EUROPÄISCHE
KOMMISSION

Brüssel, den 22.6.2020
COM(2020) 243 final

MITTEILUNG DER KOMMISSION AN DEN RAT

gemäß Artikel 395 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates

1. BACKGROUND

Gemäß Artikel 395 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem[1] (im Folgenden die „MwSt-Richtlinie“) kann der Rat auf Vorschlag der Kommission einstimmig jeden Mitgliedstaat ermächtigen, von der genannten Richtlinie abweichende Sondermaßnahmen einzuführen, um die Mehrwertsteuererhebung zu vereinfachen oder Steuerhinterziehungen oder -umgehungen zu verhindern. Da dieses Verfahren die Ausnahme von den allgemeinen Mehrwertsteuergrundsätzen vorsieht, sind die in Artikel 395 der MwSt-Richtlinie genannten nationalen Sondermaßnahmen, die gestattet sind, „um die Steuererhebung zu vereinfachen oder Steuerhinterziehungen oder -umgehungen zu verhindern“, laut der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) eng auszulegen; sie müssen zur Verwirklichung des mit ihnen verfolgten konkreten Ziels erforderlich und geeignet sein und dürfen die Ziele und Grundsätze der MwSt-Richtlinie nicht mehr als erforderlich beeinträchtigen.[2]

Italien beantragte mit einem bei der Kommission am 17. Dezember 2019 registrierten Schreiben die Ermächtigung, eine von Artikel 193 der MwSt-Richtlinie abweichende Regelung anzuwenden. Mit Schreiben vom 5. Mai 2020 setzte die Kommission gemäß Artikel 395 Absatz 2 der MwSt-Richtlinie die anderen Mitgliedstaaten von dem Antrag Italiens in Kenntnis. Mit Schreiben vom 6. Mai 2020 teilte die Kommission Italien mit, dass sie über alle für die Beurteilung des Antrags erforderlichen Angaben verfügte.

Gemäß Artikel 193 der MwSt-Richtlinie wird die Mehrwertsteuer generell von dem Steuerpflichtigen geschuldet, der Gegenstände liefert oder Dienstleistungen erbringt. Zweck der von Italien beantragten Sondermaßnahme ist es, die Steuerschuldnerschaft auf den steuerpflichtigen Empfänger der Lieferung oder Dienstleistung zu verlagern (sogenannte Umkehrung der Steuerschuldnerschaft oder Reverse-Charge-Verfahren), und zwar in Fällen der atypischen Überlassung von Arbeitskräften, d. h. bei Erbringung von Dienstleistungen im Wege von öffentlichen Aufträgen, Unteraufträgen oder der Betrauung von Konsortien oder anderen verbundenen Unternehmen, wobei die Arbeitskräfte überwiegend an der Betriebsstätte des Erwerbers unter Einsatz von Investitionsgütern tätig sind, die Eigentum des Erwerbers oder diesem zumindest zuzurechnen sind. Ziel der beantragten Abweichung ist die Bekämpfung von Steuerbetrug.

2. UMKEHRUNG DER STEUERSCHULDNERSCHAFT

Die Mehrwertsteuer schuldet gemäß Artikel 193 der MwSt-Richtlinie der Steuerpflichtige, der Gegenstände steuerpflichtig liefert oder eine Dienstleistung steuerpflichtig erbringt. Mit dem Verfahren der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft („Reverse-Charge-Verfahren“) wird die Steuerschuldnerschaft auf den Steuerpflichtigen verlagert, der die Lieferung erhält oder die Dienstleistung in Anspruch nimmt. Dieses

[1] ABl. L 347 vom 11.12.2006, S. 1.
[2] Siehe Urteil des Gerichtshofs vom 27. Januar 2011, *Vandoorne*, C-489/09, ECLI:EU:C:2011:33, Rn. 27.

Verfahren wird oft zur Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetrugs in bestimmten Wirtschaftszweigen und insbesondere des „Missing-Trader-Betrugs“ eingesetzt.

Missing-Trader-Betrug liegt vor, wenn Händler Gegenstände verkaufen oder Dienstleistungen erbringen, die Mehrwertsteuer von ihren Erwerbern einziehen und dann verschwinden, ohne die Mehrwertsteuer, die sie von ihren Erwerbern eingezogen haben, an die Steuerbehörden abzuführen. Beim inländischen Reverse-Charge-Verfahren wird die Gelegenheit zu dieser Form der Steuerhinterziehung dadurch ausgeschaltet, dass die Steuer von der Person geschuldet wird, an die die Gegenstände geliefert werden oder für die die Dienstleistung erbracht wird.

3. DER ANTRAG

Italien beantragt gemäß Artikel 395 der MwSt-Richtlinie, dass der Rat auf Vorschlag der Kommission das Land ermächtigt, eine von Artikel 193 der MwSt-Richtlinie abweichende Sondermaßnahme zur Umkehrung der Steuerschuldnerschaft bei der Erbringung von Dienstleistungen im Inland anzuwenden, die die atypische Überlassung von Arbeitskräften betreffen.

Der Antrag betrifft somit die Erbringung von Dienstleistungen im Wege von öffentlichen Aufträgen, Unteraufträgen, der Betrauung von Konsortien oder anderen verbundenen Unternehmen, wobei die Arbeitskräfte überwiegend an der Betriebsstätte des Erwerbers unter Einsatz von Investitionsgütern tätig sind, die Eigentum des Erwerbers oder diesem zumindest zuzurechnen sind. Der Antrag bezieht sich nicht auf die Erbringung von Dienstleistungen für öffentliche Verwaltungen und Fälle der Personalüberlassung durch die *Agenzie per il lavoro* (zertifizierte Arbeitsvermittlungsagenturen), die unter das gesetzesvertretende Dekret Nr. 276 vom 10. September 2003 fallen und ermächtigt sind, Tätigkeiten der Arbeitsvermittlung, Arbeitnehmerüberlassung, Einstellung und des Outplacement auszuüben.

Italien gibt an, dass die Einführung der Sondermaßnahme notwendig ist, um Steuerbetrug im Sektor für die atypische Arbeitskräfteüberlassung zu bekämpfen. Laut dem Antrag sind an dem Betrugsmuster mehrere Akteure beteiligt, insbesondere Erzeuger- und Arbeitnehmergenossenschaften, die als Personalverleiher auftreten, und die Erwerber, in der Regel etablierte Unternehmen, die ihre Tätigkeit unter Einsatz von Leiharbeitskräften ausüben. Zwischen den beiden Parteien existieren Konsortien, die als Vermittler zwischen dem Lieferer und dem Erwerber fungieren.

Die Genossenschaften stellen die erbrachten Dienstleistungen (die Überlassung von Arbeitskräften) in Rechnung und berechnen die Mehrwertsteuer auf die Gesamtkosten der Dienstleistung. Aufgrund der Art der erbrachten Dienstleistungen (hauptsächlich Bereitstellung von Arbeitskräften) bestehen die Kosten dieser Unternehmen größtenteils in den Löhnen und Gehältern der Arbeitskräfte, welche nicht der Vorsteuer unterliegen. Der Gesamtbetrag der von ihnen gezahlten Vorsteuer ist deshalb sehr niedrig. Diese Unternehmen können daher nur sehr geringe Vorsteuerbeträge von ihrer Ausgangssteuer

abziehen. Daraus sollte sich im Normalfall eine Mehrwertsteuerschuld gegenüber den Steuerbehörden ergeben. Es hat sich jedoch herausgestellt, dass viele dieser Personalverleiher keine Mehrwertsteuer an die Steuerbehörden abführen. In einigen Fällen erhöhen sie ihre Vorsteuer künstlich durch fiktive Eingangsumsätze, um eine Steuergutschrift zu schaffen. Diese fiktive Steuergutschrift wird dann zur Verrechnung[3] mit Mehrwertsteuerschulden, Sozialversicherungsbeiträgen und anderen von diesen Unternehmen einzubehaltenden Steuern verwendet. In anderen Fällen melden die Unternehmen eine zu niedrige Mehrwertsteuer oder zahlen die geschuldete Mehrwertsteuer nicht.

Laut den im Antrag enthaltenen Schätzungen sind 30 % des Betrugsumfangs darauf zurückzuführen, dass die Unternehmen, die die atypische Arbeitskräfteüberlassung praktizieren, keine Mehrwertsteuer zahlen. Auf diese Unternehmen würde sich die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft auswirken. Die restlichen 70 % werden durch fiktive Vorsteuern verursacht, welche im Wege eines Anrechnungsmechanismus für die Zahlung von Sozialversicherungsbeiträgen und Quellensteuern auf die Bezüge der unter Vertrag stehenden Arbeitskräfte missbraucht werden.

Italien plant, den oben beschriebenen Betrug im Bereich der atypischen Arbeitskräfteüberlassung zu bekämpfen, indem es den Empfänger der Dienstleistung als Schuldner der Mehrwertsteuer benennt.

Neben dieser Umkehrung der Mehrwertsteuerschuld wird Italien weitere Betrugsbekämpfungsmaßnahmen in Bezug auf andere direkte Steuern einführen. So ist insbesondere ein Mechanismus geplant, gemäß dem nicht das Unternehmen, das die Arbeitskräfte bereitstellt, sondern der Empfänger der Dienstleistung die Steuer schuldet, ähnlich wie der Mechanismus zur Zahlung der Sozialversicherungsbeiträge. Schließlich soll die Anrechnung von Steuergutschriften (einschließlich Mehrwertsteuergutschriften) auf die Zahlung von Sozialversicherungsbeiträgen und Quellensteuern verboten werden. Diese Maßnahmen sollen verhindern, dass künstlich geschaffene Mehrwertsteuergutschriften für die Begleichung von Sozialversicherungs- und Quellensteuerschulden verwendet werden.

4. DIE AUFFASSUNG DER KOMMISSION

Erhält die Kommission Anträge nach Artikel 395 der MwSt-Richtlinie, prüft sie, ob die Grundvoraussetzungen für eine Ermächtigung erfüllt sind, d. h., ob die beantragte Sondermaßnahme die Verfahren für die Steuerpflichtigen und/oder die Steuerverwaltung vereinfacht oder bestimmte Formen der Steuerhinterziehung bzw. - umgehung verhindert. Die Kommission geht dabei stets mit Bedacht vor und legt strenge Maßstäbe an, um sicherzustellen, dass die Ausnahmeregelungen erforderlich, verhältnismäßig und in ihrem Anwendungsbereich begrenzt sind und das allgemeine MwSt-System nicht untergraben.

[3] Die Anrechnung von Steuergutschriften ist auf Mitgliedstaatsebene geregelt.

Jede Abweichung vom System der fraktionierten Zahlung darf daher nicht mehr als ein letztes Mittel und eine Notmaßnahme sein und muss Garantien im Hinblick auf die Notwendigkeit und den Ausnahmecharakter der Regelung enthalten. Diese Voraussetzungen scheinen im vorliegenden Fall aus den nachstehend erläuterten Gründen nicht gegeben zu sein.

Gemäß Artikel 199 Absatz 1 Buchstabe b der MwSt-Richtlinie können die Mitgliedstaaten das Reverse-Charge-Verfahren für die Gestellung von Personal im Baugewerbe anwenden, was Italien bereits umgesetzt hat. Der Antrag Italiens betreffend die Bereitstellung von Arbeitskräften hat einen viel breiteren Anwendungsbereich, da es sich um eine sektorübergreifende Maßnahme handelt, die sich potenziell auf weite Teile der Wirtschaft auswirkt und für unterschiedliche Produktions- und Vertriebsstufen gelten würde. Jedes Unternehmen in jedem Wirtschaftszweig, das für die Ausführung einer bestimmten Aufgabe Leiharbeitskräfte engagiert, könnte als Empfänger der Dienstleistung von dieser Maßnahme betroffen sein. Außerdem müsste jedes Unternehmen, das im Rahmen seiner Geschäftstätigkeit Arbeitskräfte bereitstellt, überprüfen, ob es die Kriterien für die atypische Arbeitskräfteüberlassung erfüllt und somit der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft unterliegt. Daher handelt es sich um eine Maßnahme allgemeiner Art, die nicht hinreichend gezielt ist, um eine konkrete Betrugssituation zu bekämpfen.

Italien wurden bereits zwei Sondermaßnahmen allgemeiner Art zur Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetrugs gewährt: das Split-Payment-Verfahren[4] für Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen an Behörden, an von Behörden kontrollierte Unternehmen und an börsennotierte Unternehmen, die im FTSE MIB geführt werden, sowie die allgemeine Verpflichtung zur elektronischen Rechnungsstellung[5]. Eine weitere Sondermaßnahme wie die beantragte Regelung würde zu einer zunehmenden Entharmonisierung des italienischen Mehrwertsteuersystems gegenüber dem durch die MwSt-Richtlinie geschaffenen System führen und aufgrund des höheren Verwaltungsaufwands zusätzliche Komplikationen für die Unternehmen bedeuten und damit über das hinausgehen, was zur Bekämpfung einer bestimmten Betrugssituation erforderlich ist. Die Dienstleister müssten zunächst prüfen, ob das Unternehmen, für das sie Dienstleistungen erbringen, unter das Split-Payment-Verfahren fällt. Wäre dies nicht der Fall, müssten sie prüfen, ob die von ihnen erbrachte Dienstleistung als atypische Überlassung von Arbeitskräften einzustufen ist. In diesem Fall müssten sie das Reverse-Charge-Verfahren anwenden; andernfalls gälte die normale Mehrwertsteuerregelung. Dies könnte dazu führen, dass die Unternehmen in ihren täglichen Geschäften zwischen

[4] Durchführungsbeschluss (EU) 2017/784 des Rates vom 25. April 2017 zur Ermächtigung der Italienischen Republik, eine von Artikel 206 und 226 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem abweichende Sonderregelung anzuwenden, und zur Aufhebung des Durchführungsbeschlusses (EU) 2015/1401 (ABl. L 118 vom 6.5.2017, S. 17).

[5] Durchführungsbeschluss (EU) 2018/593 des Rates vom 16. April 2018 zur Ermächtigung der Italienischen Republik, eine von den Artikeln 218 und 232 der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem abweichende Sondermaßnahme einzuführen (ABl. L 99 vom 19.4.2018, S. 14).

drei Möglichkeiten, die Mehrwertsteuer in Rechnung zu stellen, wählen müssten, was das Risiko von Fehlern, Rechtsstreitigkeiten und Sanktionen erhöhen würde. Auch die Empfänger der Dienstleistung müssten überprüfen, ob die von ihnen in Anspruch genommene Dienstleistung als atypische Arbeitskräfteüberlassung gilt, was potenziell die gleichen Probleme in Bezug auf Fehler, Rechtsstreitigkeiten und Sanktionen nach sich zieht.

Zudem umfasst der Betrug, gegen den mit der Maßnahme vorgegangen werden soll, dem Antrag zufolge zwei Komponenten: Rund 30 % des Betrugsumfangs sind darauf zurückzuführen, dass die Unternehmen, die atypische Arbeitskräfteüberlassung praktizieren, keine Mehrwertsteuer zahlen. Die restlichen 70 % werden durch fiktive Vorsteuern verursacht, welche im Wege eines Anrechnungsmechanismus für die Zahlung von Sozialversicherungsbeiträgen und Quellensteuern auf die Bezüge der unter Vertrag stehenden Arbeitskräfte verwendet werden. Die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens auf die atypische Arbeitskräfteüberlassung würde lediglich auf 30 % des Gesamtumfangs des Betrugs abstellen, d. h. auf die nicht gezahlte Mehrwertsteuer. Diese Regelung würde jedoch nicht verhindern, dass Unternehmen ihre Vorsteuer künstlich aufblähen, um unrechtmäßige Steuergutschriften für die Zahlung von Sozialversicherungsbeiträgen und Quellensteuern zu nutzen. 70 % des gesamten Betrugs blieben daher von der Regelung unberührt.

Den von Italien vorgelegten Informationen zufolge ist ein Mechanismus geplant, gemäß dem nicht das Unternehmen, das die Arbeitskräfte bereitstellt, sondern der Empfänger der Dienstleistung die Steuer schuldet, ähnlich wie der Mechanismus zur Zahlung der Sozialversicherungsbeiträge. Ferner soll die Anrechnung von Steuergutschriften (einschließlich Mehrwertsteuergutschriften) auf die Zahlung von Sozialversicherungsbeiträgen und Quellensteuern verboten werden. Die Tatsache, dass diese Maßnahmen auf die Bekämpfung des größeren Anteils des Mehrwertsteuerbetrugs im Zusammenhang mit der atypischen Arbeitskräfteüberlassung abstellen, lässt die Einführung einer Sondermaßnahme wie des Reverse-Charge-Verfahrens nur als schwer zu rechtfertigen erscheinen.

Was die erste Komponente des Betrugs – die nicht gezahlte Mehrwertsteuer – betrifft, so sollte dieses Problem durch herkömmliche Maßnahmen wie routinemäßige Kontrollen und Audits bekämpft werden. In diesem Zusammenhang dürfte die allgemeine Verpflichtung zur elektronischen Rechnungsstellung ein sehr nützliches Instrument für die frühzeitige Aufdeckung und Bekämpfung dieser Betrugsart sein.

Die von Italien beantragte Maßnahme scheint daher nicht in ihrem Anwendungsbereich begrenzt, erforderlich und verhältnismäßig für die Bekämpfung des Betrugs im Zusammenhang mit der atypischen Bereitstellung von Arbeitskräften zu sein. Es wäre angezeigt, zunächst die Ergebnisse der in Bezug auf die direkten Steuern und Steuergutschriften ergriffenen Maßnahmen in Verbindung mit der Verpflichtung zur

elektronischen Rechnungsstellung und den Kontrollmaßnahmen in diesem Bereich zu analysieren.

5. SCHLUSSFOLGERUNG

Vor dem Hintergrund der vorstehenden Ausführungen spricht sich die Kommission gegen den Antrag Italiens aus.