

# Inhaltsverzeichnis

<b>Vorwort</b> .....	V
<b>Abkürzungsverzeichnis</b> .....	XV
<b>Quellenverzeichnis</b> .....	XIX
<b>A. Einleitung</b> .....	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>B. Beeinträchtigung der Steuerbasis durch Betrug</b> .....	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
<b>C. Ursachen und Formen von Mehrwertsteuerbetrug</b> .....	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
<b>D. Status quo zur Sicherung des Mehrwertsteueraufkommens .....</b>		<b>77</b>
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
<b>E.</b>	<b>Maßnahmen zur Verhinderung von Mehrwertsteuerbetrug .....</b>	<b>175</b>
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 Verkürzungs- szenarios .....	276
3.4.2.	Gefahr der Betrugsverlagerung? .....	280
3.4.2.1.	Vergleich zum gegenwärtigen Mehrwertsteuer- system .....	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 Wirtschafts- beteiligten .....	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
<b>F.</b>	<b>Zusammenfassung der Ergebnisse .....</b>	<b>353</b>
	Stichwortverzeichnis .....	359