

EuGH: Vorsteuerabzug bei unwissentlicher Verwicklung in ein Umsatzsteuer-Karussell

RA Petra Korts FASr, MBA

RA Sebastian Korts FASr, MBA, M.I.Tax, beide Köln

I. Einleitung

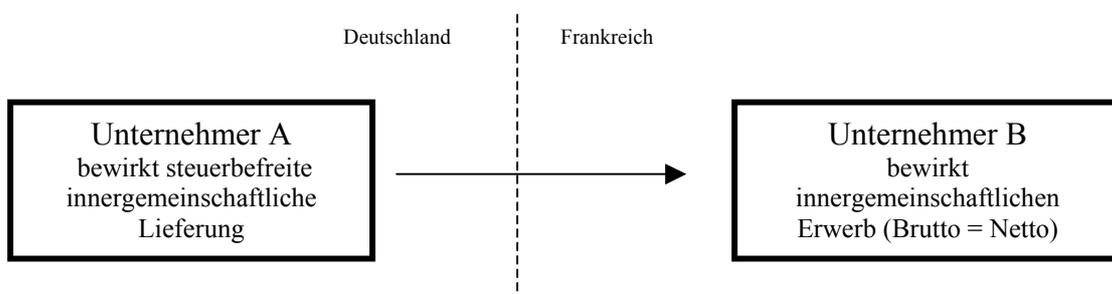
Mit Urteil vom 12.1.2006¹ hat der Europäische Gerichtshof (EuGH) entschieden, dass Gesellschaften, die ohne ihr Wissen in ein Umsatzsteuerkarussell verwickelt waren, dennoch einen Anspruch auf Erstattung der Vorsteuer haben. Im Folgenden werden die für das Verständnis des Urteils notwendigen rechtlichen Grundlagen sowie die Beurteilung durch den EuGH erläutert.

II. Grundlagen

1. Mehrwertsteuer-System in der Europäischen Gemeinschaft

Im Rahmen der Beseitigung der Steuerkontrollen an den Binnengrenzen der Gemeinschaft und damit der Steuerbefreiung von Aus- und Einfuhren ab dem 1.1.1993 trat eine Übergangsregelung in Kraft, nach der für Umsätze zwischen Unternehmen in verschiedenen Mitgliedstaaten grundsätzlich das Bestimmungslandprinzip gilt²: Inngemeinschaftliche Umsätze unterliegen (weiterhin) der Umsatzsteuer des Bestimmungsmitgliedstaats zu dem dort geltenden Steuersatz. Im inngemeinschaftlichen Handel wurde die Ausfuhrsteuerbefreiung durch eine Mehrwertsteuer-Befreiung für Lieferungen in einen anderen Mitgliedstaat (steuerbefreite inngemeinschaftliche Lieferung) ersetzt und an die Stelle des Steuertatbestands der Einfuhr trat der inngemeinschaftliche Erwerb in dem Mitgliedstaat, in dem die Gegenstände ankommen. Der Unternehmer, der einen inngemeinschaftlichen Erwerb verwirklicht, muss diesen zwar versteuern, kann aber gleichzeitig einen entsprechenden Vorsteuerabzug geltend machen, so dass er letztlich nicht belastet wird.

Graphische Darstellung einer inngemeinschaftlichen Lieferung:



Dieses Verfahren ist anfällig für betrügerische Zwecke und wird insbesondere für eine besondere Form des inngemeinschaftlichen Betrugs, den so genannten Karussellbetrug,

¹ EuGH v. 12.1.2006, verbundene Rs. C-354/03, C-355/03 und C-484/03.

² Eingehend Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht (2005), S. 111 f.

ausgenutzt. Konsequenz dieser in den letzten Jahren zunehmenden Form der Steuerhinterziehung sind erhebliche Steuermindereinnahmen für die Mitgliedstaaten. Laut dem Monatsbericht des BMF Januar 2006 schätzt das ifo-Institut den Steuerausfall für das Jahr 2005 auf 11 % des Umsatzsteueraufkommens, was einem Volumen von 17 Mrd. € entspräche. Ursache für diese Einnahmeherausfälle sei neben insolvenzbedingten Ausfällen insbesondere der Umsatzsteuerbetrug.

2. Das Umsatzsteuerkarussell

Umsatzsteuerkarusselle basieren auf dem Aufbau grenzüberschreitender Lieferketten, um in den Genuss von Vorsteuerabzug zu gelangen, ohne dass die am Beginn der Kette im Inland entstehende Umsatzsteuer angemeldet und entrichtet wird. Die Lieferketten sind dabei meist so angelegt, dass die Lieferungen in einem Mitgliedstaat beginnen und dort auch wieder enden, um die Ware dann wieder dieselbe oder andere Lieferketten durchlaufen zu lassen. Die Begehungsformen eines Umsatzsteuerkarussells sind sehr unterschiedlich und einem ständigen Wandel unterzogen. Die Beteiligten profitieren von der hinterzogenen Umsatzsteuer, die durch Gewinnaufschläge bei den einzelnen beteiligten Unternehmen der Kette abgeschöpft wird. Zur Tarnung werden oftmals seriöse Firmen bzw. Großunternehmen mit fast ausschließlich realen Handelsgeschäften eingebunden.

Die Funktionsweise eines Umsatzsteuerkarussells soll an einem Beispiel erläutert werden³:

A mit Sitz in einem Mitgliedstaat verkauft Gegenstände an B mit Sitz in einem zweiten Mitgliedstaat (Ust-freie innergemeinschaftliche Lieferung für A). B muß zunächst (im Verhältnis A – B) einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Deutschland mit 16 % versteuern, kann diese Erwerbsteuer im Inland aber gleichzeitig als Vorsteuer abziehen, so dass der innergemeinschaftliche Erwerb im Ergebnis für B umsatzsteuerneutral bleibt (Brutto = Netto)

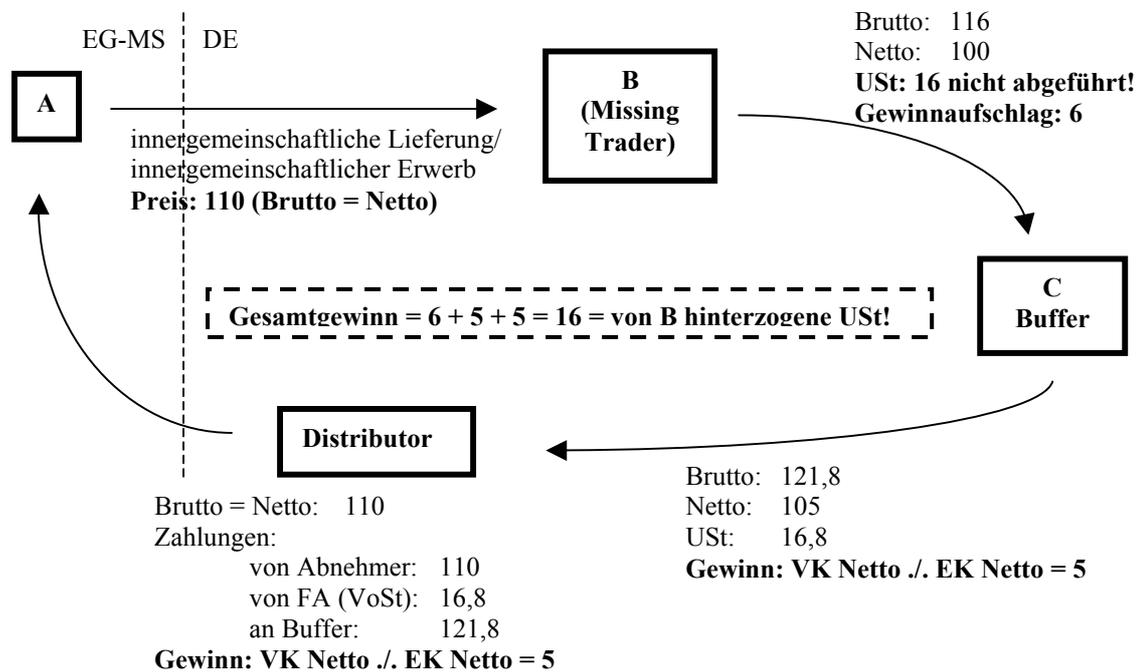
B, der bei einer Weiterveräußerung an C seiner Verpflichtung aus diesem Geschäft die vereinnahmte USt (im Verhältnis B an C) abzuführen nicht nachkommt (B = sog. Missing Trader = Scheinfirma) verkauft diese Gegenstände mit Preisnachlaß an C (sog. Buffer = Pufferfirma) mit Sitz in diesem zweiten Mitgliedstaat weiter. Dieser Verkauf kann daher aus der Sicht des B mit Gewinn getätigt werden, denn er rechnet Einnahmen 116 abzüglich Ausgaben 110 = Gewinn 6.

C, der Buffer hat einen realen Gewinnaufschlag von 5 auf seinen Einkaufspreis i.H.v. 100 und verhält sich umsatzsteuerlich ordnungsgemäß, indem er USt in Höhe von 16% fakturiert und somit brutto für 121,8 verkauft (Einkauf 100 +5 Gewinnaufschlag zzgl 16,8 USt). C, die Buffer Company (low margin – high turnover company) kommt ihren umsatzsteuerlichen Verpflichtungen gegenüber dem Finanzamt nach.

Distributor D legt einen weiteren Gewinnaufschlag von 5 zugrunde und verkauft die Ware brutto für netto in das Ausland zurück an A. D rechnet Einnahmen 110 von A, weitere 16,8 als Vorsteuererstattung vom Finanzamt und hat Gesamtausgaben als Zahlung an C von 121,80. Sein Gewinn beträgt 5.

³ Vgl. auch die Darstellung der Funktionsweise eines Umsatzsteuerkarussells in der hier besprochenen EuGH-Entscheidung, EuGH v. 12.1.2006, verbundene Rs. C-354/03, C-355/03 und C-484/03, Rz. 13.

Graphische Darstellung eines Umsatzsteuerkarussells:



III. Das EuGH-Verfahren

Gegenstand des EuGH-Verfahrens war die Frage der Berechtigung zum Vorsteuerabzug aus Eingangsleistungen, die die Gesellschaften Optigen, Fulcrum und Bond House, jeweils mit Sitz im Vereinigten Königreich, bezogen hatten. Die Tätigkeit der Gesellschaften bestand hauptsächlich darin, Mikroprozessoren von Gesellschaften im Vereinigten Königreich zu kaufen und an Kunden in anderen Mitgliedstaaten zu verkaufen. Ohne ihr Wissen waren die Gesellschaften mit ihren Ein- und Ausgangsleistungen jeweils in Umsatzsteuerkarusselle involviert, wobei sie weder direkten geschäftlichen Verkehr mit den sog. Missing Tradern unterhielten noch von den betrügerischen Absichten der „Karussellbetreiber“ Kenntnis hatten oder haben konnten.

Die englische Steuerverwaltung versagte den Gesellschaften den Vorsteuerabzug aus den Eingangsleistungen mit der Begründung, die Einkäufe stellten als Teil der betrügerischen Lieferketten keine Lieferungen im Sinne des Mehrwertsteuergesetzes dar, so dass die angeblich bei diesen Käufen gezahlten Mehrwertsteuerbeträge keine Vorsteuern im Sinne des Mehrwertsteuergesetzes gewesen seien. Entsprechend seien die Verkäufe keine Lieferungen im Rahmen einer Geschäftstätigkeit im Sinne des Mehrwertsteuergesetzes gewesen, mit der Folge, dass sie nicht zum Abzug der Vorsteuerbeträge aus den Eingangsleistungen berechtigten. Die Käufe und Verkäufe wären objektiv betrachtet ohne wirtschaftliche Substanz gewesen und hätten nicht zu einer wirtschaftlichen Tätigkeit geführt.

Nach erfolgloser Klage gegen die Entscheidung der Steuerverwaltung legten Optigen, Fulcrum und Bond House Rechtsmittel beim High Court of Justice (England & Wales) ein, welcher sich zur Vorlage an den EuGH veranlasst sah. Insbesondere wollte der High Court of Justice wissen, ob Umsätze, die nicht selbst mit einem Mehrwertsteuerbetrug behaftet sind,

aber zu einer betrügerischen Lieferkette gehören, ohne dass der Wirtschaftsteilnehmer, der die zuerst genannten Umsätze tätigt, dies weiß oder wissen kann, Lieferungen von Gegenständen und eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie⁴ sind und ob unter diesen Umständen das Recht dieses Wirtschaftsteilnehmers auf Vorsteuerabzug eingeschränkt werden kann.

Der EuGH kam zu dem Ergebnis, dass die betroffenen Gesellschaften berechtigt seien, die Vorsteuer aus den Eingangsumsätzen geltend zu machen⁵. Die von Optigen, Fulcrum und Bond House getätigten Umsätze seien als Lieferungen von Gegenständen und als wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie⁶ anzusehen, da sie die objektiven Kriterien der Richtlinie, auf denen diese Begriffe beruhen, erfüllen. Auf die Absicht eines an derselben Lieferkette beteiligten Händlers – den die Gesellschaften weder kannten noch kennen konnten – bzw. auf den betrügerischen Zweck eines Umsatzes derselben Lieferkette komme es dabei nicht an. Der Vorsteuerabzug würde auch nicht dadurch berührt, dass in der Lieferkette ein anderer Umsatz, der dem vom Steuerpflichtigen getätigten Umsatz vorausgeht oder nachfolgt, mit einem Mehrwertsteuerbetrug behaftet ist: „Ob die Mehrwertsteuer, die für die vorausgegangenen oder nachfolgenden Verkäufe der betreffenden Gegenstände geschuldet war, tatsächlich an den Fiskus entrichtet wurde, ist für das Recht des Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug nicht von Bedeutung“⁷.

IV. Ergebnis

Das Urteil des EuGH bringt Rechtssicherheit auch für deutsche Unternehmen, die grenzüberschreitend Waren ein- und/oder verkaufen, weil in Deutschland die Frage nach der Beurteilung einzelner Umsätze im Rahmen eines Umsatzsteuerkarussells nicht abschließend geklärt war. Der BFH⁸ hatte in einem Urteil vom 29.11.2004 die Frage der Betrachtung des einzelnen Umsatzes oder der gesamten Lieferkette hinsichtlich des Vorliegens einer wirtschaftlichen Tätigkeit unter Hinweis auf das hier besprochene EuGH-Urteil offen gelassen. Mit der nun vorliegenden Entscheidung des EuGH im Sinne einer Einzelbetrachtung jedes Umsatzes besteht Rechtssicherheit für unwissentlich in ein Umsatzsteuerkarussell verwickelte Unternehmen. Die bei anderer Beurteilung durch den EuGH sich ergebende Konsequenz der Versagung des Vorsteuerabzugs wäre angesichts der Internationalisierung der Wirtschaft und des Handels ein nicht kalkulierbares Risiko für grenzüberschreitend tätige Unternehmen.

Selbstverständlich entbindet das Urteil nicht von der nach § 25d UStG angeordneten Haftung eines Unternehmers für die von seinem Vorlieferanten nicht abgeführte Umsatzsteuer, wenn der Unternehmer bei Leistungsbeziehung von den betrügerischen Absichten seines Vorlieferanten „Kenntnis hatte oder nach der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns hätte haben müssen“. Nachdem feststeht, dass die Frage des Vorsteuerabzugs im Sinne einer Einzelbetrachtung jedes Umsatzes zu geschehen hat, reduziert sich die Problematik damit auf die Frage der Kenntnis des Leistungsbeziehers von der betrügerischen Absicht seines Vorlieferanten bzw. der betrügerischen Absicht im Rahmen vorangegangener Umsätze. Für den Steueranwalt ergibt sich nun der Schwerpunkt seiner Tätigkeit in den typischen Fällen des

⁴ RL 77/388/EWG v. 17.5.1977.

⁵ Der EuGH folgte damit im Wesentlichen den Ausführungen des Generalanwalts in den Schlussanträgen v. 16.2.2005.

⁶ RL 77/388/EWG v. 17.5.1977.

⁷ EuGH v. 12.1.2006, verbundene Rs. C-354/03, C-355/03 und C-484/03, Rz. 54.

⁸ BFH v. 29.11.2004 – V B 78/04, DStR 2005, 519.

Haftungsbescheides für die Umsatzsteuer dahingehend, dass er mit der Finanzverwaltung den Streit um die Tatsache der Kenntnis führen kann und muss. Die Darlegungs- und Feststellungslast bezüglich des Vorliegens der Voraussetzungen eines Haftungsbescheides liegt grundsätzlich bei dem für den Erlass des Haftungsbescheides zuständigen Finanzamt⁹. Damit ergibt sich für den Steueranwalt ein doppelter Kampf hinsichtlich der obigen Frage. Einmal führt er den Kampf der „Kenntnis oder sogar der Kenntnis hätte haben müssen des ordentlichen Kaufmanns“ als steuerlich relevantes Tatbestandsmerkmal im Haftungsbescheid, gleichzeitig führt er den Kampf im Strafrecht unter dem Merkmal des Vorsatzes.

⁹ BMF, 29.03.2004, IV B 2 - S 7429 - 1/04, BStBl I 2004, 450; Haftung für die schuldhaft nicht abgeführte Umsatzsteuer