

Die Zukunft der Mehrwertsteuer im Binnenmarkt

Michael Tumpel

- I. Einleitung**
- II. Ziele des Binnenmarktes**
- III. Grundprinzipien der Mehrwertsteuer**
- IV. Probleme der Mehrwertsteuer im Binnenmarkt**
- V. Vorschläge der Kommission für ein zukünftiges System**
 - A. Entwicklung des Mehrwertsteuersystems zum Ursprungslandprinzip
 - B. Bestimmungslandprinzip und Aktionsplan der EU-Kommission von 2016
 - C. Bewertung der Vorschläge der Kommission zur Besteuerung innergemeinschaftlicher Lieferungen
- VI. Alternative Vorschläge für zukünftige Systeme**
 - A. Keine Änderungen
 - B. Verstärkte Zusammenarbeit sowie Steigerung der Effizienz der Finanzverwaltungen sowie Überwachung und Prüfung
 - C. Alternative Modelle mit Überwachung der Umsatzsteuerzahlung
 - D. Anwendung des Reverse-Charge-Mechanismus für innergemeinschaftliche und heimische Umsätze
 - E. Hybrides Mehrwertsteuersystem
- VII. Resümee**

I. Einleitung

Die Zukunft ist mit Sicherheit unsicher! Das gilt auch für die Zukunft der Mehrwertsteuer im Binnenmarkt. Seit 45 Jahren gibt es das Mehrwertsteuersystem in der Europäischen Gemeinschaft. Mit der Mehrwertsteuer wurde für Inlandsumsätze ein System der fraktionierten Erhebung einer allgemeinen Verbrauchsteuer eingeführt. Grenzüberschreitende Umsätze sind hingegen weiterhin grundsätzlich im Ursprungsland befreit und werden im Bestimmungsland mit Mehrwertsteuer belastet. Wenngleich schon in der ersten Mehrwertsteuer-Richtlinie (1. MwSt-RL)¹ von 1967 als Ziel eines endgültigen Mehrwertsteuersystems der Übergang zur Besteuerung im Ursprungsland formuliert wurde, konnte der Systemwechsel mangels politischer Einigung über die Umsetzung der notwendigen Voraussetzungen niemals verwirklicht werden. Es kommt somit weiterhin zu einem Auseinanderklaffen hinsichtlich der steuerlichen Behandlung von besteuerten Inlands- und steuerbefreiten grenzüberschreitenden Umsätzen innerhalb der Gemeinschaft. Diese Ungleichbehandlung erleichtert einerseits Mehrwertsteuerbetrug mit großen Aufkommensausfällen und führt andererseits zu Wettbewerbsverzerrungen sowie zu zusätzlichen Belastungen für Unternehmen aufgrund des mit der Umsetzung des Binnenmarktes 1993 verbundenen komplizierten Regelwerks und Meldesystems.

Vor diesem Hintergrund erscheint eine Reform der Mehrwertsteuer dringend notwendig. Uneinigkeit besteht jedoch dahingehend, auf welche Weise eine solche Reform erfolgen sollte. Während die einen für die Besteuerung von innergemeinschaftlichen Lieferungen und Dienstleistungen eintreten, um eine gleichmäßige Behandlung entsprechend den Grundprinzipien der Mehrwertsteuer zu garantieren, befürworten andere die Ausweitung des Übergangs der Steuerschuld auf Leistungen im Inland, um auf diese Weise zu verhindern, dass die Mehrwertsteuer nicht abgeführt wird und es daher zu einem Aufkommensausfall kommt. Die EU-Kommission vertritt in ihrer Mitteilung vom 7.4.2016,² dass es für die EU als Ganzes die beste Option wäre, Lieferungen von Gegenständen innerhalb der EU genauso zu besteuern wie inländische Lieferungen, da damit nach Meinung der Kommission die gravierende Schwachstelle der Übergangsregelungen behoben würde und zugleich die zugrunde liegenden Merkmale des Mehrwertsteuersystems nicht berührt würden. Im Folgenden sollen anhand der Grundsätze des Binnenmarktes und des Mehrwertsteuersystems die verschiedenen Vorschläge evaluiert werden, um eine Aussage darüber machen zu können, welche Vorgangsweise als Zukunft der Mehrwertsteuer besser erscheint.

1 RL 67/227/EWG des Rates vom 11.4.1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer, ABl 1967/71, 1301.

2 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 Mehrwertsteuer Raum: Zeit für Reformen COM (2016) 148 final, 11.

II. Ziele des Binnenmarktes

Die Ziele des Binnenmarktes werden durch die Bestimmungen des Vertrages über die Arbeitsweise der EU (AEUV) determiniert. Nach Art 26 Abs 2 AEUV umfasst der Binnenmarkt einen Raum ohne Binnengrenzen, in dem der freie Verkehr von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital gemäß den Bestimmungen der Verträge gewährleistet ist. Die Bausteine des Zieles der Verwirklichung des Binnenmarktes sind demgemäß der freie Warenverkehr (Art 28 ff AEUV), die Zollunion (Art 30 ff AEUV), Wettbewerbsregeln (Art 101 ff AEUV), die Vorschriften zur Verhinderung der steuerlichen Diskriminierung des grenzüberschreitenden Warenverkehrs (Art 110 ff AEUV) sowie die Bestimmungen zur Harmonisierung der indirekten Steuern (Art 113 AEUV).

Die Europäische Union umfasst gem Art 28 Abs 1 AEUV eine Zollunion, die sich auf den gesamten Warenaustausch erstreckt. Sie beinhaltet das Verbot, zwischen den Mitgliedstaaten Ein- und Ausfuhrzölle und Abgaben gleicher Wirkung zu erheben, sowie die Einführung eines gemeinsamen Zolltarifs gegenüber dritten Ländern. Mengenmäßige Einfuhrbeschränkungen sowie alle Maßnahmen gleicher Wirkung sind zwischen den Mitgliedstaaten gem Art 34 AEUV verboten.

Mit dem Binnenmarkt unvereinbar und verboten sind entsprechend Art 101 AEUV alle Vereinbarungen zwischen Unternehmen, Beschlüsse von Unternehmensvereinigungen und aufeinander abgestimmte Verhaltensweisen, welche geeignet sind, den Handel zwischen Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen und eine Verhinderung, Einschränkung oder Verfälschung des Wettbewerbs innerhalb des Binnenmarkts zu bezwecken oder zu bewirken. Dies gilt wohl grundsätzlich auch für staatliche Beihilfen. Die steuerlichen Vorschriften präzisieren gem Art 110 AEUV für die Einfuhr, dass die Mitgliedstaaten auf Waren aus anderen Mitgliedstaaten weder unmittelbar noch mittelbar höhere inländische Abgaben, gleich welcher Art erheben, als gleichartige inländische Waren unmittelbar oder mittelbar zu tragen haben. Die Mitgliedstaaten erheben auf Waren aus anderen Mitgliedstaaten keine inländischen Abgaben, die geeignet sind, andere Produktionen mittelbar zu schützen. Bei der Ausfuhr von Waren in einen anderen Mitgliedstaat darf die Rückvergütung für inländische Abgaben gem Art 111 AEUV nicht höher sein als die auf die ausgeführten Waren mittelbar oder unmittelbar erhobenen inländischen Abgaben.

Der Binnenmarkt soll somit ein gemeinsamer Wirtschaftsraum ohne Binnengrenzen sein, in dem der freie und unbeschränkte Verkehr von Waren, Personen, Kapital und Dienstleistungen gewährleistet wird.³ Wesentliches Element des Binnenmarktes ist der Abbau der Grenzkontrollen und sonstiger materiel-

3 *Bergmann*, Handlexikon der Europäischen Union⁵ (2015) Stichwort „Binnenmarkt“.

ler Schranken, die den Waren- und Personenverkehr behindern.⁴ Dazu gehören auch Grenzkontrollen im Bereich der Umsatzsteuer. Darüber hinaus verlangt der Binnenmarkt auch einen Abbau der steuerlichen Schranken,⁵ welche den Wettbewerb verfälschen könnten. Dazu reicht die Vermeidung von steuerlichen Diskriminierungen, wie sie durch Art 110 AEUV vorgegeben wird, oft nicht aus, sondern es ist eine weitergehende steuerliche Harmonisierung notwendig.⁶ Soweit diese Harmonisierung für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarkts und die Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen notwendig ist, kann gem Art 113 AEUV der Rat, nach Anhörung des Europäischen Parlaments und des Wirtschafts- und Sozialausschusses, einstimmig die Bestimmungen zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern erlassen.

Es wird die Auffassung vertreten, dass ein dem Markt eines Mitgliedstaates vergleichbarer Binnenmarkt nur dann perfekt umgesetzt werden könne, wenn die Besteuerung nach dem Ursprungslandprinzip erfolgen und in allen Mitgliedstaaten dieselben Umsatzsteuern nach denselben Bemessungsgrundlagen und mit denselben Steuersätzen erhoben würden.⁷ Allerdings darf die Steuerharmonisierung kein Selbstzweck sein.⁸ Steuerharmonisierung zielt daher nicht auf Rechtsvereinheitlichung ab. Ziel der Steuerharmonisierung ist vielmehr die Rechtsangleichung, um die auf Unterschieden der nationalen Steuerregelungen beruhenden Handelshemmnisse zu verringern und auf diese Weise einen Binnenmarkt ohne Steuergrenzen zu schaffen.⁹ Wie sich bereits aus dem Wortlaut des Art 113 AEUV ergibt, können nur die für das Funktionieren des Binnenmarktes und zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen notwendigen Maßnahmen ergriffen werden. Bestehen somit im Hinblick auf den Absatzmarkt dieselben steuerlichen Rahmenbedingungen, durch die das Bestimmungslandprinzip gewährleistet wird, kann dies für die Verwirklichung dieses Zieles als ausreichend erachtet werden, denn primäres Harmonisierungsziel ist die Verwirklichung steuerlicher Wettbewerbsgleichheit im Binnenmarkt.¹⁰ Zudem gilt es bei Ausübung der Harmonisierungskompetenz des Art 113 AEUV das Subsidiaritäts- und Verhältnismäßigkeitsprinzip des Art 5 Abs 3 und 4 EUV zu beachten.¹¹

4 Kahl in *Calliess/Ruffert*, EUV/AEUV⁴, Art 26 AEUV Rz 21.

5 Kahl in *Calliess/Ruffert*, EUV/AEUV⁴, Art 26 AEUV Rz 26.

6 Voß in *Grabitz/Hilf*, Das Recht der Europäischen Union⁴⁰ (2009) Art 93 EGV Rz 4.

7 Voß in *Grabitz/Hilf*, Das Recht der Europäischen Union⁴⁰ (2009) Art 93 EGV Rz 26.

8 Wolfgang in *Lenz/Borchardt*, EU-Verträge, Art 113, Rz 10; *Stumpf*, EuZW 1990, 540 (543); *Seiler* in *Grabitz/Hilf/Nettesheim*, Das Recht der EU, Art 113, Rz 2.

9 Wolfgang in *Lenz/Borchardt*, EU-Verträge, Art 113, Rz 1 und 3.

10 Mick, Die Steuerkonzeption der Europäischen Union – Zielvorgaben, Umsetzung und Grenzen zulässiger Steuerharmonisierung (1995) 57; *Waldhoff* in *Calliess/Ruffert*, EUV/AEUV⁴, Art 113 Rz 1.

11 *Schaumburg* in *Schaumburg/Englisch* (Hrsg), Europäisches Steuerrecht (2015), 508 Rz 11.22.

Die bisherigen Harmonisierungsmaßnahmen – beginnend mit der 1. und 2. MwSt-RL¹² über die 6. MwSt-RL¹³ sowie die Binnenmarkt-RL¹⁴ bis hin zur MwStSyst-RL¹⁵ – beruhen auf denselben Grundprinzipien und setzen gleichzeitig für den grenzüberschreitenden Waren- und Dienstleistungsverkehr im Wesentlichen das Bestimmungslandprinzip um. Eine Reform der Mehrwertsteuer wird sich an diesen Grundprinzipien ausrichten oder eine Rechtfertigung dafür finden müssen, dass deren Maßnahmen in Widerspruch dazu stehen.

III. Grundprinzipien der Mehrwertsteuer

Bereits in Art 2 der 1. MwSt-RL wurden die Grundsätze des Mehrwertsteuersystems wortgleich mit dem nunmehrigen Art 1 Abs 2 MwStSyst-RL definiert:

„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.

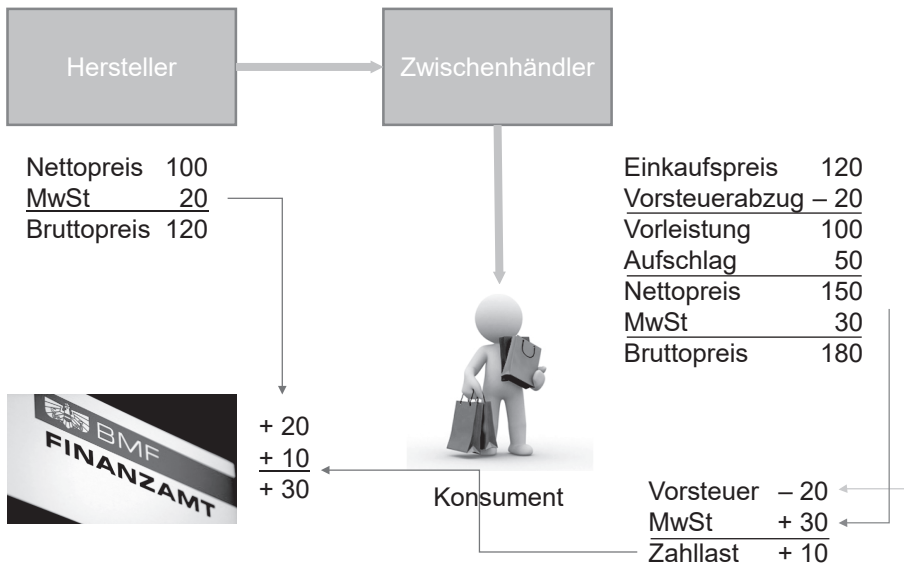
Bei allen Umsätzen wird die Mehrwertsteuer, die nach dem auf den Gegenstand oder die Dienstleistung anwendbaren Steuersatz auf den Preis des Gegenstands oder der Dienstleistung errechnet wird, **abzüglich des Mehrwertsteuerbetrags geschuldet, der die verschiedenen Kostenelemente unmittelbar belastet hat**. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem wird bis zur Einzelhandelsstufe, diese eingeschlossen, angewandt.“

Art 1 Abs 2 MwStSyst-RL beschreibt die Grundsätze der Mehrwertsteuer in der EU. Die Mehrwertsteuer ist eine **allgemeine Verbrauchsteuer**. Die Mehrwertsteuer soll daher den Verbrauch durch Konsumenten steuerlich erfassen, unabhängig davon, was konsumiert wird. Gleichwohl werden bestimmte Leistungen befreit und damit nicht oder nur hinsichtlich der auf der Vorstufe angefallenen nicht abziehbaren Vorsteuer der Mehrwertsteuer unterworfen. Im Regelfall wird aber nicht der Verbrauchsvorgang selbst besteuert, sondern die Einkommensverwendung zwecks Erwerb eines Gegenstandes oder einer Dienstleistung zum

- 12 Erste Richtlinie 67/227/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer, ABl 71/1967, 1301; Zweite Richtlinie 67/228/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer – Struktur und Anwendungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems, ABl 71/1967, 1303.
- 13 Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage, ABl L 145/1977, 1.
- 14 Richtlinie 91/680/EWG des Rates vom 16. Dezember 1991 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG im Hinblick auf die Beseitigung der Steuergrenzen, ABl L 376/1991, 1.
- 15 Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl L 347/2006, 1.

Ge- oder Verbrauch durch den Erwerber oder eines anderen Konsumenten. Die Mehrwertsteuer wird dabei grundsätzlich mit dem Nettopreis unternehmerischer Absatzleistungen verrechnet und damit auf den Abnehmer überwält. Ist der Abnehmer ein Unternehmer, welcher die Leistung für sein Unternehmen nutzt, soll die Steuerbelastung durch den Vorsteuerabzug vermieden werden, denn als Träger der Mehrwertsteuer ist grundsätzlich nur der Konsument intendiert. Zu einer Belastung von Unternehmern kommt es nicht nur, wenn der Vorsteuerabzug (wie zB bei Banken oder im Gesundheitsbereich) nicht zusteht. Ökonomisch betrachtet wird auch der Unternehmer dann mit Mehrwertsteuer belastet, wenn die Nachfrage elastisch ist. Die Mehrwertsteuer wirkt sich nämlich preiserhöhend aus. Zu einer Gewinnminderung kommt es entweder indem der Unternehmer die Mehrwertsteuer unmittelbar trägt, um den Preis gleich zu halten, oder wenn er die Mehrwertsteuer überwält, durch eine Verminderung der Nachfrage. 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, 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 des Mehrwertsteuerbetrags, der die verschiedenen Kostenelemente unmittelbar belastet hat, an die Steuerverwaltungen abführen. 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 wird. Die Mehrwertsteuer ist keine Besteuerung des Mehrwerts bzw der Wertschöpfung, sondern entsteht stets proportional zum Nettopreis. Durch den Vorsteuerabzug wird aber letztlich als Zahllast von jedem Unternehmer der Betrag an die Finanzverwaltung abgeführt, welcher seiner durch den Umsatzakt realisierten Wertschöpfung entspricht, was anhand des folgenden Beispiels gezeigt werden soll:



Aus dem System der Mehrwertsteuer lässt sich nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH der **Grundsatz der Neutralität** ableiten,¹⁶ nach dem gleichartige und deshalb miteinander in Wettbewerb stehende Waren oder Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer nicht unterschiedlich zu behandeln sind.¹⁷ Durch die vollständige Entlastung der Unternehmer von der im Rahmen ihrer 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.¹⁸ Diese Auslegungsregeln sind Konsequenzen des **Grundsatzes der inneren Neutralität der Mehrwertsteuer**, weil dieser für die Erhebung der Mehrwertsteuer im Inland von Bedeutung ist.

Dagegen verlangt der **Grundsatz der äußeren Neutralität** der Mehrwertsteuer die Verwirklichung des Bestimmungslandprinzips im Hinblick auf grenzüber-

16 EuGH 28.6.2007, C-363/05, *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust und The Association of Investment Trust Companies*, EU:C:2007:391, Rn 22 und 43; EuGH 7.3.2013, C-424/11, *Wheels Common Investment Fund Trustees ua*, EU:C:2013:144, Rn 18; EuGH 13.4.2014, C-464/12, *ATP Pension-Service*, EU:C:2014:139, Rn 42.

17 EuGH 17.7.2008, C-132/06, *Kommission/Italien*, EU:C:2008:412, Rn 37, 39 und 46; EuGH 29.3.2012, C-500/10, *Belvedere Costruzioni*, EU:C:2012:186, Rn 20 bis 22; EuGH 7.5.2013, C-617/10, *Åkerberg Fransson*, EU:C:2013:105, Rn 25 und 26; EuGH 15.11.2012, C-174/11, *Zimmermann*, EU:C:2012:716, Rn 48 mwN.

18 EuGH 22.12.2010, C-438/09, *Dankowski*, EU:C:2010:818, Rn 24; EuGH 6.11.2012, C324/11, *Tóth*, EU:C:2012:549, Rn 25 sowie Beschlüsse EuGH 28.2.2013, C-563/11, *Forwards V*, EU:C:2013:125, Rn 27 und EuGH 6.2.2014, C-33/13, *Jagiello*, EU:C:2014:184, Rn 25.

schreitende Umsätze, sodass durch eine gleiche Besteuerung die Wettbewerbsgleichheit im Staat des Verbrauchs sicherstellen gestellt wird. Dies wird durch eine vollständige Entlastung des Exports, entweder durch Befreiung von Lieferungen oder Dienstleistungen oder durch die Verlagerung des Leistungsortes in das Bestimmungsland gewährleistet.

Die **tatsächliche Erhebung der Mehrwertsteuer im Binnenmarkt der EU** folgt den Grundsätzen der inneren und äußeren Neutralität und der fraktionierten Erhebung allerdings nicht zur Gänze. Der inneren Neutralität widersprechen Steuerbefreiungen und Ausschlüsse vom Vorsteuerabzug, wie sie für verschiedene Leistungen in der MwStSyst-RL generell vorgesehen oder als Ausnahmeregelung für bestimmte Mitgliedstaaten zugelassen werden. Befreiungen bewirken, dass die Wertschöpfung zur Gänze oder zumindest einer Umsatzstufe unbesteuert bleibt. Der Vorsteuerabzug für Zwecke unbesteuerteter Umsätze genutzter Vorleistungen ist ausgeschlossen, wodurch sich ebenfalls ein Widerspruch zum Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer ergeben kann. Darüber hinaus erlaubt die MwStSyst-RL den Mitgliedstaaten, systemwidrige Ausschlüsse vom Vorsteuerabzug (zB für unternehmerisch genutzte Pkw) beizubehalten. Daneben können die Mitgliedstaaten zur Verhinderung der Steuerhinterziehung selektiv, für Umsätze im Inland gem Art 199, 199a und 199b MwStSyst-RL, den Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger vorsehen. Es zeigt sich somit, dass das tatsächlich existierende Mehrwertsteuersystem in ganz wesentlichen Bereichen von den eigenen Grundsätzen der fraktionierten Erhebung der Mehrwertsteuer sowie dem Grundsatz der Neutralität der Besteuerung abweicht. Diese Abweichungen haben zahlreiche Gründe, die wie die Befreiungen im Inland sozial- oder gesellschaftspolitisch motiviert sind oder der Vereinfachung (zB Finanzumsätze) sowie der Verhinderung von Steuerhinterziehungen (zB Reverse Charge bei Inlandsumsätzen) dienen. Aus pragmatischen Gründen erfolgen grenzüberschreitende Umsätze weitgehend ohne Umsatzsteuer des Ursprungslandes. Auf diese Weise kann, ohne formale Verknüpfung der Umsatzbesteuerung mit dem Ursprungsland oder Sitzstaat des leistenden Unternehmers, die steuerliche Belastung ausschließlich im Bestimmungsland verwirklicht werden.

Trotz der zahlreichen Abweichungen bei der tatsächlichen Ausgestaltung der Mehrwertsteuer von den Grundsätzen des Mehrwertsteuersystems bleiben die Grundprinzipien wirksam. So bleibt das Prinzip der fraktionierten Erhebung erhalten, auch wenn eine 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. Anders als bei einer reinen Einzelhandelssteuer können die

Umsätze vor der Nutzung für Konsumzwecke nachverfolgt werden, sodass die Gefahr des un versteuerten Verbrauchs zumindest verringert wird.

IV. Probleme der Mehrwertsteuer im Binnenmarkt

Ausgangspunkt der meisten Überlegungen für eine Reform der Mehrwertsteuer im Binnenmarkt der EU ist die sog „Mehrwertsteuerlücke“,¹⁹ dh die Differenz zwischen dem Mehrwertsteuerbetrag, der theoretisch einbringbar ist, und dem Mehrwertsteuerbetrag, der von den Mitgliedstaaten tatsächlich eingezogen wurde. Im Jahr 2014 lag die geschätzte Mehrwertsteuerlücke der gesamten EU bei 159,5 Milliarden €, wobei diese in einzelnen Mitgliedstaaten zwischen 1,2 % in Schweden und 37,9 % in Rumänien betrug. Der für die EU festgestellte Einnahmenverlust von 15,2 % ist auf Betrug und Steuerhinterziehung, Steuerumgehung, Insolvenz, Zahlungsunfähigkeit sowie Fehlkalkulationen zurückzuführen.

Der durch Steuerbetrug ausgelöste Ausfall ist häufig auf die Modelle des Missing-Trader-Fraud bzw Carousel-Fraud zurückzuführen. Das Erhebungsmodell der Mehrwertsteuer beruht darauf, dass der Käufer (Steuerpflichtige) die Umsatzsteuer zumeist mitsamt der Zahlung der Waren oder Dienstleistungen entrichtet. Der Lieferant erhebt die Umsatzsteuer somit für die Steuerbehörde. Der Leistende gleicht die erhobene Umsatzsteuer mit der abzugsfähigen Umsatzsteuer aus und zahlt die Differenz in regelmäßigen Abständen der Steuerbehörde. Beim Missing-Trader-Fraud fällt die Zahlung durch den Leistenden aus, indem er keine Zahlungen an die Behörden leistet und von der Bildfläche verschwindet (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 der Vorsteuerabzug versagt, weil der Abnehmer vom Steuerbetrug wusste oder hätte wissen müssen, entsteht der Schaden auf seiner Seite.

Als Carousel-Fraud wird eine Form der Optimierung des Missing-Trader-Fraud bezeichnet, bei welcher durch das Zusammenwirken verschiedener von einem oder einer Gruppe von Betrügern aufgesetzter Unternehmen in mehreren Mitgliedstaaten unter Einbeziehung eines unter Umständen unschuldigen, aber vielleicht naiven Unternehmer 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 Carousel-Fraud allein ist für geschätzte Steuerausfälle von 45 bis 53 Milliarden Euro pro Jahr verantwortlich.²⁰

19 Pressemitteilung der Europäischen Kommission vom 4. September 2015, Kommission fordert bessere Mehrwertsteuererhebung von den Mitgliedstaaten, IP/15/5592.

20 *EY-Studie*, Implementing the 'destination principle' to intra-EU B2B supplies of goods Feasibility and economic evaluation study, Final Report, TAXUD/2013/DE/319, 30 June 2015, 33.