und V.K.

B. Effektive Bekämpfung des Steuerbetrugs durch Nichtabfuhr bei Umsätze über der Rechnungsschwelle

Wenn im Rahmen der Abwicklung eines Umsatzes zwischen zwei Unternehmern beim Übergang der Steuerschuld keine Umsatzsteuer gezahlt wird, kann der leistende Unternehmer diese nicht durch Nichtabfuhr hinterziehen. Somit ist durch das allgemeine Reverse-Charge-System mit Schwelle bei Leistungen an Unternehmer über dem Schwellenwert, der **Missing-Trader- und Carousel-Betrug ausgeschlossen**. Für Leistungen, bei denen der Rechnungsbetrag unter dem Schwellenwert liegt, bleibt allerdings die Möglichkeit zum Missing-Trader-Betrug weiterhin bestehen. Allerdings sollte es schwieriger sein, innerhalb kurzer Zeit auf diese Weise große Summen an Umsatzsteuer zu hinterziehen, ohne dass dies dem Leistungsempfänger oder den Finanzbehörden auffallen sollte. Künstliche Aufspaltung von Rechnungen wäre bei einheitlichen Umsätzen als Missbrauch anzusehen und würde ebenso wie die Fälle, in denen die Beteiligten von einem Finanzvergehen in der Leistungskette wussten oder wissen konnten, wie schon bisher gem § 12 Abs 14 UStG zur Versagung des Vorsteuerabzugs führen.

C. Verlagerung des Steuerbetrugs in andere Mitgliedstaaten

Es besteht zweifellos die **Gefahr**, wenn das allgemeine Reverse-Charge-System mit Schwelle nur in einzelnen Mitgliedstaaten wie in Österreich eingeführt würde, sodass der Missing-Trader- und Carousel-Betrug ausgeschlossen wäre, dass sich Betrüger andere Mitgliedstaaten suchen, um die bisherigen Betrugsmodelle dort anzuwenden, in denen die Mehrwertsteuer nach dem bisherigen System erhoben wird. Es entstünde dadurch jedenfalls ein zusätzlicher Druck für andere Mitgliedstaaten ein allgemeines Reverse-Charge-System mit Schwelle selbst einzuführen. In welchem Ausmaß dies zutrifft, kann nur vermutet werden. Es hängt wohl auch davon ab, ob andere Mitgliedstaaten durch die Einführung eines vergleichbaren Systems reagieren oder nicht.

D. Erhöhung des Steuerausfalls bei Insolvenzen durch an Endverbraucher leistende Unternehmer

In jenen Fällen, bei denen es bei der Anwendung des allgemeinen Reverse-Charge-Systems mit Schwelle zum Übergang der Steuerschuld kommt, wird das System der fraktionierten Erhebung der Mehrwertsteuer durchbrochen. **Bei Unternehmern, die an andere Unternehmer leisten**, entstünde in diesen Fällen aufgrund der Ausführung der Leistung keine Umsatzsteuerschuld und daher

diesbezüglich **keine Erhöhung der Umsatzsteuerzahllast**. Letztlich entsteht die Umsatzsteuerzahllast in diesen Fällen erst bei jenem Unternehmer, der an Nichtunternehmer leistet, in voller Höhe der Umsatzsteuer, die proportional zum Preis anfällt. Da die Umsatzsteuer nicht bereits anteilig, proportional zur jeweiligen Wertschöpfung der beteiligten Unternehmer als Zahllast angefallen ist, welche die beteiligten Unternehmer erbracht haben, **erhöht sich die Gefahr des Totalausfalls der Umsatzsteuer bei Insolvenz des letzten Unternehmers**. Im Hinblick auf die Struktur des österreichischen Einzelhandels⁷⁹, bei dem der vom Umsatzvolumen bedeutendste Teil der Umsätze von sehr wenigen Unternehmen gemacht wird, sollte für den Fiskus letztlich nur der Ausfall solcher Unternehmen wesentlich sein. Diese könnten einerseits laufend überwacht werden und durch die Verkürzung der Fälligkeitsfristen für die Abfuhr der Umsatzsteuer das Risiko des Ausfalls minimiert werden.

E. Verringerung des Steuerausfalls bei Insolvenzen von Zwischenunternehmern

Im Gegenzug zur Erhöhung des Ausfallsrisikos bei Insolvenzen von Unternehmern, die vorwiegend an Endverbraucher leisten, verringert sich das Risiko des Steuerausfalls bei Insolvenzen von Zwischenunternehmer. Geht die Umsatzsteuerschuld auf den Leistungsempfänger über, entsteht insoweit im **Insolvenzfall des leistenden Unternehmers kein Schaden für den Fiskus**, wenn sich der Vorsteuerabzug und die übergegangene Steuerschuld saldieren.

F. Verringerung der Auseinandersetzungen bezüglich des Vorsteuerabzugs

Derzeit gibt es häufig Auseinandersetzungen zwischen der Finanzverwaltung vor allem bei Betriebsprüfungen hinsichtlich der Erfüllung der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug. Insbesondere in Fällen von Missing-Trader-Betrug wird der Vorsteuerabzug auch bei am Betrug selbst unbeteiligten Dritten versagt, die in der Leistungskette eingebunden waren. Doch selbst ohne Betrug wurde in der Vergangenheit⁸⁰ etwa bei Rechnungsmängeln der Vorsteuerabzug in Frage gestellt. Kommt es im Rahmen des allgemeinen Reverse-Charge-Systems mit Schwelle hingegen zum Übergang der Steuerschuld und saldiert sich die Vorsteuer mit der Steuerschuld, sollte die **Gefahr des Verlusts des Vorsteuerabzugs nicht mehr bestehen**.

⁷⁹ Handelsstudie, Der österreichische Handel 2013 - Daten-Fakten-Analysen.

⁸⁰ Vgl. Aigner/Kofler/Tumpel, Vorsteuerabzug trotz fehlerhafter Rechnung, SWK 30/2016, 1294; Mayr, Die Rechnung und der Vorsteuerabzug, SWK 33/2016, 1408.

G. Verringerung der Abgrenzungsfragen bei der selektiven Anwendung des Übergangs der Steuerschuld

Derzeit wird das Reverse-Charge-Verfahren in Österreich gem § 19 Abs 1 zweiter Satz sowie Abs 1a bis 1e UStG selektiv angewendet. Es kommt zum Übergang der Steuerschuld:

- ▷ bei ausländischen Unternehmern (§ 19 Abs 1 zweiter Satz UStG)
- ▷ in der Bauwirtschaft (§ 19 Abs 1a UStG)
- ▷ bei Sicherungseigentum, Eigentumsvorbehalt und Grundstücken im Zwangsversteigerungsverfahren (§ 19 Abs 1b UStG)
- ▷ bei Gas- und Stromlieferungen (§ 19 Abs 1c UStG)
- ▷ bei durch Verordnung zu bestimmenden Umsätzen an Unternehmer (§ 19 Abs 1d UStG)
- ▷ bei Treibhausgasemissionszertifikaten und bei Mobilfunkgeräten und integrierten Schaltkreisen (§ 19 Abs 1e UStG)

Der Rechtsanwender ist daher gezwungen die unterschiedlichen Anwendungsvoraussetzungen herauszufinden, auszulegen und den Sachverhalt daraufhin zu analysieren, ob durch diesen die Tatbestände verwirklicht werden. Mit der Einführung eines allgemeinen Reverse-Charge-Systems mit Schwelle müssten nicht mehr verschiedene Arten von Umsätzen unterschieden werden, sodass es zur **Vereinfachung kommen und die Rechtssicherheit gesteigert** werden sollte.

Als Vorteil kann zudem betrachtet werden, dass mit der Einführung eines allgemeinen Reverse-Charge-Systems mit Schwelle die **Gleichbehandlung bezüglich jener Inlandsumsätze erreicht wird, bei denen die Steuerschuld übergeht**. Bei Umsätzen durch ausländische Unternehmer iSd § 19 Abs 1 zweiter Satz UStG sowie innergemeinschaftliche Erwerbe käme es hingegen unabhängig vom Erreichen des Schwellenwertes zum Übergang der Steuerschuld.

H. Auseinandersetzungen bezüglich des Status des Leistungsempfängers

Wesentliche Bedeutung für den Übergang der Steuerschuld kommt bei der Einführung eines allgemeinen Reverse-Charge-Systems mit Schwelle der Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers zu. Grundsätzlich wird wohl der leistende Unternehmer davon ausgehen können, wenn der Leistungsempfänger unter Verwendung einer UID-Nummer bestellt und diese sich bei Überprüfung als diesem Unternehmer als zugeordnet erweist⁸¹, dass es sich um einen Unternehmer handelt.

Für jene Leistungen, bei denen sich nicht bereits aus der Art der Leistung erschließen lässt, dass diese eindeutig für den unternehmerischen Bereich bezogen werden, wird als Nachweis der unternehmerischen Verwendung dieser Leistung eine entsprechende Bestätigung des Leistungsempfängers notwendig sein⁸². Es werden in solchen Fällen dennoch **Konflikte zwischen der Finanzverwaltung und den leistenden Unternehmern** zu erwarten sein, wenn sich nachträglich herausstellt, dass trotz Zusicherung eine private Verwendung stattgefunden hat und die Umsatzsteuer vom Leistungsempfänger iZm mit dem Eigenverbrauch nicht entrichtet wurde.

Gleiches wird wohl erwartet werden können, wenn sich herausstellt, dass der Leistungsempfänger sich **missbräuchlich einer fremden UID-Nummer** bedient hat. Um diese Konflikte für die Unternehmer zu entschärfen, könnte eine Vertrauensschutzregelung aufgenommen werden, die zumindest bei Versandungslieferungen den liefernden Unternehmer entlastet, wenn die Zahlung durch Überweisung (nachvollziehbar) erfolgt. Bei Abhollieferungen wird der Vertrauensschutz wohl analog den Voraussetzungen des Art 7 Abs 4 UStG gewährt werden können.

I. Auseinandersetzungen bezüglich der Rechnungsgrenze

Zu einem Übergang der Steuerschuld soll es in einem allgemeinen Reverse-Charge-System mit Schwelle kommen, wenn das in der Rechnung ausgewiesene Entgelt des Umsatzes mindestens den Schwellenwert erreicht. Ob der Rechnungsbetrag brutto oder netto zu verstehen ist, kann ebenso geregelt werden, wie bei Anzahlungen vorgegangen werden soll⁸³. Konflikte sind in jenen Fällen zu erwarten, in denen gegenüber demselben Kunden **mehrere Rechnungen unter dem Schwellenwert ausgestellt** werden und in der Folge die Umsatzsteuer vom leistenden Unternehmer nicht abgeführt wird. Wirtschaftlich einheitliche Leistungen können jedenfalls nicht missbräuchlich in mehrere Rechnungen aufgespaltet werden. Auch wird wohl der Vorsteuerabzug gem § 12 Abs 14 UStG entfallen, wenn der Unternehmer wusste oder wissen musste, dass der betreffende (oder vor- oder nachgelagerte) Umsatz im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen, die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen steht.

81 Vgl 638y UStR.

82 Vgl 638y UStR.

83 Siehe II.B.2 und III.C.4.

J. Verstärkte Bedeutung des Eigenverbrauchs

Die Entnahme oder Nutzung eines Gegenstandes des Unternehmens, für welchen ein Vorsteuerabzug in Anspruch genommen wurde oder einer Dienstleistung für nichtunternehmerische Zwecke, wie insbesondere private Zwecke des Unternehmers oder seiner Dienstnehmer, gilt gem § 3 Abs 2 bzw. § 3a Abs 1a UStG als Lieferung bzw. sonstige Leistung gegen Entgelt und unterliegt daher der Umsatzsteuer. Es kann erwartet werden, dass auch in einem allgemeinen Reverse-Charge-System mit Schwelle Unternehmer Gegenstände oder Leistungen des Unternehmens außerhalb des Unternehmens nutzen, um **den Vorteil der Entlastung von der Umsatzsteuer** zu genießen. Ob für Unternehmer die Motivation für die Verwirklichung eines un versteuerten Eigenverbrauchs steigt, wenn die Vorleistung wegen des Übergangs der Steuerschuld nicht zu einer Zahlung der Umsatzsteuer führt, kann nicht ohne empirische Daten ausgesagt werden. Falls dies der Fall sein sollte, wird wohl davon ausgegangen werden müssen, dass die Finanzverwaltung dies verstärkt prüfen wird. Aufgrund der Informationen aus den zusammenfassenden Meldungen wird die Finanzverwaltung auch bessere Daten darüber haben, von welchen Lieferanten Leistungen bezogen werden (zB Juweliere, Baustoffe, etc), umso gezielter prüfen zu können.

K. Haftung der Lieferenden Unternehmer für die Steuerabfuhr durch den Leistungsempfänger

Beim Übergang der Steuerschuld gem § 19 Abs 1 bis 1e UStG haftet der leistende Unternehmer stets für die Steuer, die auf den Leistungsempfänger übergegangen ist. Diese Haftung wirkt sich dann aus, wenn der Leistungsempfänger nicht vollständig zum Vorsteuerabzug berechtigt ist und die auf ihn übergegangene Umsatzsteuer nicht bezahlt. Sollte eine vergleichbare Haftung auch bei Übergang auf das allgemeine Reverse-Charge-System mit Schwelle bestehen bleiben, wird dies zwangsläufig zu **Konflikten zwischen den Unternehmen und der Finanzverwaltung** führen. Wenn die leistenden Unternehmen keinen Vertrauensschutz erhalten, kann dies zu einem hohen Risiko für die Betroffenen oder zu einer Verringerung des Absatzes führen, wenn die Unternehmen Zweifel an der Seriosität des Abnehmers hegen und deshalb von Umsätzen Abstand nehmen.

L. »Ameisenkriminalität«

Als wesentliches Problem des Übergangs der Steuerschuld wird die Möglichkeit gesehen, dass **Nichtunternehmer Gegenstände und Dienstleistungen ohne**

Umsatzsteuerbelastung dem Endverbrauch zuführen, indem sie sich als Unternehmer gerieren und der leistende Unternehmer keine Umsatzsteuer vereinnahmt und an die Finanzverwaltung abführt. Würden sich viele Private finden, die diese Möglichkeit ausnutzen, würde das Steueraufkommen wegen der »Ameisenkriminalität« womöglich im größeren Umfang negativ beeinflusst als durch Missing-Trader-Betrug. Diese Gefahr wird wesentlich dadurch vermindert, dass es zum Übergang der Steuerschuld nur in jenen Fällen kommt, in denen zumindest der Schwellenwert erreicht wird, wohingegen alle Umsätze, bei denen die Rechnungsbeträge den Schwellenwert nicht erreichen, nach dem bisherigen System abgewickelt werden. Je höher der Schwellenwert, desto mehr Umsätze werden daher beim Bezug mit Umsatzsteuer belastet, sodass das beschriebene Problem der »Ameisenkriminalität« diesbezüglich nicht besteht.

Allerdings besteht **in bestimmten Bereichen**, zB elektrische Geräte, Einrichtungsgegenstände, Baumaterialien, Bauleistungen, Personenbeförderung etc natürlich die Gefahr, dass der Schwellenwert in einer Rechnung erreicht wird und dennoch die Leistung für private Zwecke genutzt wird. Für Unternehmen, die in diesen Bereichen tätig werden, wird wohl eine erhöhte Sorgfalt notwendig sein. Es müsste aber auch eine Möglichkeit geschaffen werden, etwa durch dedizierte Einzahlung der Umsatzsteuer durch den leistenden Unternehmer und dem Vorsteuerabzug durch die Leistungsempfänger, dass den Unternehmern aber auch der Finanzverwaltung genügend Sicherheit gegeben wird, um solche Transaktionen abwickeln zu können.

Von einer Einzelhandelssteuer, die sich wegen der Steuerhinterziehungsmöglichkeiten international nicht durchgesetzt hat, unterscheidet sich das allgemeine Reverse-Charge-System mit Schwelle ebenso wie das System der innergemeinschaftliche Lieferungen und Dienstleistungen dadurch, dass die Finanzbehörden durch die damit verbundenen Informationssysteme über die Hinweise verfügen, die ein **Nachvollziehen des Umsatzes und seiner Beteiligten** ermöglichen. Auf diese Weise sollten Steuerhinterziehungen computergestützt und daher effizient und rasch festgestellt werden können und Maßnahmen getroffen werden können, um die Beteiligten zur Verantwortung zu ziehen.

M. Rückumstellung nach Abschluss einer Pilotphase oder bei Scheitern des Systems

Wie im Abschnitt V dargestellt sind mit der **Umstellung auf ein allgemeines Reverse-Charge-System mit Schwelle beträchtlichen einmalige Kosten** verbunden, die für Unternehmen aber auch für die Finanzverwaltung anfallen. Wenngleich die **Rückumstellung** auf das

bisherige System der Erhebung der Umsatzsteuer keine wesentlichen weiteren Kosten verursachen sollte, da das System bereits etabliert ist und auch grundsätzlich die Voraussetzungen bestehen bleiben, müsste es dennoch zu einer neuerlichen Umstellung der Software für Rechnungsstellung und der Erfassung im Rechnungswesens sowie einer neuerlichen Schulung der Mitarbeiter kommen, was **neuerlich Kosten verursacht**. Eine Regelung wie sie im Richtlinienvorschlag der Kommission vom 21.12.2016⁸⁴ vorgesehen ist, wonach die Ermächtigung zur Einführung eines allgemeinen Reverse-Charge-Systems mit Schwelle am 30.9.2022 automatisch ausläuft und zudem die Kommission jederzeit eine Rückkehr zum alten System erzwingen kann, ist daher absolut ungeeignet, um die Akzeptanz und das Vertrauen in ein solches System in den Mitgliedstaaten aufzubauen.

Abgesehen von den Kosten der Umstellung und Rückumstellung des Mehrwertsteuersystems würde eine solche Maßnahme jedenfalls zu einer **massiven Verunsicherung und zu einem Vertrauensverlust** führen. Es sollte daher jedenfalls gewährleistet sein, dass Österreich im Falle der Umstellung selber entscheiden kann, ob es das allgemeine Reverse-Charge-System mit Schwelle beibehält oder wieder in das bisherige System wechselt.

N. Zusammenfassung der Voraussetzungen für die Praxistauglichkeit eines allgemeinen Reverse-Charge-System mit Schwelle

Aus unserer Sicht die Einführung eines allgemeinen Reverse-Charge-System mit Schwelle nur dann praxistauglich sein, wenn die jedenfalls die folgenden Voraussetzungen im Zuge der Umsetzung erfüllt werden:

1. Der leistenden Unternehmer dürfte nicht in für die Steuerschuld des Leistungsempfängers haften, wie dies aber heute aufgrund der Regelungen des § 19 Abs 1 bis 1e UStG der Fall ist. In vielen Fällen weiß der leistende Unternehmer weder über die (subjektive) umsatzsteuerliche Situation (zB hinsichtlich der Möglichkeiten des Vorsteuerabzugs, Zuordnung zum Unternehmen) noch über die finanzielle Situation des Leistungsempfängers ausreichend Bescheid, um die Folgen einer solchen Haftung kalkulieren zu können.
2. Für den Leistenden müsste überdies eine Vertrauensschutzregelung vergleichbar jener des Art 7 Abs 4 UStG geschaffen werden, wonach er bei der Vorlage und nach Prüfung der UID-Nr. von der Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers und der Zuordnung des Gegenstandes zum Unternehmen

ausgehen kann. Nur auf diese Weise kann ausreichend Rechtssicherheit geschaffen werden, damit bei Einführung eines allgemeinen Reverse-Charge-Systems mit Schwelle ein praxisgerechter und risikoadäquater Ablauf sichergestellt wird. Ansonsten müsste ein System vorgesehen werden, durch welches es den leistenden Unternehmer durch Zahlung der Mehrwertsteuer und Dedizieren für einen Leistungsempfänger, Rechtssicherheit geschaffen wird.

3. Unternehmer, die von der Umsatzsteuer unecht steuerbefreit sind und daher vom Recht zum Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind, sollten nicht in das eines allgemeinen Reverse-Charge-System mit Schwelle einbezogen werden, wenn diese keine UID-Nr. präsentieren. Auf diese Weise könnte eine wesentliche Erleichterung für Klein- und Kleinstunternehmer geschaffen werden, die sich dann nicht mehr um die Beurteilung der Rechtsfolgen sowie die Erfüllung der formalen Voraussetzungen kümmern müssten. Eine vergleichbare Regelung wäre mit der Anwendung der Erwerbsschwelle gem Art 1 Abs 4 UStG bereits vorhanden. Ebenso sollten pauschalisierte Landwirte und andere pauschalisierte Unternehmer unter denselben Bedingungen ausgenommen werden von der Anwendung des Reverse-Charge-Systems mit Schwelle.
4. Eine Befristung der Anwendung des Reverse-Charge-Systems mit Schwelle auf einen Zeitraum von etwa fünf Jahren, wie dies der Richtlinienvorschlag der Kommission vorsieht, kann das Vertrauen in die Sinnhaftigkeit und Dauerhaftigkeit der Regelung nicht gewährleisten. Angesichts der damit verbundenen Verwaltungs- und Schulungsaufwendungen auf Seiten der Unternehmen und Finanzverwaltung erscheint eine solche Regelung nicht praxisgerecht und ist daher abzulehnen. Das gilt noch viel mehr für die Regelung, wonach die Kommission bei Verdacht einer Verlagerung des Steuerbetrugs in andere Mitgliedstaaten, die Anwendung des Reverse-Charge-Systems mit Schwelle jederzeit stoppen kann.

84 Siehe oben.

VIII. Alternativen für die Weiterentwicklung des österreichischen Umsatzsteuersystems

A. Grundsätzliche Überlegungen

In der Literatur⁸⁵ und in einigen Studien⁸⁶ wurden alternative Modelle der Erhebung der Mehrwertsteuer dargestellt, die darauf abzielen, den Mehrwertsteuerbetrug hintanzuhalten. In der Folge werden nun einige dieser Modelle dargestellt und eine kurze Bewertung vorgenommen. Diese versuchen im Wesentlichen die Möglichkeiten der modernen Informationstechnologie zu nutzen, um die Sicherheit des Mehrwertsteuersystems zu erhöhen.

B. Automatisierte gesplittete Zahlung

Beim **Modell der gesplitteten Zahlung**⁸⁷ zahlt der Käufer die Umsatzsteuer auf ein gesperrtes Umsatzsteuerbankkonto ein. Dieses Konto kann vom Käufer ausschließlich zur Einzahlung der Umsatzsteuer auf ein Umsatzsteuerbankkonto seines Lieferanten verwendet werden. Der Vorteil dieses Modells wird darin gesehen, dass die erhobene Umsatzsteuer auf ein gesperrtes Umsatzsteuerbankkonto bei der Bank der Steuerbehörde überwiesen wird und damit den Steuerbehörden der Zugriff auf die Gelder auf den Umsatzsteuerbankkonten ermöglicht wird. Hat die Steuerbehörde überprüft, dass der Käufer vorsteuerabzugsberechtigt ist, kreditiert sie den Steuerbetrag auf dem Konto des Käufers, während auf dem Konto des Lieferanten der Steuerbetrag abgebucht wird.

Der **Vorteil** des Systems bestünde daher, dass auf diese Weise der Steuerpflichtige darin gehindert wird, ohne Abfuhr der Umsatzsteuer zu flüchten. Der Nutzen ergibt sich jedoch nur, wenn das Modell bindend vorgeschrieben ist, der Besteuerungszeitpunkt für alle Leistungen zum Zeitpunkt der Zahlung stattfindet und eine

große Zahl von Umsätzen über elektronischen Zahlungsverkehr abgewickelt wird.

Der **Nachteil** bei diesem Modell wird in den hohen Anfangsinvestitionen und einer längeren Umsetzungsphase gesehen, da die Banken ihre Zahlungseinrichtungen anpassen müssen⁸⁸. Die Anfangskosten für die Unternehmer werden als gering eingeschätzt, doch entstünden hohe laufende Kosten für die Unterhaltung des speziellen Bankkontos.

Das System erscheint vergleichbar jenem, das dem § 27 Abs 4 UStG zugrunde liegt, bei dem der Käufer die Umsatzsteuer zugunsten des Finanzamtkontos des (ausländischen) Verkäufers einzahlt und dann die Möglichkeit zum Vorsteuerabzug bekommt. Die Abwicklung ist in beiden Fällen allerdings kompliziert und hat überdies Liquiditätswirkungen, die sich aus der Verpflichtung zur Finanzierung der Umsatzsteuer ergeben.

C. Zentrale Überwachungsdatenbank

Bei diesem Modell würden **alle Rechnungsdaten von Unternehmern elektronisch an eine zentrale Mehrwertsteuer-Überwachungsdatenbank** gesendet. Diese Datenbank würde von den Steuerbehörden betrieben. Wenn gleich sich an der Einhebung der Umsatzsteuer nichts ändert, würden die Möglichkeiten der Steuerbehörde Steuerbetrug zu ermitteln durch die Echtzeitüberwachung und –eingriffsmöglichkeit gesteigert⁸⁹. In Südkorea wurde bereits ein ähnliches Modell eingeführt.

Die Einführung eines solchen Modells würde voraussetzen, dass alle Unternehmer elektronische Rechnungen erstellen und empfangen können sowie, dass die darin enthaltenen Daten in Echtzeit zur Auswertung an die Steuerbehörden übermittelt werden. Die **wesentlichen Kosten dieses Modells sind die Investitionen der Unternehmer**, um von Papierrechnungen auf elektronische Rechnungen umzustellen, die Kosten für die Datenübertragungen zu der zentralen Überwachungsdatenbank sowie die Kosten zur Pflege und Auswertung großer Datenmengen durch die Steuerbehörden. Es müsste jedenfalls ein System geschaffen werden, dass lückenlos ist und auch gewährleistet, dass sämtliche Unternehmer innerhalb kürzester Zeit große Datenmengen in Echtzeit übertragen können. Dies erscheint angesichts bestehender elektronischer Abrechnungssysteme (wie bei Kreditkarten) nicht ausgeschlossen,

85 *Mattes*, Elektronische Umsatzsteuerverrechnung eliminiert den Umsatzsteuerbetrug: Das Mattes-Schneider Modell, FJ 2006, 32; *Ainsworth*, Technology Can Solve MTIC Fraud – VLN, RTvat, D-VAT certification, International VAT Monitor 2011, 153; *Ainsworth*, Tackling VAT-Fraud: Thirteen Ways Forward, Boston University School of Law Working Paper No 13-36 (2013) mwN; *Pfeiffer/Semerád*, Missing Trader Fraud in European VAT, MENDELU Working Papers in Business and Economics (2013) 1; *Heller*, Der Umsatzsteuerbetrug und Vorschläge zu seiner Bekämpfung in den Zeiten Nolz, ÖStZ 2013/562.

86 PwC, Study on the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or financial intermediaries, TAXUD/2009/AO-05.

87 PwC, Durchführbarkeitsstudie zu alternativen Methoden zur Verbesserung und Vereinfachung der Umsatzsteuererhebung mithilfe von modernen Technologien und/oder Finanzinstituten Executive Summary – 20 September 2010, TAXUD/2009/AO-05, 6.

88 PwC, Durchführbarkeitsstudie zu alternativen Methoden zur Verbesserung und Vereinfachung der Umsatzsteuererhebung mithilfe von modernen Technologien und/oder Finanzinstituten Executive Summary – 20 September 2010, TAXUD/2009/AO-05, 7.

89 PwC, Study on the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or financial intermediaries, TAXUD/2009/AO-05, 178.

aber kostenintensiv und setzt eine strikte Organisation auch bei kleinen und kleinsten Unternehmen voraus.

D. Data-Warehouse-Modell

Beim Data-Warehouse-Modell muss im **Buchhaltungssystem eine standardisierte Prüfdatei für Steuern**⁹⁰ erzeugt werden, und die **Daten in dieser Datei müssen in einem Data-Warehouse gespeichert** werden, auf das die **Steuerbehörden zugreifen** können. Dieses Modell wurde in einigen Mitgliedstaaten bereits umgesetzt. Die Erfahrung dieser Mitgliedstaaten zeigt, dass die Investition gering ist, da die meisten Anbieter von Buchhaltungssoftware ihre Anwendungen anpassen, um die Auflage der Erzeugung einer standardisierten Prüfdatei für Steuerzwecke zu erfüllen. Die Einrichtung von Data-Warehouses durch jeden Steuerpflichtigen würde allerdings umfangreiche Investitionen nach sich ziehen. Die Vorteile dieses Modells sind größer als bei dem Modell der gesplitteten Zahlung und dem Modell der zentralen Umsatzsteuerüberwachung, da in diesem Fall auch die Überwachung von B2B- und B2C-Geschäften gewährleistet ist⁹¹. Um die Kosten zu senken, könnte überlegt werden, die Datenübermittlung nur für bestimmte als betrugsanfällig erkannte Sektoren vorzusehen. Dieses System hat im Vergleich zum allgemeinen Reverse-Charge-System mit Schwelle im Wesentlichen dieselben Überwachungsmaßnahmen, ohne aber den Missing-Trader-Betrug effektiv auszuschließen.

E. Modell des zertifizierten Steuerpflichtigen

Bei diesem Modell muss der Unternehmer die Anforderungen einer **Zertifizierung** erfüllen. Um zertifiziert zu werden, muss der Unternehmer über ein internes Kontrollsystem verfügen, dass ein Umsatzsteuerkontrollsystem beinhaltet, welches alle Personen, Prozesse und technische Systeme überwacht⁹². Das Modell erfordert **geringe Investitionen für Unternehmer**, deren Umsatzsteuersysteme von den Steuerbehörden zugelassen und genehmigt wurden. Der Vorteil des Modells wird in der zusätzlichen Sicherheit gesehen, dass Steuerpflichtige konforme Systeme verwenden und dass die Höhe des Risikos abnimmt. Auf diese Weise könnten die Steuerbehörden ihre Prüfungsanstrengungen auf Gruppen von Unternehmen konzentrieren, die ein höheres Risiko

darstellen. Der Nutzen im Hinblick auf die Verringerung des Umsatzsteuerausfalls wird zutreffen als geringer eingeschätzt als bei den anderen Modellen⁹³, denn es handelt sich weder um eine lückenlose Überwachung noch wird der Missing-Trader-Betrug effektiv bekämpft.

F. Überrechnungsmodell

In Österreich wurde in der Literatur das Überrechnungsmodell auf Grundlage der bestehenden **Regelung des § 211 Abs 1 lit g BAO** propagiert. Abgaben gelten bei Umbuchung oder Überrechnung von Guthaben (§ 215 BAO) eines Abgabepflichtigen auf Abgabenschuldigkeiten desselben Abgabepflichtigen am Tag der Entstehung der Guthaben, auf Abgabenschuldigkeiten eines anderen Abgabepflichtigen am Tag der nachweislichen Antragstellung, frühestens jedoch am Tag der Entstehung der Guthaben, als entrichtet.

Beim Überrechnungsmodell **unterbleibt in der Unternehmerkette** in Bezug auf vorsteuerabzugsberechtigte Umsätze **die Zahlung an das Finanzamt**. Technisch soll dieses Verfahren durch elektronische Sofortmeldungen des Umsatzes an die Finanz umgesetzt werden. Bei Abholung des Gegenstandes vor Ort könnte durch das Einlesen einer Chipkarte des Leistungsempfängers eine sofortige Datenübermittlung gewährleistet sein. Bei Beförderungs- oder Versandungslieferungen müssten die beteiligten Unternehmer beidseitig quasi-synchrone FinanzOnline-Meldungen tätigen. Diese Meldungen gelten als Antrag des Leistungsempfängers auf Überrechnung seines Vorsteuerguthabens nach § 211 Abs 1 lit g BAO, womit der Antragsteller über sein Guthaben verfügt hat. Damit wird zugleich auch den Steuerbehörden ermöglicht, Umsätze ohne Verzug zu erfassen und zu kontrollieren. Die Vorsteuerverluste aus Konkursen und die Nichtabfuhr der Umsatzsteuer würde auf diese Weise entfallen.

Das propagierte System hätte den Vorteil, wie beim Übergang der Steuerschuld, den effektiven Zahlungsfluss bei Umsätzen zwischen Unternehmern auszu-schließen und damit den Missing-Trader-Fraud effektiv zu bekämpfen. Die Implementierung dieses Systems setzt allerdings **hohe Investitionen in ein Meldesystem voraus, dass in Echtzeit bereits bei der Rechnungsausstellung für die Überrechnung der Umsatzsteuer** sorgt. Überdies würden sämtliche Umsätze und Kundenbeziehungen von Unternehmen zentral erfasst, wodurch die Datensicherheit herausgefordert wäre, um entsprechende Weitergabe von sensiblen Geschäftsgeheimnis-

⁹⁰ Standard Audit File for Tax.

⁹¹ Pwc, Durchführbarkeitsstudie zu alternativen Methoden zur Verbesserung und Vereinfachung der Umsatzsteuererhebung mithilfe von modernen Technologien und/oder Finanzinstituten Executive Summary – 20 September 2010, TAXUD/2009/AO-05, 9.

⁹² Pwc, Study on the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or financial intermediaries, TAXUD/2009/AO-05, 220.

⁹³ Pwc, Durchführbarkeitsstudie zu alternativen Methoden zur Verbesserung und Vereinfachung der Umsatzsteuererhebung mithilfe von modernen Technologien und/oder Finanzinstituten Executive Summary – 20 September 2010, TAXUD/2009/AO-05, 10.

sen zu verhindern. Eine weitere Herausforderung bestünde darin in Echtzeit bei jedem Geschäftsfall den umsatzsteuerlichen Status des Leistungsempfängers hinsichtlich des Umfangs seiner Vorsteuerabzugsberechtigung herauszufinden.

IX. Zusammenfassung der Ergebnisse

Im Folgenden werden die wesentlichen Ergebnisse zusammengefasst und eine abschließende Bewertung durchgeführt:

- ▷ Das Mehrwertsteuersystem der Europäischen Union funktioniert grundsätzlich nach dem **Grundsatz der fraktionierten Erhebung der Mehrwertsteuer**, in dem 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 Aufkommen verloren geht. Der **Nachteil** besteht darin, dass die Mehrwertsteuer in voller Höhe bei jedem Umsatz gezahlt werden muss, wodurch es zum Verlust des Aufkommens 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 hingegen zu zahlreichen **Durchbrechungen des Grundsatzes der fraktionierten Erhebung der Mehrwertsteuer**, in dem Umsätze auf bestimmten Ebenen, unter bestimmten Voraussetzungen nicht besteuert werden:
 - ▶ Steuerbefreite Inlandsumsätze
 - ▶ Innergemeinschaftliche Lieferungen
 - ▶ Grenzüberschreitende Dienstleistungen
 - ▶ Bestimmte Inlandsumsätze mit Übergang der Steuerschuld**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 unbesteuerte Gegenstände an Endverbraucher übertragen werden, zumal auf keiner Produktions- und Vertriebsstufe vor dem letzten Umsatz, Mehrwertsteuer an den Fiskus abgeführt wurde.
- ▷ Aus diesem Grund wurde ein **allgemeines Reverse-Charge-System mit Schwelle** als hybrides Mehrwertsteuersystem vorgeschlagen, bei dem die Mehrwertsteuer für Umsätze bis zu einem Schwellenwert des Rechnungsbetrages (zB Euro 10.000,-) entsprechend

dem Grundsatz der fraktionierten Erhebung der Mehrwertsteuer in allen Fällen vom leistenden Unternehmer abgeführt wird. Erreicht der Rechnungsbetrag hingegen den Schwellenwert und ist der Leistungsempfänger Unternehmer, 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.

- ▷ Als Vorteil des allgemeinen Reverse-Charge-Systems mit Schwelle für den Fiskus wird beim Übergang der Steuerschuld die **effektive Bekämpfung des Missing-Trader-Betrugs** gesehen. Gleichzeitig wird aber durch die Beibehaltung der Steuerschuld des leistenden Unternehmers bei Umsätzen unter dem Schwellenwert, die Gefahr der unbesteuerten Einkäufe durch Konsumenten, die sich als Unternehmer gerieren, bei den allermeisten Alltagsgeschäften ausgeschlossen (»Ameisen-Betrug«). Die Kombination von der Besteuerung von Alltagsgeschäften und dem Übergang der Steuerschuld bei den meisten Umsätzen mit Unternehmern, gepaart mit dem Ausbau des Informationssystems über Zusammenfassende Meldungen, sollten zu einem robusten Mehrwertsteuersystem führen. In wenigen Bereichen wie zB bei Baustoffen, Schmuck oder Personenbeförderungsleistungen würde die Gefahr des »Ameisen-Betrugs« allerdings tatsächlich bestehen, sodass zusätzliche Sicherungsmaßnahmen ergriffen werden müssten.
- ▷ Die im Richtlinienvorschlag der Kommission vorgesehene Befristung der Anwendung des generellen Reverse-Charge mit Schwelle auf etwa fünf Jahre kann das Vertrauen in die Sinnhaftigkeit und Dauerhaftigkeit der Regelung 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.
- ▷ Für **Unternehmer, die bereits am innergemeinschaftlichen Waren- und Dienstleistungsverkehr teilnehmen** und über entsprechende Software zur

Rechnungsstellung und zur Verarbeitung der Geschäftsfälle im Rechnungswesen verfügen, sollte die technische Umstellung diesbezüglich 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 dies 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** entsteht, 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 das Risiko der Versagung des Vorsteuerabzugs. Zusätzliche Kosten für den Leistungsempfänger könnten resultieren, falls der Gesetzgeber anders als derzeit für den innergemeinschaftlichen Waren- und Dienstleistungsverkehr auch den Leistungsempfänger zur Aufstellung einer Zusammenfassenden Meldung für ihre Erwerbe und Leistungsbezüge verpflichtet. Weiters müssten sich 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 Euro 10.000,- 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. Hinzukommt aber, dass diese oftmals **weder Einrichtungen, noch die Erfahrung bei der Abwicklung von Umsätzen** haben, bei de-

nen die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergeht. Sofern diese Umsätze auch nicht häufig vorkommen, könnten diese auch nicht die Routine in der Abwicklung 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 gem § 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**. Er muss daher die jeweiligen organisatorischen Maßnahmen verbunden mit entsprechendem **zusätzlichen Aufwand treffen, um die fristgerechte Abfuhr zu gewährleisten**. Verfügt der 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, entsprechend der Regelung für **Schwellenerwerber** iSd Art 1 Abs 4 UStG, dass es 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.

Die Umstellung auf ein allgemeines Reverse-Charge-System mit Schwelle hätte Vorteile und Nachteile für die Steuerpflichtigen und den Fiskus. Größter **Vorteil** für den Fiskus wäre hinsichtlich der Umsätze, bei denen es zu einem Übergang der Steuerschuld kommt, dass Missing-Trader-Fraud effektiv bekämpft wird. Vorteile ergeben sich für die Unternehmer bezüglich der größeren Rechtssicherheit hinsichtlich des Vorsteuerabzugs.

Größer **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 zu-

sätzliche Risiken bezüglich der Fehlbeurteilung des Status des Abnehmers. Für Unternehmer, die schon bisher am innergemeinschaftlichen Waren- und Dienstleistungsverkehr teilnehmen und über ein gut ausgebautes Rechnungswesen verfügen, dürften sich allerdings die laufenden Kosten und die einmaligen technischen Umstellungskosten in Grenzen halten. Es wäre allerdings zu überlegen, die **Haftung** der leistenden Unternehmer beim Übergang der Steuerschuld abzuschaffen und einen Vertrauensschutz hinsichtlich des Status des Leistungsempfängers vorzusehen. Mit den **größten Nachteilen** sind jene Unternehmer konfrontiert, die sich bisher nicht am innergemeinschaftlichen Waren- und Dienstleistungsverkehr beteiligen und nicht über ein gut ausgebautes Rechnungswesen verfügen. Diese müssen, wenn ihre Leistungen nicht befreit sind, sämtliche organisatorischen Vorkehrungen treffen, die auch größere Unternehmen treffen. Vor allem als Leistungsempfänger würden auch **befreite Unternehmen (zB Kleinunternehmer)** für (wahrscheinlich) selten auftretende Fälle, des Übergangs der Steuerschuld für die Aufzeichnungen, Meldungen und die Abfuhr der Umsatzsteuer sorgen müssen, wenn sie davon nicht befreit würden. Sinnvoll wäre daher eine finanzielle Kompensation für den zusätzlichen Verwaltungsaufwand, falls es in Österreich tatsächlich zu einer Umstellung des Systems kommen sollte.

Korrespondenz:

Assoz. Univ.-Prof. Dr. Dietmar Aigner
 Institut für betriebswirtschaftliche Steuerlehre
 Johannes Kepler Universität Linz
 Altenberger Str. 69, 4040 Linz
 Tel: +43/732/2468-7063
 Mail: dietmar.aigner@jku.at

Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M. (NYU)
 Institut für Finanzrecht, Steuerrecht
 und Steuerpolitik
 Johannes Kepler Universität Linz
 Altenberger Str. 69, 4040 Linz
 Tel: +43/732/2468-7481
 Mail: georg.kofler@jku.at

Univ.-Prof. Dr. Michael Tumpel
 Institut für betriebswirtschaftliche Steuerlehre
 Johannes Kepler Universität Linz
 Altenberger Str. 69, 4040 Linz
 Tel: +43/732/2468-7061
 Mail: michael.tumpel@jku.at

N. Raschauer, W. Wessely (Hrsg) VStG² – Verwaltungsstrafgesetz



2. Auflage
 VII, 1619 Seiten
 135 × 210 mm
 Festeinband
 € 198,-
 ISBN 978-3-7097-0079-2
 ERSCHIENEN

STIMMEN ZUR VORAUFLAGE:

[...] Der Kommentar bietet alles, was einen Juristen erfreut: Literaturhinweise, Materialien sowie umfassende Kommentierungen.

M. V., Öffentliche Sicherheit 5-6/10

[...] Zusammenfassend kann gesagt werden, dass den Autoren eine empfehlenswerte Darstellung des österreichischen Verwaltungsstrafverfahrens gelungen ist. Der VStG-Kommentar schließt eine Lücke im Schrifttum und wird wohl rasch zu einem Standardwerk der österreichischen Rechtsliteratur werden. Er kann daher jedem mit dem Verwaltungsstrafrecht beschäftigten Rechtsanwalt uneingeschränkt empfohlen werden und sollte in keiner gepflegten juristischen Bibliothek fehlen.

*Martin Attlmayr, Österreichisches
 Anwaltsblatt 2011/01, S 39*

[...] Raschauer und Wessely geben mit diesem Werk eine umfassende Kommentierung heraus, die - der Praxis und - etwa mit der Darstellung der Bedeutung der Grundrechte für das Verwaltungsstrafverfahren - der Lehre beste Dienste leisten wird.

Thomas Horvath, bbl 2010, 170

ÜBER DIE HERAUSGEBER:

PD. Dr. Nicolas Raschauer

Cerha Hempel Spiegelfeld Hlawati Rechtsanwälte, Universität für Bodenkultur. Zahlreiche Fachpublikationen zu Fragen des Gemeinschafts-, Verfassungs-, Wirtschaftsverwaltungs- und Strafrechts.

Priv.-Doz.Dr. Wolfgang Wessely, LL.M

Priv.-Doz. für Verfassungs- und Verwaltungsrecht, Universität Wien, LVwG NÖ. Zahlreiche Fachpublikationen zu Fragen des Gemeinschafts-, Verfassungs-, Wirtschaftsverwaltungs- und Strafrechts

 Jan Sramek Verlag