

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	V
Abkürzungsverzeichnis	XV
Quellenverzeichnis	XIX
A. Einleitung	1
1. Hintergründe zur Themenwahl	1
2. Zielsetzung und Gang der Untersuchung	3
3. Methodik der Arbeit	5
3.1. Juristische Methodenlehre	5
3.2. Die unzulässige Rechtsausübung	13
B. Beeinträchtigung der Steuerbasis durch Betrug	17
1. Begriffsbestimmung	17
1.1. Betrug und Missbrauch als zwei unterschiedliche Konzepte	17
1.2. Terminologie des EuGH	19
1.2.1. Mehrwertsteuermisbrauch	19
1.2.2. Mehrwertsteuerbetrug	22
2. Die Pflicht der Mitgliedstaaten, Betrug zu bekämpfen	25
2.1. Die Mehrwertsteuerlücke der EU	25
2.1.1. Ausmaß der Mehrwertsteuerlücke	25
2.1.2. Konsequenzen der Mehrwertsteuerlücke	28
2.2. Der Schutz der finanziellen Interessen der EU	29
2.2.1. Die Bedeutung der Mehrwertsteuer als EU-Eigenmittel	29
2.2.2. Betrugsbekämpfung nach Art 325 AEUV	31
3. Ergebnis	33
C. Ursachen und Formen von Mehrwertsteuerbetrug	35
1. Entwicklung der Mehrwertsteuer in Europa	35
1.1. Wirtschaftliche Bedeutung der Mehrwertsteuer	35
1.2. Historische Entwicklung	36
2. Konzeptionelle Betrugsanfälligkeit der Mehrwertsteuer	40
2.1. Die Mehrwertsteuererhebung im B2B-Bereich	40
2.1.1. Das Recht auf Vorsteuerabzug	40
2.1.2. Die Neutralität der Mehrwertsteuer	42
2.1.3. Positive Auswirkungen	43
2.1.4. Negative Auswirkungen	44
2.2. Prinzip der fraktionierten Erhebung	45

2.2.1.	Erhebung auf jeder Lieferstufe	45
2.2.2.	Auswirkungen der fraktionierten Einhebung	47
2.3.	Das System des innergemeinschaftlichen Handels	48
2.3.1.	Das Bestimmungslandprinzip als Ursache für Mehrwertsteuerbetrug?	48
2.3.2.	Die steuerfreie ig Lieferung	51
2.3.3.	Negative Auswirkungen	51
3.	Ausprägungsformen des Mehrwertsteuerbetrugs	54
3.1.	Vorsteuerbetrug durch Steuerpflichtige	54
3.1.1.	Ungerechtfertigte Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs	54
3.1.2.	Vorsteuerabzug für Gegenstände des privaten Bereichs	55
3.1.3.	Vorsteuerbetrug durch Endverbraucher	57
3.2.	Nichtabfuhr der Mehrwertsteuer	58
3.2.1.	Nichtabfuhr der Mehrwertsteuer bei Leistungen an Endverbraucher	58
3.2.2.	Nichtabfuhr der Mehrwertsteuer bei Leistungen an Steuerpflichtige	60
3.3.	Karussellbetrug	62
3.3.1.	Überblick	62
3.3.2.	Begriffsdefinition	63
3.3.3.	Die beteiligten Steuerpflichtigen	65
3.3.4.	Konzeptionelle Ursachen	67
3.3.5.	Das System des ig Handels als Ursache?	68
3.3.6.	Weitere Betrugsformen mit grenzüberschreitendem Element	70
3.4.	Sonstige Mehrwertsteuerausfälle	72
3.4.1.	Nichterhebung	72
3.4.2.	Steuerausfälle durch Insolvenzen	74
4.	Ergebnis	75
D. Status quo zur Sicherung des Mehrwertsteueraufkommens		77
1.	Die Versagung des Vorsteuerabzugs aufgrund der Rechnung	77
1.1.	Die Rolle der Rechnung	77
1.2.	Fehlende Rechtsfolgen bei formellen Mängeln	79
1.3.	Die Rechnung im Betrugsfall	81
1.3.1.	Der „substance over form“-Ansatz	81
1.3.2.	Unrichtiger Steuerausweis	83
1.4.	Ergebnis: Die Rechnung in der Betrugsbekämpfung	85
2.	Das Verbot betrügerischer Praktiken	85
2.1.	EuGH-Rechtsprechung	85

2.1.1.	Die unzulässige Berufung auf Unionsrecht	85
2.1.2.	Betrügerische vs missbräuchliche Praktiken	87
2.1.3.	Die methodische Vorgehensweise	88
2.2.	Der Stellenwert des Verbots betrügerischer Praktiken	90
2.3.	Betrugsbehaftete Umsätze	93
2.3.1.	Betrugsbeteiligte Steuerpflichtige	93
2.3.2.	Problematik der Inanspruchnahme Dritter	95
2.3.2.1.	Gefahr der Überkompensation des Fiskus	95
2.3.2.2.	Das „Hätte-wissen-müssen“-Kriterium	98
2.3.3.	Schranken der Bekämpfung	104
2.3.3.1.	Der Vorsteuerabzug als Eigentumsrecht	104
2.3.3.2.	Die Versagung des Vorsteuerabzugs als „Sanktion“?	108
2.4.	Das Prüfungsschema des EuGH von Betrugsfällen	110
2.4.1.	Das Betrugsverbot als letzter Prüfungsschritt	110
2.4.2.	Gutglaubensschutz bei fehlenden materiellen Anforderungen	111
2.4.3.	Alternative Vorgehensweise	113
2.5.	Ergebnis: Die Effektivität des Betrugsverbots	114
3.	Nationale Sondermaßnahmen in der Betrugsbekämpfung	115
3.1.	Beschränkte Ausnahmeermächtigungen	116
3.2.	Das Dispensverfahren	117
3.2.1.	Abweichende Sondermaßnahmen	117
3.2.2.	National gewährte Maßnahmen	119
3.2.3.	Split Payment	122
3.2.4.	Die Elektronische Rechnungsstellung	125
3.2.4.1.	Das Ziel des Informationsaustauschs in Echtzeit	125
3.2.4.2.	Überlegungen zur unionsweiten Einführung	127
3.3.	Formelle Sondermaßnahmen	129
3.3.1.	„Weitere Pflichten“ für Steuerpflichtige	129
3.3.2.	Abgrenzung zum Dispensverfahren	130
3.4.	Gesamtschuldnerische Haftung	132
3.4.1.	Haftungsbestimmung der MwStSyst-RL	132
3.4.2.	Das Gesamtschuldensystem zur Betrugsbekämpfung ..	134
3.4.3.	Überlegungen zur unionweiten Einführung	136
3.5.	Schranken der nationalen Betrugsbekämpfung	138
3.6.	Ergebnis: Nationale Sondermaßnahmen als Betrugs- bekämpfung?	139
4.	Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger	141
4.1.	Vorgaben der Richtlinie	141
4.1.1.	Die Verschiebung der Steuerschuld im Allgemeinen	141
4.1.2.	Verpflichtendes Reverse Charge	142

4.1.3.	Optionales Reverse Charge	144
4.1.4.	Das Recht auf Vorsteuerabzug	149
4.2.	Auswirkungen der Branchensegmentierung auf den Binnenmarkt	151
4.2.1.	Differenzierte Behandlung von Umsätzen im Allgemeinen	151
4.2.2.	Auswirkungen auf den Wettbewerb	154
4.2.2.1.	Grundlegende Bemerkungen	154
4.2.2.2.	Die Bedeutung der Wettbewerbsfreiheit im europäischen Binnenmarkt	154
4.2.2.3.	Prüfung eines Verstoßes gegen die Wettbewerbsneutralität	156
4.2.2.3.1.	„Aus der Sicht des Verbrauchers“ gleichartige Leistungen	156
4.2.2.3.2.	Unterschiedliche Behandlung konkurrierender Leistungen	157
4.2.2.4.	Rechtfertigungsprüfung	160
4.2.3.	Auswirkungen auf die Grundfreiheiten	161
4.2.3.1.	Grundlegende Bemerkungen	161
4.2.3.2.	Die Anwendung der Grundfreiheiten	162
4.2.3.3.	Prüfung eines Grundfreiheitsverstoßes	165
4.2.3.4.	Rechtfertigungsprüfung	168
4.3.	Ergebnis: Die bestehenden Reverse-Charge-Bestimmungen	170
4.4.	Ergebnis	171
E.	Maßnahmen zur Verhinderung von Mehrwertsteuerbetrug	175
1.	Anforderungen an ein neues Mehrwertsteuersystem	175
2.	Das generelle Reverse-Charge-System	177
2.1.	Die Grundidee	177
2.2.	Der lange Weg zur Richtlinienänderung	178
2.2.1.	Historischer Überblick	178
2.2.2.	Aktuelle Entwicklungen	182
2.3.	Modellbeschreibung	183
2.3.1.	Persönlicher Anwendungsbereich	183
2.3.1.1.	Allgemein	183
2.3.1.2.	Begrenzte Anwendbarkeit in den Mitgliedstaaten	185
2.3.2.	Sachlicher Anwendungsbereich	187
2.3.3.	Zeitlicher Anwendungsbereich	188
2.3.4.	Formale Voraussetzungen	190
2.3.5.	Rechtsfolgen	191
2.3.5.1.	Duales Mehrwertsteuersystem	191

2.3.5.2.	Überschreiten der Umsatzschwelle als Tatbestandsvoraussetzung	192
2.3.5.3.	Ausmaß der Systemänderung	198
2.4.	Bewertung	200
2.4.1.	Eignung zur Betrugsbekämpfung?	200
2.4.1.1.	Karussellbetrug	200
2.4.1.2.	Mehrwertsteuerausfälle durch Vorsteuerbetrug	202
2.4.1.3.	Nichtabfuhr der Mehrwertsteuer bei Leistungen an Endverbraucher	203
2.4.1.4.	Nichterhebung	203
2.4.1.5.	Betrügerisch herbeigeführte Insolvenzen	205
2.4.1.6.	Einzelfragen zur Einführung eines Schwellenwerts ..	207
2.4.1.6.1.	Umsätze über dem Schwellenwert	207
2.4.1.6.2.	Umsätze unter dem Schwellenwert	209
2.4.1.7.	Rechtsvergleich	209
2.4.1.7.1.	Steuersysteme ohne fraktionierte Erhebung	209
2.4.1.7.2.	Befreiung von B2B-Umsätzen – Die RST	210
2.4.1.7.3.	Zero-Rating von B2B-Umsätzen – Die australische GST	213
2.4.1.7.4.	Konzeptionelle Überlegungen für die MwStSyst-RL	215
2.4.2.	Gefahr der Betrugsverlagerung	221
2.4.2.1.	Unbesteuerter Endverbrauch im Allgemeinen	221
2.4.2.2.	Unbesteuerter Endverbrauch durch Steuerpflichtige	222
2.4.2.3.	Unbesteuerter Endverbrauch durch Privat- personen – Ameisenbetrug	223
2.4.2.3.1.	Betrugsrisiko	223
2.4.2.3.2.	Lösungsvarianten	224
2.4.2.4.	Qualifikation des Abnehmers als Tatbestands- voraussetzung	227
2.4.2.4.1.	Risiko auf Seiten des Leistenden	227
2.4.2.4.2.	Lösungsvarianten zum Schutz des Leistenden	229
2.4.2.4.3.	Risiko auf Seiten des Leistungsempfängers	233
2.4.2.5.	Örtliche Betrugsverlagerung	234
2.4.2.5.1.	Das Risiko zur Betrugsverlagerung	234
2.4.2.5.2.	Örtliche Betrugsverlagerung – Maßnahmen zur Verhinderung	235
2.4.3.	Kosten	237
2.4.3.1.	Berichtspflichten	237
2.4.3.2.	Umstellungs- und Implementierungskosten	240
2.4.3.3.	Aufwendungen iZm der Einführung eines Schwellenwertes	244
2.4.3.4.	Auswirkungen eines generellen Reverse Charge auf den Cashflow	246

2.5.	Ergebnis	247
3.	Neuausrichtung der Binnenmarktregelung	253
3.1.	Die Grundidee	253
3.2.	Hintergrund: Der Wunsch der Kommission	254
3.3.	Modellbeschreibung	257
3.3.1.	Persönlicher Anwendungsbereich	257
3.3.1.1.	Im Allgemeinen	257
3.3.1.2.	Der Begriff eines „zertifiziert“ Steuerpflichtigen	258
3.3.2.	Sachlicher Anwendungsbereich	260
3.3.3.	Zeitlicher Anwendungsbereich	262
3.3.4.	Rechtsfolgen	262
3.3.4.1.	Entfall des Grenzausgleichs unter Einführung eines One-Stop-Shops	262
3.3.4.2.	Ausmaß der Systemänderung	264
3.3.4.3.	Verwirklichung des Bestimmungslandprinzips	266
3.4.	Bewertung	267
3.4.1.	Eignung zur Betrugsbekämpfung?	267
3.4.1.1.	Karussellbetrug	267
3.4.1.2.	Unsteuerter Endverbrauch im Ursprungs- und Bestimmungsland	272
3.4.1.3.	Weitere Auswirkungen	273
3.4.1.3.1.	Relativierung des Territorialitätsprinzips	273
3.4.1.3.2.	Maßnahmen zur Verhinderung eines Verkürzungsszenarios	276
3.4.2.	Gefahr der Betrugsverlagerung?	280
3.4.2.1.	Vergleich zum gegenwärtigen Mehrwertsteuersystem	280
3.4.2.2.	Lösungsvarianten	282
3.4.2.2.1.	Abhilfe durch Kontrollmaßnahmen	282
3.4.2.2.2.	Vorsteuerabzug im Bestimmungsland	283
3.4.2.2.3.	Ausgleich der Steuersatzunterschiede	288
3.4.2.3.	Vergleich zum generellen Reverse Charge	290
3.4.3.	Kosten	291
3.4.3.1.	Die Gleichbehandlung grenzüberschreitender und inländischer Umsätze?	291
3.4.3.2.	Compliance-Kosten	292
3.4.3.3.	Herausforderungen im grenzüberschreitenden Steuervollzug	295
3.4.3.4.	Auswirkungen auf den Cashflow	298
3.4.3.5.	Zwischenergebnis	300
3.5.	Ergebnis	300

3.5.1.	Neuausrichtung der Binnenmarktregelung	300
3.5.2.	Vergleichende Bewertung zum generellen Reverse-Charge-Verfahren	303
4.	Eigener Ansatz: Das Modell zertifizierter Steuerpflichtiger als Dauerlösung	307
4.1.	Ein System zuverlässiger Steuerpflichtiger im Vergleich	307
4.1.1.	Ausgangspunkt des Horizontal Monitoring	307
4.1.2.	Ausgangspunkt des zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten	309
4.2.	Modellbeschreibung des eigenen Ansatzes	311
4.2.1.	Ausgangspunkt	311
4.2.2.	Die Zertifizierung als Prämisse	312
4.2.2.1.	Bewilligungsvoraussetzungen	312
4.2.2.1.1.	Vorbild des zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten	312
4.2.2.1.2.	Vorgaben in Art 13a (neu) MwStSyst-RL	313
4.2.2.2.	Nachweis der Zertifizierung	319
4.2.2.3.	Kompetenz	320
4.2.2.3.1.	Vorbild des zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten	320
4.2.2.3.2.	Vorgaben in Art 13a (neu) MwStSyst-RL	322
4.2.2.3.3.	Die Einbindung Dritter	323
4.2.2.4.	Rechtsschutz	326
4.2.2.4.1.	Vorbild des zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten	326
4.2.2.4.2.	Vorgaben in Art 13a (neu) MwStSyst-RL	328
4.2.3.	Rechtsfolgen	329
4.2.3.1.	Ausmaß der Systemänderung	329
4.2.3.1.1.	Vorbild des zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten	329
4.2.3.1.2.	Der zertifizierte Steuerpflichtige	330
4.2.3.2.	Geltungsbereich	331
4.2.3.3.	Eingliederung ins Mehrwertsteuersystem	332
4.3.	Bewertung	333
4.3.1.	Eignung zur Betrugsbekämpfung?	333
4.3.1.1.	Die bestehenden Betrugsformen	333
4.3.1.2.	Die Notwendigkeit zusätzlicher Kriterien	337
4.3.1.3.	Auswirkungen auf die Wettbewerbsneutralität?	339
4.3.1.4.	Lösungsvariante: Prüfung bei Vergabe der Mehrwertsteuernummer?	340
4.3.2.	Gefahr der Betrugsverlagerung	342
4.3.2.1.	Die Zertifizierung als Tatbestandsvoraussetzung	342
4.3.2.2.	Lösungsvarianten	343
4.3.2.3.	Harmonisierungsgrad	345
4.3.3.	Kosten	346

Inhaltsverzeichnis

4.3.3.1.	Frage der Finanzierbarkeit	346
4.3.3.2.	Lösungsvarianten	347
4.4.	Ergebnis	349
F.	Zusammenfassung der Ergebnisse	353
	Stichwortverzeichnis	359